



AALBORG UNIVERSITET

Momsfritagelse for anden egentlig sundhedspleje

Kandidatspeciale 2019

Cecilie Borreskov Christensen
Julie Aakmann Sørensen

Titelblad

Dansk titel: Momsfritagelse for anden egentlig sundhedspleje

Engelsk titel: VAT exemption for other actual health care

Uddannelse: Kandidatuddannelsen i Erhvervsøkonomi-jura

Uddannelsessted: Aalborg Universitet – Juridisk Institut

Projekt: Kandidatspeciale

Fag: Moms

Vejleder: Charlotte Sørensen

Afleveringsdato: 20. maj 2019

Antal sider: 68

Antal anslag: 167.103

Udarbejdet af: Cecilie Borreskov Christensen
Studienummer: 20146024

Julie Aakmann Sørensen
Studienummer: 20146050

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1	6
1.1 Indledning.....	6
1.2 Problemformulering	7
1.3 Afgrænsning.....	7
1.4 Metode.....	9
1.4.1 Beskrivelse af gældende ret	9
1.4.2 Analysering og fortolkning af gældende ret	9
1.4.3 Systematisere gældende ret.....	10
1.4.3.1 Systematikken i specialet	10
1.4.4 Retskilder	11
1.4.4.1 Lovgivning	11
1.4.4.2 Retspraksis.....	11
1.4.4.3 EU-rettens forrang	11
1.4.5 Kilder	12
1.4.5.1 Administrative forskrifter.....	12
1.4.5.2 Administrativ praksis	12
1.4.5.3 Juridisk litteratur.....	13
1.4.6 Fortolkningsprincipper.....	13
1.4.6.1 Neutralitetsprincippet.....	14
1.4.6.2 Konsekvenser ved fritagelserne i MS	15
1.4.7 Relevante forvaltningsretlige principper	17
1.4.8 Begrebsafklaring	18
Kapitel 2	19
2.1 Momsens indførelse	19
2.2 Grundlæggende om momssystemet	20
2.3 Momsfritagelse.....	21
Kapitel 3	21
3. Gældende ret på området for moms-fritagelse i MS art. 132, stk. 1, litra b og c.....	21
3.1 Implementering af MS art. 132, stk. 1, litra b og c i national ret.....	22
3.1.1 Delkonklusion af implementering af MS art. 132, stk. 1, litra b og c i national ret.....	23
3.2 Skønsbeføjelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c	24
3.2.1 EUD's rammer for skønsbeføjelsen ved fastlæggelse af kravene for moms-fritagelse. 25	
3.2.1.1 "behandling af personer" i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c.....	25
3.2.1.2 "lægegerning og dertil knyttede erhverv" i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c ...	26
3.3 EUD's fortolkning af MS art. 132, stk. 1, litra b og c.....	28

Kapitel 4	30
4. Nationale kriterier for anden egentlig sundhedspleje i henhold til skønsbeføjelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c.....	30
4.1 Nugældende nationale krav til momsfrigtagelse for anden egentlig sundhedspleje	30
4.2 Inddragelsen af uddannelseskravet og behandlingskravet i national praksis.....	31
4.2.1 Uddannelseskravet på minimum 660 undervisningstimer	31
4.2.1.1 Tildeling af kompetence i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c.....	32
4.2.2 Konkret vurdering af uddannelseskravet	33
4.2.3 Inddragelse af behandlingskravet i national praksis.....	34
4.2.4 Sammenlignelige forhold skal behandles momsmæssigt ens	35
4.2.5 Delkonklusion af inddragelsen af uddannelseskravet og behandlingskravet i national praksis.....	36
4.3 Præcisering af uddannelseskravet og behandlingskravet i national praksis	37
4.3.1 Refleksion over det nationale uddannelseskrav	38
4.3.2 Refleksion over det nationale behandlingskrav.....	39
4.3.3 Refleksion over de præciserende nationale kriterier for anden egentlig sundhedspleje	40
4.3.4 Refleksion over præciserende fortolkningsprincipper.....	41
4.4 Problematikker vedrørende nye behandlingsformer	41
4.5 Supplement til præciseringen af uddannelseskravet og behandlingskravet	43
4.6 Konkret objektiv vurdering.....	46
4.7 Behandlinger med tvetydige formål.....	48
4.8 National gældende ret sammenholdt med EUD's udtalelser	51
4.8.1 Uddannelseskravet.....	51
4.8.2 Behandlingskravet	52
4.8.3 Konkret vurdering.....	53
4.8.4 Nationale hensyn	54
4.8.5 Fortolkningsprincipper.....	55
4.8.6 Neutralitetsprincippet og det dertil hørende forbud mod konkurrencefordrejning	55
4.8.7 The Cancer of VAT	56
Kapitel 5	58
5. Konklusion.....	58
Kapitel 6	62
6. Abstract.....	62
Kapitel 7	64
7. Litteratur	64

7.1 Faglitteratur	64
7.2 Hjemmesider	65
7.3 EU-lovgivning.....	65
7.4 National lovgivning.....	65
7.5 Juridisk vejledning	66
7.6 EUD-praksis.....	66
7.7 Nationale praksis	66
7.8 Rapport	67

Kapitel 1

1.1 Indledning

Momsloven¹ (ML) er en EU-harmoniseret lov, som er implementeret på baggrund af momssystemdirektivet² (MS). Momssystemet bygger på et udgangspunkt om, at alle afgiftspligtige transaktioner, der leveres mod vederlag af afgiftspligtige personer, er momspligtige. Udgangspunktet med momspligten har også baggrund i et fiskalt formål, og i Danmark medvirker momsområdet i høj grad til finansieringen af det danske velfærdssamfund. Fritagelsesbestemmelsen i ML § 13 er en undtagelse til det generelle udgangspunkt om momspligt. Efter ML § 13, stk. 1, nr. 1, der er implementeret på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra b-e, fritages visse former for virksomhed af almen interesse for momspligt inden for sundhedsområdet af hensyn til borgernes interesser. Af bestemmelsens ordlyd fremgår det, at der kan ske momsfrigørelse for behandlinger, der henhører til begrebet “anden egentlig sundhedspleje”. Fritagelsesbestemmelsen på sundhedsområdet har til formål at mindske udgifterne til behandling, og dette bør medvirke til, at de forskellige behandlingsformer bliver mere tilgængelige og mere økonomisk fordelagtige for borgerne. Bestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c, tillægger medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse til at fastlægge, hvem der kan omfattes af denne bestemmelse, samt hvilke betingelser, der skal opfyldes for at opnå momsfrigørelse.³

Inden for sundhedsområdet er brugen af alternative behandlinger og behandlinger henhørende til anden egentlig sundhedspleje steget markant over de seneste årtier. Det viser en Sundheds- og sygelighedsundersøgelse fra 2017 fra Statens institut for Folkesundhed, SDU.⁴ Her ses en markant stigning i andelen af befolkningen, der har anvendt en alternativ behandlingsform fra 2005 til 2017, hvor der er sket en procentuel udvikling af brugen af alternativ behandling fra 44,4 % til 54,8 %.⁵ Undersøgelsen viser, at det er over halvdelen af den danske befolkning, der har anvendt alternative behandlingsformer til bl.a. forebyggelse af sygdomme eller behandling af milde symptomer. På baggrund af undersøgelsen fra SDU må denne udvikling formodes at fortsætte, hvilket også understøttes af antallet af afgørelser vedrørende den momsmæssige behandling af alternative behandlere. Der vil formodningsvist fortsat opstå nye behandlingsformer, der hører under samme behandlingstype, alternativ behandling og anden egentlig sundhedspleje. Dette hænger sammen med den generelle udvikling på sundhedsområdet, hvilket også fremgår af de momsmæssige afgørelser på området, hvor flere forskellige former for behandling bliver efterprøvet. De forskellige behandlingsfor-

¹ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift, Momsloven

² Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

³ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfrigørelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 83

⁴ Ekholm, Ola., m.fl., *Rapport om alternativ behandling*, Sundheds- og sygelighedsundersøgelsen 2017

⁵ Ekholm, Ola., m.fl., *Rapport om alternativ behandling*, Sundheds- og sygelighedsundersøgelsen 2017, s. 2

mer kan være svære at afgrænse i forhold til de konventionelle momsfrigitagne behandlingsformer, der eksisterer på sundhedsområdet.

1.2 Problemformulering

Ovenstående giver anledning til en nærmere undersøgelse af, hvilke nationale kriterier udøvere af anden egentlig sundhedspleje skal opfylde for at være omfattet af momsfrigitagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, og om disse kriterier er i overensstemmelse med den tillagte skønsbeføjelse fra MS, eller om rækkevidden af den tillagte skønsbeføjelse er overskredet. I forlængelse heraf er det relevant at vurdere, om Grundlovens⁶ (GRL) § 3 vedrørende magtens tredeling og om GRL § 43 vedrørende hjemlen til pålæggelse af skatter og afgifter overholdes.

Eftersom ML er en EU-harmoniseret lov, skal ML's bestemmelser fortolkes i overensstemmelse med MS. MS indeholder selvstændige fællesskabsretlige begreber og bestemmelser, hvilket betyder, at disse skal anvendes og fortolkes ens i alle medlemslande. Det vil på denne baggrund være interessant at undersøge, om der sker en EU-konform fortolkning i national ret i forbindelse med den momsmæssige behandling af udøvere af anden egentlig sundhedspleje. Herunder vil det være relevant at inddrage betragtninger vedrørende neutralitetsprincippet samt forbuddet mod konkurrencefordrejning.

På baggrund heraf kan problemformuleringen udledes som følgende:

Formålet med specialet er at definere, hvilke nationale kriterier udøvere af anden egentlig sundhedspleje skal opfylde for at blive omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1, og om kriteriernes indhold samt anvendelse er i overensstemmelse med rækkevidden af den skønsbeføjelse, som medlemslandene er tillagt på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

1.3 Afgrænsning

Der vil i specialet blive fokuseret på momsfrigitagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1 inden for sundhedsområdet, mere specifikt begrebet "anden egentlig sundhedspleje" og dertilhørende problemstillinger som beskrevet i problemformuleringen. I specialet vil der kun være fokus på de opstillede kriterier for de behandlinger, der kan betragtes som behandlinger udført af udøvere af anden egentlig sundhedspleje, hvorfor andre kriterier og behandlingsformer, som kan høre under den overordnede momsfrigitagelsesbestemmelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1, ikke vil blive behandlet nærmere.

⁶ Lov 1953-06-05 nr. 169, Danmarks Riges Grundlov

Formålet med specialet er at behandle de nationale kriterier for momsfrigørelse for udøvere af anden egentlig sundhedspleje, hvorfor der vil blive medtaget nationale afgørelser, retskilder og kilder til at besvare problemformuleringen. I specialet vil der ikke blive inddraget en udtømmende gennemgang af national praksis. I stedet er der blevet sondret mellem principiel praksis og praksis, som baseres på samme problemstillinger. På baggrund heraf er den medtagne praksis blevet udvalgt for at sikre en dybdegående besvarelse af problemformuleringen. Derfor medtages nationale afgørelser, retskilder og kilder, som giver anledning til konkrete problemstillinger, der findes særlig problematiske i forhold til den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Der vil således blive inddraget nationale afgørelser, hvor der kan opstå tvivl om, hvorvidt disse er EU-konforme, og om de opstillede kriterier bliver anvendt ens i praksis. Da der ikke findes megen national domspraksis på området for anden egentlig sundhedspleje vil der i overvejende grad blive inddraget national administrativ praksis for at belyse den momsretlige problemstilling.

I specialet vil gældende ret blive fastlagt på baggrund af EUD-praksis, der bliver henvist til i nationale afgørelser og kilder. Dette begrundes i, at det er de henviste EUD-afgørelser, der bør blive lagt vægt på ved vurderingen af, om der kan ske momsfrigørelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Der vil derfor blive henvist til specifikke præmisser og synspunkter fra EUD-praksis som fortolkningsbidrag. Disse præmisser og synspunkter vil blive inddraget i specialet i forbindelse med analysen, hvor disse sammenholdes med synspunkterne fra de nationale afgørelser for at undersøge, om der foreligger en EU-konform fortolkning- og anvendelse. Derudover vil specialet benytte enkelte hovedhensyn bag MS og det EU-harmoniseret momssystem, heriblandt neutralitetsprincippet og formålet bag momsfrigørelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c. I forlængelse heraf vil der blive inddraget nationale hensyn og principper, herunder væsentlige forvaltningsretlige principper og aspekter i forhold til GRL § 3 og § 43.

Da der i specialet alene vil blive fokuseret på de momsretlige problemstillinger, der er knyttet til området for anden egentlig sundhedspleje, vil der ikke blive inddraget andre skatteretlige- eller afgiftsretlige aspekter, der fremgår af den medtagne nationale praksis. Da begrebet anden egentlig sundhedspleje i den danske fritagelsesbestemmelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1, henhører til den specifikke fritagelsesbestemmelse i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, er det kun dette indhold af bestemmelsen, der vil blive inddraget i specialet. Der vil dog være mest fokus på MS art. 132, stk. 1, litra c, da denne bestemmelse tillægger de enkelte medlemslande en skønsbeføjelse.

Ved besvarelsen af specialets problemformulering forudsættes det, at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, der bliver leveret mod vederlag af en afgiftspligtig person. For at det kan betragtes som værende relevant at belyse problemstillingerne vedrørende reglerne for momsfrigørelse, er det såle-

des en forudsætning, at betingelserne for momspligt er opfyldt. Der vil således ikke blive taget stilling til, hvorvidt disse betingelser er opfyldt i den medtagne praksis.

1.4 Metode

I dette speciale anvendes den retsdogmatiske metode som fremgangsmåde for at undersøge speciallets konkrete retlige, juridiske problemstilling vedrørende de nationale kriteriers indhold, og om anvendelsen heraf er i overensstemmelse med rækkevidden af den tillagte skønsbeføjelse, der tillægges medlemslandene i MS art. 132, stk. 1, litra c. Speciallets problemformulering vil således blive forsøgt besvaret gennem anvendelsen af den retsdogmatiske metode, hvorefter gældende ret på området vil blive forsøgt fastlagt.

Den retsdogmatisk metode har til formål at beskrive, fortolke og analysere samt systematisere gældende ret. Disse elementer kan være svære at adskille, og vil ofte flyde sammen, hvorfor der i specalet heller ikke vil ske en konkret adskillelse af elementerne.⁷

1.4.1 Beskrivelse af gældende ret

I specalet vil gældende ret blive beskrevet. Formålet med at beskrive gældende ret er at fremføre en objektiv og saglig beskrivelse af både teori og retskilder. Dog kan specalet ikke indeholde en absolut og objektiv beskrivelse af gældende ret, da en vis fortolkning af retskilder og teori ikke kan undgås, idet der til gældende ret er knyttet begreber og ord, der har mangeartede funktioner og formål.⁸ Derfor vil der i specalet blive inddraget subjektive og relevante betragtninger om de konkrete problemstillinger i specalet, herunder vil relevante retskilder, teori og praksis blive inddraget for at sikre en saglig beskrivelse af gældende ret.⁹

1.4.2 Analysering og fortolkning af gældende ret

Gennem dette speciale vil der blive anvendt forskellige principper fra momsretten og forvaltningsretten samt fortolkningsprincipper for at afklare meningen af væsentlige lovbestemmelser, retskilder og kilder med relevans for speciallets problemformulering. I forbindelse med fortolkningsprincipperne vil der blive taget udgangspunkt i aspekter af ordlydsfortolkning, formålsfortolkning, indskrænkende fortolkning samt udvidende fortolkning, og forpligtelsen til EU-konform fortolkning vil ligeledes blive inddraget. I henhold til de forskellige principper fra momsretten og forvaltningsretten vil neutralitetsprincippet, herunder forbuddet mod konkurrencefordrejning, forbuddet mod skøn under regel, forbuddet mod magtfordrejning, lighedsgrundsætning, proportionalitetsprincippet samt hjemmelsgrundlaget efter GRL blive inddraget.

⁷ Evald, Jens m.fl., *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 210

⁸ Evald, Jens m.fl., *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 215-216

⁹ Evald, Jens m.fl., *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 216

1.4.3 Systematisere gældende ret

Gennem en systematisering af nedenstående retskilder og kilder i afsnit 1.4.4 og 1.4.5, vil gældende ret med relevans for specialets problemstilling forsøges fastlagt og udledt.

1.4.3.1 Systematikken i specialet

Specialet består af 7 kapitler, hvor kapitel 1 indeholder begrundelsen for emnevalg, problemformulering samt en beskrivelse af den metodiske anvendelse, der benyttes til at besvare specialets problemformulering.

Kapitel 2 indeholder en indledende beskrivelse af momsens indførelse og en gennemgang af momssystemet samt momsfratagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c og ML § 13, stk. 1, nr. 1.

I kapitel 3 vil gældende ret på området for momsfratagelse for anden egentlig sundhedspleje i ML § 13, stk. 1, nr. 1, blive fastlagt på baggrund af MS art. 132, stk. 1, nr. 1, litra b og c. Dette er relevant først at fastslå, da ML er en EU-implementeret lov som derved skal følge den gældende ret i henhold til MS art. 132, stk. 1, nr. 1, litra b og c samt EUD-praksis. Systematikken i dette kapitel følger en viden om, at der foreligger en skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c, og at der i medfør af denne, er givet mulighed for medlemslandene til at fastsætte nærmere betingelser i henhold hertil. På baggrund heraf må det konstateres, at betingelserne for momsfratagelse i MS kan opsættes på baggrund af to begreber. EUD henviser i den forbindelse til begreberne "behandling af personer" og "lægegering og dertil knyttede erhverv". Systematikken i kapitel 3 er begrundet i en fastlæggelse af, hvad den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c, indeholder, herunder en opdeling i henhold til de ovenfor nævnte begreber samt fortolkningsprincipper fra EUD.

Systematikken i kapitel 4 er begrundet i samme viden som i kapitel 3, hvorefter det må konstateres, at der foreligger to kriterier for momsfratagelse i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 1. Der foreligger i national ret således et uddannelseskraft og et behandlingskrav. Kapitlet er baseret på et tidsmæssigt perspektiv, hvorefter uddannelseskraftens og behandlingskravets individuelle- samt fælles problematikker inddrages ved fastlæggelsen af, om den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c, følges. I slutningen af kapitel 4 vil der ske en sammenligning af den fastlagte nationale gældende ret i forhold til den gældende ret, der er blevet fastslået af EUD i kapitel 3.

Afslutningsvist indeholder kapitel 5 en konklusion, der vil sammenfatte kapitlernes aspekter i henhold til problemstillingen i specialet.

Kapitel 6 indeholder et abstract over specialet, og kapitel 7 indeholder litteraturhenvisninger.

1.4.4 Retskilder

Det er relevant at konkretisere de forskellige retskilder, der medtages i specialet, samt hvordan disse bliver håndteret og vægtet. Eftersom retskilder er bindende benyttes disse som et væsentligt bidrag i forbindelse med besvarelsen af specialets problemstilling.¹⁰

I specialet vil retskildegrupperne lovgivning og retspraksis blive benyttet og undersøgt.

1.4.4.1 Lovgivning

Retskildegruppen ”lovgivning” indeholder et hierarki, som betegnes ”den retlige trinfølge”, hvorefter en lov ikke må stride mod en højere lov. GRL er placeret øverst og har forrang over almindelige love, da almindelige love afledes af GRL.¹¹ På baggrund af GRL’s forrang tillægges denne større retskildemæssig værdi i specialet end eksempelvis ML, da ML må tillægges en trinlavere retskildemæssig værdi.

1.4.4.2 Retsspraksis

Retskildegruppen ”retspraksis” omfatter domstolenes retspraksis. Afsagte domstolsafgørelser har retskildeværdi og betydning for, hvordan lignende fremtidige retskonflikter skal afgøres.¹² Den særlige rangorden, der findes blandt de danske domstole medfører, at afgørelser truffet af en overordnet domstol tillægges større betydning end afsagte afgørelser fra en underordnet domstol.¹³ Når der i specialet bliver henvist til domstolsafgørelser vil disse blive tillagt en højere retskildemæssig værdi end afgørelser fra andre instanser.

1.4.4.3 EU-rettens forrang

EU-retten tillægges stor retskildemæssigt værdi i specialet, da EU-retten har stor betydning i forhold til national ret, og især i forhold til EU-harmoniserede love. Dette er blevet fastslået af EUD, hvorefter EU-retten har forrang over national ret.¹⁴ EU-rettens forrang blev understreget af EUD dels ved, at EU-retten hænger sammen med implementeringen af EU-retlige kilder i national ret, og dels ved at medlemslandene ikke ensidigt kan nægte at tage hensyn til det EU-retlige system, som de på fælles grundlag har indvilliget i at være en del af. Derfor bliver der i specialet lagt stor vægt på formålet med MS, og det underliggende formål med momsfrigørelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

¹⁰ Tvarnø, Christina D.; Denta, Sarah Maria, *Få styr på metoden – Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, s. 38

¹¹ Munk-Hansen, Carsten, *Retsvidenskabsteori*, s. 270

¹² Munk-Hansen, Carsten, *Retsvidenskabsteori*, s. 297

¹³ Evald, Jens, *At tænke juridisk*, s. 48

¹⁴ Jf. C-6/64, Costa mod ENEL

Gennem EU-rettens forrang er der også en pligt til EU-konform fortolkning, som EUD har henvist til i EUD-praksis og er understøttet af henvisninger til bestemmelserne i art. 4 i Traktaten Om Den Europæiske Union og art. 288, stk. 3 i Traktaten Om Den Europæiske Unions Funktionsmåde.¹⁵ På baggrund heraf vil EUD-udtalelser have stor retskildemæssig værdi i specialet, og vil blandt andet blive inddraget i forbindelse med besvarelsen af, om national gældende ret følger rammen for den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. EUD-udtalelser tillægges ydermere stor retskildemæssig værdi ved fortolknings tvivl i nationale afgørelser, samt ved udfyldelsen af formålet og anvendelsesområdet i MS art. 132, stk. 1, litra b og c. I specialet vil MS's forarbejdere derimod ikke blive tillagt stor retskildemæssig værdi, da disse i EU-retten ikke bliver anvendt som væsentlige fortolkningsfaktorer.¹⁶

1.4.5 Kilder

Det er tillige væsentligt at fastlægge de kilder, som medtages i specialet, samt hvordan disse bliver anvendt og vægtes. Der vil blive inddraget relevante styresignaler, bindende svar, elementer fra Den Juridiske Vejledning (DJV) samt administrative afgørelser for at belyse gældende national ret og til besvarelsen af specialets problemformulering bedst muligt.

1.4.5.1 Administrative forskrifter

Skatteforvaltningens styresignaler er bindende tjenestebefalinger, som er rettet mod underordnede myndigheder. Styresignaler tillægges samme kildemæssige værdi som cirkulærer. I specialet vil styresignaler blive tillagt en væsentlig kildemæssig værdi i forbindelse med besvarelsen af specialets problemformulering, da disse skal medvirke til, at reglerne anvendes ens i praksis.

DJV er udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis, og har ligeledes status som cirkulære, hvorfor DJV i specialet vil blive anvendt til at belyse de opsatte kriterier for momsfrigørelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1.¹⁷

1.4.5.2 Administrativ praksis

I specialet vil der blive inddraget afgørelser og bindende svar fra SKAT, samt bindende svar fra Skatterådet, som er en del af administrativ praksis. Der vil ligeledes blive medtaget afgørelser fra Landsskatteretten, som også kan kategoriseres som en del af administrativ praksis. Landsskatteretten og SKAT er dog ikke afhængige af hinanden, da Landsskatteretten er et uafhængigt nævn.

¹⁵ Jf. C-4/83, von Colson

¹⁶ Sørensen, Karsten Engsig m.fl., *EU-retten*, s. 109

¹⁷ Munk-Hansen, Carsten, *Retsvidenskabsteori*, s. 270

Det er udgangspunktet, at borgere, på baggrund af lighedsgrundsætningen, skal kunne støtte ret på gældende administrativ praksis, medmindre den administrative praksis er i strid med loven eller andre retskilder med større retskildemæssig værdi.¹⁸ Den kildemæssige værdi af administrativ praksis tillægges ikke samme kildemæssige værdi som retspraksis. Dette har baggrund i, at en administrativ afgørelse ikke vil være endelig, da den vil kunne indbringes for domstolene.¹⁹²⁰

Det må hertil bemærkes, at administrativ praksis sjældent indbringes for de ordinære domstole, hvorfor den administrative praksis vil blive tillagt væsentlig kildemæssig værdi, når gældende ret skal fastlægges. I specialet har bindende svar fra Skatterådet højere kildemæssig værdi end bindende svar fra SKAT, da Skatterådet behandler bindende svar af mere principielt indhold. Afgørelser fra Landsskatteretten vil i specialet blive tillagt større værdi end afgørelser og bindende svar fra SKAT samt bindende svar fra Skatterådet, da Landsskatteretten er den øverste administrative klageinstans og et uafhængigt nævn.²¹

1.4.5.3 Juridisk litteratur

Juridisk litteratur anses ikke for at være en retskilde, da de juridiske forfattere ikke har bemyndigelse til at fastlægge gældende ret, og juridisk litteratur vil således kun blive anvendt til understøttelse og belysning af de anvendte retskilder og kilder i specialet.²²

1.4.6 Fortolkningsprincipper

Når der i specialet bliver anvendt eller henvist til en ordlydsfortolkning tages der udgangspunkt i lovreglens "naturlige sproglige forståelse" eller den "sædvanlige forståelse". Her tages både udgangspunkt i ordenes leksikalske betydning og ordenes betydning i den givne kontekst. Ordlydsfortolkning medvirker til at styrke retssikkerheden i samfundet, da en naturlig sproglig forståelse sikrer en ensartet og konsekvent fortolkning, der kan medføre en forudsigelig retstilstand.²³

Formålsfortolkning er en fortolkningsregel, der anvendes til at fastlægge lovreglens formål. Formålsfortolkning minder om ordlydsfortolkning ved, at der ved begge fortolkningsregler tages udgangspunkt i lovreglens ordlyd samt formålet med lovreglens eget indhold. I forhold til lovreglens eget indhold menes der både lovreglens generelle formål, men også hensynene og værdierne bag lovreglens oprindelse.²⁴ Det er ud fra denne forståelse, at formålsfortolkning vil blive inddraget i specialet.

¹⁸ Den Juridiske Vejledning 2019-1, A.A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

¹⁹ Jf. GRL §§ 3 og 63

²⁰ Blume, Peter, *Juridisk Metodelære – En indføring i rettens og juraens verden*, s. 123

²¹ <https://skatteankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/>

²² Munk-Hansen, Carsten, *Retsvidenskabsteori*, s. 346

²³ Munk-Hansen, Carsten, *Retsvidenskabsteori*, s. 281

²⁴ Evald, Jens, *Retskilderne og den juridiske metode*, s. 57-58

Der foreligger en indskrænkende fortolkning, når der foretages et valg om en lovregel skal forstås bredt eller snævert, hvor der vælges en snæver forståelse. Der kan ligeledes foreligge en indskrænkende fortolkning, hvor en konkret problemstilling udelukkes fra en lovregels område, selvom problemstillingen kunne synes at høre under lovreglens ordlyd. Der findes ingen generelle regler for, hvornår der anvendes en indskrænkende fortolkning, dog anvendes ofte lovreglens forarbejdere og lovreglernes udvikling til at afgøre, om det er muligt at anvende en indskrænkende fortolkning. I national ret findes dog en enkelt hovedregel for, hvornår der skal anvendes en indskrænkende fortolkning, hvilket medfører, at en undtagelse til en hovedregel, som udgangspunkt skal fortolkes indskrænkende.²⁵ I specialet vil denne forståelse blive lagt til grund, når Skatteforvaltningen henviser til en indskrænkende fortolkning. Denne forståelse af den indskrænkende fortolkning vil også blive anvendt ved vurderingen af, om det er det korrekte fortolkningsprincip, der anvendes i forbindelse med fortolkningen af momsfrigagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1.

Når der henvises til en udvidende fortolkning i specialet, forstås der med denne fortolkning, at en lovregel anvendes på en problemstilling, som ikke er omfattet af lovreglens direkte ordlyd. Hvis lovreglens ordlyd er så præcis, at der ikke forekommer nogen tvivl om lovreglens mening og indhold, kan der ikke anvendes en udvidende fortolkning. Forekommer der derimod tvivl om lovreglens mening eller indhold er udgangspunktet, at lovreglens forarbejdere anvendes for at fastslå lovreglens formål, og for at undersøge, om det derved er muligt at anvende en udvidende fortolkning.²⁶

1.4.6.1 Neutralitetsprincippet

Ud fra nedenstående betragtninger vil neutralitetsprincippet blive anvendt som fortolkningsbidrag til bevarelse af specialets problemformulering.

EUD henviser ofte til princippet om afgiftsneutralitet ved fortolkning af MS, hvorfor neutralitetsprincippet generelt bør anvendes som et fortolkningsbidrag, såfremt der opstår problemstillinger vedrørende fortolkningen af bestemmelser i MS.²⁷

Neutralitetsprincippet fremgår af præambel 5 i MS:

*”Det mest enkle og **mest neutrale momssystem** [egen fremhævnning] opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser. Det er derfor i det indre*

²⁵ Evald, Jens, *At tænke juridisk*, s. 36

²⁶ Munk-Hansen, Carsten, *Retsvidenskabsteori*, s. 280

²⁷ Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 52

markeds og medlemsstaternes interesse at indføre et fælles system, der også finder anvendelse på detailhandelen.”²⁸

Princippet fremgår ligeledes af Momssystemdirektivets art. 1, stk. 2. I praksis skal neutralitetsprincippet medvirke til, at momsen skal være en usynlig faktor, der ikke må påvirke erhvervets eller forbrugerens dispositioner og valg i forbindelse med varer eller tjenesteydelser. Derfor skal momsen være neutral indtil sidste led i transaktionskæden, og afgiftspligtige personer har således ret til fradrag for de indkøb, der anvendes i den afgiftspligtige virksomhed. Momssystemets grundlæggende struktur medvirker herved til en afgiftsneutralitet og en forbrugsbeskatning, hvor det kun er det endelige forbrug, der beskattes af momsen.²⁹

Neutralitetsprincippet skal også bidrage til at sikre et effektivt indre marked, hvor momssystemet skal virke befordrende og ikke hindrende i henhold hertil. I praksis henvises der i denne forbindelse til forbuddet mod konkurrencefordrejning.³⁰

For at sikre, at neutralitetsprincippet iagttages skal medlemslandene foretage en harmoniseret afgrænsning i henhold til MS, således ensartede forhold behandles ens i momsretlig henseende.³¹

1.4.6.2 Konsekvenser ved fritagelserne i MS

I forbindelse med, at neutralitetsprincippet skal respekteres kan der opstå mange problemstillinger i henhold til fritagelsesmulighederne i MS. Disse problemstillinger danner også baggrund for betragtningerne vedrørende specialets problemformulering, hvorved synspunkterne i dette afsnit inddrages i forbindelse med besvarelsen heraf.

Neutralitetsprincippet er som sagt indbygget i MS, og for at sikre formålet skal dette respekteres i alle henseende. Såfremt det antages, at neutralitetsprincippet respekteres fuldt ud, men at det samtidig tillades at fritage visse afgiftspligtige personer, varer og tjenesteydelser, vil der ske en skævvridning af den grundlæggende struktur.

Neutralitetsprincippet er fastlagt ud fra den grundlæggende struktur, hvoraf momsfrigtagelserne er afvigelser hertil. Såfremt en virksomhed udelukkende udfører momsfrigitagne transaktioner, skal denne således ikke påregne eller afregne moms af virksomhedens udgående transaktioner. Omvendt kan den momsfrigitagne virksomhed heller ikke opnå ret til fradrag for den indgående moms, som er betalt til forhenværende led i transaktionskæden, da virksomheden her skal anses for den endelige

²⁸ Jf. MS, præambel 5

²⁹ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, s. 26-27

³⁰ Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 48

³¹ Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 49

forbruger. Den indgående moms har derfor karakter af en omkostning for virksomheden, og indgår som en del af prisen på virksomhedens udgående transaktioner. Dette betyder, at MS ikke længere kan betragtes som neutral over for erhvervets dispositioner og valg, hvilket var formålet med neutralitetsprincippet. Det må således formodes, at en momsfrataget virksomhed kan opnå en fordel ved at minimere sine indkøb fra momspligtige virksomheder, da der er forbundet omkostninger ved købet i henhold til den påregnede moms, som skal indregnes i prisen af de udgående transaktioner. Omvendt vil det være fordelagtig for den momspligtige virksomhed, som har fuldt fradragsret at minimere sine indkøb fra momsfratagne virksomheder.³²

Såfremt en fuldt momspligtig virksomhed i transaktionskæden køber en momsfrataget tjenesteydelse eller vare, vil dette kunne medføre uønskede kumulative effekter. De kumulative effekter består af, at såfremt den indkøbte tjenesteydelse eller vare skal anvendes i forbindelse med videresalg af fuldt momspligtige tjenesteydelser eller varer, vil salgsprisen blive påvirket af den manglende ret til fradrag. Således indeholder salgsprisen en del af den moms, som den momspligtige virksomhed ikke kan opnå fradrag for, og dermed bliver den momspligtige virksomhed indirekte påvirket af momsen. Dermed opkræves der i princippet moms af momsen, da der som nævnt opkræves moms af det endelige beløb, som slutbrugeren betaler.³³

Fritagelserne i MS kan således betragtes som systemfjendtlige, men fritagelserne er en del af udformningen af MS, hvilket betyder, at fritagelserne ikke kan afvises med henvisning til neutralitetsprincippet.³⁴

Der vil dog stadig være risiko for, at neutralitetsprincippet tilsidesættes i forbindelse med fritagelsesbestemmelserne i MS. Dette begrundes i den skønsbeføjelse, der tillægges de enkelte medlemsstater i MS art. 132, stk. 1, litra c, der umiddelbart synes problematisk at harmonisere og afgrænse ens i alle medlemslande.

1.4.6.2.1 The Cancer of VAT

Ovenstående betragtninger er også kendt under begrebet The Cancer of VAT. Formålet med moms-systemet, herunder neutralitetsprincippet, er som nævnt at forenkle og harmonisere momsen i medlemslandene, samt at momssystemet ikke må påvirke erhvervets eller forbrugernes dispositioner. Fritagelsesbestemmelserne i MS medvirker til, at formålet således risikerer at blive tilsidesat på visse punkter. Formålet med momsfratagelsesbestemmelserne er at mindske udgifterne til behandling, og dette bør medvirke til, at de forskellige behandlingsformer bliver mere tilgængelige og me-

³² Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 53

³³ Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 54

³⁴ Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 55

re økonomisk fordelagtige for borgerne. Neutralitetsprincippet og formålet med fritagelsesbestemmelserne harmonerer ikke med hinanden, da fritagelsesbestemmelserne fritager visse afgiftspligtige transaktioner- og personer fra det generelle udgangspunkt om momspligt. Det kan således være vanskeligt at harmonere og forenkle det overordnede momssystem, når fritagelsesbestemmelserne ligeledes skal tilgodeses. I den forbindelse foreligger der også en problemstilling, om det er neutralitetsprincippet eller formålet med momsfrigtagelsesbestemmelsen, der bør vægtes højest.

Der foreligger andre risici vedrørende tilsidesættelsen af neutralitetsprincippets formål og hensyn i forbindelse med momsfrigtagelsesbestemmelserne. Uanset hvordan momsfrigtagelsesbestemmelserne fortolkes, og uanset om neutralitetsprincippet inddrages som et fortolkningsbidrag, vil der være stor risiko for, at neutralitetsprincippet på den ene eller anden måde tilsidesættes. Såfremt neutralitetsprincippet følges vil der være risiko for, at formålet med fritagelsesbestemmelserne tilsidesættes.

Årsagen til denne problematik er muligvis begrundet i, at neutralitetsprincippet er dannet ud fra et udgangspunkt om en grundlæggende struktur, hvoraf der ikke er taget højde for momsfrigtagelserne. Der er i neutralitetsprincippet således ikke taget forbehold for, at visse virksomheder kan momsfritages, og hvordan disse vil påvirke udgangspunktet om momsneutralitet.

1.4.7 Relevante forvaltningsretlige principper

Årsagen til, at der i specialet inddrages relevante forvaltningsretlige principper er, at forvaltningsretten specielt sætter krav til borgernes retssikkerhed og lighed for loven. Forvaltningsloven³⁵ indeholder en lang række forpligtelser for offentlige myndigheder og rettigheder for borgerne. Forvaltningsloven er en kodifikation af uskrevne retsgrundsætninger, men med tiden er der kommet nyere uskrevne retsgrundsætninger til. Af de nyere almindelige principper i forvaltningsretten kan der nævnes forbuddet mod magtfordrejning, den almindelige lighedsgrundsætning, proportionalitetsprincippet og forbuddet mod skøn under regel. Disse almindelige principper er ikke lovfæstede i national ret, men er gennem retspraksis udviklet i forening med teorien.³⁶

Forbuddet om magtfordrejningen vil blive inddraget i specialet, og dette forbud bygger i national ret på princippet i GRL § 3, som fordeler kompetencerne ud på forskellige myndigheder. Kompetencerne fordeles ud fra en udøvende, lovgivende og dømmende magt. Grundet bestemmelsen i GRL § 3 sikres der en fordeling ud på forskellige organer af statens magt. Denne fordeling skal respekteres og følges.³⁷

³⁵ Lovbekendtgørelse 2014-04-22 nr. 433, Forvaltningsloven

³⁶ Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth, *Retskilder & Retsteorier*, s. 291

³⁷ Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth, *Retskilder & Retsteorier*, s. 84

Den almindelige lighedsgrundsætning danner grundlag for, at der som udgangspunkt bliver truffet ens afgørelser i sager med ensartede forhold. Dette danner også grundlaget for, at myndigheder ikke må træffe afgørelser, der er usaglige. Dette betyder, at myndigheder skal have hjemmel i lov til at træffe afgørelser, og hvis der foreligger ligeartede forhold skal der sikres et ensartet resultat i disse afgørelser.³⁸ Når der i specialet bliver henvist til lighedsgrundsætningen sker det i forlængelse af MS's neutralitetsprincip, da disse antages at indeholde nogle af de samme aspekter.

Proportionalitetsprincippet forstås i specialet som et princip, der indebærer, at en afgørelses retsfølge skal være proportional i henhold til hensigten. Dette betyder, at hvis der findes en mindre indgribende retsvirkning skal denne anvendes frem for en uforholdsmæssig retsvirkning.³⁹

Forbuddet mod skøn under regel er et princip som omhandler, at den beføjelse som myndigheden har til at udøve skøn ikke må indsnævres markant eller helt fjernes ved brug af fastsatte interne regler.⁴⁰ Dette forbud kan også udledes af GRL § 43, hvoraf det fremgår at:

“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”⁴¹

Herefter må det konstateres, at hvis der ikke er hjemmel i lov til at pålægge, forandre eller ophæve en skat, vil en sådan afgørelse være i strid med loven. I specialet forstås princippet om forbuddet mod skøn under regel således, at hvis der ikke ydes et konkret skøn, men i stedet bliver truffet afgørelse ud fra faste interne regler og krav, vil en sådan afgørelse være usaglig og ikke have hjemmel i lov, hvorfor afgørelsen vil være ugyldig.

1.4.8 Begrebsafklaring

Der vil i specialet blive anvendt begrebet moms i stedet for begrebet merværdiafgift. Det bemærkes, at disse to betegnelser er udtryk for det samme, men begrebet moms anvendes i specialet, da det er det gængse udtryk.

Skatteforvaltningen og SKAT vil blive benyttet synonymt i specialet, da SKAT er henhørende under Skatteforvaltningen.

³⁸ Evald, Jens, *Retskilderne og den juridiske metode*, s. 107

³⁹ Tvarnø, Christina D.; Denta, Sarah Maria, *Få styr på metoden – Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, s. 141

⁴⁰ http://beretning.ombudsmanden.dk/yderligere_materiale/almindelige_forvaltningsretlige_spoergsmaal_2009/

⁴¹ GRL § 43

Når der i specialet henvises til formålet med momsfritagelsesbestemmelsen på sundhedsområdet henvises der både til MS art. 132, stk. 1, litra b og c og ML § 13, stk. 1, nr. 1, hvorfor disse i denne henseende anvendes synonymt.

Begreberne “anden egentlig sundhedspleje” og “alternativ behandling” vil blive anvendt synonymt i specialet, da det antages, at disse begreber dækker over behandlingsformer, der er kontroversielle i forhold til de konventionelle behandlingsformer. Derfor vil betegnelserne “udøvere af anden egentlig sundhedspleje” og “alternative behandlere” ligeledes blive anvendt synonymt.

Kapitel 2

2.1 Momsens indførelse

I 1967 blev moms indført i Danmark ved lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift. Ved indførelsen af moms blev den tidligere omsætningsafgift, oms, afløst. Oms var en enkeltledsafgift, som blev pålagt varer i engrosledet, og det var normalt den, der udleverede varen til detailhandlerne, der skulle indbetale omsen.⁴²

Momsens indførelse havde et økonomisk hovedformål, og byggede på et fiskalt hensyn, som medførte penge i statskassen til dækning af statens udgifter. Momsen var fra begyndelsen fastsat og afgrænset rent nationalt, men efter Danmark i 1973 indtrådte i det daværende EF blev dette ændret.⁴³ Ved vedtagelsen og gennemførelsen af EU's 6. momsdirektiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift⁴⁴ blev momsloven fra 1967 ændret, hvor den væsentligste ændring blev, at tjenesteydelser nu generelt blev omfattet af momspligten, mens det kun var de specifikke opregnede tjenesteydelser, som blev fritaget for momspligten.⁴⁵

Formålet med 6. momsdirektiv var at øge harmoniseringen i medlemslandene på momsområdet, herunder at skabe en mere ensartet beregning af moms og for at sikre bedre forudsætninger for det indre marked. Ved vedtagelsen af MS blev 6. momsdirektiv omarbejdet for at modernisere sprogbruget og selve direktivets struktur. Det nugældende momssystemdirektiv fastsætter rammerne og reglerne for fællesharmoniseringen af medlemslandenes lovgivning på området for moms. Princippet bag direktivet er både at sørge for, at moms bliver indbetalt i det land, hvor varen eller tjenesteydelsen bliver forbrugt, og at opbygge et momssystem, så det indre marked udvikles og samtidig at forenkle og harmonisere momssystemet.⁴⁶

⁴² Den Juridiske Vejledning 2019- 1, D.A.1.4 Momsens indførelse

⁴³ Pedersen, Søren E. Mfl., *Moms 1 – Fradragsret*, s. 11

⁴⁴ Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF)

⁴⁵ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, s. 13

⁴⁶ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, s. 16-17

2.2 Grundlæggende om momssystemet

Moms er en flerledsavgift, som beregnes ud fra den merværdi en vare eller tjenesteydelse tilføres i hvert enkelt led i transaktionskæden. Der skal herved indbetales en procentuel afgift til staten af den merværdi en vare eller tjenesteydelse tilføres på det tidspunkt, den overdrages til næste led i omsætningskæden.

For at en transaktion er momspligtig og dermed omfattet af momssystemet er der forskellige betingelser, der skal være opfyldt.

Der skal være tale om en afgiftspligtig person, som handler i egenskab af at være en afgiftspligtig person. En afgiftspligtig person er en juridisk eller fysisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.⁴⁷ Dernæst skal det fastlægges, om der er tale om en afgiftspligtig transaktion, hvor det afgørende er, om der er sket levering mod vederlag.⁴⁸ Herefter skal det undersøges, om transaktionen kan fritages for moms efter fritagelsesbestemmelserne i ML § 13. Hvis transaktionen hører under en af fritagelsesbestemmelserne, vil der ikke være tale om en momspligtig transaktion, og transaktionen bliver således fjernet fra momssystemet, og der skal ikke indbetales moms. Hvis transaktionen ikke er omfattet af en af fritagelsesbestemmelserne i ML § 13, skal transaktionens leveringssted fastlægges. Fastlæggelsen af leveringsstedet er relevant, da beskatningsretten følger leveringsstedet, og der er samtidig registreringspligt det sted, hvor der sker levering.⁴⁹

Hvis de ovenstående betingelser er opfyldt, vil der være tale om en momspligtig transaktion, og der vil dermed være ret til momsfradrag i de enkelte omsætningsled i transaktionskæden.⁵⁰

I praksis medfører momssystemet, at der for afgiftspligtige varer og tjenesteydelser opnås en fradragsret for afgiftspligtige personer. Således er det reelt forskellen mellem en vares eller tjenesteydelses købsmoms og salgsmoms, der skal indbetales til staten i hvert enkelt omsætningsled, indtil varen eller tjenesteydelsen overgår til det endelige forbrug. Momssystemet medfører herved en afgiftsneutralitet og en forbrugsbeskatning, hvor det kun er det endelige forbrug, der beskattes af momsen.⁵¹

⁴⁷ ML § 3

⁴⁸ ML § 4

⁴⁹ Jensen, Ramsdahl Dennis, *Merværdiafgiftspligten*, s. 82

⁵⁰ ML §§ 37 og 38

⁵¹ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, s. 26-27

2.3 Momsfritagelse

Udgangspunktet med momssystemet er afgiftsneutralitet, hvorved afgiftspligtige personer skal betale moms af alle afgiftspligtige varer og tjenesteydelser, der leveres mod vederlag. Der er dog visse varer og tjenesteydelser, der er fritaget for momspligten i medfør af ML § 13.

Den danske fritagelsesbestemmelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1, er implementeret på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra b-c (og d-e).

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift i ML § 13, stk. 1, nr. 1:

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

Følgende transaktioner er fritaget for afgift i MS, art. 132, litra b og c:

”b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligtretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitalet, 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.”

Kapitel 3

3. Gældende ret på området for momsfritagelse i MS art. 132, stk. 1, litra b og c

I dette kapitel vil gældende ret blive analyseret i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Der vil blive fokuseret på rækkevidden af den skønsbeføjelse medlemslandene har fået tillagt i MS art. 132, stk. 1, litra c.

Gældende ret vil blive fastlagt på baggrund af specialets medtagne retskilder. Bestemmelsens ordlyd i ML § 13, stk. 1, nr. 1, vil blive sammenholdt med bestemmelsens ordlyd i MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Det vil ligeledes blive undersøgt, om der er sket sproglige ændringer siden indførelsen. Formålet med indførelsen af momsfritagelsesbestemmelsen samt det overordnede formål med momssystemet vil også blive inddraget.

Derudover vil gældende ret blive konstateret på baggrund af udtalelser fra EUD vedrørende fortolkningen og afgrænsningen af kriterierne for momsfrigørelse.

3.1 Implementering af MS art. 132, stk. 1, litra b og c i national ret

ML blev, som nævnt i afsnit 2.3, implementeret i national ret på baggrund af MS, grundet Danmarks indtrædelse i det daværende EF. Formålet var som anført tidligere at forbedre den momsmæssige harmonisering i medlemslandene, samt at skabe en mere ensartet håndtering af momsen og sikre bedre vilkår for det indre marked.⁵² Formålet med det nugældende MS er således at fastsætte rammer og regler for en fælles harmonisering af momslovgivningen i de forskellige medlemslande, som skal medføre en forenkling og harmonisering af momssystemet.⁵³

Momsfrigørelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1 er som angivet implementeret på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra b og c. I Danmark har lovgiver valgt at implementere MS's fritagelsesbestemmelser om sundhedsydelser i én samlet bestemmelse i ML, hvilket bevirker, at der er sproglige forskelle mellem bestemmelserne. Ordlyden i den danske bestemmelse afviger dermed fra direktivets ordlyd og inddeling. Betegnelsen "anden egentlig sundhedspleje" fremgår eksempelvis ikke direkte af MS, men angår, på baggrund af betegnelsens ordlyd, en form for pleje. Begrebet anses for at være en samlebetegnelse for mange forskellige sundhedsydelser, der ofte ikke bliver udført af en uddannet læge eller et hospital. Udøveren af ydelsen hører muligvis nærmere under de erhverv, der er i tilknytning til lægegeringen, herunder nærmere betegnet som "udøvere af anden egentlig sundhedspleje" eller "alternative behandlere", hvorfor den danske betegnelse om anden egentlig sundhedspleje synes at have oprindelse i det nuværende MS art. 132, stk. 1, litra c.⁵⁴

MS art. 132, stk. 1, litra c har følgende ordlyd:

*"behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat."*⁵⁵

Det kan dog synes svært at afgrænse det konkrete anvendelsesområde for momsfrigørelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, både rent nationalt som EU-retligt, da ingen af fritagelsesbestemmelsernes ordlyd er særlig specifikke vedrørende begrebet anden egentlig sundhedspleje.

⁵² Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF)

⁵³ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, s. 16-17

⁵⁴ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfrigørelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 128

⁵⁵ MS art. 132, stk. 1, litra c

Bestemmelsens ordlyd i nuværende MS art. 132, stk. 1, litra b og c har ikke ændret sig siden bestemmelsen blev indført ved EU's 6. momsdirektiv i 1977. Den eneste ændring vedrørende bestemmelsen er udelukkende placeringsmæssig, da bestemmelsen tidligere fandtes i art. 13, punkt A, stk. 1, litra b og c i EU's 6. momsdirektiv. På baggrund af den minimale retskildemæssige værdi af forarbejderne i EU-retten, som anført i afsnit 1.4.4.3, anvendes i stedet EUD's udtalelser vedrørende formålet med fritagelsesbestemmelsen. Efter udtalelser fra EUD var formålet med indførelsen af fritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, af hensyn til almenhedens interesse og sociale hensyn, således udgifterne til behandling skulle nedbringes. Momsfritagelsen af de forskellige transaktioner skulle herved medvirke til, at de forskellige behandlingsformer blev mere tilgængelig og mere økonomisk fordelagtig for borgerne ved ikke at være pålagt moms.⁵⁶

Der har heller ikke været foretaget ændringer i den danske bestemmelses ordlyd, i forhold til anden egentlig sundhedspleje, siden bestemmelsen blev medtaget i momsloven fra 1978 ved § 2, stk. 3, litra a, på nær den mindre ændring, at ”tandlæge- og anden dentalvirksomhed” nu nævnes til sidst i den danske bestemmelse.⁵⁷ Denne ændring skete i forbindelse med vedtagelsen af EU's 6. momsdirektiv i 1977, og det fremgår af lovforarbejderne, at intentionen var, at sundhedssektoren skulle afgiftsfritages så vidt muligt som hidtil.⁵⁸ Denne intention harmonerer umiddelbart med de ovenfor omtalte udtalelser fra EUD, vedrørende formålet bag momssystemets fritagelsesbestemmelser. I 1994 skete der en større tilpasning af den daværende momslov, således momslovens terminologi og systematik blev mere overensstemmende med det daværende EU's 6. momsdirektiv. Der skete dog ingen ændringer i terminologien af ML § 13, stk. 1, nr. 1, og dennes indhold svarer således til indholdet af den daværende momslovs § 2, stk. 3, litra a.

Selvom der er sproglige forskelle mellem den danske fritagelsesbestemmelse i ML og bestemmelsen i MS, synes det umiddelbart, at intentionen bag formålet for fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1 er ens med formålet for fritagelsesbestemmelserne i MS.⁵⁹

3.1.1 Delkonklusion af implementering af MS art. 132, stk. 1, litra b og c i national ret

Det må på baggrund af ovenstående udledes, at der ikke er sket en sproglig ændring af fritagelsesbestemmelsernes indhold i ML § 13, stk. 1, nr. 1 og MS art. 132, stk. 1, litra b og c, siden bestemmelserne blev vedtaget. Det må derudover lægges til grund, at intentionen med formålet bag moms-fritagelsesbestemmelserne ydermere ikke har ændret sig siden indførelsen af bestemmelserne i nati-

⁵⁶ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 75

⁵⁷ Lov om ændring af merværdiafgiftsloven nr. 204 af 10. maj 1978, § 2, stk. 3, punkt a

⁵⁸ Forslag til lov om ændring af merværdiafgiftsloven (ændringer som følge af EF's 6. momsdirektiv), fremsat den 17. november 1977. Bemærkninger til forslagens enkelte bestemmelser

⁵⁹ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 92

onal- samt EU-retlig forstand. MS's overordnede formål er umiddelbart ikke blevet udfordret i henhold til de specifikke ovennævnte bestemmelser, da der ikke er sket nogle sproglige ændringer. Det må således fastlægges, at lovgrundlaget og hjemlen til momsfrigtagelse ikke er ændret rent sprogligt hverken EU-retligt eller nationalt.

Der er dog tvivl om, hvad momsfrigtagelsesbestemmelsen reelt omfatter, nærmere hvordan og hvornår bestemmelsen skal og bør afgrænses. På baggrund af ovenstående betragtning i afsnit 3.1, er det udtalelser fra EUD, der lægges til grund for, hvordan det overordnede formål skal tilgodeses, og hvordan fritagelsesbestemmelsens ordlyd skal fortolkes, såfremt der opstår fortolkningstvivl i national ret. Derudover kan EUD også udfylde bestemmelsens formål og anvendelsesområde, såfremt der opstår usikkerhed om, hvorvidt et konkret tilfælde kan omfattes af bestemmelsen, og hvor det findes nødvendigt at fastlægge dette. EUD's udtalelser vil derved overvejende medvirke til en fastlæggelse af, hvordan gældende ret skal fortolkes og anvendes i henhold til anvendelsesområdet for ML § 13, stk. 1, nr. 1 for anden egentlig sundhedspleje.

3.2 Skønsbeføjelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c

I MS art. 132, stk. 1, litra c er der indført en skønsbeføjelse for de enkelte medlemslande til at fastsætte, hvad de betragter som værende omfattet af "behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv". Efter MS art. 132, stk. 1, litra c, stilles der krav til den person, der udfører tjenesteydelsen, da der gives momsfrigtagelse til udøveren, der behandler personer som led i udøvelsen af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af det pågældende medlemsland. I bestemmelsen fremgår det ikke af ordlyden eller af en henvisning, hvilke specifikke betingelser, der skal være opfyldt for at opnå momsfrigtagelse. Herved er der givet en vis skønsbeføjelse til det enkelte medlemsland til at bestemme nationalt, hvilke udøvere, der kan omfattes af momsfrigtagelsesbestemmelsen.⁶⁰

Det fremgår dog ikke tydeligt af bestemmelsens ordlyd, hvad omfanget eller rækkevidden er af den skønsbeføjelse, som de enkelte medlemslande har fået tillagt.⁶¹ Momsfrigtagelserne i MS er ifølge EUD selvstændige fællesskabsretlige begreber. Dette omfatter også, at de krav, der stilles til udøveren af en tjenesteydelse vedrørende dennes egenskaber eller den stilling denne besidder er fællesskabsretlige begreber. Således skal det undgås, at medlemslandene bruger bestemmelserne og begreberne forskelligt.⁶² Det kan synes problematisk at efterfølge dette i national praksis, når den tillagte skønsbeføjelse umiddelbar synes uklar og udefineret, hvilket dermed kan resultere i, at de en-

⁶⁰ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfrigtagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 245

⁶¹ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfrigtagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 245

⁶² Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfrigtagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 242

kelte medlemslande kan fortolke rækkevidden forskelligt. Der kan således være risiko for, at moms-fritagelsesbestemmelsen i national ret ikke følger de fællesskabsretlige begreber, hvilket kan resultere i, at fritagelsesbestemmelsen ikke anvendes ensartet i EU. Dette modsvarer samtidig MS's formål, som netop er at forenkle og harmonisere momslovgivningen i EU, herunder også at efterleve neutralitetsprincippet og forbuddet mod konkurrencefordrejning.

3.2.1 EUD's rammer for skønsbeføjelsen ved fastlæggelse af kravene for moms-fritagelse

På baggrund af præjudicielle spørgsmål, som er blevet forelagt EUD, har EUD udtalt sig nærmere vedrørende uklarheden af rækkevidden af medlemslandenes tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Det fremgår således af udtalelser fra EUD, hvordan skønsbeføjelsen samt de underliggende subjektive krav skal afgrænses og fortolkes.

Der har været forelagt flere præjudicielle spørgsmål for EUD vedrørende begrebet "behandling af personer" og "lægegerninger og dertil knyttede erhverv".

3.2.1.1 "behandling af personer" i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c

EUD udtalte i sag C-384/98 (Rosenmayr), præmis 18, at medlemslandene skal fortolke begrebet "behandling af personer" i MS art. 132, stk. 1, litra c, således det kun er de behandlinger, der har til formål at "diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder", der omfattes af begrebet. I henhold til præmis 19 i sag C-384/98 fastlagde EUD, at ydelser med et terapeutisk formål, som er at "diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder", skal anses for omfattet af anvendelsesområdet i moms-fritagelsen. EUD's fastlæggelse heraf skete på baggrund af synspunktet om, at enhver bestemmelse, der har til formål at indføre en fritagelse for moms skal fortolkes strengt. Behandlinger uden et terapeutisk formål er således momspligtige. Samme synspunkt blev lagt til grund i sag C-45/01 (Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie), præmis 48, og sag 307/01 (Peter d'Arbrumenil), præmis 57, angående hvad begrebet "behandling af personer" omfatter.

I sag C-141/00 (Kügler), præmis 38-39, blev der henvist til samme synspunkter som i sag C-383/98, præmis 18 og 19, vedrørende begrebet "behandling af personer". I sag C-141/00, præmis 40, blev der dog henvist til, at også behandlinger med henblik på forebyggelse af sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder ligeledes kunne være omfattet af begrebet "behandling af personer" i MS art. 132, stk. 1, litra c. Det må således lægges til grund, at EUD mente, at også behandlinger, der havde til formål at "forebygge" ligeledes kunne anses for at have et terapeutisk formål.

I sag C-307/01 blev det fastslået, at en ydelses terapeutiske formål, der er begrundet i begrebet “behandling af personer”, ikke nødvendigvis skal forstås særlig snævert. Derfor skal forebyggende ydelser der indeholder en undersøgelse af, om en person lider af en sygdom eller en sundhedsmæssig uregelmæssighed, ligeledes være omfattet af begrebet “behandling af personer”, selvom resultatet af den udførte undersøgelse viser, at personen ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig uregelmæssighed.⁶³ Dette synspunkt begrundes EUD i henhold til formålet bag momsfrigørelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, hvorefter udgifterne til behandlinger skal nedbringes.

3.2.1.1.1 Delkonklusion af begrebet “behandling af personer” i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c

På baggrund af ovenstående afgørelser fra EUD må det således lægges til grund, at begrebet “behandling af personer” skal fortolkes således, at begrebet omfatter behandlinger, der har et terapeutisk formål, som skal “forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder”. I tilknytning hertil har EUD fastlagt, at formålet med terapeutiske behandlinger ikke nødvendigvis skal forstås snævert, hvorfor begrebet “behandling af personer” også omfatter forebyggende undersøgelser, uanset om resultatet af undersøgelsen viser, at personen ikke lider af en egentlig sygdom eller en sundhedsmæssig anomali. Medlemslandene skal iagttage udtalelserne fra EUD vedrørende “behandling af personer”, når medlemslandene afgør momsretlige problemstillinger. Dette skal ske på baggrund af, at begrebet “behandling af personer” i MS art. 132, stk. 1, litra c, er et fællesskabsretligt begreb, som medfører et krav om EU-konform fortolkning.

I sag C-76/99, C-141/00 og C-45/01 tillægger EUD formålet bag momsfrigørelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c en konkret betydning i henhold til fortolkningen af anvendelsesområdet samt afgrænsningen af begrebet “behandling af personer”. Det må således lægges til grund, at medlemslandene skal tillægge formålet bag momsfrigørelsesbestemmelsen en vis værdi, i vurderingen af, om en ydelse skal betragtes som værende omfattet af begrebet “behandling af personer”, når der træffes afgørelse rent nationalt.

3.2.1.2 “lægegering og dertil knyttede erhverv” i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c

EUD fastlagde i sag C-141/00, præmis 27, at udøvere af behandlinger skal have de krævede faglige kvalifikationer til at udføre behandlingerne for, at der kan ske momsfrigørelse efter MS art. 132, stk. 1, litra c. I denne forbindelse definerede EUD ikke nærmere, hvad begrebet “faglige kvalifikationer” omfattede. Det var herefter op til det enkelte medlemsland at fastlægge nærmere, hvilke faglige kvalifikationer, der skulle lægges til grund for momsfrigørelse.

⁶³ Jf. C-141/00, præmis 40

EUD udtalte ligeså i sag C-443/04 og C-444/04 (Solleveld og Hout-van Eijnsbergen), præmis 29-30, at det er op til det enkelte medlemsland at fastlægge nærmere, hvilke faglige kvalifikationer, der kan lægges til grund. Dog tilføjede EUD, at kravet om de faglige kvalifikationer ikke kan stå alene. Kravet om de faglige kvalifikationer skal således være opfyldt samtidig med, at det ovenfor nævnte begreb "behandling af personer" skal være opfyldt før der kan være tale om momsfritagelse.

EUD udtalte ydermere i sag C-443/04 og C-444/04, præmis 28 og 29, at den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c omfatter, at medlemslandene kan fastsætte nærmere, hvilke erhverv, de anser for omfattet i henhold til momsfritagelsesbestemmelsen. Ved fastlæggelsen af de pågældende erhverv skal medlemslandene dog sørge for, at neutralitetsprincippet ikke tilsidesættes. Derved skal lighedsgrundsætningen følges, hvorfor sammenlignelige forhold skal behandles ens. Såfremt en psykoterapeut havde de samme faglige kvalifikationer og ydede behandlinger af samme kvalitet som f.eks. psykologer og psykiatere, skal disse behandles momsmæssigt ens. Såfremt psykologer og psykiatere ansås for værende omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen, ville det være i strid med lighedsgrundsætningen, neutralitetsprincippet og herunder forbuddet mod konkurrencefordrejning, hvis en psykoterapeut ikke også omfattes af fritagelsen. Såfremt psykologer, psykiatere og psykoterapeuter i dette tilfælde blev behandlet momsmæssigt forskelligt, ville rækkevidden af den tillagte skønsbeføjelse være overskredet i henhold til EUD's synspunkt i C-443/04 og C-444/04, præmis 43-45.⁶⁴

I C-443/04 og C-444/04 udtalte EUD ydermere, at de krævede faglige kvalifikationer skal være med til at sikre, at behandlingen har et vist kvalitetsniveau. EUD fastlagde dermed, at ikke alle terapeutiske behandlinger i henhold til begrebet "behandling af personer" uden videre kunne omfattes af momsfritagelsen.

På trods af EUD's udtalelser vedrørende faglige kvalifikationer synes rammen for den tillagte skønsbeføjelse forholdsvis uklar i forhold til, hvem der kan omfattes af momsfritagelsesbestemmelsen. Uklarheden skyldes, at EUD ikke nærmere beskriver, hvad der kan forstås ved faglige kvalifikationer, hvilket kan medføre, at faglige kvalifikationer fortolkes på forskellige måder på tværs af medlemslandene. Dette taler imod formålet med momssystemet. Når EUD tillægger medlemslandene en vis skønsbeføjelse kan det ikke undgås, at der forekommer visse forskelle ved fastlæggelsen af, hvem der kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen i de respektive medlemslande. Det er dog uvist, om skønsbeføjelsen er for bred, i forhold til intentionen med det tillagte skøn, da der foreligger en vis uklarhed omkring rammerne for fastlæggelsen af, hvem der kan omfattes af momsfritagelsesbestemmelsen.

⁶⁴ Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, s. 257

3.2.1.2.1 Delkonklusion af “lægegerning og dertil knyttede erhverv” i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c

EUD fastlagde igennem ovenstående praksis, at ved fastlæggelse af, hvad der kunne omfattes af begrebet “lægegerning og dertil knyttede erhverv”, skulle medlemslandene lægge vægt på at sikre, at udøverne af behandlingerne havde visse faglige kvalifikationer til at udøve behandlingen, for at garantere et vist kvalitetsniveau.

Ydermere understregede EUD, at kravet om de faglige kvalifikationer ikke kunne stå alene, når der skulle tages stilling til, om en udøver var omfattet af momsfrigtagelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c. Også kravet om “behandling af personer” skulle inddrages.

EUD henviste til, at princippet om afgiftsneutralitet ligeledes skulle iagttages ved fastlæggelsen af de faglige kvalifikationer, hvorefter ensartede forhold skal behandles ens. Samme hensyn som nævnt i afsnit 3.2.1.1.1 skal iagttages i forbindelse med fastlæggelsen af, hvad der omfattes af begrebet “lægegerning og dertil knyttede erhverv”, således skønsbeføjelsen ikke overskrides. Således skal der tages hensyn til formålet med momsfrigtagelsesbestemmelsen, og udtalelserne fra EUD skal iagttages, når medlemslandene afgør momsretlige problemstillinger. Dette skyldes, som nævnt ovenfor, at der er tale om fællesskabsretlige begreber, som derved skal behandles EU-konformt.

3.3 EUD’s fortolkning af MS art. 132, stk. 1, litra b og c

EUD udtalte i sag C-384/98, præmis 15, hvordan momsfrigtagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c skal fortolkes. Dette er første gang EUD henviser til, hvordan momsfrigtagelsen bør fortolkes, ud fra den medtagne EUD-praksis i specialet. Fortolkningen skal ske på baggrund af det almindelige princip om, at der skal betales moms af enhver ydelse, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Derfor mener EUD, at bestemmelsen skal fortolkes strengt, da momsfrigtagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c er en undtagelse til det almindelige princip om momspligt. Den strenge fortolkning begrundes ydermere af EUD’s betragtninger om, at momsfrigtagelsesbestemmelsen indeholder fællesskabsretlige begreber, hvorfor det skal undgås, at fritagelsesbestemmelsen anvendes forskelligt i de respektive medlemslande. Samme fortolkningsmæssige synspunkter blev anført i C-76/99, præmis 21, C-141/00, præmis 37 og 39, C-45/01, præmis 42, C-307/01, præmis 52, og senest i sag C-284/03, (État belge), præmis 17 og C-262/08, (CopyGene), præmis 26.

Det er dog uvist, hvad EUD nærmere betragter som en streng fortolkning, men det må dog lægges til grund, at EUD har udtalt, at en streng fortolkning ikke skal anvendes eller fortolkes med det resultat, at momsfrigtagelsesbestemmelsen fratages dens virkning. Dermed må de kriterier medlems-

landene fastlægger, på baggrund af den tillagte skønsbeføjelse, ikke fortolkes så strengt, at fritagelsesbestemmelsens formål tilsidesættes.

Det kan dermed diskuteres, hvad EUD mener, når de udtaler, at der skal anvendes en streng fortolkning. Det kan i den forbindelse være relevant at diskutere, om EUD mener, at en streng fortolkning skal anses for at være en streng ordlydsfortolkning eller en streng formålsfortolkning.

Hvis EUD er af den opfattelse, at der skal foretages en streng ordlydsfortolkning, skal medlemslandene iagttage den naturlige sproglige forståelse af bestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c, når medlemslandene skal fastsætte kriterierne for momsfrigørelse i deres respektive nationale lovgivning. Derudover skal medlemslandene sørge for, at der ligeledes tages udgangspunkt i den naturlige sproglige forståelse af bestemmelsen, når de skal afgøre, om de fastsatte kriterier er til stede for, at der kan ske momsfrigørelse. En streng ordlydsfortolkning vil således også harmonere med EUD's henvisning til, at momsfrigørelsesbestemmelsen indeholder selvstændige fællesskabsretlige begreber, som skal sikre en ensartet og konsekvent anvendelse og fortolkning af fritagelsesbestemmelsen på tværs af medlemslandene. Foretages der en streng ordlydsfortolkning vil dette også medføre, at udøvere af behandlinger, der kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen, sikres en højere retssikkerhed.

Hvis EUD derimod er af den opfattelse, at der skal foretages en streng formålsfortolkning, skal medlemslandene, ved fastlæggelsen af kriterierne i deres respektive nationale lovgivning, samt ved vurderingen af, om disse kriterier er opfyldt, både tage hensyn til fritagelsesbestemmelsens ordlyd i MS art. 132, stk. 1, litra c, samt formålet med bestemmelsens indhold. Dermed skal medlemslandene ved fastlæggelsen og vurderingen heraf, iagttage MS's overordnede formål samt formålet bag fritagelsesbestemmelsen. Derved skal medlemslandene tillægge neutralitetsprincippet, herunder forbuddet mod konkurrencefordrejning, en betydelig værdi. Samtidig skal hensynet til at nedbringe udgifterne til sundhedsydelser, og gøre disse mere tilgængelige også tillægges en betydelig værdi. Ved anvendelsen af en streng formålsfortolkning skal bestemmelsens konkrete ordlyd samt bestemmelsens formål iagttages ved fortolkningen heraf. Dermed vil den ovenfor nævnte retssikkerhed ved en streng ordlydsfortolkning forstærkes yderligere ved brug af en streng formålsfortolkning. Samtidig harmonerer en streng formålsfortolkning også med EUD's mange henvisninger til, at formålet bag momsfrigørelsesbestemmelsen ikke må tilsidesættes, og miste sin virkning, når medlemslandene skal foretage en vurdering, af om et konkret tilfælde er omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

Ud fra ovenstående betragtninger må det således antages, at en streng formålsfortolkning vil være bedst egnet til at følge og efterleve EUD's udtalelser. Dette understøttes af EUD's udtalelse i sag C-

443/03 og C-444/04, præmis 51, hvor der ikke direkte henvises til en streng fortolkning, i forbindelse med den udøvede skønsbeføjelse, men i stedet refereres der til, at den anvendte fortolkning ikke må medføre, at formålet bag momsfratagelsesbestemmelsen samt neutralitetsprincippet tilsidesættes.

Kapitel 4

4. Nationale kriterier for anden egentlig sundhedspleje i henhold til skønsbeføjelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c

De fastlagte rammer for skønsbeføjelsen, som blev konstateret på baggrund af udtalelser fra EUD i henholdsvis afsnit 3.2.1.1.1, afsnit 3.2.1.2.1 og afsnit 3.3, skal som nævnt iagttages i national ret. Dog er der visse overordnede hensyn i national ret, som ligeledes skal iagttages. Herunder kan nævnes princippet i GRL § 3, som omhandler magtens tredeling, hjemmelsgrundlaget for beskatning i GRL § 43 samt forbuddet mod skøn under regel.

4.1 Nugældende nationale krav til momsfratagelse for anden egentlig sundhedspleje

Ud fra de ovenfor nævnte udtalelser fra EUD kan medlemslandene nationalt fastsætte nærmere kriterier for momsfratagelse, i henhold til den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Det fremgår imidlertid ikke direkte af ordlyden i ML § 13, stk. 1, nr. 1, at visse specifikke kriterier for momsfratagelse for anden egentlig sundhedspleje skal være opfyldt, og der fremgår heller ingen antydninger af, hvad disse krav eventuelt skulle omhandle. Derfor må det antages, at kriterierne for momsfratagelse må fremgå andetsteds.

I DJV fremgår det, at SKAT lægger vægt på to kriterier for, at der kan ske momsfratagelse for anden egentlig sundhedspleje i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Herefter skal tjenesteydere, der udfører anden egentlig sundhedspleje opfylde et uddannelseskrav og et behandlingskrav.⁶⁵

Uddannelseskravet indebærer, at udøvere, der udfører anden egentlig sundhedspleje skal have opnået en relevant uddannelse. Ifølge SKAT kan uddannelseskravet opfyldes på forskellige måder. Udøveren af en ydelse kan have opnået en autorisation inden for det udførte behandlingsområde på baggrund af autorisationsloven. Udøveren kan også have fået en konkret udtalelse fra Sundhedsstyrelsen, hvor det tilkendegives, at udøveren må udføre behandlingen på baggrund af tilstrækkelige faglige kvalifikationer. Derudover kan udøveren have opnået en registrering som alternativ behandler i henhold til lov nr. 351 af 1/05/2004 om en brancheadministreret registreringsordning for alternative behandlere. Godkendte brancheforeninger kan herefter registrere alternative behandlere, således disse er omfattet af den beskyttede titel ”Registreret alternativ behandler (RAB)”, og dermed automatisk opfylde uddannelseskravet. Sidst har udøveren mulighed for at opfylde nogle nærmere

⁶⁵ Den Juridiske Vejledning 2019-1 – D.A.5.1.5 Anden egentlig sundhedspleje

fastsatte uddannelsesbetingelser for at opfylde uddannelseskrevet.⁶⁶ Disse uddannelsesbetingelser består af minimum 660 undervisningstimer af 45 minutters varighed, hvoraf der som minimum skal indgå følgende:

- Anatomi/fysiologi 200 undervisningstimer
- Sygdomslære/farmakologi 100 undervisningstimer
- Den primære behandlingsform 250 undervisningstimer
- Klinikvejledning/klientbehandling 10 undervisningstimer
- Øvrige sundhedsfaglig undervisning 100 undervisningstimer

Behandlingskravet indebærer, at formålet med udførelsen af ydelsen skal være at forebygge, diagnosticere, behandle og så muligt helbrede en konkret sygdom eller sundhedsmæssig uregelmæssighed. Dermed skal behandlingen have et terapeutisk formål efter en lægefaglig vurdering. Der er forskellige muligheder for at opfylde behandlingskravet. Det gør sig f.eks. gældende, hvis en læge udfører behandlingen, eller hvis behandlingen udføres efter en skriftlig henvisning fra en læge. Det vil også være muligt at opfylde behandlingskravet, hvis behandlingsformen er anbefalet af Sundhedsstyrelsen, eller hvis behandlingsformen hører under den offentlige sygesikring.⁶⁷

4.2 Inddragelsen af uddannelseskrevet og behandlingskravet i national praksis

I de kommende afsnit vil der være fokus på Skatteforvaltningens kriterier for momsfrigtagelse for anden egentlig sundhedspleje i henhold til ML § 13, skt. 1, nr. 1 blive belyst konkret i forhold til udvalgte områder i national praksis. EUD-udtalelser vil blive inddraget undervejs.

4.2.1 Uddannelseskrevet på minimum 660 undervisningstimer

Afgørelsen, TfS 1999.736.SKM, fra Told- og Skattestyrelsen var en af de første afgørelser, der fastlagde et egentligt uddannelseskrav for momsfrigtagelse for udøvere af anden egentlig sundhedspleje.⁶⁸ Uddannelseskrevet bestod af retningslinjer, hvorefter der som minimum skulle være modtaget 660 undervisningstimer af en varighed på 45 minutter med en specifik fordeling og opdeling af uddannelsens indhold og omfang. Disse retningslinjer blev opsat og afgrænset på baggrund af en vurdering fra Sundhedsstyrelsen. Omfanget af undervisningen, der skulle være modtaget for at være omfattet af begrebet anden egentlig sundhedspleje, som blev refereret til af Sundhedsstyrelsen, var identiske med de retningslinjer Told- og Skattestyrelsen opsatte.

⁶⁶ SKM2018.414.SKTST - Styresignal – praksisændring – uddannelseskrav ved momsfrigtagelse af sundhedsydelse jf. Den juridiske vejledning 2019-1 – D.A.5.1.5 Anden egentlig sundhedspleje

⁶⁷ Den Juridiske Vejledning 2019-1 – D.A.5.1.5 Anden egentlig sundhedspleje

⁶⁸ Jf. TfS 1999.477.SKM, TfS 1999.833.SKM og TfS 1999.889.SKM

I nærværende afgørelse blev det ydermere lagt fast, at såfremt den alternative behandler udførte flere former for alternative behandlinger var det tilstrækkeligt, at behandleren opfyldte mindstekravet på 660 lektioner for én af de udførte behandlingsformer for at opnå momsfritagelse for samtlige behandlingsformer.

Uddannelseskravet fik virkning fremadrettet, hvorfor der samtidig blev givet dispensation fra uddannelseskravet for alternative behandlere, der havde afsluttet deres uddannelse før 1. juli 2000. Disse alternative behandlere skulle opfylde et andet uddannelseskrav, som mindst skulle svare til sammenlagt 400 lektioner, hvor fag inden for anatomi/fysiologi, sygdomslære/farmakologi og den primære alternative behandlingsform skulle indgå.

På daværende tidspunkt var der ingen EUD-udtalelser vedrørende rammen for den tillagte skønsbeføjelse. I TfS 1999.736.SKM har Skatteforvaltningen forsøgt at opstille et krav, der harmonerede med den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Ud fra Skatteforvaltningens opfattelse var det således tilstrækkeligt for at opnå momsfritagelse, at udøvere af anden egentlig sundhedspleje havde modtaget et vist omfang af uddannelsestimer.

4.2.1.1 Tildeling af kompetence i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c

Det må på baggrund af ovenstående overvejes, hvem der reelt har fået tildelt kompetencen til at fastsætte nærmere kriterier for momsfritagelse i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra c. Det fremgår ikke af MS art. 132, stk. 1, litra c, hvem der reelt har kompetencen til at fastlægge kriterierne nærmere. Det må således være op til de enkelte medlemslande selv at afgøre, hvem kompetencen skal tillægges. I ML § 13, stk. 3 fremgår følgende:

“Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.”

Her tildeles der en reel kompetence til Skatteministeren, som kan fastsætte nærmere, hvad der forstås ved fast ejendom. Der bliver ikke tildelt en lignende kompetence i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 1, vedrørende afgrænsningen af begrebet “anden egentlig sundhedspleje”. Det må derfor lægges til grund, at kompetencen til at fastlægge, hvad der forstås nærmere af begrebet “anden egentlig sundhedspleje” ligger hos den lovgivende magt og ikke hos Skatteforvaltningen. Det må dog accepteres, at Skatteforvaltningen opsætter nogle retningslinjer for, hvordan udøvere kan anses for at blive omfattet af begrebet anden egentlig sundhedspleje, således Skatteforvaltningen kan træffe afgørelser i relation til begrebet.

4.2.2 Konkret vurdering af uddannelseskravet

Afgørelsen, SKM2007.616.LSR, fra Landsskatteretten vedrørte en massageterapeut, A, der ønskede momsfratagelse for sin virksomhed efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skatteforvaltningen havde først truffet afgørelse om, at A ikke kunne momsfratages, da A ikke havde opfyldt uddannelseskravet efter TfS 1999.736.SKM. Landsskatteretten fandt derimod, at A opfyldte uddannelseskravet i henhold til TfS 1999.736.SKM, og A's virksomhed skulle således momsfratages efter ML § 13, stk. 1, nr. 1.

Skatteforvaltningen tillagde den specifikke timefordeling og timeopgørelse af de modtagende undervisningstimer afgørende vægt i vurderingen af, om der kunne ske momsfratagelse. Skatteforvaltningen fandt, at A havde modtaget 633 undervisningstimer ud af de nødvendige 660 undervisningstimer. Dette var begrundelsen for, at uddannelseskravet ikke kunne anses for opfyldt. Af TfS 1999.736.SKM fremgår det imidlertid, at mindstekravene er retningslinjer, som skal indgå i vurderingen af, om en udøver kan omfattes af momsfratagelsen. Mindstekravet er derved ikke et absolut eller fastlåst krav, hvorfor der reelt skal foretages en konkret vurdering af, om udøveren har modtaget tilstrækkelige undervisningstimer i relation til den udførte behandling, for at kunne omfattes af momsfratagelsesbestemmelsen. Det blev bemærket i SKM2004.385.VLR, at der skal foretages en konkret vurdering af, om betingelserne for momsfratagelse er opfyldt. Denne bemærkelse udsprang af EUD's udtalelser i sag C-45/01, præmis 82. EUD's betragtning om, at der skulle ske en konkret vurdering forelå således på tidspunktet for sag C-45/01. Skatteforvaltningen burde have foretaget en konkret vurdering af, om A havde modtaget tilstrækkelige undervisningstimer til at udøve den udførte behandling, i stedet for at lægge afgørende vægt på, om den specifikke fordeling af de 660 undervisningstimer var opfyldt. Desuden burde Skatteforvaltningen have fulgt betragtningen om en konkret vurdering allerede fra det tidspunkt, hvor sag C-45/01 blev afsagt. Der kan herefter henvises til SKM2004.385.VLR og Journalnr. 08-01526, hvor Skatteforvaltningen heller ikke foretog en konkret vurdering af, om betingelserne for momsfratagelse var opfyldt.

I SKM2007.616.LSR henviste Landsskatteretten til muligheden for dispensation fra uddannelseskravet i henhold til TfS 1999.736.SKM, hvorefter en samlet modtagelse af 400 lektioner kunne anses for tilstrækkelig for at opfylde uddannelseskravet. Det må lægges til grund, at Landsskatteretten inddrager dette synspunkt, da der ikke nødvendigvis bør være et krav om en præcis og specifik opdeling af de modtagne lektioner, men i stedet bør der foretages en konkret vurdering af undervisningstimmernes indhold og kvalitet. Dette vil således være i overensstemmelse med EUD's betragtning i sag C-45/01 om, at der skal foretages en konkret vurdering af, om betingelserne for momsfratagelse er opfyldt.

4.2.4 Sammenlignelige forhold skal behandles momsmæssigt ens

Afgørelsen, SKM2009.726.LSR, fra Landsskatteretten omhandler en virksomhed, der udøvede behandlinger med ernæringsterapi. Klageren spurgte Skatteforvaltningen, hvorvidt ernæringsterapi kunne momsfrtages. Skatteforvaltningen besvarede det bindende svar benægtende med den begrundelse, at Skatteforvaltningen fandt, at de udbudte behandlingstilbud ikke kunne omfattes af behandlingskravet. På denne baggrund tog Skatteforvaltningen ikke stilling til, om klager opfyldte uddannelseskravet. Landsskatteretten ændrede Skatteforvaltningens bindende svar. Landsskatteretten anførte, at såfremt uddannelseskravet var opfyldt på baggrund af oplysninger fra klager, og såfremt behandlingskravet var opfyldt, så kunne ernæringsterapi anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1.

Det fremgår af SKM2009.726.LSR, at Skatteforvaltningen er begyndt at henvise direkte til betragtningerne vedrørende behandlingsbegrebet fra EUD-praksis. Det er dermed først omkring år 2009, at Skatteforvaltningen henviser direkte til EUD-udtalelser til understøttelse for deres afgørelser. Skatteforvaltningens henvisning til EUD-praksis foretages forholdsvist sent i forhold til, hvornår den henviste EUD-praksis blev afsagt og offentliggjort. Dette kan synes problematisk i forhold til momssystemets overordnede formål om at harmonisere momsområdet i medlemslandene, da der kan være risiko for, at formålet tilsidesættes, hvis medlemslandene ikke anvender EUD's udtalelser vedrørende de fællesskabsretlige begreber.

Skatteforvaltningen beskrev i sin begrundelse for, at der ikke kunne ske momsfrigtagelse for ernæringsterapi, at ydelser i form af kost- og ernæringsrådgivning nærmere havde karakter af at være personlig vejledning frem for at udgøre en behandling, der kunne omfattes af ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skatteforvaltningen anførte derudover, at kostvejledning udført af ernæringsterapeuter skal anses for at være personlig rådgivning, og var derfor momspligtig. I denne sammenhæng bemærkede Skatteforvaltningen, at kostvejledning dog ikke vil have karakter af at være personlig rådgivning, hvis ydelsen udføres af en klinisk diætist, som er autoriseret af Sundhedsstyrelsen, hvorfor denne ville være momsfrigtaget.

Den momsmæssige forskel mellem ernæringsterapeuter og autoriserede kliniske diætister synes at stride direkte mod neutralitetsprincippet, og det dertilhørende forbud mod konkurrencefordrejning, såfremt der er tale om sammenlignelige forhold. Ud fra disse principper skal sammenlignelige forhold behandles momsmæssigt ens. Dette betyder således, at Skatteforvaltningen burde have foretaget en konkret vurdering med henblik på at sammenligne kostvejledning ydet af en ernæringsterapeut med kostvejledning ydet af en autoriseret klinisk diætist. Den konkrete vurdering skulle indeholde en vurdering af, om den specifikke behandling udført af ernæringsterapeuter har samme kvalitet som en sammenlignelig behandling udført af autoriserede kliniske diætister. Herunder skulle

der også inddrages en vurdering af, om udøverne af behandlingerne havde de samme faglige kvalifikationer. Såfremt Skatteforvaltningen på denne baggrund konstaterede, at udøverne havde samme faglige kvalifikationer, og at de udøvede behandlinger var sammenlignelige samt havde tilsvarende kvalitetsmæssig karakter, så ville behandlingerne indgå i en indbyrdes konkurrence, hvorfor begge tilfælde burde behandles momsmæssigt ens.

Såfremt Skatteforvaltningens betragtning om, at ernæringsterapeuter ikke skal behandles momsmæssigt ens som en autoriseret klinisk diætist, selvom behandlingerne havde samme kvalitetsmæssig karakter, ville det medføre en forringelse af ernæringsterapeutens konkurrenceevne. Dette vil dermed stride direkte imod neutralitetsprincippet forbud mod konkurrencefordrejning.

Det må således lægges til grund, at hvis der er tale om sammenlignelige forhold, der indbyrdes er i konkurrence, skal der foretages en konkret vurdering af, om forholdene har samme kvalitetsmæssige niveau. Såfremt kvalitetsniveauet er ens og forholdene er sammenlignelige, og i konkurrence med hinanden, skal disse behandles momsmæssigt ens, ellers vil neutralitetsprincippet blive tilsidesat. Dette understøttes ligeledes af lighedsgrundsætningen.

Der må ydermere henvises til, at der er risiko for, at bestemmelsen i GRL § 43 bliver tilsidesat. Dette må konstateres ud fra betragtningen om, at der ikke må opkræves en skat, der ikke er hjemmel til. Der foreligger således ikke en hjemmel til, at Skatteforvaltningen må opkræve en moms, såfremt der ikke er foretaget en korrekt konkret vurdering. Såfremt Skatteforvaltningen fritager autoriserede kliniske diætisters behandlinger, men ikke ernæringsterapeuters sammenlignelige behandlinger, og begge udøvere besidder de samme faglige kvalifikationer, vil en differentieret momsmæssig behandling af disse udøvere, stride mod GRL § 43.

Landsskatteretten ændrede Skatteforvaltningens bindende svar med den betragtning, at såfremt begge betingelser for momsfrigørelse kunne anses for opfyldt, kunne ernæringsterapeuter omfattes af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Landsskatterettens afgørelse må således være udtryk for, at der skal foretages en konkret vurdering af begge betingelser før der kan træffes afgørelse om momsfrigørelse.

4.2.5 Delkonklusion af inddragelsen af uddannelseskravet og behandlingskravet i national praksis

Ud fra TfS 1999.736.SKM og SKM2007.616.LSR fandt Skatteforvaltningen det tilstrækkeligt for at opnå momsfrigørelse, at en udøver af anden egentlig sundhedspleje opfyldte uddannelseskravet på 660 undervisningstimer.

Ud fra betragtningerne i henhold til TfS 1999.736.SKM og SKM2007.616.LSR må det konkluderes, at kravet om de 660 undervisningstimer har karakter af et fastlåst og absolut kriterium. Skatte-

forvaltningen er ikke tillagt en kompetence til at opsætte direkte kriterier, men det accepteres, at Skatteforvaltningen opstiller visse retningslinjer for at vurdere, hvorvidt en udøver kan momsfrtages som anden egentlig sundhedspleje efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Når Skatteforvaltningen træffer afgørelser ud fra fastlåste og absolutte kriterier, og der således ikke foretages en konkret vurdering, vil der være tale om skøn under regel.

Det blev første gang konstateret i SKM2007.339.SR, at der udover uddannelseskrauet skulle tages stilling til et behandlingskrav, før der kunne ske momsfrigtagelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 1 for anden egentlig sundhedspleje. I forhold til behandlingskravets inddragelsestidspunkt i national praksis, synes dette indført forholdsvist sent sammenholdt med betragtningerne om begrebet "behandling af personer" fra EUD i sag C-384/98, præmis 18.

I SKM2004.385.VLR blev der henvist til sag C-45/01, hvor EUD lagde til grund, at der skulle ske en konkret vurdering af om betingelserne for momsfrigtagelse var opfyldt. Således bør der foretages en konkret vurdering af, om uddannelseskrauet og behandlingskravet kan anses for opfyldt i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 1 om anden egentlig sundhedspleje.

I SKM2009.726.LSR blev det illustreret, at Skatteforvaltningen burde have foretaget en konkret vurdering af, om begge betingelser for momsfrigtagelse var opfyldt. I den forbindelse burde Skatteforvaltningen have foretaget en konkret vurdering i henhold til neutralitetsprincippet betragtninger om forbud mod konkurrencefordrejning, hvor sammenlignelige forhold skal behandles ens. Foretages der en differentieret momsmæssig behandling af sammenlignelige forhold er der yderligere risiko for, at GRL § 43 vil blive tilsidesat, da der i så fald opkræves en moms, som der ikke er hjemmel til.

4.3 Præcisering af uddannelseskrauet og behandlingskravet i national praksis

I styresignalet, SKM2010.173.SKAT, var det første gang, at Skatteforvaltningen fandt det nødvendigt at præcisere, hvilke kriterier, der var gældende for momsfrigtagelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1 for anden egentlig sundhedspleje. Styresignalet blev udsendt, da der i praksis har været væsentlige afgrænsningsvanskeligheder i forbindelse med momsfrigtagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Årsagen hertil var, at bl.a. markederne for alternative behandlinger var vokset markant og herunder var der sket en forøgelse i forskelligheden af de udbudte behandlingsformer. Skatteforvaltningen valgte på denne baggrund samt på baggrund af praksis fra Landsskatteretten at præcisere overordnede kriterier for momsfrigtagelse af anden egentlig sundhedspleje. Disse overordnede kriterier var et behandlingskrav og et uddannelseskraue. Der blev her lagt vægt på, at der skulle foretages en konkret vurdering af, om kriterierne for momsfrigtagelse var opfyldt i hvert enkelt tilfælde, samt at begge kriterier skulle være opfyldt samtidig.

Behandlingskravet blev præciseret i henhold til EUD-praksis som bevirkede, at det kun er behandlinger af personer med henblik på at forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, der er omfattet af momsfrigørelsen. Herunder blev det fastlagt, at det kun er ydelser, som har et terapeutisk formål, der er omfattet af momsfrigørelsen. Dette betød, at det som udgangspunkt kun var ydelser, der relaterede sig til en persons konkrete sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed, der kunne omfattes af momsfrigørelsen. Udover ovenstående skal behandlingen i sig selv også efter en lægefaglig vurdering have et terapeutisk formål. Såfremt behandlingskravet kunne anses for opfyldt, skulle der tages stilling til om uddannelseskravet var opfyldt.

Angående uddannelseskravet præciserede Skatteforvaltningen, at dette krav som udgangspunkt var opfyldt, såfremt udøveren havde de krævede faglige kvalifikationer. Hvilke specifikke faglige kvalifikationer, der kunne blive krævet af udøveren skulle vurderes ud fra den behandling, som blev udført af udøveren. Ved vurderingen heraf, skulle der lægges afgørende vægt på de af lovgivningen fastsatte krav på området for sundhed, samt Sundhedsstyrelsens generelle og konkrete udtalelser. De nuværende uddannelseskrav på området for sundhed, der allerede var angivet på tidspunktet for dette styresignal, fandt Skatteforvaltningen stadig var gældende. Skatteforvaltningen understregede dog, at uanset om udøveren opfyldte de krævede faglige kvalifikationer, skulle behandlingskravet stadig være opfyldt for hver enkel behandlingsform, der blev udøvet. Hvis uddannelseskravet var opfyldt på baggrund af de faglige kvalifikationer, var uddannelseskravet kun gældende for udøveren og ikke dennes virksomhed.

Vurderingen af om kriterierne var opfyldt skulle ske af Skatteforvaltningen, da det blev anset, at Skatteforvaltningen havde kompetencen til at tage stilling til dette.

4.3.1 Refleksion over det nationale uddannelseskrav

I styresignalet blev det tydeliggjort, at der foreligger et egentlig krav om faglige kvalifikationer i henhold til uddannelseskravet. Dette skyldes en inddragelse af praksis fra EUD. I sag C-141/00, præmis 27, henvises der til, at der efter en ordlydsfortolkning af bestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, kan ske momsfrigørelse, såfremt udøveren udfører lægelige behandlinger og samtidig har de tilstrækkelige faglige kvalifikationer til udførelsen heraf. I sag C-141/00, som beskrevet i afsnit 3.2.1.2, nævnes der intet om, hvad der forstås med de faglige kvalifikationer, hvorfor medlemslandene på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra c, kan fastsætte nærmere kriterier nationalt. Skatteforvaltningens forståelse af, hvad tilstrækkelig faglige kvalifikationer omfatter, kommer til udtryk i deres opsatte uddannelseskrav. Som beskrevet i afsnit 4.2.1.1, må det i denne forbindelse igen betvivles, om Skatteforvaltningen reelt kan opsætte sådanne uddannelseskrav, da det må anta-

ges, at denne kompetence ligger hos den lovgivende magt. Der må i denne forbindelse henvises til de betragtninger, der fremgår af afsnit 4.2.1.1 vedrørende de kompetencemæssige spørgsmål.

Ud fra SKM2010.173.SKAT kan det anfægtes, om det opsatte uddannelseskra­v er proportionalt i forhold til kravet om de faglige kvalifikationer, der er fastlagt af EUD. I forhold til tidligere national praksis har der ikke været foretaget en egentlig konkret vurdering af, hvorvidt en udøver kunne omfattes af moms­fritagelsen med henblik på udø­verens faglige kvalifikationer. I stedet for er der i national administrativ praksis⁶⁹ henvist til et decideret mindstekrav, med en specifik opdeling og indhold som er blevet anset for et absolut krav, hvilket synes uproportionalt i forhold til EUD's udtalelser.⁷⁰

I styresignalet fremgik det, at det ikke var nødvendigt, at der forelå en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen, som anerkendte den udførte behandlingsform samtidig med, at uddannelseskra­vet på 660 undervisningstimer skulle være opfyldt, før der kunne ske moms­fritagelse. Dette var en af problemstillingerne i SKM2004.385.VLR. Problemstillingen angik, om der skulle foreligge et såkaldt sekundært kumulativt uddannelseskra­v i form af en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen. Dette styresignal fastslår således, at uddannelseskra­vet kan opfyldes på flere måder, hvor det afgørende er, at udø­veren af handlingerne besidder tilstrækkelige faglige kvalifikationer. Uddannelseskra­vet kunne stadig anses for opfyldt, såfremt udøveren havde modtaget 660 lektioner. Derudover kunne en udtalelse fra Sundhedsstyrelsen fremadrettet i sig selv medføre, at uddannelseskra­vet blev opfyldt, og var dermed ikke et sekundært kumulativt krav til uddannelseskra­vet om 660 lektioner. Der var tale om et enkeltstående tilfælde i SKM2004.385.VLR, men dette kunne tyde på, at Landsskatteretten og Skatteforvaltningen, allerede på daværende tidspunkt var bevidste om, at uddannelseskra­vet på de 660 undervisningstimer ikke i sig selv var tilstrækkeligt, for at der kunne ske moms­fritagelse. Således fandt Landsskatteretten og Skatteforvaltningen det allerede nødvendigt med et sekundært krav på daværende tidspunkt, men kravet burde umiddelbart i stedet have haft karakter af det af EUD beskrevne begreb "behandling af personer" som allerede blev henvist til tilbage i sag C-384/98.

4.3.2 Refleksion over det nationale behandlingskrav

I styresignalet præciserer Skatteforvaltningen for første gang, at der skal foreligge et egentligt be­handlingskrav. Dette behandlingskrav er opsat af Skatteforvaltningen på baggrund af sag C-384/98, sag C-307/01 og sag C-141/00 fra EUD. I styresignalet understreges det, at behandlingskravets kri­terier ikke er absolutte kriterier, hvorfor der samtidig skal ske en konkret vurdering af samtlige ud­førte behandlingsformer. Denne understregning nævnes ikke i forhold til uddannelseskra­vet, hvilket kan virke undrende, da uddannelseskra­vets kriterier ligeledes skal vurderes konkret i hvert enkelt tilfælde. Skatteforvaltningen burde have medtaget uddannelseskra­vet i betragtningen om, at kriteri-

⁶⁹ Jf. SKM2007.616.LSR, SKM2004.385.VLR og Journalnr. 08-01526

⁷⁰ Jf. C-45/01, C-141/00, præmis 27, C-443/04 og C-444/04, præmis 29-30

erne ikke må anses for absolutte, og at der i den forbindelse skal ske en konkret vurdering, da kravet om den konkrete vurdering gælder overordnet for betingelserne for momsfritagelse.⁷¹

I forbindelse med fastsættelsen af det opsatte behandlingskrav må der igen henvises til de betragtninger, der fremgår af afsnit 4.2.1.1 vedrørende de kompetencemæssige spørgsmål. Dog synes det opsatte behandlingskrav at være proportional i forhold til udtalelserne fra EUD, da behandlingskravet tager direkte afsæt i betragtningerne fra EUD.

4.3.3 Refleksion over de præciserende nationale kriterier for anden egentlig sundhedspleje

SKM2010.173.SKAT er som anført det første styresignal, hvor der henvises direkte til EUD-praksis, og at de opsatte uddannelseskrav og behandlingskrav opsættes i henhold hertil. Skatteforvaltningen præciserer først uddannelseskravet og behandlingskravet i dette styresignal på trods af, at ML er en EU-harmoniseret lov. Dette er problematisk i forhold til, at den EUD-praksis, som Skatteforvaltningen henviser til er tilbage fra omkring årtusindeskiftet, og derfor burde Skatteforvaltningen have inddraget EUD's udtalelser i national administrativ praksis tilbage fra tidspunktet for offentliggørelsen af den inddragede EUD-praksis.

Dermed må det konstateres, at der har forelagt en risiko for, at harmoniseringen af momssystemet, og dermed det overordnede formål med MS, har været tilsidesat i tidsrummet fra afsigelsen af en af de første afgørelser fra 1999, vedrørende uddannelseskravet på de 660 undervisningstimer, og indtil dette styresignal fra 2010. Afgørelserne fra national administrativ praksis og retspraksis må i den forbindelse kritiseres for ikke at have overholdt den EU-konforme forpligtigelse.

Det kan eksempelvis kritiseres, at det først er i dette styresignal fra 2010, at det konstateres, at kriterierne for momsfritagelse ikke kan stå alene. Det blev fastlagt af EUD tilbage i sag C-443/04 og C-444/04, præmis 29-30, at kriterierne for momsfritagelse ikke kunne stå alene. Således må det konstateres, at national administrativ praksis har været modstridende med EUD's udtalelser fra perioden fra EUD's udtalelse herom, og frem til styresignalet i 2010, såfremt der kun blev lagt vægt på én betingelse, og ikke begge betingelser.⁷²

Ydermere må det kritiseres, at Skatteforvaltningen først tillagde et egentlig uddannelseskrav afgørende betydning i vurderingen af, om der kunne ske momsfritagelse. Det fremgår netop af EUD-praksis, at det var begrebet "behandling af personer", som EUD først tog stilling til, og ikke kravet om et vist niveau af faglige kvalifikationer.

⁷¹ Jf. C-45/01 og SKM2004.385.VLR

⁷² Jf. Journalnr. 08-01526

Det er således ud fra disse betragtninger, at perioden før SKM2010.173.SKAT blev udsendt generelt bør betragtes som kritisabelt i forhold til EUD's fastlagte gældende ret på området.

4.3.4 Refleksion over præciserende fortolkningsprincipper

Det fremgik af SKM2010.173.SKAT, at Skatteforvaltningen er af den opfattelse, at momsfrigørelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, skal fortolkes indskrænkende, da fritagelsesbestemmelsen er en undtagelse til det generelle princip om, at enhver afgiftspligtig transaktion, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, er momspålagt. Denne opfattelse understøttes af den nationale betragtning om, at en undtagelse til en hovedregel skal fortolkes indskrænkende, som angivet i afsnit 1.4.6.

Det fremgår imidlertid, at EUD udelukkende henviser til, at fritagelsesbestemmelsen samt de dertilhørende kriterier herfor, skal fortolkes strengt. EUD henviser derved ikke til nogen indskrænkende fortolkning i deres udtalelser vedrørende fritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c og de fastlagte kriterier herfor.⁷³

En årsag til, at Skatteforvaltningen er af den opfattelse, at der skal ske en indskrænkende fortolkning kan være begrundet i, at der i den danske oversættelse af de ovenfor nævnte EUD-afgørelser, står, at der skal foretages en indskrænkende fortolkning. I den engelske oversættelse af EUD-afgørelserne, står der imidlertid, at der skal foretages en "strict" fortolkning. Det må således lægges til grund, at der skal foretages en streng fortolkning i henhold til EUD's udtalelser. Det fremgår af størstedelen af national administrativ praksis før udstedelsen af SKM2010.173.SKAT, at der henvises til en indskrænkende fortolkning af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1.⁷⁴ I national administrativ praksis er der dog også henvist til en streng fortolkning, hvorfor det må betvivles, om Skatteforvaltning reelt betragter indskrænkende og streng fortolkning som værende ens.⁷⁵ Uanset hvilket fortolkningsprincip Skatteforvaltningen henviser til er det afgørende, at den reelle fortolkning er i overensstemmelse med den fortolkning, som EUD anvender, således fritagelsesbestemmelsen ikke fratages sin virkning, samt at neutralitetsprincippet iagttages. Der henvises i den forbindelse til betragtningerne om EUD's fortolkningsprincipper i afsnit 3.3.

4.4 Problematikker vedrørende nye behandlingsformer

Afgørelsen, SKM2010.502.LSR, omhandlede A, der udbød zoneterapi, kostvejledning, healing og Bachs blomstermedicin/terapi. A havde i et bindende svar ønsket svar på, om de udbudte ydelser som bachterapeut var momspålagte, hvortil Skatteforvaltningen svarede bekræftende på spørgsmå-

⁷³ Jf. C-76/99, præmis 21, C-141/00, præmis 37 og 39, C-45/01, præmis 42, C-307/01, præmis 52, C-284/03, præmis 17, C-443/04 og C-444/04, præmis 51

⁷⁴ Jf. Journalnr. 09-086848, SKM2009.622.LSR, SKM2009.726.LSR og SKM2010.155.LSR

⁷⁵ Jf. SKM2008.490.SR

let. A var registreret RAB. A opfyldte uddannelseskravet i henhold til A's uddannelse som zoneterapeut. Skatteforvaltningen anså ydelserne for momspligtige, da ydelserne blev betragtet som personlig rådgivning. Behandlingskravet blev derved ikke anset for opfyldt. Samtidig blev der lagt vægt på, at Bachs blomstermedicin ikke momsmæssigt kunne betragtes som behandling, der var omfattet af momsfratagelsen. Skatteforvaltningen fandt ikke, at A havde opfyldt uddannelseskravet. A klagede over det bindende svar, hvorefter Landsskatteretten vurderede, om de ydelser, som blev udbudt i forbindelse med Bachterapi, var momspligtige. Landsskatteretten fandt, at såfremt uddannelseskravet og behandlingskravet var opfyldt, kunne ydelser leveret af en bachterapeut anses for at være momsfrataget efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten fandt ikke, at udøveren opfyldte uddannelseskravet. Landsskatteretten foretog dog ikke en vurdering af, om behandlingskravet konkret var opfyldt.

Skatteforvaltningen henviser i afgørelsen til, at der er blevet lagt vægt på, om behandlingskravet er opfyldt. Det fremgår imidlertid ikke af afgørelsen, at Skatteforvaltningen har foretaget en konkret vurdering i henhold til dette. Skatteforvaltningen henviser i stedet til, at behandlingen ikke er anerkendt som en sundhedsydelse i Danmark, og at der ikke forefindes videnskabelig dokumentation for effekten af behandlingen. Det er kritisabelt, at der ikke er foretaget en konkret vurdering af, om behandlingskravet er opfyldt, da det fremgår af sag C-45/01, at der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Det kan således betvivles, om henvisningen til, at behandlingen ikke er anerkendt som en sundhedsydelse i Danmark samt manglende videnskabelig dokumentation for effekten, er tilstrækkelige synspunkter for at udelukke behandlingen fra momsfratagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Der kan argumenteres for, at Skatteforvaltningens betragtninger om, at der skal foreligge et vist niveau for videnskabelig dokumentation for en behandlings effekt er berettiget i forhold til at sikre, at der foreligger et egentlig terapeutisk formål. Dog må det understreges, at hvis nye behandlingsformers momsfratagelse betinges af, at der foreligger en vis videnskabelig dokumentation for en behandlings effekt, vil der være risiko for, at nye behandlingsformer udelukkes, selvom det viser sig, at behandlingerne på sigt ville kunne opfylde fritagelsesbestemmelsens formål. Der vil i den forbindelse således være risiko for, at anvendelsesområdet bliver for bredt i forhold til formålet bag momssystemet, men for snævert i forhold til formålet med momsfratagelsesbestemmelsen.

Skatteforvaltningen henviste ydermere til uddannelseskravet, som ikke blev anset for opfyldt, da Skatteforvaltningen ikke kunne finde et uddannelsessted, som uddannede bachterapeuter, der kunne leve op til uddannelseskravet på 250 undervisningstimer i den primære behandlingsform, som anført i TfS 1999.736.SKM. Der må i den forbindelse igen henvises til, at der kan opstå en problematik i henhold til, om nye behandlingsformer kan blive omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Dette må begrundes i en betragtning om, at en person, der udvikler en ny behandlingsform aldrig vil kunne opfylde uddannelseskravet, da det efter Skatteforvaltningens vurdering

kræves, at udøveren af en behandlingsform skal kunne dokumentere at have modtaget 250 undervisningstimer i den nye specifikke behandlingsform. A havde i den konkrete sag modtaget 164 undervisningstimer inden for Bachs Blomstermedicin. Det er i den forbindelse også kritisabelt, at Skatteforvaltningen anvender de opsatte retningslinjer i TfS 1999.736.SKM som absolutte og fastsatte kriterier for momsfrigtagelse, da dette har karakter af skøn under regel. Skatteforvaltningen burde i stedet konkret vurdere, om de 164 undervisningstimer reelt udgjorde et tilstrækkeligt niveau af faglige kvalifikationer i henhold til sikre en vis kvalitet af behandlingsformen.

Det må ud fra ovenstående problematikker i henhold til Skatteforvaltningens afgørelse, vedrørende nye behandlingsformer, konstateres, at såfremt der ikke foretages en konkret vurdering af begge betingelser, kan der være risiko for, at anvendelsesområdet bliver for snævert i forhold til fritagelsesbestemmelsens formål. Modsat kan der være risiko for at anvendelsesområdet bliver for bredt i forhold til det overordnede formål med momssystemet. Spørgsmålet er herefter hvilket formål, der bør vægtes højest.

Modsat Skatteforvaltningen tog Landsskatteretten stilling til, om A, kunne opfylde uddannelseskra-
vet. Dog må det konstateres, at Landsskatteretten ikke foretager et konkret skøn af, om de 164 undervisningstimer kan betragtes som værende tilstrækkelig i henhold til EUD's betragtninger om faglige kvalifikationer, hvilket er kritisabelt. Landsskatteretten bemærkede, at synspunktet i TfS 1999.736.SKM, vedrørende udøvere der opfylder uddannelseskra-
vet for én primær behandlingsform også kan opnå momsfrigtagelse for andre behandlingsformer, ikke længere var gældende. Derfor skal udøvere fremover kunne dokumentere at have modtaget 250 undervisningstimer for hver enkelt behandlingsform, som denne udfører. Dette blev også senere præciseret i styresignalet SKM2012.155.SKAT.

4.5 Supplement til præciseringen af uddannelseskra- vet og behandlingskra- vet

Styresignalet, SKM2011.186.SKAT, vedrørte momsfrigtagelse for kostrådgivning, og blev udsendt som et supplement til styresignalet SKM2010.173.SKAT. Med dette styresignal blev det præciseret, at kostrådgivning kunne omfattes af momsfrigtagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, såfremt rådgivningen opfyldte det terapeutiske formål som opsat i behandlingskra-
vet. Fremadrettet var udgangspunktet, at kostrådgivning i form af diætbehandling og ernæringsvejledning kunne omfattes af momsfrigtagelsen, mens øvrig kostrådgivning som udgangspunkt var momspligtig. Diætbehandling blev defineret som ydelser, der var rettet mod syge mennesker, der allerede var diagnosticeret af en læge. Det var dog ikke påkrævet, at lægen henviste specifikt til en bestemt udøver for, at der kunne ske momsfrigtagelse af en udøvers ydelser. Ernæringsvejledning blev defineret som kostrådgivning, der var rettet mod umiddelbart raske mennesker, hvor formålet var forebyggelse af konkrete sygdomme. Der kunne herefter ske momsfrigtagelse, såfremt der forelå en særlig forøget risiko for en eller flere konkrete sygdomme. Øvrig kostrådgivning blev som udgangspunkt anset for momspligtig, da disse

ydelse forudsættes udelukkende at have til formål at opfylde et skønheds- eller velværemæssigt formål.

På baggrund af SKM2009.726.LSR blev det fundet nødvendigt at præcisere, hvorvidt kostrådgivning kunne anses for en behandling, der kunne omfattes af ML § 13, stk. 1, nr. 1. Efter afgørelsen i SKM2009.726.LSR var det tilstrækkeligt for at opnå momsfratagelse, at kostrådgivning blev udført af en klinisk diætist. Der blev i afgørelsen således ikke taget stilling til, om der forelå et egentlig terapeutisk formål med den udførte behandling, før der kunne opnås momsfratagelse for kliniske diætister. Det var således tilstrækkeligt for momsfratagelse, at uddannelseskrevet var opfyldt, hvis udøveren af en behandling var uddannet klinisk diætist. Derudover blev det anført i SKM2009.726.LSR, at andre udøvere end kliniske diætister ikke kunne omfattes af momsfratagelsen i forbindelse med kostrådgivning.

Skatteforvaltningen er således blevet opmærksom på, at den daværende praksis ikke harmonerede med EUD's behandlingsbegreb, hvorefter der skal foreligge et terapeutisk formål før en behandling kan momsfratages.⁷⁶ Det blev i SKM2010.173.SKAT præciseret, at det nationale behandlingskrav skulle indeholde et terapeutisk formål. Det må således være på denne baggrund, at Skatteforvaltningen fandt det nødvendigt yderligere at præcisere praksis på området for kostrådgivning.

Præciseringen synes umiddelbart at følge samme præciseringer som styresignalet SKM2010.173.SKAT, vedrørende uddannelseskrevet og behandlingskravet. Dog stilles der præciserende krav til selve kostrådgivningens karakter, og således tilhørende krav til behandlingskravet. Den henviste definition af diætbehandling synes umiddelbart at harmonere med EUD's udtalelser om et terapeutisk formål, og det må i den forbindelse være rimeligt, at det kræves, at patienterne er blevet diagnosticeret af en læge inden kostvejledningens start. Dog må det iagttages, at såfremt udøveren af diætbehandlingen har tilstrækkelige faglige kvalifikationer til at kunne diagnosticere de henviste sygdomme eller lignende må det accepteres, at udøverens egen diagnosticering, må være tilstrækkelig for at kunne opnå momsfratagelse i henhold til den henviste definition på diætbehandling.

Ernæringsvejledning, der ligeledes er defineret i styresignalet SKM2011.186.SKAT, må dog betragtes som værende bred i henhold til at sikre, at momsfratagelsen har et terapeutisk formål i henhold til EUD. Her henvises der til, at ernæringsvejledning har til formål at forebygge mod væsentlig risiko for udvikling af sygdomme. Eksempelvis kan der ud fra styresignalet ske momsfratagelse, i henhold til ernæringsvejledning, hvis en klient har en BMI over 30. Det fremgår her, at BMI bruges som målestok, af praktiske årsager, for at vurdere, om en klient er overvægtig. Omvendt henvises

⁷⁶ Jf. C-384/98, præmis 18

der til, at BMI ikke er en præcis målestok i henhold til vurderingen af, om en klient er overvægtig. Dette betyder således, at der er risiko for, at nogle ernæringsvejledninger momsfrtages, selvom de ikke burde, da klienten umiddelbart ikke har risiko for at udvikle sygdomme, da klienten ikke nødvendigvis kan betragtes som værende overvægtig, selvom klienten har en BMI over 30. Der må i den forbindelse henvises til Skatteforvaltningens egen betragtning om, at BMI netop ikke er en præcis målestok, da der er mange andre faktorer, der kan få betydning for størrelsen på BMI'en. Såfremt behandlingen af disse klienter momsfrtages ville dette stride mod EUD's krav om et terapeutiske formål, som fremgår af behandlingsbegrebet. Ydermere vil dette medføre, at der således heller ikke foreligger en konkret hjemmel til at fritage disse behandlinger, da behandlingskravet herved ikke vil være opfyldt, hvorfor GRL § 43 ligeledes vil risikere at blive tilsidesat.

Skatteforvaltningen er yderligere af den opfattelse, at der kan ske momsfrigivelse for øvrig kostrådgivning, hvis der foreligger en lægehenvielse eller lægeerklæring, hvoraf det fremgår, at der er en terapeutisk indikation for behandlingen. At Skatteforvaltningen blot mener, at der skal være en indikation af et terapeutisk formål, taler direkte imod EUD's udtalelser om, at der skal foreligge et terapeutisk formål med en behandling for, at behandlingsbegrebet er opfyldt.⁷⁷ Dette har karakter af en udvidende fortolkning, hvilket strider imod EUD's betragtning om, at der skal foreligge et terapeutisk formål, og at der skal foretages en streng fortolkning af fritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Det synes i den forbindelse undrende, i relation til, hvad størstedelen af national administrativ praksis før har henvist til af fortolkningsprincipper, samt i forhold til styresignalet, SKM2010.173.SKAT, hvoraf det fremgår, at der skal foretages en indskrænkende fortolkning af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Det må dermed konstateres, at der ikke foretages en konsekvent anvendelse af fortolkningsprincipperne i national administrativ praksis i henhold til fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1 nr. 1. Dette vil resultere i, at der ikke bliver foretaget en konsekvent og ensartet momsmæssig behandling, som betyder, at der er risiko for, at formålet med momssystemet samt fritagelsesbestemmelsen bliver tilsidesat, og at der kan foreligge en vis retsikkerhed for udøvere af anden egentlig sundhedspleje vedrørende deres momsmæssige retsstilling.

Der henvises i styresignalet SKM2011.186.SKAT til, at diætbehandling og ernæringsvejledning kan foretages i grupper, uanset om der i gruppen både indgår klienter, der kan anses for momsfrigatte og klienter, der kan anses for momspligtige. Der kan argumenteres for, at gruppebehandlinger kun må accepteres, såfremt det kan lægges til grund, at selvom klienterne modtager nøjagtig samme behandling, til trods for at klienterne ikke har samme diagnose eller lignende, stadig modtager behandling, som er rettet mod klienternes individuelle behov.

⁷⁷ Jf. C-384/98, præmis 19

I SKM2010.532.SR og i SKM2009.726.LSR var det i henhold til opfyldelse af behandlingskravet, yderligere et krav, at diætisten udførte egne undersøgelser, samt at diætisten førte en journal over, hvilke behandlingstiltag, der skulle iværksættes i forhold til den enkelte klient. I styresignalet, SKM2011.186.SKAT, står der, at det er op til den enkelte udøver af anden egentlig sundhedspleje at vurdere, om kostrådgivningen i forhold til den enkelte klient er moms fritaget eller ej. For at dokumentere dette, skal der blot foreligge en journal, hvori det fremgår, hvilken sygdom eller sundhedsmæssig uregelmæssighed, den enkelte klient lider af. Her er det altså ikke et krav, at der skal fremgå en specifik tilpasset behandlingsplan for den enkelte klient, før behandlingskravet kan anses for opfyldt. Eftersom styresignalet, SKM2011.186.SKAT, ikke henviser til de samme behandlingstiltag, som anført i SKM2010.532.SR og i SKM2009.726.LSR, må det derfor lægges til grund, at Skatteforvaltningen mener, at det er tilstrækkeligt, at udøveren af en behandling blot noterer den enkelte klients sygdom eller sundhedsmæssige anomali. De behandlingstiltag, der henvises til i SKM2010.532.SR og i SKM2009.726.LSR, synes at harmonere mere med kravet om, at det skal sikres, at der foreligger et terapeutisk formål i henhold til udtalelser fra EUD for at blive omfattet af moms fritagelsen. Det ville derfor være mere overensstemmende med EUD's udtalelser, hvis Skatteforvaltningen havde medtaget betragtningerne om behandlingstiltag i SKM2011.186.SKAT. Det faktum, at udøveren selv kan vurdere, hvorvidt kostrådgivningen i forhold til den enkelte klient kan moms fritages synes at stride imod de præciseringer, som ellers fremgår af styresignalet SKM2011.186.SKAT. Det kan dermed betvivles, om intentionen om, at der skal foreligge et terapeutisk formål med en behandling reelt er blevet præciseret i SKM2011.186.SKAT.

4.6 Konkret objektiv vurdering

Afgørelsen, Journalnr. 15-3147359, vedrørte en klage over et bindende svar, hvor Skatteforvaltningen skulle tage stilling til, om kommende indtægter fra terapikonsultation skulle behandles efter reglerne i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skatteforvaltningen lagde vægt på, at for at der kunne ske moms fritagelse for anden egentlig sundhedspleje, skulle uddannelseskravet og behandlingskravet være opfyldt. Skatteforvaltningen beskrev i forbindelse hermed, at spørgeren (A) kunne opfylde behandlingskravet, hvis de terapikonsultationer, som A ville tilbyde, ud fra en lægefaglig vurdering var en del af den terapeutiske behandling. A skulle samtidig føre en journal, hvoraf det fremgik, hvilke tiltag der skulle iværksættes overfor A's klienter. Skatteforvaltningen fandt ikke, at de tilbudte terapikonsultationer opfyldte behandlingskravet. Skatteforvaltningen mente i stedet, at konsultationerne havde karakter af at være personlig rådgivning og personlig udvikling. Skatteforvaltningen anførte, at uddannelseskravet i dette tilfælde ville være opfyldt, hvis A kunne dokumentere at have modtaget 660 undervisningstimer, hvoraf mindst 550 undervisningstimer indeholdte psykoterapi. Skatteforvaltningen fandt dog ikke, at uddannelseskravet var opfyldt, da A ikke havde dokumenteret den nødvendige uddannelse. Således fandt skatteforvaltningen, at hverken behandlingskravet eller uddannelseskravet var opfyldt, og A's terapikonsultationer kunne derfor ikke moms fritages. Landskatteretten fandt heller ikke, at A ud fra en streng fortolkning opfyldte uddannelseskravet, hvorfor

der allerede af den grund ikke kunne ske momsfrigtagelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten bemærkede dog, at de heller ikke fandt, at behandlingskravet var opfyldt, da Landsskatteretten ikke anså A's terapiydelser for at indeholde et terapeutisk formål.

Skatteforvaltningens betragtninger om, at der skal foreligge en journal, hvoraf det fremgår, hvilke behandlingstiltag, der skal iværksættes overfor A's klienter synes umiddelbart at harmonere med EUD's behandlingsbegreb. Skatteforvaltningen understøtter denne betragtning med afgørelsen SKM2009.726.LSR. Dog må betragtningen om, at terapibehandling kun kan omfattes af behandlingskravet, såfremt klienten allerede efter en lægefaglig vurdering kommer med en egentlig diagnosticeret sygdom eller anomali, betvivles i henhold til EUD's behandlingsbegreb. Dette må betvivles på den baggrund, at hvis det er et absolut krav, at klienter skal komme med en allerede fastlagt diagnose, vil terapibehandlinger, der består i at diagnosticere og forebygge blive udelukket for muligheden for momsfrigtagelse. Det fremgår af SKM2011.186.SKAT, at en ernæringsterapeuts egne vurderinger er tilstrækkelig for at kunne omfattes af behandlingskravet, og at formålet med ydelsen var forebyggelse mod risiko for konkrete sygdomme. Det må formodes, at denne betragtning også må gælde for psykoterapeuters vurdering af psykiske sygdomme eller anomalier, da EUD's behandlingsbegreb bør anvendes ens på alle sundhedsområder.

Skatteforvaltningens opfattelse af terapikonsultationer er begrundet i betragtningerne i SKM2007.339.SR, hvor Skatterådet anså, at ydelser leveret til stressramte havde karakter af at være personlig rådgivning. Det må i denne forbindelse anfægtes, om Skatteforvaltningen reelt foretager en konkret objektiv vurdering af terapibehandlingerne, eller om det mere er Skatteforvaltningens subjektive holdning, der påvirker den konkrete vurdering.

Skatteforvaltningen fandt ikke, at A opfyldte uddannelseskravet. A bemærkede imidlertid, at A var under uddannelse, men spørgsmålet angik, om A's fremtidige terapibehandlinger kunne omfattes af ML § 13, stk. 1, nr. 1, når A havde færdiggjort sin uddannelse. I forbindelse med A's klage til Landsskatteretten henviser A til, at den uddannelse, som A var ved at færdiggøre, er tilstrækkelig for at andre psykoterapeuter kan momsfrigtages for deres terapibehandlinger.

I forbindelse med Landsskatterettens behandling af uddannelseskravet henvises der igen til SKM2012.155.SKAT. Men Landsskatteretten forholder sig ikke til, at A ønsker svar på, om A kan anses for at opfylde uddannelseskravet, når A har færdiggjort sin uddannelse. Landsskatteretten burde således have forholdt sig til, om den uddannelse, som A henviser til ville have været tilstrækkeligt til at opfylde uddannelseskravet.

Allerede på baggrund af, at A ikke opfylder uddannelseskra­vet tager Landsskatteretten ikke konkret stilling til, om behandlingskra­vet er opfyldt. Dette strider direkte imod EUD's udtalelser om, at der skal foretages en konkret vurdering af, om begge betingelser for moms­fritagelse er opfyldt og at betingelserne ikke kan stå alene.⁷⁸ Ydermere må der foreligge en risiko for, at afgørelsen er truffet på baggrund af skøn under regel, og der således er risiko for, at GRL § 43 er blevet tilsidesat.

Landsskatteretten bemærker dog i forlængelse til uddannelseskra­vet, at de, ligesom Skatteforvaltningen ikke finder, at terapibehandlingerne som A tilbyder kan opfylde behandlingskra­vet. Der må igen henvises til den ovenfor nævnte tvivl om, at der foreligger en subjektiv holdning om, at terapi­behandlinger ikke indeholder et terapeutisk formål. En sådan subjektiv holdning, vil stride mod kra­vet om en konkret vurdering, der bør foretages på et objektivt grundlag.

Såfremt A's udtalelse om, at andre med samme uddannelse driver moms­fritaget virksomhed med terapibehandlinger er korrekt, og A ikke kan moms­fritages når A har færdiggjort sin uddannelse, vil der være risiko for, at A stilles konkurrencemæssigt ringere. Denne iagttagelse foreligger dog kun, såfremt at forholdene er sammenlignelige, og at de udbudte behandlinger er i direkte konkurrence med hinanden. Hvis der foretages en forskellig momsmæssig behandling af disse sammenlignelige behandlinger vil det være direkte i strid med forbuddet mod konkurrencefordrejning, som er en del af neutralitetsprincippet. Selvom Landsskatteretten anfører, at fritagelsesbestemmelsen efter EUD's praksis skal fortolkes strengt, skal fritagelsesbestemmelsen dog ikke fortolkes så strengt, at den stri­der direkte imod neutralitetsprincippet og det deri liggende forbud mod konkurrencefordrejning.⁷⁹

4.7 Behandlinger med tvetydige formål

Det bindende svar i SKM2018.383.SR omhandlede kosmetiske behandlinger. Dette område indeholder problemstillinger, der kan være svære at afgrænse i henhold til anvendelsesområdet for anden egentlig sundhedspleje. Kosmetiske behandlinger har ofte karakter af at have et skønheds- eller velværemæssigt formål, hvorfor det kan være udfordrende at afgøre, hvornår der er tale om et tera­peutisk formål, og hvornår der er tale om et skønheds- eller velværemæssigt formål.

I SKM2018.383.SR, blev der taget stilling til, om en række kosmetiske behandlinger i form af re­konstruktion af brystvorte, rekonstruktion af øjenbryn og rekonstruktion af hovedbund var moms­fritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skatterådet bekræftede SKAT's afgørelse, hvorefter spørgeren (A) ansås for moms­fritaget for den leverede ydelse i form af kosmetisk rekonstruktion af brystvorte efter endt brystkræftforløb samt rekonstruktion efter kosmetisk brystoperation. A kunne ikke anses for moms­fritaget for de leverede ydelser i form af rekonstruktion af øjenbryn og hovedbund, da Skatterådet ikke fandt, at A opfyldte uddannelseskra­vet.

⁷⁸ Jf. C-45/01

⁷⁹ Jf. C-262/08, præmis 26

Årsagen til, at Skatterådet fritog behandlinger, der består af rekonstruktion af brystvorte efter endt brystkræftforløb samt rekonstruktion af brystvorte i forbindelse med kosmetiske brystoperationer var blandt andet på baggrund af styresignalet SKM2010.845.SKAT. I dette styresignal fremgår det at:

“... enhver form for rekonstruktiv behandling, som foretages på grund af medfødt misdannelse eller på grund af forandringer opstået efter sygdom, traumer/ulykker eller kirurg må anses for omfattet af momsfritagelsen.”⁸⁰

Herefter må det udledes, at det terapeutiske formål altid vil være opfyldt, såfremt der er tale om en form for rekonstruktiv behandling, hvorfor behandlingskravet er opfyldt. Dog må det formodes, at der stadig skal sikres et vist niveau af faglige kvalifikationer, for at kunne udføre en tilstrækkelig kvalitetsmæssig behandling, hvorfor uddannelseskravet stadig skal vurderes.

Derudover henviser Skatterådet til, at rekonstruktion af brystvorte er en del af det behandlingsforløb, der tilbydes i forbindelse med brystoperationer. På dette grundlag fandt Skatterådet, på baggrund af udtalelser fra EUD i sag C-156/09, (VTSI), præmis 26, at rekonstruktion af brystvorte udgjorde en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af et konkret behandlingsforløb. Skatterådet henviste i denne sammenhæng til, at det var uden betydning, at mikropigmentister foretog rekonstruktionen af brystvorte i stedet for en autoriseret læge, da det ikke var nødvendigt, at alle dele af den terapeutiske behandling blev udført af lægepersonale. Denne opfattelse forelå på baggrund af EUD-udtalelser i sag C-156/09, præmis 28. Skatterådets opfattelse af, at der kan ske momsfritagelse for rekonstruktion af brystvorte både i forbindelse med brystkræftforløb og kosmetiske brystoperationer, synes umiddelbart at harmonere med de betragtninger, der fremgår fra EUD vedrørende begrebet “behandling af personer”.⁸¹ Der må dog rejses betænkeligheder om, at Skatterådet ikke tager konkret stilling til, om mikropigmentister besidder tilstrækkelig faglige kvalifikationer, for at sikre et vist kvalitetsniveau af behandlingen. Der bliver således ikke foretaget nogen form for konkret vurdering af, om A har de tilstrækkelige faglige kvalifikationer til at udføre denne behandlingsform. Dermed må det udledes, at opfyldelse af behandlingskravet er tilstrækkeligt for at opnå momsfritagelse i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med kosmetiske behandlinger bestående af rekonstruktion af brystvorte. Dette synes imidlertid ikke at harmonere med EUD’s betragtninger om, at kriterierne for momsfritagelse ikke kan stå alene.⁸²

⁸⁰ Jf. SKM2010.845.SKAT

⁸¹ Jf. C-91/12, PFC Clinic, præmis 29

⁸² Jf. C-443/04 og C-444/04, præmis 29-30

Omvendt fandt Skatterådet ikke, at rekonstruktion af øjenbryn eller hovedbund efter endt sygdomsforløb kunne momsfrtages. Der blev i den forbindelse henvist til samme betragtninger som ovenfor, men Skatterådet fandt, at disse skulle vurderes selvstændigt, da behandlingerne ikke tilbydes i forbindelse med sygdomsforløb. Derefter vurderede Skatterådet A's spørgsmål ud fra, om de to grundlæggende kriterier vedrørende uddannelse og behandling var opfyldt for at opnå momsfrigørelse. Der blev således foretaget en vurdering af, om A havde de krævede faglige kvalifikationer til at rekonstruere øjenbryn og hovedbund, hvilket der ikke blev taget stilling til i forbindelse med rekonstruktion af brystvorte. De krævede faglige kvalifikationer burde i begge henseende sikres, ellers vil dette stride mod EUD's betragtninger om, at de krævede faglige kvalifikationer generelt skal sikres i forbindelse med vurderingen af, om en behandling kan momsfrtages efter MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Der vil således være risiko for, at formålet med momsfrigørelsesbestemmelsen tilsidettes, da der derved ikke sikres et vist kvalitetsmæssigt niveau af de behandlinger, som skal sikres af hensyn til almenhedens interesse. Imidlertid henviser Skatterådet selv til, at bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1 skal fortolkes i overensstemmelse med MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Det kan dog udledes ud fra de ovenstående betragtninger, at der ikke er foretaget en sådan fortolkning af ML § 13, stk. 1, nr. 1.

Skatterådet fandt, at A ikke kunne dokumentere, at mindstekravet på 660 undervisningstimer var opfyldt, selvom A var uddannet mikropigmentist, hvorfor der ikke kunne ske momsfrigørelse af de udførte behandlinger bestående af rekonstruktion af øjenbryn samt hovedbund. Udover de førnævnte problemstillinger vedrørende mindstekravet på 660 undervisningstimer i afsnit 4.4, foreligger der også en konkret problemstilling i forhold til, at A ikke opfylder uddannelseskravet, og dermed ikke anses for at have de krævede faglige kvalifikationer til at udføre behandlingen af en vis kvalitet. Såfremt A ikke opfylder de faglige kvalifikationer i henhold hertil, bør det formodes, at A heller ikke opfylder de krævede faglige kvalifikationer i forbindelse med rekonstruktion af brystvorte, da A's uddannelse vedrører alle de nævnte behandlingsformer.

Skatterådet tog ikke stilling til behandlingskravet, herunder om der forelå et terapeutisk formål vedrørende rekonstruktion af øjenbryn og hovedbund, hvilket igen ikke er overensstemmende med EUD's betragtninger om, at kriterierne ikke kan stå alene, og at der skal foretages en konkret vurdering af alle forhold i hvert enkelt tilfælde. Skatterådets henvisning til styresignalet SKM2010.845.SKAT om, at enhver rekonstruktiv behandling, som foretages på baggrund af forandringer opstået efter en sygdom, burde have medført, at den rekonstruktive behandling skulle momsfrtages, såfremt uddannelseskravet var opfyldt. I styresignalet SKM2010.845.SKAT fremgår det, at kosmetiske behandlinger kan momsfrtages, hvis de har et terapeutisk formål. Det fremgår imidlertid ikke heraf, at momsfrigørelsen er betinget af, at den udføres som en del af et samlet behandlingsforløb.

Der kan argumenteres for, at hårtab og bryntab efter endt sygdomsforløb i nogle tilfælde vil kunne anses for at være en sundhedsmæssig uregelmæssighed. Det må antages, at Skatterådet burde have åbnet muligheden for, at der kunne ske momsfritagelse for rekonstruktiv behandling af hårtab og bryntab, såfremt disse behandlinger havde til formål at behandle en sundhedsmæssig uregelmæssighed. Det er således kritisabelt, at Skatterådet ikke tager stilling til denne betragtning.

4.8 National gældende ret sammenholdt med EUD's udtalelser

På baggrund af ovenstående gennemgang af national praksis samt administrativ praksis bør de nationale gældende kriterier og gældende ret sammenholdes med EUD's udtalelser, for at fastslå, om kriterierne harmonerer hermed, samt om rammerne for den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c, følges.

4.8.1 Uddannelseskravet

Uddannelseskravet, der blev fastslået i TfS 1999.736.SKM, fremgår stadig af nugældende uddannelseskrav. Som det blev konstateret i afsnit 4.2.1, fremgår der ingen EUD-praksis forud for fastsættelsen af dette uddannelseskrav. Det må derfor betvivles, om dette uddannelseskrav reelt harmonerer med de senere tilkomne EUD-udtalelser, og om uddannelseskravet følger rammen for den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c.

Det fremgår af EUD's udtalelser, at det nationale uddannelseskrav kan fastsættes med baggrund i at sikre en tilstrækkelig faglig kvalifikation i forhold til at sikre et vist kvalitetsniveau af de pågældende behandlinger, der tilbydes.⁸³ Imidlertid synes kravet på de 660 undervisningslektioner ikke at have til hensigt at sikre et tilstrækkeligt niveau af faglig kvalifikation, men fremstår nærmere som et kvantitativt krav. Dette skal ses i lyset af, at kravet på de 660 undervisningslektioner i national administrativ praksis samtidig fremstår som et egentligt fast og absolut krav, og ikke en retningslinje, som den egentlig bør fremstå som. Det fremgår af styresignalerne SKM2010.173.SKAT og SKM2012.155.SKAT, at uddannelseskravet er en retningslinje, men det bliver i praksis anvendt som et absolut og fastlåst krav.⁸⁴

Uddannelseskravet fra TfS 1999.736.SKM fremstår således nærmere som en sikring af et vist antal af timer med en deri liggende fastlåst fordeling, og ikke en sikring af et vist fagligt kvalifikationsniveau, der kan sikre en vis kvalitetsmæssig behandling. Uddannelseskravets indhold tyder på at være mere kvantitativt end kvalitativt bestemt, da det i højere grad bliver tillagt vægt, om udøvere har opnået 660 undervisningstimer, frem for at undersøge de modtagne undervisningstimers kvalitetsmæssige indhold. Derudover er der ikke nogen indikation på, at der foreligger nogle krav til uddan-

⁸³ Jf. C-141/00 og C-443/04 og C-444/04

⁸⁴ Jf. SKM2007.616.LSR, SKM2010.502.LSR, Journalnr. 15-3147359 og SKM2018.383.SR

nens indholdsmæssige kvalitet. Dette kan betyde, at enhver kan tilbyde undervisning, hvilket kan medføre, at kvaliteten af de modtagne 660 undervisningstimer kan variere. Der kan således foreligge udfordringer i forhold til rammen for den tillagte skønsbeføjelse, som netop betinger tilstrækkelige faglige kvalifikationer ved udførelsen af den enkelte behandling. Således forekommer der visse risici ved anvendelsen af dette nationale uddannelseskraft, da formålet om, at der skal foreligge tilstrækkelige faglige kvalifikationer ikke tilgodeses fuldt ud.

De resterende uddannelseskraft, autorisationskraft, godkendelse fra Sundhedsstyrelsen og RAB-registrering synes umiddelbart at harmonere med EUD's udtalelser vedrørende en sikring af tilstrækkelig faglig kvalifikation i forhold til de behandlinger, der tilbydes. Det må være acceptabelt at anfægte, at en autorisation efter autorisationsloven er tilstrækkelig for at sikre et tilstrækkeligt fagligt kvalifikationsniveau. Derudover bør en godkendelse fra Sundhedsstyrelsen have en vis værdi i forbindelse med en sikring af en tilstrækkelig kvalifikation, da de kun godkender udøvere der kan sikre et vist kvalitetsniveau i forbindelse med behandlingen.⁸⁵ Til trods for, at RAB-registreringen bygger på de samme krav som uddannelseskraftet på de 660 undervisningslektioner, så er der samtidig andre krav til udøverne, hvorfor det må antages, at kravene er med til at sikre en tilstrækkelig kvalifikation til udøvelse af behandlingerne. Denne iagttagelse må også understøttes af, at det ikke fremgår af national administrativ praksis, at der foreligger problemstillinger vedrørende de resterende uddannelseskraft.

Uanset hvordan fastsættelsen af uddannelseskraftene sker vil der være risiko for, at nye alternative behandlere bliver udelukket for muligheden for momsfrigørelse, da de ikke passer ind i allerede anerkendte erhverv. En udøver, der udvikler en ny behandlingsform vil ikke kunne dokumentere at have modtaget 250 undervisningstimer i den pågældende behandlingsform, da behandlingsformen er ny. Denne udøver vil således blive udelukket for momsfrigørelse, såfremt der ikke foretages en konkret vurdering.

4.8.2 Behandlingskraftet

Det fremgår af national praksis, at behandlingskraftet bliver vurderet ud fra, om der foreligger et terapeutisk formål. Indholdet af det terapeutiske formål er fuldstændig identisk med EUD's betragtninger omkring rammerne for den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Det synes imidlertid, i henhold til tidligere national administrativ praksis, at det har været problematisk at afgøre, hvad der reelt kan omfattes af behandlingskraftet.⁸⁶ Det fremgår også af denne praksis, at der er sket en udvikling i anvendelsen af behandlingskraftet, som synes at harmonere med EUD's udtalelser. Dog må det konstateres, at der stadig kan opstå problemer i forbindelse med Skatteforvalt-

⁸⁵ <https://www.sst.dk/da/Opgaver/Patientforloeb-og-kvalitet/Nationale-kliniske-retningslinjer-NKR>

⁸⁶ Jf. SKM2009.726.LSR

ningens afgørelse af, hvorvidt behandlinger, som ligger på grænsen af anvendelsesområdet, der kan have karakter af et kosmetisk- eller velværemæssigt formål, bør omfattes.⁸⁷ Dette fremgik eksempelvis af SKM2011.186.SKAT, hvor øvrig kostrådgivning kunne opfylde behandlingskravet, såfremt der forelå en indikation af et terapeutisk formål med behandlingen. Dette harmonerer ikke med EUD's betragtninger om, at der skal foreligge et terapeutisk formål.⁸⁸

Ved vurderingen af, om der er tale om en behandling med et terapeutisk formål, fremgår det af praksis, at det tillægges vægt, at der bliver ført journal eller andet tilsvarende.⁸⁹ I forbindelse med vurdering af den momsmæssige behandling, synes denne inddragelse umiddelbart at være en acceptabel indikator på, om en behandling kan omfattes af momsfratagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Denne indikator må dog ikke være en del af et absolut og fastlåst krav i vurderingen heraf, da der således vil være risiko for, at nogle udøvere udelukkes for momsfratagelse, selvom de reelt bør omfattes.

Samme betragtninger som i afsnit 4.8.1 vedrørende nyopfundne alternative behandlinger gør sig også gældende ved det nationale behandlingskrav. Udfordringen ved nyopfundne alternative behandlinger kan bestå i, at der ikke bør ske momsfratagelse for behandlinger, som reelt ikke har nogen effekt. Omvendt må det ikke være umuligt at opnå momsfratagelse, således nogle nye behandlingsformer udelukkes, fordi de ikke har en dokumenteret effekt, såfremt det på sigt viser sig, at behandlingerne bliver en accepteret behandlingsform. Der vil således foreligge risiko for, at disse stilles konkurrencemæssigt ringere end andre alternative behandlere.

4.8.3 Konkret vurdering

Det fremgår af EUD-praksis, at kriterierne for momsfratagelse ikke kan stå alene. Der henvises dog ikke til nogen specifik vægtfordeling af disse kriterier i EUD-praksis, hvorfor det må antages, at kriterierne vægtes lige højt.

Det fremgår imidlertid af national administrativ praksis, at uddannelseskravet på de 660 undervisningstimer har karakter af et absolut og fastlåst krav, som Skatteforvaltningen tillægger overvejende vægt i vurderingen af, om der kan ske momsfratagelse.⁹⁰ Skatteforvaltningen burde anvende uddannelseskravet som en retningslinje frem for et egentligt krav.

Der ses i national administrativ praksis også en tendens til at tillægge behandlingskravet overvejende vægt. Dette sker især på områderne for anden egentlig sundhedspleje, som kan have et tvetydigt

⁸⁷ Jf. SKM2018.383.SR

⁸⁸ Jf. C-384/98, præmis 18

⁸⁹ Jf. Journalnr. 15-3147359

⁹⁰ Jf. SKM2018.383.SR, SKM2010.502.LSR, Journalnr. 08-01526, SKM2007.616.LSR og SKM2004.385.VLR

formål. Formålet med behandlingen kan både indeholde noget velværemæssigt, og udelukkende have til formål at forbedre en persons udseende, men der kan også foreligge et formål, der vedrører en persons helbredstilstand. I den forbindelse er det svært at afgøre, om formålet har karakter af at være terapeutisk. Der kan deri ligge en vis risiko for, at den konkrete vurdering mere får karakter af at være en subjektiv vurdering af Skatteforvaltningen, som kan resultere i, at behandlingskravet tillægges overvejende vægt.⁹¹

Denne anvendelse af uddannelseskravet og behandlingskravet strider imod EUD's udtalelse om, at der altid skal foretages en konkret vurdering af begge kriterier i hvert enkelt tilfælde.⁹² Ved denne anvendelse er der risiko for, at visse udøvere udelukkes for momsfrigtagelse, da der ikke foretages en konkret vurdering af begge kriterier.

4.8.4 Nationale hensyn

Det udledes af tidligere national administrativ praksis, at Skatteforvaltningen har mulighed for at opsætte retningslinjer, som kan indgå i vurderingen af, om udøvere for anden egentlig sundhedspleje kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen.⁹³ Samtidig fremgår det af SKM2010.173.SKAT, at det er Skatteforvaltningen, der har kompetencen til at foretage vurderingen af, om der kan ske momsfrigtagelse eller ej. Dog synes det umiddelbart ikke at fremgå nogen steder, at Skatteforvaltningen har kompetence til at opsætte direkte kriterier for momsfrigtagelse, som retningslinjerne vedrørende uddannelseskravet og behandlingskravet i nogen henseender har karakter af at være. Der kan i den forbindelse foreligge en risiko for, at kompetencen til at fastsætte nærmere krav påtages af de forkerte, hvorfor der er fare for, at der kan ske en tilsidesættelse af GRL § 3. Disse betragtninger gør sig stadig gældende i forbindelse med Skatteforvaltningens nuværende uddannelseskrav på 660 undervisningstimer, og når Skatteforvaltningen foretager en subjektiv vurdering af, om behandlingskravet er opfyldt.

I den forbindelse vil der foreligge et reelt problem i forhold til hjemmelsspørgsmålet i GRL § 43. Når Skatteforvaltningen ikke foretager en konkret vurdering, og anvender retningslinjerne som absolutte og fastlåste krav vil der være risiko for, at der foreligger skøn under regel. I den henseende er der risiko for, at nogle udøvere betragtes som værende momspligtige, og derved pålægges en moms, som der reelt ikke er hjemmel til at opkræve, da en afgørelse truffet på baggrund af ovenstående betragtninger anses for at være ugyldig. Omvendt vil der også være risiko for, at visse udøvere momsfrigtages, selvom der reelt ikke er hjemmel til at momsfrigtage disse.

⁹¹ Jf. SKM2018.383.SR og SKM2009.726.LSR

⁹² Jf. C-45/01

⁹³ Jf. TfS 1999.736.SKM

4.8.5 Fortolkningsprincipper

Af DJV 2019-1 fremgår det, at Skatteforvaltningen skal anvende en indskrænkende fortolkning i forbindelse med vurderingen af, om betingelserne for momsfrigtagelse er opfyldt, som blev fastlagt tilbage i styresignalet SKM2010.173.SKAT.⁹⁴ Det kan imidlertid udledes af national administrativ praksis, at der ikke foretages en konsekvent indskrænkende fortolkning af disse kriterier. Der ses eksempler på, at Landsskatteretten henviser til, at der skal foretages en streng fortolkning af kriterierne for momsfrigtagelse, og at kriterierne skal fortolkes i overensstemmelse med formålet med fritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra c.⁹⁵ Disse henvisninger er ikke overensstemmende med Skatteforvaltningens antagelse om, at der skal foretages en indskrænkende fortolkning, hvorfor Skatteforvaltningen fremadrettet bør iagttage Landsskatterettens henvisninger, der antages at have baggrund i EUD's betragtninger. Foretages der en indskrænkende fortolkning, vil der heri ligge en risiko for, at formålet med momsfrigtagelsesbestemmelsen fortolkes for snævert, hvilket medfører af hensynene bag fritagelsesbestemmelsen tilsidesættes. Der vil heri ligeledes foreligge en risiko for, at bestemmelsens virkning fratages.

Det fremgår imidlertid af national administrativ praksis, at få afgørelser konkret har udskilt sig fra den resterende administrative praksis. Her synes der at fremgår en korrekt anvendelse på baggrund af en streng formålsfortolkning, der må antages at harmonere med den strenge fortolkning, som EUD henviser til. Det fremgår af disse afgørelser, at disse er truffet på baggrund af et vist hensyn til formålet med fritagelsesbestemmelsen.⁹⁶ Fremadrettet bør Skatteforvaltningen inddrage hensynet bag fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, i vurderingen af om der kan ske momsfrigtagelse. Derudover bør Skatteforvaltningen generelt inddrage de overordnede formål, der fremgår af EUD-praksis, og herunder anvende en streng formålsfortolkning, når Skatteforvaltningen træffer afgørelser fremadrettet, således der sikres en EU-konform fortolkning.

4.8.6 Neutralitetsprincippet og det dertil hørende forbud mod konkurrencefordrejning

På baggrund af ovenstående betragtninger i afsnit 4.8 og de dertilhørende underafsnit, synes det bemærkelsesværdigt, at hverken Skatteforvaltningen eller Landsskatteretten henviser til neutralitetsprincippet som et fortolkningsbidrag i forbindelse med vurderingen af, om der kan ske momsfrigtagelse for anden egentlig sundhedspleje. Der ses således umiddelbart ingen direkte inddragelse af neutralitetsprincippet i national administrativ praksis. Det fremgår derimod af EUD-praksis, at neutralitetsprincippet indgår som et reelt fortolkningsbidrag i forbindelse med problemstillinger vedrørende momsfrigtagelse i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c, hvorfor national administrativ praksis bør inddrage neutralitetsprincippet på samme vis.⁹⁷

⁹⁴ Den Juridisk Vejledning 2019-1, D.A.5.1.1 Lovgrundlag

⁹⁵ Jf. Journalnr. 15-3147359

⁹⁶ Jf. SKM2018.383.SR og Journalnr. 09-086848

⁹⁷ Jf. C-443/04 og C-444/04, C-141/00 og C-45/01

Da der ikke forekommer nogle specifikke henvisninger til neutralitetsprincippet eller det dertil hørende forbud mod konkurrencefordrejning i national administrativ praksis, må det derfor betvivles, hvorvidt der i den nugældende og fremadrettede praksis reelt bliver og vil blive lagt vægt på disse principper i forbindelse med vurdering af, om der kan ske momsfrigtagelse for anden egentlig sundhedspleje. I forlængelse heraf vil der være fare for, at MS's overordnede formål om harmonisering af momssystemet tilsidesættes, når national administrativ praksis ikke inddrager neutralitetsprincippet som fortolkningsbidrag, og derved ikke følger rammen for den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Såfremt national administrativ praksis ikke følger rammen for den tillagte skønsbeføjelse vil MS' overordnede formål ikke blive en realitet, da en harmonisering af momssystemet på tværs af medlemslandene således vil synes umulig.

Med henblik på den nuværende håndtering af neutralitetsprincippet i national administrativ praksis vil der foreligge en reel risiko for, at udøvere med sammenlignelige forhold bliver behandlet momsmæssigt forskelligt, hvilket vil stride direkte imod neutralitetsprincippet og det dertil hørende forbud mod konkurrencefordrejning.⁹⁸ I forlængelse heraf vil lighedsgrundsætningen også risikere at blive tilsidesat, hvilket kan påvirke udøvernes retssikkerhed.

4.8.7 The Cancer of VAT

Uanset om de ovenstående problemstillinger løses eller ej vil problematikken vedrørende The Cancer of VAT altid eksistere ud fra det nuværende momssystem. Neutralitetsprincippet indeholder ikke nogen forbehold vedrørende fritagelsesbestemmelserne i MS. Der vil i den forbindelse altid foreligge en reel risiko for, at der enten sker tilsidesættelse af neutralitetsprincippet eller formålet bag fritagelsesbestemmelsen, da disse ikke kan iagttages samtidigt. Dette må sammenholdes med, at EUD henviser til, at både neutralitetsprincippet og formålet bag fritagelsesbestemmelsen skal iagttages. Det må derefter betvivles, om det er det overordnede formål med MS, herunder neutralitetsprincippet, eller om det er formålet bag fritagelsesbestemmelsen, der skal tillægges størst betydning i forbindelse med vurderingen af, om der kan ske momsfrigtagelse i henhold MS art. 132, stk. 1, litra c. Fritagelsesbestemmelsen bryder det overordnede formål i MS, som netop er at harmonisere og neutralisere momssystemet på tværs af medlemslandene, da fritagelserne går imod det overordnede udgangspunkt om momspligt. Der vil således altid foreligge en vis usikkerhed med de nugældende regler og overordnede formål, når der foreligger en mulighed for momsfrigtagelse.

På baggrund af ovenstående betragtninger i afsnit 4.8.4-4.8.6 foreligger der ligeledes en vis retssikkerhed for udøvere af anden egentlig sundhedspleje, da disse ikke kan gennemskue deres egen momsretlige status før de opstarter virksomhed med udførelse af disse behandlinger. Dette bliver

⁹⁸ Jf. SKM2011.186.SKAT

tydeliggjort, når der er usikkerhed om, hvilket formål, der reelt skal vægtes højest i forbindelse med vurderingen af, om der kan ske momsfrigørelse eller ej.

Det bør dog i denne forbindelse understreges, at det ikke i alle tilfælde kan betragtes som en fordel at blive momsfrigørelst. Momsfrigørelste udøvere af anden egentlig sundhedspleje har ikke ret til fradrag på baggrund af deres momsmæssige status. Har udøvere af anden egentlig sundhedspleje store omkostninger i forbindelse med udførelsen af deres behandlinger, er udøverne nødsaget til at indeholde omkostningerne i den endelige pris, hvilket bevirker, at forbrugerne oplever dyrere behandlinger. Dette er modstridende med det overordnede formål med fritagelsesbestemmelsen, som netop skulle medvirke til, at det ikke skulle blive uforholdsmæssigt dyrt for forbrugerne at modtage behandling. Derfor er det essentielt, at den momsmæssige behandling af udøvere for anden egentlig sundhedspleje foretages på baggrund af en korrekt og konkret vurdering.

Kapitel 5

5. Konklusion

I dette speciale har formålet været at definere, hvilke opsatte nationale kriterier, der foreligger for momsfritagelse for udøvere af anden egentlig sundhedspleje og om kriteriernes indhold samt anvendelse harmonerer med rækkevidden af medlemslandenes tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c.

På baggrund af analysen må det konkluderes, at EUD-praksis henviser til to begreber, som medlemslandene kan fastsætte nationale regler ud fra. Begreberne benævnes som "behandling af personer" og "lægegerning og dertil knyttede erhverv", og disse skal tilgodese forskellige hensyn.

Det er af EUD blevet fastslået, at behandlingsbegrebet skal sikre, at der foreligger et terapeutisk formål som skal "forebygge, diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder" før der kan ske momsfritagelse. Behandlingens terapeutiske formål skal dog ikke forstås snævert. EUD tillægger i den forbindelse formålet med fritagelsesbestemmelsen en vis værdi, hvorfor medlemslandene er forpligtede til at inddrage formålet med fritagelsesbestemmelsen, når det nationalt skal afgøres, om en behandling kan omfattes af behandlingsbegrebet.

Gennem EUD-praksis er det blevet fastlagt, at begrebet "lægegerning og dertil knyttede erhverv" skal medvirke til, at medlemslandene lægger vægt på, at udøveren har tilstrækkelige faglige kvalifikationer for at sikre et vist kvalitetsniveau af behandlingsformen. EUD har ligeledes tydeliggjort, at medlemslandene skal tage hensyn til neutralitetsprincippet ved fastlæggelsen af de faglige kvalifikationer.

Ved medlemslandenes fastlæggelse og anvendelse af de ovenfor nævnte begreber understreges det af EUD, at begreberne ikke kan stå alene, og at der i den forbindelse skal foretages en konkret vurdering af hvert enkelt tilfælde, samt at der skal foretages en streng fortolkning.

På baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra c, må det konkluderes, at det ikke fremgår klart af bestemmelsens ordlyd, hvem der har kompetencen til at fastsætte nærmere kriterier for momsfritagelse. Det er således op til det enkelte medlemsland at uddelegere kompetencen. Lovgiver har ikke i ML tildelt Skatteforvaltningen en hjemmel til at fastsætte nærmere kriterier for momsfritagelse for anden egentlig sundhedspleje i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skatteforvaltningen har dog opsat nogle retningslinjer for, hvornår udøvere af anden egentlig sundhedspleje kan omfattes af den nationale bestemmelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Retningslinjerne fremgår af Skatteforvaltningens opsatte uddannelseskra og behandlingskra.

Det må konkluderes, at der er flere muligheder for at opfylde uddannelseskrevet nationalt. De nuværende uddannelseskrav har alle til formål at sikre, at udøvere af anden egentlig sundhedspleje har de tilstrækkelige faglige kvalifikationer for at opnå et vist kvalitetsniveau af behandlingen, hvilket harmonerer med EUD's hensyn.

Uddannelseskrevet kan nationalt opfyldes ved, at udøveren er autoriseret i henhold til autorisationsloven, at Sundhedsstyrelsen har udtalt sig konkret om udøveren, at udøveren er registreret som RAB, eller at udøveren har modtaget et undervisningsforløb af minimum 660 undervisningstimer. Dog må det konstateres, at uddannelseskrevet på 660 undervisningstimer ikke følger rækkevidden af den tillagte skønsbeføjelse, på baggrund af dennes anvendelse i national administrativ praksis.

Ud fra anvendelsen af uddannelseskrevet på 660 undervisningstimer i national administrativ praksis, må det konstateres, at dette krav har karakter af at være et absolut og fastlåst krav, frem for en retningslinje. Det må i den forbindelse fastlægges, at dette uddannelseskrav nærmere har karakter af at være et kvantitativt krav, og ikke et krav, der sikrer en vis kvalitet, som det netop er anvist af EUD. En absolut og fastlåst anvendelse er i strid med EUD's henvisninger om, at der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Ydermere er der ved den nationale anvendelse risiko for, at der foretages skøn under regel, hvilket er modstridende med GRL § 43. Der kan også opstå andre problemstillinger ved denne fastlåste anvendelse, da nye behandlingsformer risikerer at blive udelukket for momsfratagelse, da en udøver af en nyopfundet behandlingsform ikke vil kunne dokumentere at have modtaget 660 undervisningstimer. Her vil anvendelsen af uddannelseskrevet medføre en indskrænkelse af muligheden for momsfratagelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Dette er ligeledes modstridende med formålet bag fritagelsesbestemmelsen. Det må derfor konstateres, at en sådan anvendelse af uddannelseskrevet på 660 undervisningstimer ikke er i overensstemmelse med rækkevidden af den skønsbeføjelse, som medlemslandene er tillagt i MS art. 132, stk. 1, litra c.

Det må konkluderes, at indholdet af Skatteforvaltningens behandlingskrav er opsat efter EUD's behandlingsbegreb, hvorefter der skal foreligge et terapeutisk formål med behandlingen for at behandlingskravet er opfyldt.

Behandlingskravet kan nationalt opfyldes ved, at behandlingen har et terapeutisk formål efter en lægefaglig vurdering. Dette kan eksempelvis opfyldes ved, såfremt en læge udfører behandlingen, hvis der foreligger en skriftlig lægehenviisning til behandlingen, eller hvis Sundhedsstyrelsen anbefaler den konkrete behandlingsform.

Det må imidlertid konstateres, at der i national administrativ praksis foreligger problematikker i forhold til afgrænsningen af det terapeutiske formål inden for områder, der kan have tvetydige for-

mål. Dette kan udledes af national administrativ praksis, at det særligt er inden for områder, hvor der også er et skønheds- eller velværemæssigt formål. Indenfor sådanne områder fremgår det, at det er tilstrækkeligt, at der er en indikation af et terapeutisk formål med behandlingen for at opfylde behandlingskravet. EUD henviser dog generelt til, at der skal være tale om et terapeutisk formål. Der sker således en udvidelse af anvendelsesområdet i national ret inden for specifikke områder, hvilket medfører, at flere behandlingsformer kan omfattes af fritagelsesbestemmelsen, end hvad der var tiltænkt. Det må herefter konkluderes, at den nationale anvendelse af behandlingskravet indenfor disse områder ikke er overensstemmende med rækkevidden af den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c.

Overordnet må det konkluderes, at der i national administrativ praksis ikke i alle tilfælde foretages en konkret vurdering af begge krav. Dette strider direkte mod den EUD-praksis, der foreligger på sundhedsområdet. Herunder må det også konstateres, at der ved en manglende konkret vurdering sker en tilsidesættelse af det nationale forbud mod skøn under regel, som ultimativt er i strid med GRL § 43.

På baggrund af national administrativ praksis fastlægges det, at der anvendes inkonsekvente fortolkningsprincipper ved vurderingen af, om kriterierne for momsfrigørelse er opfyldt i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Når der i national administrativ praksis ikke henvises til samme fortolkningsprincip som anført i EUD-praksis, kan rammerne for den tillagte skønsbeføjelse ikke blive fulgt. Det må herunder yderligere konstateres, at der i national administrativ praksis ikke henvises til neutralitetsprincippet og det dertilhørende forbud mod konkurrencefordrejning som et fortolkningsbidrag, hvilket ellers fremgår direkte af EUD-praksis. Disse betragtninger strider direkte imod forpligtigelsen om en EU-konform fortolkning i national ret.

Ud fra de ovenstående konstateringer, må det konkluderes, at der sker en skævvridning af anvendelsesområdet for momsfrigørelse af sundhedsydelse i national ret, når den tillagte skønsbeføjelse i MS ikke følges nationalt. Dette er ligeledes modstridende med MS's formål om at harmonere momsområdet og betragtningen om, at bestemmelserne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c indeholder fællesskabsretlige begreber, som skal anvendes ens i medlemslandene.

Det må på baggrund af den medtagne EUD-praksis konstateres, at EUD henviser til, at det overordnede formål, og det deri liggende neutralitetsprincip, samt at formålet med fritagelsesbestemmelsen skal tilgodeses ved fastlæggelsen og anvendelsen af de nationale kriterier, der er opsat på baggrund af den tillagte skønsbeføjelse i MS art. 132, stk. 1, litra c. Imidlertid må det konkluderes, at det ikke fremgår af EUD, hvilket formål, der skal tillægges højest værdi i forbindelse med denne fastlæggelse og anvendelse i national praksis. Uanset hvilket formål eller hensyn, der skal vægtes højest i

henhold til EUD, må det konstateres, at der altid vil foreligge problematikker vedrørende The Cancer of VAT på baggrund af det nuværende momssystemets opbyggelse.

Kapitel 6

6. Abstract

The VAT Act is an EU-harmonized law which is implemented on the basis of the Council Directive on the common system of value added tax. The VAT system is based on the assumption that all dutiable transactions that are provided to dutiable persons in exchange for remuneration are subject to VAT. The basis of the VAT obligation also has a fiscal purpose and in Denmark, the VAT area contributes highly to the financing of the Danish welfare society. The exemption clause in ML § 13 is an exception to the general basis of VAT.

In the field of health care, the use of alternative treatments has increased significantly over the past decades. The various alternative treatments can be difficult to define in relation to the conventional VAT exempt treatments that exist in the health area.

The purpose of the thesis was to define which national criteria were set up for practitioners of other actual health care on the basis of ML § 13 (1), no. 1, and whether the content and the use of the criteria are in accordance with the scope of the discretion granted to the Member States on the basis of MS Art. 132 (1), b) and c).

Based on the analysis, it was concluded that EUCJ case law refers to two terms that Member States could set national rules from. These terms are referred to as "medical care" and "medical and para-medical professions" and these should make different considerations.

It was found that national law does not define legal rules regarding the criteria for exemption from VAT for other actual health care, however, it appears from the national administrative case law that the Tax Administration has set up some guidelines. The guidelines are stated in the Tax Administration's established education requirements and treatment requirements.

In this connection, it was concluded that the educational requirement of 660 hours of teaching in national administrative case law was used restrictively in relation to the purpose of the exemption clause.

Based on national administrative case law, it was established that inconsistent interpretation principles are used when assessing whether the criteria for VAT exemption are fulfilled in ML § 13, (1), no 1. When national administrative case law does not refer to the same interpretation principle as stated in EUCJ case law, the framework for the added discretion is not followed. It was further noted that national administrative case law does not refer to the principle of neutrality and the related prohibition of distortion of competition as an interpretation, as evidenced directly by EUCJ case

law. These considerations are directly contrary to the obligation of an EU-conformed interpretation in national law.

Based on the above findings, it was concluded that the scope of the VAT exemption for healthcare in the national law is distorted when the added discretion in MS is not followed nationally. This is also contradictory to the MS's purpose of harmonizing the VAT area and the consideration that the provisions of MS Art. 132 (1), b) and c) contain concepts which must be applied uniformly in the Member States.

On the basis of the included EUCJ case law, it was found that the EUCJ refers both to the general purpose and the principle of neutrality, as well as to the purpose of the exemption clause being taken into account when determining and applying the added discretionary in MS art. 132 (1), c). However, it was also concluded that the EUCJ does not specify what purpose should be assigned the highest value in this determination and application in national practice. Regardless of which purposes or considerations that should be given the highest weight according to the EUCJ, it was found that issues regarding The Cancer of VAT will always be present in the light of the current VAT system structure.

Kapitel 7

7. Litteratur

7.1 Faglitteratur

Blume, Peter: *Juridisk Metodelære – En indføring i rettens og juraens verden*, 4. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2006

Evald, Jens: *At tænke juridisk*, 4. udgave, 3. oplag, Nyt Juridisk Forlag, 2011

Evald, Jens: *Retskilderne og den juridiske metode*, 2. udgave, 2. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000

Evald, Jens; Schaumburg-Müller, Sten: *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

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

Jørgensen, Lars Loftager; Pedersen, Børge Aagaard; Rasmussen, Lars: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger* 5. udgave, 1. oplag, Forlaget Thomson, 2007

Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

Pedersen, Søren Engers; Andersen, Merete; Danielsen, Linda-Sophia: *Moms 1 – Fradragsret*, 5. Udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark, 2015

Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck: *Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet – I et EU-retligt og nationalt perspektiv*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2013

Sørensen, Karsten Engsig; Nielsen, Poul Runge; Danielsen, Jens Hartig: *EU-retten*, 6. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

Tvarnø, Christina D.; Denta, Sarah Maria: *Få styr på metoden – Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, 2. udgave, 1. oplag, Ex Tuto Publishing, 2015

Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth: *Retskilder & Retsteorier*, 4. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

7.2 Hjemmesider

http://beretning.ombudsmanden.dk/yderligere_materiale/almindelige_forvaltningsretlige_spoergsm_aal_2009/

- Folketingets Ombudsmands Beretning 2009, besøgt første gang den 4. februar 2019.

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898624&chk=215961>

- Skatteministeriets opgaver, besøgt første gang den 9. februar 2019.

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898813>

- Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis, besøgt første gang den 12. februar 2019.

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=194690>

- Lovgrundlag, besøgt første gang den 17. februar 2019.

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898809>

- Momsens indførelse, besøgt første gang den 24. februar 2019.

[https://skatteankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/=](https://skatteankestyrelsen.dk/om-os/organisation/landsskatteretten/)

- Landsskatteretten, besøgt første gang den 25. februar 2019.

<https://www.sst.dk/da/Opgaver/Patientforloeb-og-kvalitet/Nationale-kliniske-retningslinjer-NKR>

- Sundhedsstyrelsens nationale kliniske retningslinjer (NKR), besøgt første gang den 28. februar 2019.

7.3 EU-lovgivning

Rådets sjettede direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF)

Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Traktaten Om Den Europæiske Union (TEU)

Traktaten Om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF)

7.4 National lovgivning

Lov 1953-06-05 nr. 169, Danmarks Riges Grundlov

Lov 1967-03-31 nr. 102 om almindelig omsætningsafgift

Lov 2004-05-19 nr. 351 om en brancheadministreret registreringsordning for alternative behandlere

Lovbekendtgørelse 2014-04-22 nr. 433, Forvaltningsloven

Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift, Momsloven

Lovbekendtgørelse 2018-05-31 nr. 678, Skatteforvaltningsloven

Lov om ændring af merværdiafgiftsloven nr. 204 af 10. maj 1978

Lov om merværdiafgift, lovforslag nr. 124 af 8. december 1993. Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Forslag til lov om ændring af merværdiafgiftsloven (ændringer som følge af EF's 6. momsdirektiv), fremsat den 17. november 1977. Bemærkninger til forslaget enkelte bestemmelser

7.5 Juridisk vejledning

Den Juridiske Vejledning 2019-1, A.A.1.1.2 Skatteministeriets opgaver

Den Juridiske Vejledning 2019-1, A.A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

Den Juridiske Vejledning 2019-1, D.A.1.4 Momsens indførelse

Den Juridiske Vejledning 2019-1, D.A.5.1.5 Anden egentlig sundhedspleje

Den Juridiske Vejledning 2019-1, D.A.5.1.1 Lovgrundlag

7.6 EUD-praksis

C-6/64 Costa mod ENEL

C-4/83 von Colson

C-384/98 Rosenmayr

C-76/99 Kommissionen mod Frankrig

C-141/00 Kügler

C-45/01 Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

C-307/01 Peter D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services

C-284/03 État belge

De forenede sager C-443/04 og C-444/04 Solleveld og Hout-van Eijnsbergen

C-262/08 CopyGene

C-156/09 VTSI

C-91/12 PFC Clinic

7.7 Nationale praksis

Journalnr. 08-01526

Journalnr. 09-086848

Journalnr. 15-3147359
SKM2004.385.VLR
SKM2007.339.SR
SKM2007.616.LSR
SKM2008.490.SR
SKM2009.622.LSR
SKM2009.726.LSR
SKM2010.155.LSR
SKM2010.173.SKAT
SKM2010.502.LSR
SKM2010.845.SKAT.
SKM2011.186.SKAT
SKM2012.155.SKAT
SKM2018.383.SR
SKM2018.414.SKTST
TfS 1999.736.SKM
TfS 1999.477.SKM
TfS 1999.833.SKM
TfS 1999.889.SKM

7.8 Rapport

Ekholm, Ola., m.fl.: *Rapport om alternativ behandling*, Sundheds- og sygelighedsundersøgelsen 2017

Anslagsdokumentation

Ordoptælling

Statistik:

Sider	68
Ord	23.309
Tegn (uden mellemrum)	144.041
Tegn (med mellemrum)	167.103
Afsnit	615
Linjer	2.375

Medtag fodnoter og slutnoter