

Momsfritagelse for hospitalsbehandlinger & lægegerning

Set i dansk & EU-retligt perspektiv



Udarbejdet af:

Katja Sitthiboon Uhrenholt, 20153713

Vejleder:

Charlotte Sørensen

Specialeafhandling:

Momsfritagelse for Hospitalsbehandling & Lægegerning

Engelsk titel:

VAT exemption for Hospital Treatment & Medical Care



AALBORG UNIVERSITET

Abstract

The First Council Directive (67/227 / EEC) of 11. April 1976 decided to ensure healthier competition in the European markets, and at that time it was decided to harmonize Member States' indirect taxes, including value added tax. The VAT Act (ML) was thus implemented on the basis of the VAT System Directive (MS). The main purpose of implementing the common value added tax was of fiscal reasons, so that one could generate a taxable income.

According to MS/ ML, there are however exemptions for this, including exemptions for goods and services within the healthcare area, MS art. 132, para. 1, litre b and c / ML § 13 (1), no. 1. It is based on exemptions in regard to Hospital Treatment and Medical Practice, which is the subject of this master thesis. The purpose of the exemption provision in the field of health is to reduce the cost of health care, so that it becomes economically advantageous.

The purpose of this master thesis is to define which national criteria practitioners of hospital treatment and medical practice must meet in order to be covered by ML § 13 (1), no. 1. and whether the contents of these criterias and applications are in accordance with MS art. 132, para. 1, litre b and c.

Based on the analysis, it was concluded that EUCJ case law refers to three subjects from which Member States could lay down national rules. These subjects are "hospital treatment and care", "closely related to" and "treatment of persons".

It was found that national law does not define legal rules, for the criteria of Hospital Treatment and Medical Practice. These are also not delimited in the legislation. The concepts were delineated in national administrative practice. The subject "Hospital treatment and medical practice" is defined by the Legal Guide (DJV), as the provision of services provided by public and private hospitals. In addition, DJV has also referred to the therapeutic purpose. Exemptions related to the concept of "in close connection with" must ensure that it does not become disproportionately expensive to receive hospital treatment and care. In addition, the subject of "treatment of persons" must be interpreted as therapeutic measures taken in order to prevent a possible diagnosis, or possibly cure diseases.

On the basis of Danish administrative case law, it can be stated that they do not refer to the same interpretive principle as has been stated in EUCJ's practice. However, the National Tax Tribunal's interpretation refers to EUCJ's practice that an interpretation of purposes must be predicted. In addition, no direct reference is made to the principle of neutrality and the prohibition of distortion of competition as an interpretative contribution to this. This is not in line with EUCJ's practice, as they apply the principle consistently every time. When the tax administration does not refer to the principle of neutrality, this is contrary to EU-compliant interpretation in national law. This is also

contrary to an EU harmonized VAT area, where the concepts must be interpreted and applied equally across the EU.

Indholdsfortegnelse

Abstract	2
1. Indledning	5
1.1 Problemformulering	6
1.2 Afgrænsning	7
1.3 Metode	8
1.3.1 En beskrivelse af gældende ret	8
1.3.2 Analyse og fortolkning af gældende ret	9
1.3.3 Systematisering af de lege lata	9
1.3.4 Retskilder	11
1.3.5 Kilder	13
1.3.6 Fortolkningsprincipper	14
1.3.7 Grundlovens § 43, lighedsprincippet og proportionalitetsprincippet	18
1.3.8 Begrebsafklaring	19
2. Grundlæggende om moms	19
2.1 Momsens indførsel i Dansk ret	20
2.2 Momssystemet	20
2.3 Momsfritagelsen	21
3. EUD's kriterier for sundhedsfritagelse i MS. art. 132, stk. 1, litra b og c	22
3.1 MS art. 132, stk. 1, litra b og c – Materielle anvendelsesområde	22
3.2 EUD's fortolkning af det materielle anvendelsesområde for MS. art. 132, stk. 1, litra b og c	24
3.2.1 Fælles anvendelsesområde for "Hospitalsbehandling og Pleje, samt "Behandling af personer"	25
3.2.2 Kravet om et terapeutisk formål, i henhold til begrebet "behandling af personer"	27
3.2.3 Transaktioner i nær tilknytning til	29
3.3 Sammenfatning	31
4. Nationale kriterier for sundhedsfritagelse i henhold til MS art. 13, stk. 1, litra b og c	33
4.1 Implementering af MS. art. 132, stk. 1, litra b og c i national ret	33
4.1.1 Delkonklusion af implementeringen af MS. art. 132, stk. 1, litra b og c i national ret	35
4.2 Nationale krav til momsfratagelse for hospitalsbehandling og lægegering	35
4.3 Inddragelse af kravet om hospitalsbehandling og lægegering, samt kravet om "behandling af personer" i national praksis	37
4.2.1 Kravet om "hospitalsbehandling og lægegering" samt "behandling af personer"	37
4.2.2 "I nær tilknytning til"	41
4.3 Sammenfatning af national administrativ praksis	43
5. Dansk administrativ praksis sammenholdt med EUD's udtalelser	45
5.1 Kravet om "hospitalsbehandling og lægegering" samt "behandling af personer"	45
5.2 Transaktioner i nær tilknytning til	47
5.3 Fortolkningsprincipper	48
5.4.1 Neutralitetsprincippet og forbuddet mod konkurrencefordrejning	49
6. Konklusion	50
7. Litteraturliste	51
7.1 Hjemmesider	52
7.2 Den juridiske vejledning	52
7.3 Bøger og artikler	52
7.4 Lovgivning	53
7.5 Afgørelser fra EUD	53

1. Indledning

I 1976 var der et ønske om at sikre sundere konkurrenceforhold, hvorfor rådets 1. direktiv (67/227/EØF) af 11. april, besluttede at harmonisere medlemsstaternes indirekte skatter, herunder merværdiafgiften, også benævnt moms. Man ville sikre at afgiften blev opkrævet så generelt som muligt, for at opnå det mest enkle og neutrale momssystem.¹ Momsloven (ML) blev implementeret på baggrund af momssystemdirektivet (MS). Hovedformålet med implementeringen af den fælles merværdiafgift var fiskalt, således man kunne genere en skattemæssig indtjening.

Indenfor sundhedsområdet findes der undtagelser for varer og ydelser i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c/ML § 13, stk. 1, nr. 1. Det er Hospitalsbehandling og Lægegering, som er genstanden for afhandlingen. Formålet med fritagelsesbestemmelsen på sundhedsområdet er at mindske udgifterne til sundhedspleje, således det bliver økonomisk fordelagtigt for borgerne i EU.²

Momsfritagelser indenfor sundhedsydelser har vist sig at være et problematisk element. Det har dermed, grundet de upræcise definitioner af fritagelsesbestemmelsen for Hospitalsbehandling og lægegering, resulteret i at EU-domstolen ofte forelægges præjudicielle spørgsmål omkring fortolkningen af disse begreber. Desuden er fritagelserne samtidig med til at underminere beskatningsgrundlaget. Sondringen mellem momsfritage transaktioner og momspligtige transaktioner indenfor sundhedsområdet har medført en række uklarheder. Dette gælder blandt andet en nærmere definition af fritagelsens anvendelsesområde, samt afgrænsningen heraf. Endvidere har man også set en tendens til stigende omkostninger i tilknytning til sundhedspleje i EU, herunder Danmark.

De ovenfor nævnte uklarheder har affødt en del præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen, vedrørende afgrænsningen og fortolkningen af momsfritage inden for Hospitalsbehandling og lægegering. Disse uklarheder omfatter både afgrænsningen af hospitalsbehandlingen og lægegeringen, samt disse ydelsers nærmere indhold. Ligeledes har samme udfordringer fortolkningsmæssigt givet anledning til administrative vejledninger og nationale afgørelser, som er udarbejdet af skatteforvaltningen.

1 Jf. rådets 1. direktiv (67/227/EØF) af 11. april 1967, præambelens betragtning 5, 8 og 10

2 Jf. Kommissionen mod Frankrig, præmis 23, sag C-106/05, L.u.P., præmis 29 og C-307/01, D'Armbrumenil

1.1 Problemformulering

Momsloven udspringer af Momssystemdirektivet, hvorfor det ville være interessant at undersøge, hvorvidt momsloven er i overensstemmelse med en EU-konform fortolkning. Afhandlingen vedrører den momsfrataget behandling af området for udøvere af Hospitalsbehandling og Lægegerning.

Der kan på baggrund af dette, udledes følgende problemformulering:

”Denne afhandling har til formål at definere, hvilke nationale kriterier udøvere af hospitalsbehandling og lægegerning, skal opfylde for at blive omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1. og om kriteriernes indhold, samt anvendelse er i overensstemmelse med MS art. 132, stk. 1, litra b og c.”

For at kunne besvare ovenstående problemformulering, består afhandlingen af følgende underspørgsmål:

1. Hvordan fortolkes hospitalsbehandling og lægegerning i ML § 13, stk. 1, nr. 1, og hvordan fortolkes og anvendes bestemmelsen i praksis, hvor man ser bort fra EU-retten?
2. Stemmer implementeringen af MS art. 132, stk. 1, litra b og c, overens med ML § 13, stk. 1, nr. 1 – og forekommer anvendelsen ens i praksis?

1.2 Afgrænsning

I afhandlingen vil der fokuseres på momsfristagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1 indenfor sundhedsområdet, mere specifikt "Hospitalsbehandling og lægegerning" – og de dertilhørende underspørgsmål, som beskrevet i ovenstående problemformulering. I afhandlingen vil der blive lagt vægt på kriterierne for behandlinger, der kan betragtes som behandlinger udført af udøvere af hospitalsbehandling og lægegerning. Derfor vil andre behandlingsformer, som kan henføres under ML § 13, stk. 1, nr. 1, ikke blive behandlet yderligere.

Da afhandlingen alene vil fokusere på momsretlige problemstillinger, der er knyttet til Hospitalsbehandling og lægegerning, vil det skatteretlige område, samt afgiftspligtige aspekt ikke indgå i den medtagne nationale praksis. Da ML § 13, stk. 1, nr. 1 er udviklet og implementeret på baggrund af fritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, er det udelukkende indholdet i denne bestemmelse, som vil blive inddraget i nærværende afhandling.

Som baggrund for analysen af anvendelsesområdet for momsfristagelserne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, i kapitel 3,4 og 5, indledes nærværende kapitel 2, med en kort historisk gennemgang af baggrunden for det fælles europæiske momssystem. Desuden vil der også forekomme en kort introduktion til momssystemet, samt konsekvensen af momsfristagelse for udøvere af hospitalsbehandling og lægegerning.

I kapitel 3, vil gældende ret fastlægges i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Dette vil ske på baggrund af en ordfortolkning af MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Til fastlæggelsen af kravene for momsfristagelse samt gældende ret, inddrages synspunkter og præmisser fra EUD's praksis, som et fortolkningsbidrag. Disse synspunkter og præmisser vil inddrages i forbindelsen med analysen og fortolkning af, hvorvidt synspunkterne fra nationale retsafgørelser og administrativ praksis, stemmer overens med MS, således disse får en EU-konform anvendelse. Derfor vil der i kapitel 5, sammenholdes disse præmisser med national administrativ praksis' udtalelser fra kapitel 4. Der vil også lægges vægt på det bagvedliggende hensyn med MS art. 132, stk. 1, litra b og c og EU, som et harmoniseret momssystem, heriblandt neutralitetsprincippet.

Formålet med nærværende afhandling er at forsøge at fastslå hvilke nationale kriterier for fritagelse af moms for udøvere af Hospitalsbehandling og Lægegerning der foreligger. Uddrag af administrativ praksis vil inddrages til besvarelsen af afhandlingens problemformulering, men administrativ praksis inddrages ikke udtømmende, hvorfor de nationale kriterier fastlægges på baggrund af medtagen praksis, som baseres på samme problemstilling. Disse afgørelser er blevet udvalgt, da det synes at give et dækkende billede i forhold til analysen der foretages for at besvare problemstillingen. I de nationale afgørelser som inddrages, vil der belyses hvorvidt disse er EU-konforme, og om kriterierne i EUD bliver anvendt ens i national administrativ praksis. Der er dog

opstået tvivl om, hvad momsfrigtagelsen omfatter, da ML synes at have et bredere anvendelsesområde end MS. Dette synspunkt vil sammenholdes i afhandlingens kapitel 5.

Afhandlingen indeholder endvidere en fortolkning af, hvorvidt MS art. 132, stk. 1, litra b og c er implementeret korrekt i national ret, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 1. Der forefindes ikke særlig mange retsafgørelser i national ret på området for udøvere af Hospitalsbehandling og lægegering, hvorfor der vil blive inddraget national administrativ praksis for at belyse problemstillingen omhandlende momsfrigtagelse af Hospitalsbehandling og lægegering. I tilknytning hertil, vil de nationale rammer inddrages, samt hensynet til GRL § 43 og lighedsprincippet.

Endeligt vil den nationale gældende ret fra retsafgørelser, sammenholdes med EUD's udtalelser, hvorfor der vil fastlægges om en implementering af MS art. 132, stk. 1, litra b og c er i overensstemmelse med ML § 13, stk. 1, nr.1. og om anvendelsen er ens i praksis.

Afslutningsvist forudsættes der, at der er tale om en selvstændig, økonomisk person, som leverer en afgiftspligtig transaktion, mod vederlag fra en afgiftspligtig person. Det er relevant i henhold til momsfrigtagelse at belyse, at der skal være tale om at betingelserne for momspligt er opfyldt.

1.3 Metode

Denne afhandling har til formål at afdække gældende retstilstand, vedrørende de nationale kriteriers indhold, og om disse anvendes i overensstemmelse med MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

Retsdogmatikkens opgave har til hovedformål at beskrive, fortolke/analysere, samt systematisere gældende ret.³ Via retsdogmatikken besvares problemformuleringen og det vil blive konkluderet i hvilket omfang praksis stemmer overens, og hvilke typer af ydelser der er omfattet af bestemmelsen.

I afsnit 1.3.3.1 vil der blive belyst en systematisering af afhandlingen. Dog kan elementerne være svære at adskille – og derfor vil de ofte flyde sammen, hvorfor der i afhandlingen heller ikke vil ske en konkret adskillelse af elementerne.⁴

1.3.1 En beskrivelse af gældende ret

³ Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 207

⁴ Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 210

Formålet med gældende ret er at præstere en objektiv og saglig beskrivelse af både teori og retskilder.⁵ For at sikre en saglig beskrivelse af gældende ret, vil der i afhandlingen blive inddraget relevante retskilder, teori og praksis. Desuden vil der også blive inddraget relevante subjektive betragtninger om de konkrete problemstillinger.⁶ Gældende ret i denne afhandling vil blive anset, som det resultat den øverste myndighed er kommet frem til, ved korrekt fortolkning af de retskilder, som må anses for at være egnede og relevante.⁷

1.3.2 Analyse og fortolkning af gældende ret

Hermeneutikken betyder læren om fortolkning og forståelsen – hvorfor der i nærværende afhandling vil blive anvendt principper fra forvaltningsretten og momsretten, for at tydeliggøre meningen af væsentlige lovbestemmelser, retskilder og kilder, som er relevante for afhandlingens problemformulering, jf. Afsnit 1.3.4, 1.3.5.⁸ Hertil vil der også blive anvendt fortolkningsprincipper, som ordlydsfortolkning, formålsfortolkning samt indskrænkende fortolkning, jf. Afsnit 1.3.6. På baggrund af de medtagne principper fra forvaltningsretten og momsretten – vil principper som forbuddet mod konkurrenceforvridning, neutralitetsprincippet, samt GRL § 43 endvidere inddrages.

1.3.3 Systematisering af de lege lata

Retsdogmatikkens systematisering handler om at systematisere gældende ret i praksis, herunder domme, afgørelser osv.⁹ Formålet med at systematisere retsstoffet er at skabe overblik, således man kan orientere sig. Dette gælder derfor inddelingen af strukturen i afhandlingen, hvorfor dette tilvirker et praktisk og pædagogisk formål. Desuden er formålet også, at det skal være med til at åbne øjnene for ligheder og forskelle i retsstoffet, som ellers ikke ville have været opdaget.¹⁰

Der vil som sagt i afsnit 1.3, gennem systematisering af nedstående retskilder og kilder i afsnit 1.3.4 og 1.3.5, forsøgt fastlagt og udledt gældende ret med relevans for afhandlingens problemstilling. Dertil skal det skabe et overblik af afhandlingens kapitler, samt afsnit.

5 Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 215

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

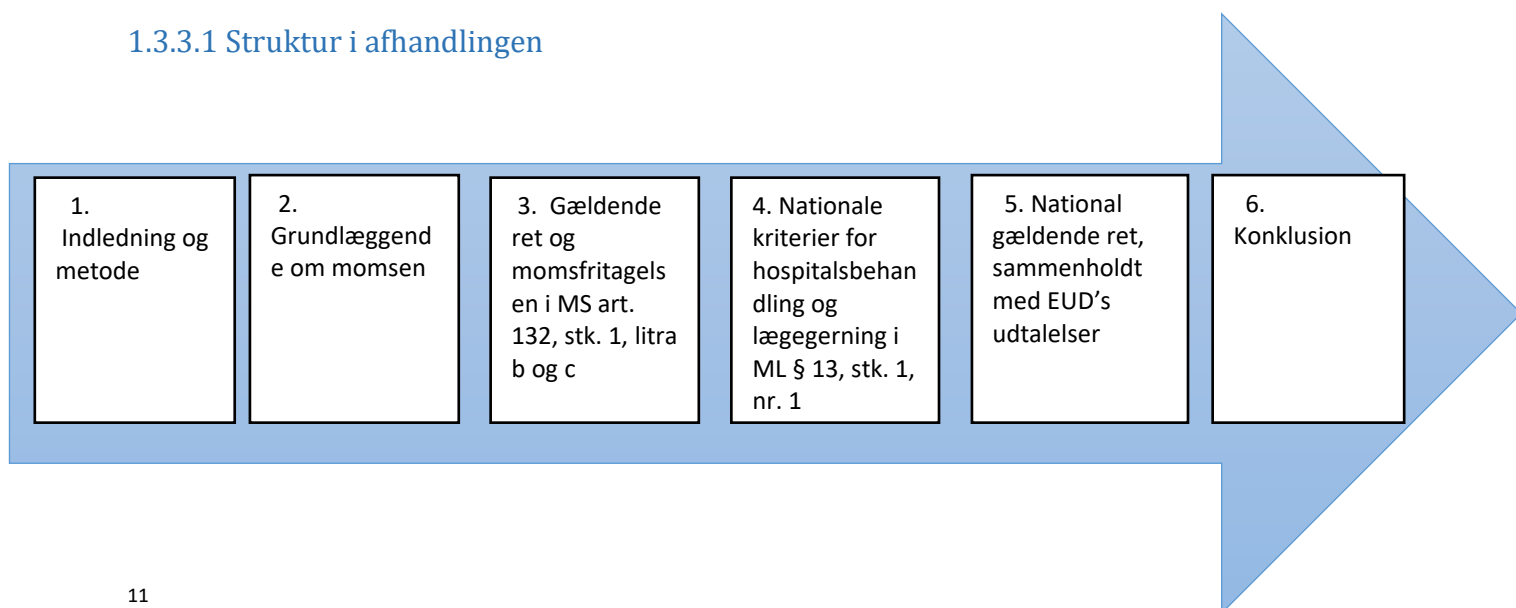
7 Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 216

8 Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 220

9 Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 226

10 Evald, Jens m.fl., Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 227

1.3.3.1 Struktur i afhandlingen



11

Specialet består af 6 kapitler, hvor kapitel 1 indeholder en indledende del, som indeholder abstract, indledning, afgrænsning, problemformulering, samt en beskrivelse af den metodiske anvendelse, som benyttes til at besvare afhandlingens problemformulering.

Indledningsvist i kapitel 2 kommer der en beskrivelse af momsens indførelse, momssystemet, samt momsfratagelsesbestemmelsen i henholdsvis MS art. 132, stk. 1, litra b og c og ML § 13, stk. 1, nr. 1.

Herefter følger kapitel 3, som vil fastlægge, hvad gældende ret er på området for momsfratagelse for hospitalsbehandling og lægegering i MS art. 132, stk. 1, litra b og c. I dette kapitel vil der forsøges at afgrænse det materielle omfang af fritagelsesbestemmelserne med udgangspunkt i fortolkningen af begreberne "Hospitalsbehandling og pleje" samt "i nær tilknytning til", jf. litra b og "Behandling af personer", jf. litra c. I forlængelse heraf, vil der også forsøges at finde frem til EUD's rammer ved kravene for momsfratagelse. Dette vil ske på baggrund af afgørelser fra EUD.

I afhandlingens kapitel 4, vil der fastlægges, hvad gældende ret er på området for momsfratagelse for hospitalsbehandling og lægegering i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Dette vil blive fastlagt på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Det er vigtigt at understrege, at ML er implementeret på baggrund af MS, som skal følge gældende ret i henhold til MS art. 132, stk. 1, nr. 1, litra b og c, og EUD's-praksis. Derfor vil kapitel 4 tage udgangspunkt i de nationale kriterier udøvere af hospitalsbehandling og lægegering, skal opfylde for at blive omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1. Desuden vil der også på baggrund af national praksis ske en fortolkning heraf – og herved vil der

11 Figur 1: Overblik over afhandlingens struktur. Kilde: Egen tilvirkning

inddrages fortolkningsprincipper, jf. Afsnit 1.3.2.

I analysens kapitel 5 vil national gældende ret, samt national administrativ praksis blive sammenholdt med EUD's udtalelser fra kapitel 3. Her vil der fastlægges, om implementeringen af MS art. 132, stk. 1, litra b og c er i overensstemmelse med ML § 13, stk. 1, nr. 1, samt om anvendelsen er ens i praksis.

Afslutningsvist indeholder kapitel 6 en konklusion, som vil sammenfatte alle afsnittenes aspekter i henhold til problemformuleringen, herunder underspørgsmål i specialet.

Kapitel 7 indeholder litteraturhenvisninger.

1.3.4 Retskilder

Traditionelt set beskrives metoden som, at retsreglen skal findes ud fra retskilderne via fortolkning. Af retskildegrupperne vil der i afhandlingen medtages lovgivning¹² og retspraksis,¹³ til at bidrage til besvarelsen af afhandlingens problemstilling.¹⁴ Specialets problemstilling søges belyst via national og EU ret samt retspraksis, jf. Afsnit 1.3.4.1.

1.3.4.1 Lovgivning

Retskildegruppen "loven" indeholder et hierarki, der betegnes "den retlige trinfølge", hvorfor en almindelig lov ikke må stride imod en "højere" regel. Derfor må en regel ikke stride imod Grundloven (GRL), da denne har forrang over for almindelige love. Desuden tillægges GRL en større retskildemæssig værdi end ML, da ML har en trinlavere retskildemæssig værdi i "den retlige trinfølge".¹⁵ I specialet vil der blive anvendt fortrinsvis følgende EU-retlig- og national lovregulering:

- 1) Lov om merværdiafgift (momsloven/ML)¹⁶
- 2) Momssystemdirektivet (MS)¹⁷

Disse love vil anvendes til besvarelsen af afhandlingens problemformulering, samt belyse, hvilken lovgivning der inddrages i specialet.

¹² Uddybet i afsnit 1.3.4.1

¹³ Uddybet i afsnit 1.3.4.3

¹⁴ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 2. udg., 2018, s. 192

¹⁵ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 2. udg., 2018, s. 270

¹⁶ Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

¹⁷ Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

1.3.4.2 Lovforarbejder

Lovforarbejderne til momssystemdirektivet bliver som udgangspunkt normalt ikke anvendt som retskilde af EUD, hvorfor lovforarbejderne til MS i nærværende afhandling ikke vil tillægges den store betydning eller inddrages. Det er derimod ikke udelukket, at EUD henviser til historikken omkring bestemmelsen om sundhedsfritagelser. Når EUD fortolker afgørelser forfølger de oftest formålet med den konkrete lov, herunder MS.^{18 19} Denne formålsfortolkning vil belyses i specialets kapitel 3. Lovforarbejderne har dog en mere fremtrædende retskildemæssig betydning, når de danske domstole, herunder Højesteret fortolker den danske lovgivning om moms (ML). De danske lovforarbejder vil inddrages i fortolkningen og afgrænsningen af ML § 13, stk. 1, nr. 1 om Hospitalsbehandling og Lægegering. Forarbejder er dog ikke i lighed med lovens tekst, direkte bindende for domstolene, men tillægges en vis værdi til fortolkningen af love.²⁰ Forvaltningsmyndigheder, herunder skattemyndighederne er derimod mere bundet af de udsagn, som fremgår af lovens forarbejder, men kun hvis de er i overensstemmelse med den endelige lovs ordlyd.²¹

1.3.4.3 Retspraksis

Retspraksis er én af de 4 i retskildegruppen, og den omfatter domstolenes retspraksis. Domstolsafgørelse har høj retskildeværdi og stor betydning for, hvordan en lignende fremtidig konflikt bliver afsagt af domstolene.²² I specialet vil der blive anvendt retspraksis til behandling af momsfrigtagelsen, indenfor hospitalsbehandling og lægegering. Idet der henvises til domstolsafgørelser, vil disse blive tillagt en højere retskildemæssig værdi, ift. afgørelser fra andre instanser.

1.3.4.4 EU rettens forrang

EU rettens forrang er det helt overordnet princip, og har stor betydning for national ret. Dog er det vigtigt at nævne at neutralitetsprincippet skal ses i lys af heraf. Neutralitetsprincippet er det bærende element i momssystemet, da der skal sikres en neutral behandling af momsen, hvorfor denne ikke må påvirke forbrugernes valg eller forhindre konkurrenceevnen. Neutralitetsprincippet skal overholdes, ellers kan der forekomme en skævvridning i forskellige momssatser, jf. afsnit.1.3.6.1.

18 Læs mere om formålsfortolkning i afsnit 1.3.6

19 Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, S.31

20 Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, S.28-29

21 Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, S.33

22 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 297

EU-retten er den nationale lovgiver, som er tillagt stor retskildemæssig værdi. Der er ingen tvivl om, hvordan hierarkiet er, da EU-retten har forrang, når der er tale om forholdet mellem national ret og EU-retten.²³ Dette betyder også, at grundloven har forrang for almindelige love, og almindelige love har forrang for bekendtgørelser.²⁴ Det vil sige at de fortolkningsprincipper²⁵, som man bliver underlagt af EU er nødsaget til at inddrages i overvejelserne ved lovene. Ordlyden i momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, sammenlignet med MS art. 132, stk. 1, litra b og c, skal være EU-konform. Hvis der er divergens i mellem disse og momsloven § 13, stk. 1, nr. 1 stikker ved siden af, så er det MS der ligges vægt på i fortolkningen.

ML er en EU-harmoniseret lovgivning, og derfor fortolkes ML's bestemmelser i overensstemmelse med MS. Selve momssystemdirektivet indeholder en række bestemmelser og begreber, som skal fortolkes ens i alle medlemslandene. Derfor vil det være væsentligt at undersøge, om der sker en EU-konform fortolkning af momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med den momsmæssige behandling af udøvere af hospitalsbehandling og lægegerning. I afhandlingen vil der også blive lagt vægt på formålet med fritagelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

1.3.5 Kilder

Det er helt centralt at fastlægge de pågældende kilder, som bliver anvendt i afhandlingen – samt hvordan disse anvendes. I specialet vil der blive inddraget elementer fra Den Juridiske Vejledning (DJV), styresignaler, bindende svar og administrative afgørelser for at belyse gældende ret nationalt, og til at besvare afhandlingens problemstilling., jf. Afsnit 1.3.5.1.

1.3.5.1 Administrative forskrifter og praksis

Skatteforvaltningens styresignaler har status som et cirkulære, hvorfor disse er en bindende tjenestebefaling for Skattemyndighederne. I afhandlingen tillægges styresignaler en væsentlig værdi, da disse skal medvirke til, at ML § 13, stk. 1, nr. 1 og MS art. 132, stk. 1, litra b og c bliver anvendt og fortolket ens i praksis.

Den juridiske vejledning (DJV) er Skatteforvaltningens opfattelse af, hvad gældende ret er – og har som nævnt ovenfor status som et cirkulære. Derfor vil DJV blive brugt til at belyse de opsatte nationale kriterier for momsfratagelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 1.²⁶ Den juridiske vejledning læner sig op af momsdirektivet, hvorfor den skal fortolkes indskrænkende, da der er tale om en undtagelse til hovedreglen i ML § 13, stk. 1, nr. 1.

²³ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 264

²⁴ Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth, Retskilder & Retsteorier s. 33

²⁵ Læs mere i afsnit 1.3.6

²⁶ Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 270-271

Administrativ praksis er et udtryk for et sædvanligt udfald af en retsakt, hvorfor administrativ praksis, giver individet mulighed for at indrette sig.²⁷ Dette vil dog også blive undersøgt i afhandlingen. Desuden gælder dette ligeledes for medtagne afgørelser fra Landsskatteretten (LSR). Afgørelser fra LSR vil i afhandlingen blive tillagt en større værdi, end bindende svar og afgørelser fra SKAT og bindende svar fra Skatterådet – da LSR er den øverste administrative klageinstans, og er et uafhængigt nævn.²⁸

Udgangspunktet er dog, at administrativ praksis er baseret på lighedsgrundsætningen²⁹, hvorfor borgeren skal kunne støtte sig ret på gældende administrativ praksis, medmindre at den administrative praksis er i strid med gældende lov.³⁰ Dette vil også forsøges undersøgt i afhandlingens retspraksis, jf. Kapitel 5.

1.3.5.2 Juridisk litteratur

Juridisk litteratur bliver anvendt i afhandlingen, men juridisk litteratur anses ikke for at være en retskilde, hvorfor juridiske forfattere ikke har den rette bemyndigelse til at fastslå gældende ret. Derfor vil juridisk litteratur kun blive benyttet til at belyse, og understøtte anvendelsen af kilder og retskilder i specialet.³¹

1.3.6 Fortolkningsprincipper

Fortolkningen af fritagelsesbestemmelserne er forbundet med udfordringer. Fritagelsen er en undtagelse til hovedreglen om, at der skal opkræves moms af enhver transaktion, som udføres af en afgiftspligtig person i denne egenskab, og disse skal fortolkes strengt. I specialet vil der primært blive lagt vægt på en streng fortolkning, ordlydsfortolkning, og formålsfortolkning, hvorfor disse vil danne baggrund for en undersøgelse af specialets problemformulering, omhandlende ML § 13, stk. 1, nr. 1. og MS art. 132, stk. 1, litra b og c.^{32 33} Det er vigtigt at understrege, at hvis en bestemmelse i direktivet giver problemer, så skal den fortolkes i overensstemmelse med neutralitetsprincippet og GRL § 43.³⁴

Tanken er, at fritagelserne skal være ens på tværs af landegrænserne. Hvis dette ikke er tilfældet, vil forbrugernes valg af, hvor de køber varer eller ydelser blive påvirket, hvilket er i strid med

27 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 340

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

29 Læs mere i afsnit 1.3.7

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

31 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 346-347

32 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s. 83

33 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 280

34 Jf. 1.3.7

neutralitetsprincippet. Der sker samtidig en konkurrenceforvridning mellem de udbydere, der er på markedet. Fritagelserne repræsenterer derfor nogle tunge EU-spørgsmål, da der er forskel på fortolkningen.

Ved en ordlydsfortolkning tages der udgangspunkt i en "naturlig forståelse", hvorfor der tages højde for "al fortolkning". Dertil tages der også udgangspunkt i ordenes leksikalske betydning, og ordenes betydning i konteksten. Formålet med en ordlydsfortolkning er at skabe retssikkerhed i samfundet, da en "sædvanlig forståelse" er med til at sikre en ensartet og konsekvent fortolkning, som kan medføre en forudsigelig retstilstand. Derfor er det helt almindeligt at en konkret fortolkning slutter med en ordlydsfortolkning, så der ikke forsættes med at fortolke.³⁵ I afhandlingen vil der tages udgangspunkt i selve ordlyden for henholdsvis ML § 13, stk. 1, nr. 1. og MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Der vil blive konstateret, om der er en forskel mellem ML og MS – og hvor stor den er. Dernæst vil der blive foretaget en analyse af, om praksis stemmer overens med det der står i bestemmelsernes ordlyd, baseret på neutralitetsprincippet.

Formålsfortolkning er en fortolkningsregel der fremhæver, hvad der har været formålet med den konkrete lov. Derfor tages der udgangspunkt i, hvad lovgiveren faktisk måtte have ment. Ved formålsfortolkning, tages der udgangspunkt i hensynene og værdierne bag lovreglens oprindelse. Dette har stor betydning for EUD, når de fortolker MS art. 132, stk. 1, litra b og c.³⁶ Det er også ud fra denne forståelse, at afhandlingen vil fremhæve, hvad de bagvedliggende hensyn og formål var med ML § 13, stk. 1, nr. 1. og MS art. 132, stk. 1, litra b og c. jf. Kapitel 3, 4 og 5.³⁷

Ved en indskrænkende fortolkning, indskrænkes reglens anvendelsesområde. Derfor er der tale om en snæver forståelse af en lovregel. En indskrænkende fortolkning indebærer i konkrete tilfælde, at der ud fra en "naturlig forståelse" af reglens ordlyd, vælges fortolket således at de undtages fra reglen. Uanset hvilke betegnelser fortolkningen tillægges, er resultatet, at nogle tilfælde ikke skal omfattes af ordlyden. Det antages, at indskrænkende fortolkning har undtagelsens karakter. Dette kan fx være, at noget fremtræder tvivlsomt, og at det har været lovgivers mening, at loven skulle omfatte det konkrete tilfælde, eller at det er en bred regulering af loven, som i nogle tilfælde kolliderer med vigtige hensyn, som retssikkerhed. Dette vil også være in mente, sammen med neutralitetsprincippet, da SKAT mener, at undtagelser skal fortolkes indskrænkende, da fritagelserne er en undtagelse til det generelle princip om, at moms opkræves af enhver vare og ydelse.³⁸

35 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 281

36 Læs mere om lovforarbejder i afsnit 1.3.4.2

37 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 287

38 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 278

Grundlovens § 43 skal overholdes indiskutabelt, hvorfor fortolkningen ikke må gå mod ordlyden i GRL § 43.³⁹

1.3.6.1 Neutralitetsprincippet

Momsens neutralitet er som beskrevet i afsnit 1.3.4.4 helt afgørende for momssystemet, hvorfor EUD anvender neutralitetsprincippet, som et fortolkningsbidrag til besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

Momsen er kendetegnet ved, at det er en flerleddet afgift, som har et fiskalt formål, hvor neutralitetsprincippet er det bærende princip i momssystemet⁴⁰. Derfor har momsen det økonomiske formål at genere en skattemæssig indtjening for staten. Momsen må heller ikke påvirke forbrugernes valg af varer og ydelser, da momsen skal forblive så neutral som mulig.⁴¹ For at opretholde neutralitetsprincippet, er det derfor vigtigt, at momsen kun beskattes ved det sidste led i forbrugskæden.⁴² Når momsen er neutral, så vil afgiftspligtige personer have ret til fradrag for de indkøb, som anvendes i den afgiftspligtige virksomhed.⁴³

Neutralitetsprincippet skal også være med til at sikre et effektivt indre marked, hvor momssystemet ikke virker hindrende ift. salg af varer. I praksis bruges princippet om forbud mod konkurrencefordrejning. For at sikre at medlemslandene overholder neutralitetsprincippet, skal medlemslandene foretage en afgrænset harmonisering i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c, så ensartede sager vil blive behandlet ens i et momsretlig henseende.

Neutralitetsprincippet er indbygget i MS, så derfor henviser EUD ofte til princippet om afgiftsneutralitet. Domstolen har understreget at bestemmelserne i MS, skal fortolkes under hensynstagen til neutralitetsprincippet, da princippet danner grundlaget for det fælles momssystem.⁴⁴

Fritagelsesbestemmelsen i MS er en afvigelse ift. princippet om momsens neutralitet. Derfor kan der opstå problemer i forbindelse med fortolkningen af MS og dets overensstemmelse med ML. Fritagelser er et problem, da det undviger det generelle princip om momsens neutralitet, hvorfor det understreges i MS, at vi forsat skal have fritagelser på trods af, at det er en afvigelse fra

³⁹ Læs nærmere om GRL § 43 i afsnit 1.3.7.

⁴⁰ Neutralitetsprincippet fremgår af præambel 5 i MS

⁴¹ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, s. 47-48

⁴² Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, s. 49

⁴³ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 26

⁴⁴ Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s 55 og 57

momsens neutralitet. Fritagelser er det bedste for samfundet på tværs af EU, da man sikre at borgernes interesse for mindre dyrere behandlinger opvejer princippet om, at momsen skal være neutral. Men spørgsmålet bliver så, hvilken betydning har det for denne afvigelse fra neutralitetsprincippet, på trods af at det er det bærende element i momssystemet.⁴⁵

Som nævnt ovenfor er fritagelserne ydermere et brud på systemets grundkarakteristikum, neutralitet, hvorfor der kan forekomme problemer i forbindelse med fortolkningen af MS. Fritagelserne er med til at skabe konkurrenceforvridning og hæmmer outsourcing. Samtidig sker der en underminering af beskatningsgrundlaget, herunder med henvisning til væksten i den fritagende sundhedssektor.⁴⁶ Der er henvist til i litteraturen, at der er tre forhold, som kan retfærdiggøre fritagelsen af moms. For det første er der henvist til muligheden for en forøget beskatning. For det andet kan en fritagelse retfærdiggøres, hvis leverancen er i det offentlig almenes interesse. Endeligt kan en fritagelse begrundes med, at transaktionen var kompliceret at beskatte.⁴⁷

Men hvad betyder denne kombination, hvor man afveg fra det generelle princip om momsens neutralitet og fritager sundhedsydelse. Udgangspunktet var i den generelle praksis på området for fritagelser, at disse efter EUD's princip skal fortolkes strengt, men ikke så strengt, at fritagelserne fratages deres virkning. Dette viste sig i sag C-384/98 Rosenmeyer, hvor EUD udtalte at momsfrigtagelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, på trods af at momsfrigtagelsen er en undtagelse til det almindelige princip om, at momsen skal være neutral, jf. præmis 15.

Men når vi ser udfaldet i sag C-45/01 Dornier, C-307/01 Peter d'Arbrumenil og C-141/00 – Kügler vurderes det, at EUD fortolker neutralitetsprincippet strengt. Det vurderes at EUD laver en streng formålsfortolkning, når de fortolker MS art. 132, stk. 1, litra b og c. I forlængelse heraf, vurderes det at EUD også lægger vægt på neutralitetsprincippet. Dette vil blive undersøgt i kapitel 3 og 4. Ligeledes vil der på baggrund af kapitel 3 og 4, undersøges om neutralitetsprincippet og fortolkningsprincipperne som EUD benytter, er i overensstemmelse med ML og administrativ praksis' fortolkning.

1.3.6.2 Konsekvens af fritagelsen i MS

Neutralitetsprincippet skal respekteres, hvorfor der kan opstå mange problemstillinger i henhold til fritagelsesmuligheden i MS. Såfremt en virksomhed kun leverer momsfrigtagende transaktioner, herunder Hospitalsbehandling og lægegering – skal der ikke påregnes moms af virksomhedens udgående transaktioner.

45 Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 48-49

46 Rasmussen, Karin: Momsfrigtagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s 70

47 Rasmussen, Karin: Momsfrigtagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s 73

Neutralitetsprincippet er det grundlæggende princip, hvoraf momsfratagelserne er en afvigelse hertil. Ved fortolkningen af det sjette direktiv, er det vigtigt at være opmærksom på, at momsens sommetider strider imod momsens neutralitet. Dette skyldes især de forhold, hvor en række transaktioner er fritaget for moms, herunder specialets emne: Hospitalsbehandling og lægegering. Derfor opstår der en skævvridning ift. det generelle synspunkt omkring, at momsens skal være så neutral som mulig. Formålet med fritagelsen er, at man har taget hensyn til den almennyttig interesse for alle mennesker i samfundet.

Fritagelserne i MS anses for systemfjendtlige, som er en direkte følge af den faktiske udformning af det fælles momssystem, men konsekvenserne kan ikke bortfortolkes med henvisning til neutralitetsprincippet.⁴⁸ Dog vil der stadig være chance for, at neutralitetsprincippet kan blive tilsidesat, taget fritagelserne i betragtning. Dette begrundes i skønsbeføjelsen, der tillægges hver enkelt medlemsstat i EU, som kan være svær at harmonisere og indskrænke ens i hvert enkelt medlemsland.⁴⁹

1.3.7 Grundlovens § 43, lighedsprincippet og proportionalitetsprincippet

I afhandlingen vil der blive inddraget GRL § 43 til at besvare afhandlingens problemstilling. Det er relevant at klarlægge, om GRL § 43, vedrørende hjemlen til at pålægge afgifter og skatter er overholdt.⁵⁰ Desuden er det også vigtigt at fremhæve andre nyere principper, som den almindelige lighedsgrundsætning, samt proportionalitetsprincippet.⁵¹

Indirekte skatter så som moms, er omfattet af GRL § 43, hvori der bestemmes, at: *“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”*⁵² Det kan konstateres, at hvis der ikke findes nogen konkret lovhjemmel i momsloven eller MS til at forandre, ophæve eller pålægge moms – så vil sådan en afgørelse være i strid med GRL § 43. Det skal dog påpeges, at udover at have et indenlandsk provenu og/eller retfærdighedsaspekt, kan det ligeledes have relevans i EU-regi, da moms udgør en stor del af EU's indtægtsgrundlag. Desuden vil en forkert kvalificering af omfanget af en afgiftsfri transaktion, og deraf muligheden for mangelfuld opkrævning af moms påvirke EU's indtægtsgrundlag. I afhandlingen vil princippet i GRL § 43 forstås således, at hvis der ingen konkret skøn er ydet, men der blot er blevet truffet en afgørelse ud fra faste krav og interne regler, vil afgørelsen ende ud med at være usaglig og ikke have en klar lovhjemmel, hvorfor en afgørelse vil blive ugyldig.⁵³

48 Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, s. 55

49 Læs mere om momsfratagelsen i afsnit 2.3

50 <https://www.ft.dk/da/dokumenter/bestil-publikationer/publikationer/grundloven/danmarks-riges-grundlov/kapitel-5/paragraf-43>

51 Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth, Retskilder & Rets teorier, s. 291

52 GRL § 43

53 Rasmussen, Karin: Momsfratagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s. 31 og 32

Lighedsgrundsætningen danner rammer for, at der bliver truffet ensartet afgørelser i sager, som har samme forhold. Dette danner desuden også incitament for, at myndighederne ikke må træffe en afgørelse, som er usaglig. Derfor skal myndighederne følge princippet om GRL § 43, og have hjemmel i lov.⁵⁴ Hvis der foreligger ligeartede afgørelser, skal der være et ensartet resultat i disse. I afhandlingen vil lighedsgrundsætningen blive betragtet i analysedelen jf. Kapitel 3 og 4. Dette er for at sikre ensartethed i lige artet afgørelser. I sager som vedrører fortolkningen af momsfritagelserne af sundhedsydelser, jf. MS art. 132, stk. 1, litra b og c, har EUD flere gange henvist til overholdelse af princippet om ligebehandling.⁵⁵

Slutteligt vil proportionalitetsprincippet tages i betragtning i afhandlingen, når en afgørelse er afsagt, hvorfor afgørelsens rets følger skal være proportional i henhold til hensigten. Dette bevirker, hvis der optræder en mindre indgribende retsvirkning skal denne bruges, frem for en uforholdsmæssig retsvirkning.⁵⁶

1.3.8 Begrebsafklaring

Begreberne hospitalsbehandling og lægegerning, som er hjemlet i Momssystemdirektivet artikel 132, stk. 1, litra b og c, vil blive benyttet synonymt i store dele af specialet. Hvor disse ikke anvendes synonymt, vil dette fremgå af teksten.

I specialet vil der som hovedregel ikke blive oversat tidligere artiklers placeringer i Momssystemdirektivet med dens nuværende bestemmelse. Det vil sige, når der i retspraksis osv. henvises til den daværende Article 13A(1)(b) and (c) of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977, så oversættes det direkte i nærværende afhandling til Momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra b og c.

2. Grundlæggende om momsen

Momsfritagelserne er en del af det fælles europæiske momssystem, og momsfritagelserne inden for sundhedsområdet fremgår direkte af MS, som er en del heraf. Nærværende kapitel indledes med en kort historisk gennemgang af baggrunden for det fælles europæiske system. Gennemgangen efterfølges af en beskrivelse af momssystemets overordnede anvendelsesområde, momssystemet og momsfritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

54 Evald, Jens, Retskilderne og den juridiske metode, s. 107

55 Jf. C-141/100, Kügler

56 Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, s. 232-233

2.1 Momsens indførelse i Dansk ret

I 1967 blev momsloven vedtaget af Folketinget i Danmark, ved lov nr. 102 af 31. marts om almindelig omsætningsafgift. Derfor var Danmark fra den 3. juli, 1967 et af de første lande med en flerleddet merværdiafgift. Momsen afløste derfor den tidligere merværdiafgift, OMS. Modsat moms var OMS en enkeltleddet afgift og blev afkrævet ved varens afsætning fra grossist til detailledet, og derfor blev den betegnet som en engrosledsaft. ⁵⁷

Et af formålene med momsens indførelse var et økonomisk, fiskalt hensyn, som medførte penge direkte i statskassen. ⁵⁸ Med 6. Direktivs indførelse skete der en væsentlig EU-harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift. Dette indebærer at tjenesteydelser generelt blev omfattet af moms, mens der i præambels betragtning nr. 11 blev påpeget at der skulle udarbejdes en fælles liste over specifikke tjenesteydelser, som blev fritaget for momsplicht. Det synes at EUD er nået frem til formålene bag momsfratagelserne, samt hvilke tjenesteydelser der indgår i fritagelserne. EUD lægger til grund at den almenyttige interesse opvejer princippet om momsens neutralitet. Det er altså skønnet at det er gavnligt for almenheden at have fritagelser. Dette er blandt andet tilfældet i MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Leverancer som sundhedsydelser, omfattes af fritagelser med baggrund i mere sociale hensyn. Disse fritagelser skal modvirke et regressivt element i momsbeskatningen. ⁵⁹

Det andet formål med harmoniseringen af det 6. Direktiv var at sikre bedre forudsætninger for det fælles marked på tværs af landegrænser, så der ikke ville forekomme en konkurrenceforvridning. Desuden ville man regulere, samt harmonisere de interne afgifter så man sikrede en mere ensartet beregning af moms. ⁶⁰

Princippet bag direktivet var derfor både at sørge for at merværdiafgiften indbetales i det land, hvor varen bliver forbrugt, men også at opbygge et fælles momssystem for at sikre at det indre marked udvikles - og samtidig harmonisere momssystemet på tværs af EU. ⁶¹

2.2 Momssystemet

⁵⁷ Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004, s. 43

⁵⁸ Pedersen, Søren E. Mfl., Moms 1 – Fradragsret, s. 11

⁵⁹ Rasmussen, Karin :Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s. 74-75

⁶⁰ Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s.48-49

⁶¹ Jørgensen, Loftager Lars m.fl., Momsloven med kommentarer, s. 16-17

En transaktion skal være omfattet af momsens anvendelsesområde, før det giver mening at fritage denne for beskatning af moms. Før en transaktion er omfattet og bliver momspligtig, skal nedenstående betingelser være opfyldt.⁶²

For det første skal der være tale om en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab. Det vil sige at den afgiftspligtige person, er en juridisk eller fysisk person, som driver selvstændig, økonomisk virksomhed.⁶³ For det andet skal det fastlægges at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, som bliver leveret mod vederlag af en afgiftspligtig person.⁶⁴

Dernæst skal der undersøges, om transaktionen kan fritages for moms efter fritagelsesbestemmelsen i § 13.⁶⁵ Transaktionen i nærværende afhandling er hospitalsbehandling og lægegerning, hvorfor denne hører under fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Når der således i afhandlingen henvises til fritagelser er det fritagelser, som omfattes af MS art. 132, stk. 1, litra b og c.⁶⁶

Når ovenstående betingelser er opfyldt og falder uden for § 13, er der tale om en momspligtig transaktion, som dermed bliver betalingspligtig og derved opnår man mulighed for fradrag.⁶⁷

Moms er en flerleddet afgift, så derfor skal der indbetales moms i hvert enkelt omsætningsled, indtil varen er overgået til forbrug. Derfor medfører momssystemet en afgiftsneutralitet og forbrugsbeskatning, hvor kun det endelige forbrug der beskattes af momsen.⁶⁸

2.3 Momsfritagelsen

Momsfritagelsesbestemmelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c dækker et bredt spektrum, blandt andet momsfrigørelse for undervisning, foreninger, sportsaktiviteter, levering af fast ejendom, samt hospitalsbehandling og lægegerning, som nærværende afhandling vil fokusere på.⁶⁹

62 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s 60

63 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s 61

64 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s 63

65 ML § 13

66 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s 66

67 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s 66

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

69 ML § 13

Udgangspunktet med ovenstående momssystem i afsnit 2.2 er at det er afgiftsneutralt, hvorfor afgiftspligtige personer skal betale moms af alle afgiftspligtige varer, som leveres mod vederlag. Af relevans for dette speciale er der tale om fritagelser, der ikke berettiger til fradrag for indgående moms og herunder i særdeleshed MS. art. 132, stk. 1, litra b og c.

Fritagelser er et brud på momsens neutralitet, men den er bibeholdt til trods for neutralitetsprincippet. Dette skyldes at det bagvedliggende formål opvejer højere, end momsens neutralitet. Det er den sundhedsmæssige, uddannelsesmæssige og almene interesse som tillader, at § 13 kan bryde momsens neutralitet. Formålet med momsfrigørelsen i MS art. 132, stk. 1, litra b og c er, at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at modtage hospitals- og lægebehandling, på grund af de forøgede omkostninger dette vil medføre, hvis disse ydelser blev pålagt moms. Det er altså interessen, som bærer formålet med fritagelsen.⁷⁰

Ulempen ved § 13 er dog, at ved en ikke-momsfrigørelse virksomhed, har de dyrere omkostninger, da de ikke opnår ret til fradrag for moms. Dermed er det dyrere for sidste led i omsætningskæden, nemlig forbrugeren og samtidig med det, er det svære at konkurrere med andre.⁷¹

Nærværende afhandling tager udgangspunkt i konkurrenceforvriddning, samt at MS ligger vægt på at momsloven fortolkes EU konform, og at MS fortolkes i overensstemmelse med neutralitetsprincippet og GRL § 43.⁷²

3. EUD's kriterier for sundhedsfrigørelse i MS. art. 132, stk. 1, litra b og c

Genstanden for nærværende kapitel er at fastlægge gældende ret i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c. I forlængelse heraf vil der på baggrund af EUD's udtalelser foretages en fortolkning af det materielle indhold i MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

Formålet med kapitlet er at analysere det materielle omfang af sundhedsfrigørelsen i MS. art. 132, stk. 1, litra b og c, herunder de definitions-mæssige aspekter ved begreberne, som bruges til at betegne de omfattede sundhedsydelser, samt de bagvedliggende EU-retlige principper.

3.1 MS art. 132, stk. 1, litra b og c – Materielle anvendelsesområde

EU-retten gælder direkte i Danmark, hvorfor Momssystemdirektivet er den højest rangerede retskilde, når der er tale om forholdet mellem national ret og EU-retten, jf. afsnit 1.3.4.4. Formålet

⁷⁰ Den juridiske vejledning, D.A.5.1.2.

⁷¹ Rasmussen, Karin: Momsfrigørelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s. 69

⁷² Uddybet i afsnit 1.3.6 og 1.3.6.1

bag MS var at fastsætte ensartet principper og rammer på tværs af EU, således man kunne sikre en ensartet harmonisering af momslovgivningen. EUD har ligeledes udtalt at fritagelser, der er fastsat i MS art. 132, stk. 1, litra b og c skal fortolkes strengt. I forlængelse heraf fremhæves det at en streng fortolkning skal være forenelig med formålet bag fritagelsesbestemmelserne, samt respektere neutralitetsprincippet. Fortolkningen af det materielle område, skal derfor ske i lyset heraf.⁷³

Et andet vigtigt formål med momsfristagelserne i momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra b og c, var at sikre lave udgifter til sundhedsydelse, således disse blev mere tilgængelige og økonomisk fordelagtige for den enkelte borger.⁷⁴

MS. Art. 132, stk. 1, litra b og c har følgende ordlyd:

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

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

Det ser ud som om, at MS art. 132, stk. 1, litra b og c fritager sundhedsydelser og denne opdeling indikerer umiddelbart at de vedrører forskellige anvendelsesområder, men at de tilsammen danner rammen for, hvilke sundhedsydelser der omfattes af momsfristagelserne i direktivet. Momssystemdirektivets art. 132, stk. 1, litra b og c koncentrerer sig nærmere om 3 hovedbegreber, nemlig ordlyden i litra i b ”Hospitalsbehandling og pleje” samt ”Transaktioner i nær tilknytning hertil”, og ordlyden i litra c ”Behandling af personer”. I et forslag til det 6. direktivs litra b var ”pleje” ikke nævnt. Der var kun henvist til begrebet ”hospitalsbehandling”. Der blev dog i det endelige vedtagne 6. direktiv, det nugældende MS vedtaget at begrebet ”pleje” skulle indsættes i litra b, således at fritagelsen omfattede begge begreber ”hospitalsbehandling og pleje”. Det lader til, at der ikke fremgik noget sted, hvorfor der forekom en ændring og hvad den har haft af betydning for formålet.⁷⁵ EUD har udtalt følgende i sag C-141/00 Kügler:⁷⁶ ”(..) hvis anvendelsesområder er adskilte, har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand. Denne bestemmelses litra b) fritager alle ydelser, der udføres inden for hospitalerne, mens litra c) fritager lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private

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

74 Rasmussen, Karin: Momsfristagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s. 8

75 Rasmussen, Karin: Momsfristagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet, s. 88

76 C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted.”, jf. præmis 36. Det kan udledes af sag C-141/00 Kügler, at selvom ordlyden har ændret sig, så ser det ud som om at formålet med bestemmelserne i litra b og c stadig dækker den samme ramme for sundhedsydelser, der er omfattet af moms fritagelserne i MS. EUD’s formål var at tydeliggøre ordlyden og således adressere hvem- og hvor de fritagende sundhedsydelser udføres. For så vidt angår det materielle indhold, så ser det ud som om at litra c har undergået en mindre sproglig forandring, i forhold til at ”pleje” er omfattet af det nugældende MS. Af ovenstående præmis 36 fremgår det endvidere, at litra b omhandler *”fritagelser af alle sundhedsydelser, der udføres inden for hospitalerne”*, mens litra c *”fritager alle lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted”*⁷⁷. Det vurderes at anvendelsesområdet er adskilt, hvorfor det er afhængig af det sted hvor ydelsen leveres, og ikke afhængigt af det materielle indhold i de enkelte bestemmelser. Der uddybes ikke nærmere om *”lægeydelser i streng forstand”* i C-141/100 Kügler. I sag C-141/100 Kügler blev det derimod påpeget at begrebet *”Behandling”*, jf. litra c, skal fortolkes strengt, som andre udtryk der anvendes til at betegne de fritagelser som er fastsat i MS art. 132, stk. 1, nr. 1. Den strenge fortolkning vil harmonere med, at moms fritagelsesbestemmelserne indeholder fælles begreber, som skal sikre en ensartet fortolkning, samt anvendelse af fritagelsesbestemmelserne på tværs af EU. Ved en streng fortolkning overholdes neutralitetsprincippet, da der ikke forårsages nogen skævvridning på tværs af EU.

Det er uklart om de to fritagelsesbestemmelseres materielle anvendelsesområde synes reelt delvis eller helt dækker over det samme indhold, og givet fald hvad indholdet omfatter.⁷⁸ Umiddelbart omfatter fritagelserne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c ydelser, der omfatter *”hospitalsbehandling og pleje”*, *”i nær tilknytning til”* og *”behandling af personer”*.

3.2 EUD’s fortolkning af det materielle anvendelsesområde for MS. art. 132, stk. 1, litra b og c

I nærværende afsnit vil retspraksis, som udfylder ordlydens begreber i MS art. 132, stk. 1, litra b og c gennemgås, for at finde frem til gældende ret af disse begreber. Der vil også ske en analyse og afgrænsning af det materielle anvendelsesområde for MS art. 132, stk. 1, litra b og c, med udgangspunkt i fortolkningen af begreberne *”hospitalsbehandling og pleje”* samt *”Transaktioner i nær tilknytning hertil”*, og *”behandling af personer”*. Begreberne er ikke fortolket i forarbejderne eller direktivteksten til MS. Derfor har det været op til EUD at forme retspraksis, som uddyber begreberne igennem præjudicielle forelæggelser.

⁷⁷ jf. sag C-45/01 Dornier, præmis 47. Nærmere diskussion se afsnit 3.2.2

⁷⁸ Nærmere analyse kommer i afsnit 3.2

De forelagte fortolkningsspørgsmål for EUD vedrører de ovenfor nævnte begreber. "Hospitalsbehandling" i sig selv synes ikke at have givet anledning til samme fortolkningsmæssige tvivl, jf. nedenstående afsnit 3.2.1. EUD har i flere sager henvist til fortolkningen af "hospitalsbehandling og pleje" under ét, eller blot fortolket "pleje". I den forbindelse har de udtalt sig om afgrænsningen og fortolkningen af det materielle indhold af litra b og begrebet "behandling af personer" i litra c. EUD har henvist til, at "pleje" kan vedrøre modtagere af "hospitalsbehandling".⁷⁹ I og med at begrebet "hospitalsbehandling" ikke, jf. EUD, rent afgrænsningsmæssigt virker til at være adskilt fra "pleje", vil afsnit 3.2.1's analyse tage udgangspunkt i et ens materielt anvendelsesområde for begreberne. Som tidligere nævnt har EUD indikeret at anvendelsesområdet for litra b og c er adskilt. Derfor stilles der spørgsmålstejn ved det materielle indhold i litra b og c, på trods af en sproglig sondring, om indholdet er det samme, som omfattes af begrebet "behandling af personer", jf. litra c.

3.2.1 Fælles anvendelsesområde for "Hospitalsbehandling og Pleje, samt "Behandling af personer"

EUD har fastslået i en række sager, at det materielle anvendelsesområde for MS art. 132, stk. 1, litra b og c er sammenfaldne for så vidt angår, begreberne "hospitalsbehandling og pleje" samt "behandling af personer". I sag C-262/08 – CopyGene behandles begreberne "Hospitalsbehandling og Pleje": "*(..) bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandlingen eller den eventuelle pleje af modtagerne af disse ydelser*". Det ser ud til at EUD anvender begreberne "hospitalsbehandling og pleje" synonymt. Ligeledes blev samme fortolkning henvist i sag C-45/01 Dornier, vedrørende begreberne "pleje" og "behandling af personer". Her fremgår det af præmis 50, at: "*(..) ordet »pleje« i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det dækker den i litra c) omhandlede behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegerningen knyttede ydelser*". Samme synspunkt, hvad angår "pleje" og "behandling af personer" blev lagt til grund i sag C-106/05, L.u.p, præmis 26-27 C-86/09, Future Health Technologies, præmis 37, samt sag C-91/12, PFC Clinic, præmis 25. På trods af at EUD har påpeget at anvendelsesområdet for momsfratagelserne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, fremstår adskilte, er det ikke tilfældet ifølge EUD's praksis. Det kan udledes af ovenstående afgørelser, at begreberne "hospitalsbehandling og pleje", jf. litra b og "behandling af personer", jf. litra c har et fælles materielt anvendelsesområde, på trods af at ordlyden er forskellig. Af den årsag leder det til spørgsmålet om, hvorvidt disse begreber anvendes sammenfaldne af EUD, når disse er opdelt i MS. EUD henviser til kravet om en streng fortolkning, men påpeger også, at fortolkningen af begreberne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, skal være forenelige med de formål, der forfølges med fritagelserne, og dermed overholde kravene om afgiftsneutralitet. I den forbindelse skal der henvises til, at fritagelserne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c er momsfrataget

⁷⁹ Sag C-262/08, CopyGene, Præmis 42

på baggrund af almen interesse, jf. sag C-45/01 Dornier, præmis 42. Derfor har EUD i ovenstående afgørelser lagt vægt på, at princippet om en streng fortolkning, bliver begrænset af en formålsfortolkning og neutralitetsprincippet. Dette er på trods af, at ordlyden er forskellig i litra b og c, og det overordnede EU retlige princip om, at fritagelser skal underlægges en streng fortolkning, men anvendes parallelt med neutralitetsprincippet. Ydermere vurderes det, at i de tilfælde hvor der opstår tvivl med ordlyden, vil EUD fortolke momsfrigørelsesbestemmelserne med baggrund i formålet med fritagelsesbestemmelserne.

Vedrørende afgrænsningen af begrebet "pleje" og dets materielle indhold, jf. litra b, har det været tvivlsomt, hvorvidt det kunne afgrænses ud fra visse kvalifikationer, således det ville medføre at "pleje" kun omfattede ydelser af autoriserede læger/eller på disses ansvar. I MS art. 132, stk. 1 litra b henvises der til "hospitalsbehandling og pleje" udført af hospitaler og lignende institutioner. I Sag C-45/01 Dornier, fik EUD lejlighed til at fortolke begrebet "pleje": "(..) *behandling af personer i sin helhed, herunder ydelser, der udføres af personer, der ikke er læger, men som udfører til lægegeringen knyttede ydelser, såsom psykoterapeutiske behandlinger, der udføres af uddannede psykologer*". EUD fortolkede også, hvorvidt "pleje" kun omfattede ydelser, som fritages efter MS art. 132, stk. 1, litra c, "behandling af personer". I ovennævnte sag udførte de uddannede psykologer, psykoterapeutisk behandling af patienter. Af de præjudicielle spørgsmål i afgørelsen fremgik det, at disse ydelser ville have været fritaget, jf. litra c, hvis de samme ydelser blev udført af selvstændige psykologer. Dette er begrundet i neutralitetsprincippet, samt forbuddet mod konkurrenceforvridning. Den oprindelige tankegang var, at problemet ved MS art. 132, stk. 1 litra c, var at det var et brud på neutralitetsprincippet. Men i denne forbindelse er der tale om, at det er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, på trods af den oprindelige tankgang, at ydelser af samme art behandles momsmæssigt ens, således at der ikke forekommer en skævvridning. Af præmis 19 i Sag C-45/01 Dornier, kan det udledes at den forelæggende ret spurgte EUD, om ydelserne kunne være "i nær tilknytning til" "hospitalsbehandling og pleje", på trods af at ydelserne ikke udgjorde ydelser ifølge begrebet "behandling", som er foretaget under opsyn af autoriseret læger. Der er en formodning om, at "pleje" fordrer til, at en ydelse leveres af en autoriseret læge eller under dennes opsyn. Dermed henviste EUD til i nærværende sag, at begrebet "pleje" ikke skal fortolkes særligt snævert, således at den også finder anvendelse på psykoterapeutiske ydelser, som udføres af personer der ikke er autoriseret læger.⁸⁰ EUD indledte i sin endelige besvarelse med at henvise til formålet med MS art. 132, stk. 1, litra c, som skal sikre at omkostningerne til sundhedsydelser ikke bliver for høje, samt af hensyn til neutralitetsprincippet. Derfor skal ligartet transaktioner behandles ens af hensynet til betalingen af moms. EUD afslutter med en bemærkning om, at "pleje" overholder princippet om afgiftsneutralitet, da behandlingen udført af uddannede psykologer, er fritaget for moms, uafhængigt af hvor de ydes, jf. Præmis 49.⁸¹ Neutralitetsprincippet bevirker derfor, at behandlinger udført af psykologer kan være

⁸⁰ Jf. præmis 26 i Sag C-45/01 Dornier

⁸¹ Samme synspunkt, angående begrebet "Behandling af personer" lagt til grund i sag C-307/01, præmis 57

momsfritaget, også hvis de udføres på hospitaler. Desuden påpegede EUD også, at det er de sproglige versioner af momsfrigagelsesbestemmelserne, som anvender forskellige begreber til beskrivelsen af de omfattede ydelser.⁸² Med afgørelsen i sag C-45/01, fortolker EUD begrebet "pleje", jf. litra b, som omfatter minimum alle de ydelser, som også er omfattet af "behandling af personer", jf. litra c.

Det fremgår umiddelbart af EUD's udtalelser, at disse levner muligheden for, at begrebet "hospitalsbehandling og pleje" kan indeholde ydelser, som også kan være omfattet af "behandlinger af personer". Denne fortolkning er ikke i overensstemmelse med neutralitetsprincippet og synspunktet blev adresseret i sag C-106/05, L.u.p. I denne sag blev der taget stilling til, om laboratoriedydelser som blev udført af et selskab efter anmodning fra praktiserende læger var omfattet af MS art. 132, stk. 1, litra b. EUD undersøgte om ydelserne kunne anses for at være i "nær tilknytning til "pleje". I forlængelse heraf udtalte EUD, at i det tilfælde hvor laboratoriedydelserne var omfattet af "pleje" eller "behandling af personer", så ville analyserne være fritaget i henhold til MS, uanset hvor disse blev udført. Denne fortolkning er dermed i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. Med det udsagn fortolker EUD begreberne "hospitalsbehandling og pleje" samt "behandling af personer", som havende et sammenfaldende anvendelsesområde, hvorfor der ikke lægges vægt på, hvorvidt laboratoriedydelserne udføres på et hospital, bare vedkommende råder over de fornødne kvalifikationer. Derfor må princippet om at EUD foretager en streng fortolkning vige til fordel for neutralitetsprincippet og en formålsfortolkning, som tager udgangspunkt i formålet med sundhedsfrigagelserne – nemlig at nedbringe udgifterne til sundhedsdydelser.⁸³ Dette blev efterfølgende bekræftet i følgende afgørelser jf. sag C-262/08, CopyGene, sag C-91/12, PCF Clinic og C-86/09, Future Health Technologies.

3.2.2 Kravet om et terapeutisk formål, i henhold til begrebet "behandling af personer"

Det terapeutiske formål var hele fundamentet bag momsfrigagelse af sundhedsdydelser. Dette kom til udtryk i sag C-384/98 Rosenmeyer - D mod W: *"Ydelser uden et sådant terapeutisk formål må derfor i betragtning af princippet om, at enhver bestemmelse, der har til formål at indføre en fritagelse for omsætningsafgift, skal fortolkes indskrænkende, udelukkes fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvorfor de er momspligtige"*. I denne afgørelse fortolkes begreberne "hospitalsbehandling og pleje" og "behandling af personer", som omfattende ydelser af terapeutisk art, nemlig lægelige indgreb med det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder, jf.

⁸² Læs nærmere i kapitel 4

⁸³ Bekræftet i sag C-262/08, C-86/09 og sag C-91/12

præmis 16-18. Selvom ovenstående sag henviser til en indskrænkende fortolkning, vurderes det, at fritagelser umiddelbart ikke skal fortolkes indskrænkende, men lægger i stedet stor vægt på formålet og neutralitetsprincippet. Sag C-384/98 Rosenmeyer, omhandlede en faderskabssag, som omfattede genetiske undersøgelser udført af en læge. Kommissionen lagde vægt på, at ydelsen kun var omfattet af fritagelsen, jf. litra c, hvis der var tale om "behandling af personer", hvilket betød med udgangspunkt i "forebyggelse, diagnosticering eller behandling af en sygdom". Dog havde genetiske undersøgelser ikke et sådant formål. Derfor lagde Kommissionen størst vægt på formålet med ydelsen, og ikke at den nødvendigvis krævede lægefaglige kvalifikationer. Af den endelige afgørelse henviste EUD til, at fritagelser skulle fortolkes strengt, hvorfor EUD tog udgangspunkt i de forskellige sproglige versioner på tværs af EU. EUD ville opnå en ensartet fortolkning, hvorfor dette stemmer overens med, at MS er en EU-harmoniseret lov. På den måde blev begreberne "terapeutisk formål" og "behandling af personer" brugt af EUD. I denne sag vurderes det, at begrebet "behandling af personer", som fremgår direkte af ordlyden i MS, skal fortolkes således, at det kun omfatter lægelige indgreb, som har til formål at "diagnosticere, behandle og helbrede sygdomme". EUD tillægger formålet med fritagelserne en stor betydning, nemlig at sikre nedbringelse af sundhedsudgifter. Med henvisning til ovenstående sag C-384/98, at fritagelser skal fortolkes strengt, blev det fastslået af EUD at tjenesteydelsen skal have et terapeutisk formål for at være omfattet af MS art. 132, stk. 1, litra c.⁸⁴ Dette skete på baggrund af en ordlydsfortolkning af MS art. 132, stk. 1, litra c, i alle landenes sproglige versioner af fritagelsesbestemmelsen, samt af hensyn til en formålsfortolkning fastlog EUD at fritagelsens anvendelsesområde omfatter ydelser, hvis formål skal være af terapeutisk art, jf. litra c og b.

EUD har i øvrigt udtalt i sag C-141/00 – Kügler, udtalt at: "*Litra b omhandler fritagelse af alle ydelser der udføres inden for hospitalerne, mens litra c fritager lægeydelser uden for disse (...)*", jf. præmis 36. Denne tolkning fritager alle sundhedsydelser, som leveres på et hospital eller udenfor, men uden at tage hensyn til, hvorvidt at formålet er terapeutisk. Denne tolkning vurderes ikke til at være overens med formålet bag fritagelserne – nemlig at nedbringe omkostninger til sundhedsydelser. Det er heller ikke i overensstemmelse med kravet om, at behandlingsbegrebet skal fortolkes indskrænkende. Endelig synes denne tolkning ikke at være i overensstemmelse med begreberne "hospitalsbehandling og pleje" og "behandling af personer". Modsat kan der dog argumenteres for, at ovenstående formulering skal give et indtryk af en formodning om, at de sundhedsydelser der ydes indenfor hospitalerne og lignende, skal som udgangspunkt have et terapeutisk formål. EUD understreger, at de begreber, som anvendes til moms-fritagelserne skal fortolkes strengt. Modsat fortolker EUD i ovenstående præmis 36, litra b og c udvidende, hvorfor dette er imod EUD's fortolkningsprincip. I afgørelsen af sag C-384/98 Rosenmeyer, kom EUD ikke frem til samme fortolkning lig Kommissionen, om at "forebyggende" ydelser også omfattes af "behandling af personer". Denne fortolkning påpeges i sag C-141/00 – Kügler, som handlede om behandlinger i hjemmet. I denne sag: "*(..)foregår uden for et hospital som led i udøvelse af*

⁸⁴ Sag C-384/98, jf. præmis 19

lægegerning eller dertil knyttede erhverv med henblik på at forebygge, diagnosticere eller behandle, kan være omfattet af en fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c".⁸⁵ En formålsfortolkning harmonerer med, at MS art. 132, stk. 1, litra b og c omfatter "forebyggende ydelser". Her adresseres samme synspunkt i sag C-307/01 Peter d'Arbrumenil og sag C-212/01 Unterpertinger. I ovenstående domme fastslår EUD, at på trods af, at det følger af retspraksis, at "behandling af personer" skal have et "terapeutisk formål", så betyder det ikke nødvendigvis at disse skal forstås snævert. Forebyggende ydelser, som viser en undersøgelse af om en person har en sygdom er omfattet af "Behandling af personer", jf. litra c, på trods af, at en undersøgelse beviser at en person ikke lider af en sygdom. Med baggrund i ovenstående, er fortolkningen af MS art. 132, stk. 1, litra b og c, at den har været underlagt en indskrænkende fortolkning, da formålet med ydelsen skal være af terapeutisk art, men begrebet terapeutisk i sig selv fortolkes ikke indskrænkende ifølge EUD, men formålet tillægges i stedet vægt. Denne fortolkning skal ses med baggrund i bestemmelsesernes overordnede formål, som er at sikre lave udgifter til sundhedsydelser, så adgangen hertil er lettet for borgerne. Derfor virker det til, at EUD foretager en formålsfortolkning, når de fortolker fritagelser. Det er desuden også i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, at man ikke laver en skrævvridning, men fortolker det terapeutiske formål, som en formålsfortolkning.⁸⁶ Dette er på trods af, at fritagelsesbestemmelser er et brud på neutralitetsprincippet. Formålet med fritagelserne, jf. ovennævnte udtalelser fra EUD, viser i denne sammenhæng at begrænse princippet om en streng fortolkning af sundhedsfritagelserne, jf. MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

3.2.3 Transaktioner i nær tilknytning til

EUD har påpeget, at der i MS art. 132, stk. 1, litra b, ikke indeholder nogen nærmere definition af begrebet "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje, jf. Sag C-76/99. Når der er en manglende afgrænsning af indholdet i begrebet "i nær tilknytning til", opstår der en fortolkningsmæssig usikkerhed. EUD har henvist til flere forhold, der skal tages hensyn til, ved fortolkningen af passussen "i nær tilknytning til". Der skal for det første tages hensyn til formålet med fritagelsesbestemmelsen i MS. art. 132, stk. 1, litra b, og at transaktioner "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje, skal sikre at det ikke bliver urimeligt dyrt at opnå hospitalsbehandling og pleje, qua forøget omkostninger, hvis transaktioner "i nær tilknytning til" var pålagt moms. Derfor har fritagelsen af transaktioner "i nær tilknytning til" samme formål, som fritagelse ved hospitalsbehandling og pleje. Begrebet "i nær tilknytning til" skal ikke fortolkes særligt indskrænkende.⁸⁷ Dette synes at stride imod det generelle princip om, at fritagelser skal fortolkes, da det er en undtagelse til princippet om, at alle varer og ydelser skal pålægges moms.

85 I C-141/00

86 Jf. C-141/00

87 Sag C-76/99, præmis 23

EUD har blandt andet også påpeget, at det kun gælder transaktioner, som påvirker omkostninger til det, som anses for at være omfattet af transaktioner "i nær tilknytning til" "hospitalsbehandling og pleje". EUD har i flere afgørelser påpeget, at udtrykket "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje altid skal fortolkes, således at tjenesteydelser kun omfattes af begrebet, hvis de sekundære ydelser er i forhold til det, der kan betegnes som hovedydelsen, nemlig "hospitalsbehandling og pleje". Leverancen skal være sekundær i forhold til hovedydelsen, når den ikke for en gennemsnitlig forbruger udgør et mål i sig selv, men et middel til at få mest muligt ud af hovedydelsen.^{88 89} Det fremgår blandt andet i sag C-76/99 Kommissionen mod Frankrig: *"Domstolen fastslået, at en ydelse skal anses for sekundær i forhold til hovedydelsen, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse"*, jf. præmis 27. Når transaktioner "i nær tilknytning til" fritages, er dette i overensstemmelse med formålet bag momsfrigørelsen, nemlig at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling. På trods af, at fritagelser er i strid med momsens neutralitet, så synes disse transaktioner at være i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. EUD har rettet fokus mod MS art. 134, hvoraf der fremgår en negativ afgrænsning af "i nær tilknytning til". Dette er på trods af, at EUD har udtalt, at der i MS ikke indeholder en definition af begrebet "i nær tilknytning til". Det fremgår af MS art. 134: *"Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:*

- a. *Såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift*
- b. *Såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder."*⁹⁰

Af ovenstående MS art. 134, fortolkes begrebet "i nær tilknytning til" momsfrigørelsen "Hospitalsbehandling og pleje", at transaktionen er uomgængelig nødvendig og ikke tager sigte på yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige virksomheder. Denne passus kan umiddelbart have betydning for fortolkningen af "transaktioner i nær tilknytning til". I et forslag til det 6. direktiv fremgik det, at ydelser vedrørende hospitalsbehandling og behandlinger, samt leverancer i tilknytning hertil var momsfrigørelsen. I det nugældende MS blev ordlyden "behandlinger og leverancer" erstattet af transaktioner. Det synes umiddelbart at ordet "nær", understreger en tæt forbindelse til "transaktioner i nær tilknytning til".⁹¹ Denne ændring af ordlyden, synes dog ikke at udelukke nogle leverancer af tjenesteydelser fra fritagelsens anvendelsesområde. Af sagen C-76/99 Kommissionen mod Frankrig, henviste Kommissionen til, at de fleste medlemsstater med

88 De forende sager – C-394/04 og C-395/04, Ygeía

89 Sag C-76/99, præmis 24

90 C-434/05, Horizon College, præmis 36

91 Rasmussen, Karin: Momsfrigørelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s 185

baggrund i transaktioner "i nær tilknytning til" indrømmer afgiftsfritagelse for goder, der er en integreret del af hospitalsbehandling. Begrebet "i nær tilknytning til" fortolkes ikke strengt, men derimod begrundes fritagelsen i sundhedsfritagelsernes formål, nemlig at nedbringe udgifterne til hospitalsbehandling. Det vurderes, at der er et begrænset anvendelsesområde, når der er tale om leverancer udført af 3. mand. Det kom til udtryk i De forende sager – C-394/04 og C-395/04, Ygeía, omhandlende levering af mad og overnatningsmulighed til patienternes pårørende. Tjenesteyder anså leveringerne for at være "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje, hvorfor tjenesteyders argument var, at de pårørende ville være med til at forbedre patientens psykiske tilstand - og dermed bidrage til helbredelse. Generaladvokaten Philippe Léger's opfattelse var, at ordlyden i MS art. 132, stk. 1, litra b, ikke udelukker levering af ydelse til 3. mand., jf. præmis 27-28 og 49-51. Ved fortolkningen heraf, skal formålet med fritagelsen og de ovennævnte principper i fortolkningen af "i nær tilknytning til" holdes for øje. Derfor kunne ydelserne ikke systematisk anses for momsfristaget. Dog kunne det være væsentligt med tilstedeværelsen af en pårørende, når der er tale om et barn, da det har betydning for behandlingen. EUD henviste ikke direkte til, at ydelserne skulle leveres til en 3. mand/pårørende, men i stedet til de overordnede principper for fortolkningen af transaktioner "i nær tilknytning til". Ydelserne som skal være "uomgængeligt nødvendige" for hospitalsbehandling og pleje. De aktuelle ydelser i sagen, blev anset for at øge komforten for patienten, men dog var de ikke "uomgængeligt nødvendige" for at opnå et terapeutisk formål. I C-394/04 og C-395/04, var der ikke tale om en "uomgængelig nødvendig" behandling, hvorfor ydelsen ikke var "i nær tilknytning til". Såfremt ovennævnte lægges til grund, viser det sig at begrebet "transaktioner i nær tilknytning til", ikke udelukker fritagelser af goder, som er en del af "Hospitalsbehandlingen". Denne fortolkning understøttes af, at begrebet "transaktioner" omfatter levering af varer og goder, samt forslaget til det 6. direktiv, som fritog "behandling og ting i nær tilknytning til".

3.3 Sammenfatning

Begreberne "hospitalsbehandling og pleje", jf. litra b og "behandling af personer", jf. litra c, omfatter alle sundhedsydelser indenfor og udenfor hospitalerne. Det har ingen betydning om fritagelsen udføres direkte på et hospital, bare at de fornødne kvalifikationer.

EUD har påpeget at anvendelsesområdet for fritagelserne i MS art. 132, stk. 1, litra b og c, fremstår adskilte, men med baggrund i fritagelsernes fælles formål og hensynet til neutralitetsprincippet har EUD fastsat, at begreberne "hospitalsbehandling og pleje, jf. Litra b og "behandling af personer", litra c, skal fortolkes som havende et fælles anvendelsesområde, jf. C-262/08 og C-45/01. Dette er med hensyntagen til det EU-retlige princip om, at fritagelsesbestemmelser skal underlægges en streng fortolkning. Af EUD's udtalelser lægger de vægt på formålet med fritagelsesbestemmelsen, fremfor en streng fortolkning, hvorfor det ikke har betydning at ydelsen udføres direkte på et hospital, men blot vedkommende har de nødvendige kvalifikationer, jf. C-106/05.

I forlængelse heraf udtalte EUD i sag C-45/01 Dornier, at begrebet "pleje" fortolkes bredt, på trods af at fritagelser i sig selv skal underlægges en streng fortolkning. Dette skyldes formålet bag fritagelsesbestemmelserne, nemlig at nedbringe udgifterne til sundhedsydelser og sikre at der ikke sker en skævvridning. Anvendelsesområdet afgrænses, hvor af de omfatter ydelser, hvis formål er at forebygge, diagnosticere og helbrede i relation til sygdomme, jf. Sag C-384/98.

Begrebet "behandling af personer", forudsætter at ydelsen har et terapeutisk formål, nemlig at forebygge, diagnosticere og helbrede, hvorfor EUD's princip om en streng fortolkning må vige til fordel for en formålsfortolkning, da anvendelsesområdet også omfatter forebyggende ydelser, som kan reducere udgifterne til sundhedsbehandlinger, jf. Sag C-141/00 og sag C-307/01. Princippet om en streng fortolkning måtte vige i relation til det krav om, at ydelsen skal indeholde et terapeutisk formål. Dog er det stadig uvist, hvad EUD helt konkret betragter som en streng fortolkning, men EUD lægger til grund, at en streng fortolkning hverken skal fortolkes eller anvendes, så momsfrigørelserne ikke fratages dets formål. Derfor er en streng fortolkning, blevet begrænset af en formålsfortolkning og neutralitetsprincippet.

Begrebet "i nær tilknytning til", dækker over ydelser i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje. Transaktioner "i nær tilknytning til" er momsfrigørelset, grundet formålet med bestemmelsen, nemlig at det ikke bliver urimeligt dyrt at opnå Hospitalsbehandling og pleje, i tilfældet hvor transaktioner "i nær tilknytning til" var pålagt moms. Begrebet skal fortolkes således, at en tjenesteydelse er omfattet, hvis de er sekundære ydelser i forhold til det, som betegnes for hovedydelsen, nemlig "hospitalsbehandling og pleje", jf. sag C-76/99. Desuden skal der være tale om en transaktion "i nær tilknytning til", når transaktionen er uomgængelig nødvendig, og ikke tager sigte på yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige virksomheder.

Det kan diskuteres, hvorvidt EUD fortolker MS art. 132, stk. 1, litra b og c, som en streng formålsfortolkning eller streng ordlydsfortolkning. På den ene side har EUD et princip om, at udgangspunktet for fritagelsesbestemmelserne er, at de skal underlægges en streng fortolkning. Når der foretages en streng fortolkning, skal der tages højde for en forståelse af MS art. 132, stk. 1, litra b og c, når medlemslandene skal fortolke sager med henblik på de nationale kriterier for momsfrigørelse. En streng fortolkning vil også harmonere med, at momsfrigørelsesbestemmelserne indeholder fælles begreber, som skal sikre en ensartet fortolkning, samt anvendelse af fritagelsesbestemmelserne på tværs af EU. På den anden side har EUD også den opfattelse, at en streng fortolkning må vige til fordel for en formålsfortolkning. Dermed skal medlemslandene ved anvendelse af MS art. 132, stk. 1, litra b og c, iagttage momsens bagvedliggende formål bag fritagelsesbestemmelsen. Hertil skal formålsfortolkningen have øje for neutralitetsprincippet og forbuddet mod skævvridning. Samtidig med det skal hensynet til at sikre lave udgifter til sundhedsydelser også ses i lyset heraf. Når der anvendes en streng formålsfortolkning, så skal fritagelsens ordlyd, samt formål iagttages ved fortolkning heraf.

En streng formålsfortolkning harmonerer også med EUD's formål bag fritagelsesbestemmelsen i MS. Art. 132, stk. 1, litra b og c, som ikke må tilsidesættes og hertil miste sin virkning.

På baggrund af ovenstående må det således antages, at efter EUD's udtalelser så må det være en streng formålsfortolkning, som er bedst egnet til at efterleve EUD's udtalelser. Dog ses det i lyset af en indskrænkende fortolkning, men det er selve formålet med bestemmelsen som er det afgørende for, hvordan EUD fortolker afgørelser. Dermed er EUD's opfattelse, at en indskrænkende fortolkning må vige til fordel for en streng formålsfortolkning, da momsfrigtagelserne i art. 132, stk. 1, litra b og c ikke må fratages deres formål. Dertil skal det bagvedliggende formål med momsens iagttages. Dette understøttes i sag C-45/01, som henviser til at en fortolkning ikke må medføre, at man tilsidesætter formålet bag momsfrigtagelsesbestemmelsen og samtidig tilsidesætter neutralitetsprincippet. Samme synspunkt blev udtalt i sag C-307/01 Peter d'Armbrumenil, at det er det overordnede formål med fritagelsen som er det bærende, nemlig at nedbringe udgifterne til behandling og dermed sikre en billigere adgang til sundhedsydelser.

4. Nationale kriterier for sundhedsfritagelse i henhold til MS art. 13, stk. 1, litra b og c

De fastlagte rammer for begreberne "Hospitalsbehandling og pleje" og "i nær tilknytning til" jf. litra b samt "Behandling af personer", jf. litra c, blev konstateret på baggrund af udtalelser fra EUD (kapitel 3). Ovenstående begreber skal iagttages i national ret, jf. EU-retten har forrang.

I nærværende kapitel vil gældende ret blive analyseret på baggrund af MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Der vil også foretages en vurdering af om gældende EU ret, jf. MS. art. 132 stk. 1, litra b og c er implementeret i dansk ret, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 1.

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

Ved implementeringen af MS art. 132, stk. 1, litra b og c om sundhedsfritagelser i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, valgte man at implementere direktivets bestemmelser i én passus, nemlig "Hospitalsbehandling og lægegerning (..) ". Ordlyden afviger derfor noget fra direktivbestemmelserne, da man ved implementering af MS art. 132, stk. 1, litra b og c, ikke udarbejdede en henvisning til "*transaktioner i nær tilknytning til*", og til visse af fritagelsesbestemmelsens ydelser. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 er ikke formuleret i overensstemmelse med ordlyden og dens fortolkning i dens fortolkning i MS. Desuden har man også i ML tilføjet specifikke fagområder, "*herunder kiropraktik, fysioterapi mm.*", modsat MS som

ikke er specifik.⁹² Yderligere fremgår begrebet "behandling af personer" ikke i ML. Ligeledes med begrebet "pleje", hvorfor der ved implementeringen af MS i ML, er sket en ændring af ordlyden.

ML § 13, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed.⁹³

Tandlæge og anden dentalvirksomhed nævnes til sidst i den nuværende udformning i stedet for i en forlængelse af begreberne "hospitalsbehandling og lægevirksomhed". Ordlyden har ikke ændret sig siden bestemmelsen blev implementeret i momslovens i 1978, ved § 2, stk. 3, litra a.⁹⁴ Denne ændring af den dagældende momslov skete som følge af EU's 6. direktiv. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at det var hensigten med sundhedssektoren, at den ligesom hidtil, skulle holdes helt uden for afgiftspligten. Dette harmonerer med EUD's udtalelser omkring det bagvedliggende formål med momsfratagelser (kap. 3).⁹⁵ Momsloven blev ændret i et større omfang i 1994, men ændringerne i 1994 bevirkede en tilpasning af loven, som medførte en ændring i systematikken og termonologien, i det bagvedliggende 6. direktiv.⁹⁶ Termonologien ændrede dog ikke ved § 13, stk. 1, nr. 1. Det fremgår af forarbejderne til ML § 13, stk. 1, nr. 1, at den nuværende momslov er tilsvarende den dagældende lovs § 2, stk. 3, litra a. Derudover fremgår det også af forarbejderne at udgangspunktet er, at medlemslandene anvender de samme fritagelser. Men der er dog fastsat enkelte undtagelser hertil, så landene i et vist omfang fortsat kan anvende afgiftsfritagelser, som ikke er nævnt i artiklen og dermed pålægge afgift, hvor direktivet fastsætter afgiftsfrihed. I den forbindelse fremgår begrebet "lægevirksomhed" i ML § 13, stk. 1, nr. 1, men det fremgår ikke af MS. Af forarbejderne udledes der også, at man ved begrebet "i nær tilknytning til" mener ydelser, der kan karakteriseres som "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling. Begrebet "Hospitalsbehandling" skal forstås som levering af ydelser, der præsteres af offentlige og private hospitaler. Typiske ydelser er pleje, indlæggelser og operationer. I den danske momslov er begrebet "hospitalsbehandling" ikke fortolket overens med MS-definition, nemlig alle sundhedsydelser indenfor hospitalerne, samt udenfor hospitalerne. Med leverancer fra "lægevirksomhed" menes der ydelser, som præsteres af privatpraktiserende læger. Dette er læger, der praktiserer og honoreres efter overenskomst med den offentlige sygesikring.⁹⁷ Heller ikke i dette tilfælde, anvender ML samme ordlyd som MS.

92 Jf. LBK nr. 106 af 23 januar 2013, § 13, stk. 1, nr. 1

93 <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/760>

94 Rasmussen, Karin: Momsfritagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s. 91

95 Jf. kapitel 3

96 Se lov om merværdiafgift, lov nr. 375 af 18. maj 1994

97 Jf. til lov om merværdiafgift, lovforslag nr. 124 af 8. december 1993, bemærkning til de enkelte bestemmelser

På trods af divergens i ordlyden af ML § 13, stk. 1, nr. 1, sammenlignet med MS, virker det umiddelbart til at have været hensigten, at det materielle anvendelsesområde skulle forekomme identisk med de bagvedliggende bestemmelser, i det nuværende MS. Dette betyder dog ikke, at ordlyden og fortolkningen af ML § 13, stk. 1, nr. 1, ikke kan være problematisk i visse tilfælde. Der bliver sat spørgsmålstegn ved, om bestemmelsens sproglige udformning har resulteret i et bredere anvendelsesområde for fritagelse i national ret, end MS giver mulighed for. Samtidig med det, synes ordlyden ikke at være dækkende for alle forhold, som der er nævnt i MS art. 132, stk. 1, litra b og c.⁹⁸ Ligeledes kan der sættes spørgsmålstegn ved, om den danske momslov ikke alene på baggrund af ordlyden i relation til "lægevirksomhed", kan have et bredere anvendelsesområde, end MS giver adgang til. Endeligt er intentionen bag formålet med ML ens med formålet i fritagelsesbestemmelsen i MS.

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

På baggrund af ovenstående kan det 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 fritagelsesbestemmelsen blev vedtaget. Herudover har intentionen med fritagelsernes formål ydermere ikke ændret sig siden indførslen af bestemmelserne i national, samt EU-retlig forstand. Da der er flere bestemmelser i ordlyden af MS, herunder "i nær tilknytning til", "behandling af personer" og "pleje", som ikke er implementeret i ML, er ML alt for divergerende i forhold til MS, hvorfor ML ikke er formuleret i overensstemmelse med ordlyden og dens fortolkning i MS. Yderligere har den danske momslov et bredere anvendelsesområde end MS, hvoraf ML er mere specifik omkring de omfattende tjenesteydelser i ML § 13, stk. 1, nr. 1.

4.2 Nationale krav til momsfrigtagelse for hospitalsbehandling og lægegering

I relation til fortolkningen og afgrænsningen af bestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, henviser Den Juridiske Vejledning, 2020-2 til den overordnede afgrænsning af det materielle anvendelsesområde for MS art. 132, stk. 1, litra b og c.

Der forefindes ikke mange danske domstolsafgørelser, vedrørende en nærmere fortolkning og afgrænsning af begreberne "Hospitalsbehandling og Lægegering". Ifølge Skattemyndighederne, herunder DJV defineres "Hospitalsbehandling", som levering af ydelser, der præsteres af offentlige og private hospitaler. "Lægevirksomhed" defineres som alle ydelser, der præsteres af et hospital i forbindelse med behandlinger. De typiske ydelser er operationer, indlæggelser og pleje. I DJV bliver der henvist til sag C-141/100, som har fastlagt kravet om et "terapeutisk formål", herunder med henblik på at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller

⁹⁸ Rasmussen, Karin Momsfrigtagelsen af transaktioner indenfor sundhedsområdet s. 90

sundhedsmæssige uregelmæssigheder. Det virker til at DJV lægger vægt på formålet med fritagelserne, nemlig at nedbringe sundhedsudgifterne. Ifølge sag C-141/100, omhandler momsfrigtagelse af lægeydelser både, når de udføres indenfor hospitalerne, og når de udføres uden for disse. Omfattet er læger, der praktiserer og er honoreret efter overenskomst med den offentlige sygesikring, dvs. offentligt anerkendte medicinalpersoner. Det vurderes, at for at være omfattet af momsfrigtagelse for hospitalsbehandling og lægegering, er de nationale kriterier, at der skal være tale om "Hospitalsbehandling", som er levering af ydelser, der præsteres af offentlige og private hospitaler. Men kravet om "behandling af personer" med henblik på behandling, nemlig at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede, skal også være opfyldt. Det er ikke udelukkende "behandling af personer", der kan være fritaget for moms. Dette betyder, at det ikke er alle ydelser, der udføres som "lægegering", der er momsfrigtaget. Denne fortolkning viste sig i SKM2012.341.LSR, omhandlende levering af donorsæd. Denne levering kunne ikke karakteriseres som "hospitalsbehandling", da selskabets levering af donorsæd ikke kunne karakteriseres som "behandling". Modsat viste det sig i SKM2002.163.LSR, at Statens Serum Instituts salg af laboratorieydelser er omfattet af momsfrigtagelse for "hospitalsbehandling og lægevirksomhed", da formålet med analyserne var, at hospitalet skulle diagnosticere, behandle og muligt helbrede sygdomme. Ved fortolkningen af ML § 13, stk. 1, nr. 1 tager dansk administrativ praksis udgangspunkt i, at der skal være tale om behandling af konkrete og diagnosticerede sygdomme eller anormaliteter. Dog gør det sig også gældende ved forebyggende ydelser. Sundhedsydelsen skal forebygge en eller flere sygdomme, eller risikoen for at få en sygdom i tilfældet hvor ydelsen skal omfattes af det materielle anvendelsesområde. Skattemyndighederne åbner op for alle transaktioner, som foretages på et hospital, hvoraf disse er momsfrigtaget. "Behandling" er den eneste begrænsning, som DJV statuerer, hvorfor alle ydelser til hospitalsbehandling skal ske i forbindelse med behandlinger. Det virker til at være søgt, at det terapeutiske formål fra EUD's praksis skulle kunne rummes i den korte passus. Yderligere virker det til, at Skattemyndighedernes formulering, sammen med ML § 13, stk. 1, nr. 1, åbner op for en bredere fortolkning, end hvad en EU-konform fortolkning burde tillade.⁹⁹

Det fremgår af DJV at begrebet "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje ikke skal fortolkes indskrænkende (afsnit 3.2.3). De fritagelser som knytter sig til "i nær tilknytning til" skal sørge for, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå hospitalsbehandling og pleje på grund af, at hospitalsbehandlingen og plejen er pålagt moms.¹⁰⁰ Det nationale kriterie for transaktioner "i nær tilknytning til", viste sig i SKM2009.673.SKAT. Her lå Skatteforvaltningen til grund, at der skulle være tale om en ydelse, der er i "nær tilknytning til" hospitalsbehandlingen, hvorfor den skal anses for at være omgængelig nødvendig for at opnå et terapeutisk formål. Ydelser "i nær tilknytning til" skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og behandling.

99 DJV:2020-2, D.A.5.1.2 og DJV 2020-2, D.A.5.1.2

100 DJV: 2020-2, D.A.5.1.7

Modsat i sag SKM2012.341.LSR, kom man frem til at selskabets levering af donorsæd ikke var omfattet af ”i nær tilknytning til”. Dette skyldes, at leverancen ikke kunne karakteriseres som en transaktion ”i nær tilknytning til” hospitalsbehandling.¹⁰¹

For at være omfattet af momsfrigtagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, skal ydelsen omfattes af hospitalsbehandling, som leveres inden og uden for hospitalet. Herudover er der et krav om ”behandling af personer”, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme. Hvis disse betingelser er opfyldt, vil sundhedsydelsen være omfattet af fritagelse af moms. Kriteriet for ”i nær tilknytning til” er opfyldt, når det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at få behandling på grund af, at hospitalsbehandlingen er pålagt moms.

4.3 Inddragelse af kravet om hospitalsbehandling og lægegerning, samt kravet om behandling af personer i national praksis

For at fortolke og afgrænse kriterierne for momsfrigtagelse af sundhedsydelser efter ML § 13, stk. 1, nr. 1, vil der inddrages national administrativ praksis, samt administrativ afgørelsespraksis til at udfylde ordlydens begreber. Der vil vurderes, hvordan gældende ret fortolkes af Skattemyndighederne.

I henhold til begrebet ”Hospitalsbehandling og lægegerning”, forefindes der som nævnt, ingen nærmere fortolkning eller afgrænsning i danske domstolsafgørelser, hvorfor administrativ praksis vil have en udfyldende funktion i tilfældet, hvor ordlyden ikke er klar.

4.2.1 Kravet om ”hospitalsbehandling og lægegerning” samt ”behandling af personer”

Af ovenstående afsnit 4.2, blev det tydeliggjort, at for at være omfattet af momsfrigtagelse i ML § 13, stk. 1, nr. 1, skal ydelsen omfattes af hospitalsbehandling, og kravet om ”behandling af personer”, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme, skal være opfyldt.

I Afgørelsen, SKM2002.163.LSR¹⁰², fra Landsskatteretten (LSR) fastlagde LSR, hvilke kriterier der gælder, for at der er tale om momsfrigtagelse af Hospitalsbehandling og lægegerning. Statens Seruminstitut (SSI), havde til formål at forebygge og bekæmpe smitsomme sygdomme til gavn for patienterne og borgerne i Danmark. Dette hænger sammen med det almennyttige formål med fritagelsesbestemmelserne. Det blev fastlagt at ydelserne præsteres som hovedregel over for

101 DJV: 2020-2, D.A.5.1.7

102 SKM2002.163.LSR

sygehuse og praktiserende læger, hvorfor kravet om Hospitalsbehandling er opfyldt. Skattemyndighederne lægger til grund, at salg af laboratorieundersøgelser er momsfritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Desuden nævner Regionen, at begrundelsen herfor er, at ML § 13, stk. 1, nr. 1 ikke skal fortolkes særlig snæver, og alene omfatte den egentlige ”hospitalsbehandling og lægevirksomhed”. Dette modstrider EUD’s princip om at fritagelser skal fortolkes strengt, da de er undtagelser til det almindelige princip om momsens neutralitet. Skattemyndighederne udtaler at ML’s bestemmelser skal fortolkes i overensstemmelse med det 6. momsdirektivs tilsvarende bestemmelser, hvorfor SSI’s leverancer måtte anses som værende omfattet af MS art. 132, stk. 1, litra b, når disse fortolkes med henblik på formålet. Skattemyndighederne lægger vægt på en formålsfortolkning, når de fortolker, hvorvidt undersøgelserne er omfattet af momsfritagelse. Regionen anførte lig med skattemyndighedernes udtalelse, at human diagnostik måtte være direkte omfattet af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skattemyndighederne lægger vægt på EUD’s praksis, herunder sag C-76/99, (præmis 23) som argument for, at laboratordydelser ikke skal fortolkes særligt indskrænkende med hensyntagen til formålet med fritagelsernes sundhedsmæssige karakter. På trods af at ydelserne er momsfritaget, vil dette medføre en konkurrenceforvridning i forhold til de andre hospitalers egne laboratorier, som er omfattet af kommunens momsudligningsordning. Derfor er denne betragtning i strid med neutralitetsprincippet, som betyder at momsen ikke må forårsage skævvridning.

Landsskatteretten kom frem til, at de diagnostiske undersøgelser på patientprøver, som SSI-foretager betegnes som analysearbejde. LSR påpegede, at ML § 13, stk. 1, nr. 1 ikke skal fortolkes indskrænkende, da retten bemærker at SSI’s ydelser bliver indirekte dyrere, hvorfor der ikke kan anvendes andet end det fortolkningsprincip, som EUD anviste. Endvidere lagde LSR en formålsfortolkning til grund for ML § 13, stk. 1, nr. 1, som fører til at analysearbejde er omfattet af momsfritagelse for hospitalsbehandling og lægevirksomhed. Dette med henblik på at hospitalet skal behandle og diagnosticere sygdomme, jf. EF’s afgørelse i sag C-384/98. I dette henseende er afgørelsen afsagt hos LSR, hvorfor der er tillagt en større værdi, da det er den øverste administrative klageinstans. Administrativ praksis er baseret på lighedsgrundsætningen, hvorfor borgeren skal kunne støtte sig ret på denne praksis fra LSR, da den er i overensstemmelse med GRL § 43. Yderligere henviser Skattemyndighederne til forbuddet mod konkurrencefordrejning som et fortolkningsbidrag, herunder neutralitetsprincippet som også fremgår direkte af EUD’s praksis. Dette opvejer forpligtelsen om en EU-konform fortolkning i national ret, samt harmonerer hermed.

Skattemyndighederne har i flere afgørelser fortolket begrebet ”behandling”, samt det ”terapeutiske formål”, som et lægeligt indgreb med formålet at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede. Senest har skattemyndighederne i SKM2010.845.SKAT,¹⁰³ understreget et krav om et terapeutisk formål. Forudsætningen for at en sundhedsydelse kan anses for momsfritaget

103 SKM2010.845.SKAT

er, at ydelsen skal kunne anses for en "behandling", samt at ydelsen bliver udført som led i lægegeringen. Dette styresignal tog spørgsmålet op om, hvorvidt der var tale om en "behandling", da hovedparten af de kosmetiske behandlinger i henhold til lovgivningen på sundhedsområdet, alene må udføres af autoriserede læger. EUD har fastlagt princippet for omfanget af momsfrigørelse af sundhedsydelse i sag C-141/00-Kügler. Det fremgik i denne afgørelse, at det kun er lægelige indgreb, som har til formål at forebygge, diagnosticere og så vidt muligt helbrede sygdomme der kan omfattes af momsfrigørelsen. Samme fortolkning har LSR anvendt i sagerne SKM2008.248.LSR, SKM2009.662.LSR og SKM2009.762.LSR. Dette er et udtryk for lighedsprincippet om, at der i ligeartede afgørelser bliver truffet samme resultat. Skattemyndighederne benytter lighedsprincippet for at sikre ensartethed og dermed overholder de GRL § 43. Skattemyndighederne omtaler de overordnede formål med momsfrigørelse af sundhedsydelse, så det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at opnå hospitals- og lægebehandling. Dette harmonerer med en formålsfortolkning, hvorfor der lægges vægt nedbringelsen af sundhedsydelse. Skattemyndighedernes opfattelse af kosmetiske behandlinger er at behandlinger, som forfølger et velværemæssigt formål, som udgangspunkt ikke vil være omfattet af momsfrigørelsen, jf. SKM2010.341.SR. I den nævnte sag var der tale om en brystforstørrende operation, som var af et velværemæssigt formål, hvorfor denne ikke var undtaget moms. Nærværende styresignal har fokus på, at med baggrund i EUD- praksis, så er det Skattemyndighedernes opfattelse, at momsfrigørelse af kosmetiske behandlinger, forudsætter en indikation af et terapeutisk formål. Dermed omfatter ML § 13, stk. 1, nr. 1 kosmetiske behandlinger, som har til formål at agere terapeutisk for den enkelte. Dette gælder bl.a., hvis en afvigelse fra normaludseendet udgør en væsentlig psykisk belastning, eller en persons udseende afviger i ikke uvæsentlig grad fra normaludseendet. I styresignalet understreges det, at alle tilfælde beror på en konkret vurdering, før der besluttes om der er tale om momsfrigørelse af kosmetiske behandlinger. Når Skattemyndighederne foretager en konkret vurdering, vil dette betragtes som en retningslinje, som er saglig. Dermed foreligger der en konkret hjemmel til, at Skatteforvaltningen kan fastsætte kriterier, vedrørende momsfrigørelse af "behandling". I de ovennævnte sager, virker det ikke til at Skattemyndighederne inddrager neutralitetsprincippet eller forbuddet mod konkurrenceforvridning, hvorfor dette ikke harmonerer med en EU-konform fortolkning.

Samme resultat kom man frem til i styresignalet, SKM2010.173.SKAT¹⁰⁴. Her præciserede Skatteforvaltningen kriteriet for "behandling". De udtalte sig om, hvornår der er tale om "behandling", og i selvsamme styresignal præciserer de, at det terapeutiske formål, skal diagnosticere, forebygge, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme. I dette styresignal henviser SKAT til EUD's sag C-141/00 -Kügler, hvor det fremgår: "*Behandling af personer skal ikke fortolkes, således at det omfatter lægelige indgreb med et andet formål end at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier*", jf. præmis 38.

104 SKM2010.173.SKAT

Skatteforvaltningen benytter samme fortolkning af begrebet "behandling af personer", som EUD da begge instanser opsætter et krav om at "behandling" skal være opfyldt. Forskellen er dog, at skatteforvaltningen anerkender momsfrigtagelse, hvis der blot er en indikation af et terapeutisk formål, hvorimod EUD gør det klart, at der skal være et terapeutisk formål. SKAT påpeger ligeledes at en sundhedsydelse, som forbedrer en person velværemæssigt og forskønnende, ikke kan anses for at være omfattet af begrebet "behandling af personer". Derfor er det en forudsætning, at "behandling af personer" skal relatere sig til en persons sygdom eller sundhedsmæssige uregelmæssighed. Hvis en sundhedsydelse af velværemæssig karakter var omfattet, ville det være i strid med neutralitetsprincippet, da det ville forårsage skævvridning. Desuden fremhæver styresignalet, at hospitalskravet er opfyldt, hvis behandlingen udføres af en læge eller via en skriftlig henvisning fra lægen, eller i tilfældet hvor Sundhedsstyrelsen anbefaler behandlingen, så vil kravet om en lægefaglig vurdering være opfyldt. Yderligere lagde de i styresignalet vægt på, at Skatteforvaltningen skal benytte en indskrænkende fortolkning, når der skal vurderes, hvorvidt betingelserne for fritagelse af moms er opfyldt.

Endvidere kom man frem til samme fortolkning af begrebet "behandling af personer" i efterfølgende sag. I SKM2008.191.SR¹⁰⁵ tog Skatterådet stilling til, hvorvidt der var tale om et behandlingskrav. Det bindende svar omhandlede en børnelægevagt og om denne var omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1. Skatteforvaltningen tillagde ML kapitel 1,2 og 3 afgørende vægt, i vurderingen af, om der kunne ske momsfrigtagelse. Derfor lagde de til grund, at der skulle være tale om en selvstændig, økonomisk virksomhed, hvor der er tale om en afgiftspligtig person, der leverer en afgiftspligtig transaktion. Skatteforvaltningen lægger også til grund, at en selvstændig erhvervsdrivende, herunder fysisk person kan være momsfrigtaget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 1, jf. C-141/00 – Kügler. EF-domstolen fastlagde, hvordan MS art. 132, stk. 1, litra c skal fortolkes, nærmere om bestemmelsen kan finde anvendelse på en række ydelser, når de udføres som led i udøvelse af lægegeringen. Men i henhold til sag C-307/01 - Peter d'Armburmenil udtalte EF domstolen, at bestemmelsen ikke omfatter alle ydelser der kan udføres som led i lægegeringen, men udelukkende omhandler "behandling af personer", som er et selvstændigt fællesskabsretligt begreb. Derfor er ydelser, som ikke kan henføres til "Behandling af personer" momspligtige. Skatterådet henviser til at i situationen, hvor der er tale om en praktiserende læge og at denne leverede ydelse kan karakteriseres som "Behandling", herunder børn i akutte situationer, så er det Skatteforvaltningens opfattelse at ydelsen er omfattet af MS, art. 132, stk. 1, litra c's begreb "behandling af personer". Det vil sige, at der er tale om en ydelse med det formål, at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme og sundhedsmæssige anomalier. Ydelsen udføres med det formål, at beskytte eller reetablere børns sundhedstilstand.

105 SKM2008.191.SR

Men i sag SKM2008.248.LSR¹⁰⁶ viste det sig, at der manglede et krav om et terapeutisk formål, vedrørende kropsbehandlinger rettet mod vægt og figurproblemer. Kropsbehandlingerne bestod i kostvejledning, elektrisk muskeltræning samt mentaltræning. LSR fandt frem til at disse ydelser ikke opfylder betingelserne for at opnå momsfrigørelse efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Disse ydelser er ikke omfattet, da de ikke havde til formål at diagnosticere, behandle eller forebygge sygdomme, jf. EUD's behandlingsbegreb. Derfor ville dette være i strid med neutralitetsprincippet, hvis disse ydelser var omfattet. LSR lagde vægt på, at ydelserne ikke foregår i et lægeligt regi, hvorfor hospitalskravet ikke er opfyldt. Patienterne opsøgte heller ikke behandling på baggrund af en henvisning fra lægen eller lignende. Desuden var kravet om en konkret sygdom heller ikke opfyldt. Samme resultat kom man frem til i SKM2011.478.ØLR¹⁰⁷, hvor samme fortolkning af det terapeutiske formål blev lagt til grund. Sagen vedrørte analyse, indsamling, opbevaring af stamceller, hvor der overordnet blev henvist til, at ML § 13, stk. 1, nr. 1, skal forstås på baggrund af MS. art. 132, stk. 1, litra b og c. Skattemyndighederne lægger vægt på samme fortolkning som MS. Desuden lægges det terapeutiske formål til grund, når de danske domstole fortolker, om en ydelse er omfattet af ML. Da navlestrengblodet ikke havde et terapeutisk formål, nemlig at diagnosticere, behandle og forebygge, kunne denne ikke omfattes momsfrigørelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1.

4.2.2 "I nær tilknytning til"

Begrebet "i nær tilknytning til" har været anvendt i flere afgørelser, hvor to af afgørelserne kommer frem til samme resultat. Sag SKM2009.673.SKAT¹⁰⁸, omhandlende hvorvidt hospiceophold er omfattet af begrebet "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling. Styresignalet tog spørgsmålet op, i hvilken grad patienthoteller/hospicers levering af forplejning og ophold til patienten og medindlagte, kan anses for uomgængelig nødvendig for at opnå et terapeutisk formål. Skattemyndighederne inddrager proportionalitetsprincippet og samme begreb om, hvorvidt ydelsen er "omgængelig nødvendig". Dette begreb er udenfor den danske ordlyd af ML § 13, stk. 1, nr. 1, men er et fortolkningsbidrag fra EUD's praksis. Skattemyndighederne lægger vægt på en konkret vurdering, når det skal afgøres, om leverancen opfylder betingelserne for fritagelse. I de tilfælde, hvor Skatteforvaltningen ikke foretager et konkret skøn af, hvorvidt udøveren er omfattet af "i nær tilknytning til" hospitalsbehandlingen, bliver kravet om "i nær tilknytning til" en retningslinje, jf. C-45/01. I dette styresignal er der ikke tale om skøn under regel, da der foretages et konkret skøn, hvorfor Skatteforvaltningen kan fastsætte sådanne kriterier. Dermed vil dette styresignal være gyldig i henhold til GRL § 43. Af styresignalet kan det også udledes af SKATs opfattelse, at for indlagte patienter er der tale om en momsfrigørelset leverance efter ML § 13, stk. 1, nr. 1, da ophold samt forplejning anses for at være "i nær tilknytning til" hospitalsbehandlingen.

106 SKM2008.248.LSR

107 SKM2011.478.ØLR

108 SKM2009.673.SKAT

Dette hænger sammen med det terapeutiske formål, hvorfor man antager at ophold og forplejning opfylder formålet med fritagelsen. Desuden vurderede Skattemyndighederne, at ydelserne hospicet udførte ikke ville være i direkte konkurrence med andre lignende virksomheder, som skulle svare moms. I denne forbindelse er denne betragtning i overensstemmelse med neutralitetsprincippet betragtninger om forbuddet mod konkurrencefordrejning, hvor sammenlignelige forhold behandles momsmæssigt ens. Hvis der blev foretaget en momsmæssig forskel, ville der være risiko for at GRL § 43 blev tilsidesat og i så fald ville der opkræves moms, som der ikke ville være konkret hjemmel til. Men i dette tilfælde er der hjemmel til Hospitalsbehandling "i nær tilknytning til", jf. ML. Skattemyndighederne benytter det EU-retlige begreb "i nær tilknytning til" hospitalsbehandlingen samt "uomgængeligt nødvendigt", til at fortolke momsfrigagelsesbestemmelserne efter ML. Derfor harmonerer dette med en EU-konform fortolkning, men Skattemyndighederne ligger ikke neutralitetsprincippet direkte til grund, som indirekte ligger i MS. Ligeledes lægges det til grund, at forplejning og ophold til pårørende, anses for at have et terapeutisk formål ved patientens behandling, hvorfor dette er momsfrigaget. Det er af skattemyndighedernes opfattelse, at tilstedeværelsen af pårørende anses for proportionale ift. at opnå formålet med behandlingen. Med dette styresignal præciserede skattemyndighederne gældende ret for levering af ydelser "i nær tilknytning til hospitalsbehandlingen". Ydermere fritager administrativ praksis ydelser leveret til 3. Mand, herunder pårørende i forbindelse med et terapeutisk formål. Dette bevirker et bredere anvendelsesområde end EUD, da de ikke direkte fritager ydelser til 3. mand. Administrativ praksis har et bredere anvendelsesområde end EUD, hvorfor det ikke harmonerer med en EU-konform fortolkning.

Man kom frem til det samme faktiske resultat i sag SKM2015.639.SR¹⁰⁹, omhandlende et datterselskabssalg af kamera til regionen til brug for undersøgelse af patienter for omfattet af begrebet "i nær tilknytning til" pleje. Selskabet forhandler en "kamerapille", som sluges af patienten. Her kan kameraet tage billeder af kroppen, som bruges til diagnosticering af tarmkræft. Der blev lagt vægt på, hvis ydelsen kan anses som en momsfri sundhedsydelse, så skal den have et terapeutisk formål, nemlig at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede. I tilfældet hvor hovedformålet er "behandling af personer", kan varesalg være momsfrit, jf. sag C-353/85. De danske skattemyndigheder ligger vægt på begreber og praksis fra EUD, hvorfor dette harmonerer med en EU-konform fortolkning. Ligeledes påpeger skattemyndighederne, at behandlinger henhører under begrebet "i nær tilknytning til", når de ydes som en sekundær ydelse til hospitalsbehandling eller pleje af modtager, jf. C-45/01. Derudover påpeger de også formålet med fritagelsen af "i nær tilknytning til" er, at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af forøgede omkostninger. Skattemyndighederne fortolker begrebet "i nær tilknytning til", som en streng formålsfortolkning fremfor en indskrænkende fortolkning som EUD. Skatterådet fandt ydelsen bestående af levering af en kamerapille med tilhørende

109 SKM2015.639.SR

montering for leveret ”i nær tilknytning til ”hospitalsbehandling. Der er henset til, at ydelsen udgør et led i leveringen af den samlede diagnosticering, hvorfor ydelsen er uomgængelig nødvendig for at opnå det terapeutiske formål. Skatterådets fortolkning er forenelig med de formål, der forfølges med momsfrigørelserne. Skattemyndighederne inddrager lighedsgrundsætningen, når de fortolker, hvorvidt en ydelse er omfattet af begrebet ”transaktioner i nær tilknytning til”. Det samme faktiske resultat nåede man frem til i sag SKM2009.673.SKAT, hvorfor lighedsgrundsætningen, om at sikre ensartethed i lige artet afgørelser er opfyldt. Dette danner ligeledes incitament for, at skattemyndighederne ikke må træffe en afgørelse, som er usaglig. Derfor skal skattemyndighederne følge GRL § 43, om at have hjemmel i lov.

Man kom derimod frem til noget andet i denne afgørelse, hvor et selskabs levering af donorsæd ikke var omfattet af begrebet ”i nær tilknytning til” hospitalsbehandling. Sag SKM2012.341.LSR¹¹⁰ omhandler et selskabs levering af donorsæd til fertilitetsklinikker. Skattemyndighederne lagde vægt på at fritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, er fastsat på grundlag af de bagvedliggende fritagelsesbestemmelser i MS, hvorfor skattemyndighederne udtaler, at denne bestemmelse skal fortolkes i overensstemmelse med MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Skattemyndighederne lægger vægt på MS, som minder om en EU-konform fortolkning. Herudover påpeger skattemyndighederne, at fritagelser skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, om opkrævning af moms fra enhver levering mod vederlag, jf. C-483/98 og C-262/08. Dette synspunkt harmonerer med EUD’s fortolkning om, at fritagelser skal fortolkes indskrænkende, da momsfrigørelsesbestemmelserne indeholder fælles begreber, som skal sikre en ensartet fortolkning, samt anvendelse af fritagelsesbestemmelserne på tværs af EU. Dog skal fortolkningen ikke være så streng, at fritagelsernes får frataget sit formål. Skattemyndighederne udtaler, at ydelser kun hører under begrebet ”transaktioner i nær tilknytning” til hospitalsbehandling, når ydelsen leveres som en sekundær ydelse til hospitalsbehandling, som er hovedydelsen. Denne sondring mellem hovedydelse og sekundær ydelse, er i overensstemmelse med EUD’s definition af, hvornår en ydelse er ”i nær tilknytning til”, jf. C-262/08. LSR lægger EUD’s praksis i C-262/08 til grund, da selskabets leverancer ikke kan karakteriseres som transaktioner ”i nær tilknytning til” hospitalsbehandling. Dermed kunne der ikke ske momsfrigørelse, da fertilitetsbehandlingen ikke omfatter hospitalsbehandling, jf. art. 132, stk. 1, litra b.

4.3 Sammenfatning af national administrativ praksis

Som det fremgår af afsnit 4.2, har Den Juridiske Vejledning forsøgt at afgrænse det materielle anvendelsesområde for MS art. 132, stk. 1, litra b og c. For at være omfattet af fritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, skal kriteriet om hospitalsbehandling og behandling af personer være opfyldt. Derfor skal alle ydelser i forbindelse med hospitalsbehandling ske i forbindelse med en

110 SKM2012.341.LSR

behandling, nemlig forebyggelse, diagnosticering og behandling. Der er tale om en hospitalsbehandling, hvis behandlingen udføres indenfor eller udenfor hospitalet. Dertil skal der være tale om en konkret sygdom, for at være omfattet af de nationale kriterier. Fritagelser der knytter sig til begrebet ”i nær tilknytning til” skal sørge for, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at få hospitalsbehandling og pleje.

Hospitalskravet blev fastslået i SKM2002.163.LSR, hvor af det også omhandler kravet om ”behandling af personer”. LSR henviste til MS, hvorfor LSR’s fortolkning harmonerer med en EU-konform fortolkning. LSR lagde vægt på formålet med fritagelsernes sundhedsmæssige karakter, hvorfor. LSR lagde derfor vægt på en formålsfortolkning og kravet om behandling, nemlig at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme, jf. sag C-384/98. Derfor ansås laboratoriydelserne for omfattet af momsfritagelse for hospitalsbehandling og lægevirksomhed. Ved LSR-fortolkning i ovennævnte sag, henviser de til forbuddet mod konkurrenceforvridning, herunder neutralitetsprincippet. Dette harmonerer med en EU-konform fortolkning af national administrativ praksis.

Af de 3 sager omhandlende ”behandlingskravet”, SKM2010.845.SKAT, SKM2010.173.SKAT og SKM2008.191.SR – tillægges lighedsprincippet stor vægt, når SKAT fortolker sager som har et ensartet forhold. Dermed opfylder skatteforvaltningen princippet om at have hjemmel i lov, jf. GRL § 43. Behandlingskravet harmonerer med EUD’s udtalelser, men SKAT inddrager ikke neutralitetsprincippet i fortolkningen af behandlingskravet. Kriteriet om ”behandling” er opfyldt, når der er tale om en lægelig indgreb/henvisning fra lægen, som har et terapeutisk formål, nemlig at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede. Når der er tale om et velværemæssigt formål, vil der ikke være tale om et terapeutisk formål, hvorfor disse ydelser er pålagt moms. Modsat blev kom man frem til i SKM2008.248.LSR og SKM2011.478.ØLR, at det nationale kriterie om ”behandling” ikke var opfyldt. SKAT lagde vægt på, at der blot skal være tale om en indikation af et terapeutisk formål, hvorfor administrativ praksis har et bredere anvendelsesområde end MS, og derfor ikke i overensstemmelse med en EU-konform fortolkning.

Kriterierne for transaktioner ”i nær tilknytning til” kom til udtryk i SKM2009.673.SKAT og SKM2015.639.SR. I disse afgørelser lagde skattemyndighederne vægt på, at der skal være tale om ”behandling af personer”, men med det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sundhedsmæssige anomalier. Herudover skal ydelsen også kunne anses for uomgængelig nødvendig for at opnå det terapeutiske formål. Når Skattemyndighederne skal vurdere, om transaktionen er ”i nær tilknytning til” hospitalsbehandling, så bruger de en formålsfortolkning, således det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå hospitalsbehandling. Ligeledes er kriteriet for, at transaktionen ”i nær tilknytning til”, skal være en sekundær ydelse til hovedydelsen opfyldt, jf. C-45/01. Modsat kom man frem til i SKM2012.341.LSR, at fertilitetsbehandling ikke opfyldte kriterierne for transaktioner ”i nær tilknytning til”. Med disse afgørelser vurderes det, at

Skattemyndighederne inddrager EUD's praksis, men dog i national praksis har et bredere anvendelsesområde, da de også momsfrtager 3. Mand med henblik på et terapeutisk formål.

5. Dansk administrativ praksis sammenholdt med EUD's udtalelser

Der vil med udgangspunkt i analysen af EUD's praksis¹¹¹ og redegørelsen for dansk administrativ praksis¹¹² sammenlignes, hvorvidt skattemyndighedernes administrative praksis vedrørende den momsretlige behandling af "hospitalsbehandling og lægegering" er EU-konform. Hertil vil der inddrages de nationale kriterier for momsfrigørelse og relevante fortolkningsprincipper.

I afsnit 3.3 blev det ifølge EUD's udtalelser fastslået, at de fortolker fritagelser med en streng formålsfortolkning. Dette ses i lyset af selve formålet med bestemmelsen, som er afgørende for, hvordan EUD fortolker afgørelserne. Derudover må fortolkningen ikke medføre, at man tilsidesætter formålet bag momsfrigørelsesbestemmelsen og samtidig tilsidesætter neutralitetsprincippet. En streng formålsfortolkning er med til at skabe afgiftsneutralitet imellem medlemslandene.

5.1 Kravet om "hospitalsbehandling og lægegering" samt "behandling af personer"

Ved begreberne "hospitalsbehandling og lægegering" samt "behandling af personer" antages det, at national praksis anvender dem EU konform, da der intetsteds fremgår en klar adskillelse af begreberne i administrativ praksis. Dermed for så vidt angår disse begreber, er der i kapitel 4 taget udgangspunkt i et samlet anvendelsesområde. Adskillelsen fremgår dog kun af EUD's praksis, jf. sag C-262/08 og C-45/01.

Det fremgår af national administrativ praksis, at kravet om "behandling" vurderes ud fra, om der er tale om et terapeutisk formål.¹¹³ Det terapeutiske formål bliver lagt til grund i skattemyndighedernes fortolkning af, hvorvidt ydelsen er omfattet af momsfrigørelse ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 1. Det terapeutiske formål er identisk med EUD's udtalelser, hvorfor dansk administrativ praksis synes at harmonere med en EU-konform fortolkning.¹¹⁴ Der ses dog en afgrænsningsmæssig vanskelighed, når Skatteforvaltningen skal afgøre, hvorvidt en behandling af et kosmetisk eller velværemæssigt formål anses for omfattet. For så vidt angår behandlinger, der forfølger et skønhedsmæssigt eller velværemæssigt formål, vil disse som udgangspunkt ikke være

111 Se mere i kapitel 3

112 Se mere i kapitel 4

113 Jf. SKM2011.478.ØLR, SKM2010.173.SKAT, SKM2008.191.SR

114 Jf. C-384/98, C-307/01, C-212/01

omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1.¹¹⁵ Dette er med baggrund i EUD's praksis, at Skatteministeriets opfattelse nu er, at kosmetiske behandlinger med baggrund i en terapeutisk indikation er omfattet af fritagelsen.¹¹⁶ Styresignalet, SKM2010.845.SKAT, henviser til, at det er rekonstruktive behandlinger, der rettes mod sundhedsmæssige uregelmæssigheder som betyder, at vedkommendes udseende afviger væsentlig fra "normaludseendet", hvilket udgør en psykisk belastning. Styresignalet fastslår, at en ydelse kun kan være omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1, hvis ydelsen har et terapeutisk formål, som er defineret af EUD. Princippet fra EUD viger fra mere praktisk anvendelige regler, jf. SKM2010.845.SKAT. Det fremgår af styresignalet, at det ikke har været muligt at opstille kriterier, ift. hvad der afviger fra "normaludseendet". Der er desuden også i styresignalets retningslinjer henset til en mere praktisk anvendelighed. Myndighederne henviser til, at praktisk anvendelighed skal være med til at sikre, at udbyderen og patienten har mulighed for at vurdere, om en ydelse er momspligtig eller momsfrataget efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Styresignalet henviser til at operative indgreb er omfattet af momsfratagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 1, da de som altovervejende udgangspunkt anses for behandlinger med baggrund i psykisk indikation hos patienten. Hvis der er tale om øjenlågskorrektioner, fjernelse af modemærker mv., er de ifølge Skatteministeriets opfattelse terapeutiske begrundet, hvor de i andre tilfælde følger et skønhedsmæssigt eller velværemæssigt formål. Skatteministeriet vurderer, at disse ydelser er momsfrataget efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Der er dog store vanskeligheder ved en enkelt læges subjektive vurdering, hvad angår "normaludseendet". Derfor har Skatteministeriet løst problemet ved at omfatte alle disse behandlinger efter ML § 13, stk. 1, nr. 1. Denne generelle fritagelse med henblik på en subjektiv betragtning, stemmer ikke overens med et fortolkningsbidrag fra EUD, hvad angår kravet om at fritagelser skal fortolkes strengt, men med henblik på en formålsfortolkning. Det vurderes at der ikke er tale om en EU-konform fortolkning, da EUD ikke har indikeret et subjektivt krav, ved fortolkningen af en sundhedsmæssig uregelmæssighed. I administrativ praksis fritager styresignalet de kosmetiske behandlinger, som foretages af en læge. Dette er med henvisning til, at retningslinjerne er praktisk anvendelige, hvilket ikke har bragt dansk administrativ praksis i nærmere overensstemmelse med MS, samt fortolkningen heraf.

Der ses en uoverensstemmelse, når begrebet "behandling af personer" fortolkes i national administrativ praksis og EUD. Landsskatteretten fortolker det EU-retlige begreb "behandling af personer" som opfyldt, når det relaterer sig til en persons konkrete sygdom, hvoraf behandlingen udføres af en læge, en skriftlig henvisning fra lægen, eller i tilfældet hvor Sundhedsstyrelsen anbefaler behandlingen. Patienten skal som minimum opsøge tjenesteyderen med en diagnosticeret/konkret sygdom.¹¹⁷ EUD understreger ikke, at der ved "behandling af personer", skal være tale om en konkret sygdom. Dansk administrativ praksis fortolker begrebet på en anden måde, hvorfor ifølge administrativ praksis skal være tale om en konkret sygdom. Samme

115 Jf. SKM2010.341.SR

116 Jf. SKM2010.845.SKAT og C-91/12

117 Jf. SKM2010.173.SKAT

uoverensstemmelse ses ved forebyggende ydelser. EUD har ikke direkte betinget fritagelsen af, at forebyggelsen skal være rettet imod en konkret sygdom eller risiko herfor.¹¹⁸ EUD fritager forebyggelse af sygdomme med hensyntagen til formålet, nemlig at nedbringe udgifterne til sundhedsydelser. National administrativ praksis har en restriktiv fortolkning i forhold til fortolkningsbidraget fra EUD. Administrativ praksis har præciseret de forebyggende ydelser til at indeholde et krav om, at ydelsen skal rette sig imod en konkret sygdom eller risiko herfor.¹¹⁹ Forebyggelse af sygdomme er i overensstemmelse med en formålsfortolkning, samt neutralitetsprincippet, da formålet er at nedbringe sundhedsydelserne og sikre billigere behandlinger til borgerne.

5.2 Transaktioner i nær tilknytning til

Ved begrebet "transaktioner i nær tilknytning til" er der en fortolkningsmæssig usikkerhed, da der mangler en afgrænsning af begrebet. Transaktioner "i nær tilknytning til" omfattes, jf. ordlyden af MS art. 132, stk. 1, litra b. Men som nævnt i afsnit 4.1, er ML § 13, stk. 1, nr. 1, ikke formuleret i overensstemmelse med ordlyden og dens fortolkning i MS. Det fremgår ikke af ordlyden i lovteksten, at "transaktioner i nær tilknytning til", er omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1's anvendelsesområde. Det kan udledes af EUD's praksis og administrativ praksis, at formålet med fritagelsesbestemmelsen har relevans for fortolkningen, da "transaktioner i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje, skal sikre at nedbringe omkostninger til hospitalsbehandling og pleje. Fortolkningen tager hensyn til formålet med fritagelsesbestemmelsen, samt at passussen ikke fortolkes indskrænkende. Transaktioner dækker både over goder/varer og ydelser, som er "i nær tilknytning til" hospitalsbehandling og pleje". Der skal være en række betingelser opfyldt, før en transaktion er omfattet af begrebet "i nær tilknytning til". Den første betingelse er, at der skal være tale om en transaktion, som er sekundær til hovedydelsen, hospitalsbehandling og pleje. Leverancen er sekundær i forhold til hovedydelsen, når den ikke for en gennemsnitlig forbruger udgør et mål i sig selv, men et middel til at få mest muligt ud af hovedydelsen. For det andet skal MS art. 134 være omfattet, således at der er tale om en transaktion "i nær tilknytning til", når transaktionen er uomgængelig nødvendig, og ikke tager sigte på yderligere indtægter i konkurrence med momspligtige virksomheder. Det synes at administrativ praksis fortolker begrebet "i nær tilknytning til" EU-konformt, da de lægger vægt på de samme "begreber" og argumenter.^{120 121}

118 Jf. Sag C-384/98, sag C-141/00 og sag C-307/01

119 Jf. SKM2002.163.LSR

120 Jf. De forende sager – C-394/04 og C-395/04, Ygeia

120 Jf. Sag C-76/99

121 Jf. SKM2015.639.SR

Modsat er fritagelse af en transaktion ikke betinget af, at denne leveres direkte til patienten selv, men kan i nogle situationer tænkes leveret til pårørende. EUD henviste ikke direkte i sag C-394/04 og C-395/04 til, at ydelserne skulle leveres til en 3. mand/pårørende, men i stedet til de overordnede principper for fortolkningen af ”transaktioner i nær tilknytning til”, ydelserne som skal være ”uomgængeligt nødvendige” for hospitalsbehandling og pleje. De aktuelle ydelser i sagen, blev anset for at øge komforten for patienten. Dog var de ikke ”uomgængeligt nødvendige” for at opnå et terapeutisk formål.¹²² Der kan hverken med baggrund i EUD’s praksis eller ordlyd, udelukkes at en ydelse kan leveres af en 3. mand, som en pårørende og dermed stadig blive anset for at være ”i nær tilknytning” til hospitalsbehandlingen eller plejen af patienten. Denne tolkning er aktuel i dansk administrativ praksis. Her blev det tydeliggjort i SKATs styresignal, SKM.009.673.SKAT, at forplejning og overnatning på hospicer og patienthoteller er fritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 1, som en ydelse ”i nær tilknytning til” pleje, både fordi det berørte patienten og medindlagte. Dansk administrativ praksis har et bredere anvendelsesområde end MS art. 132, stk. 1, litra b, da der kan udledes igennem praksis, at man fritager 3. mand/pårørende i den situation, hvor det har et terapeutisk formål for patienten.

5.3 Fortolkningsprincipper

Det fremgår af følgende styresignal, SKM2010.173.SKAT, at Skatteforvaltningen anvender en indskrænkende fortolkning, når de vurderer hvorvidt betingelserne for fritagelse af moms er opfyldt. Ligeledes fremgår det af DJV, at Skatteforvaltningen skal anvende en indskrænkende fortolkning.¹²³ Af national administrativ praksis, kan der udledes at der ikke konsekvent foretages en indskrænkende fortolkning af kriterierne for momsfrigtagelse. Dog er det tydeligt, at Landsskatteretten foretager en formålsfortolkning af kriterierne for momsfrigtagelse, hvorfor disse fortolkes i overensstemmelse med EUD’s fortolkning, jf. afsnit 3.3.¹²⁴ Landsskatterettens henvisninger stemmer ikke overens med Skatteforvaltningens formodning om, at der skal foretages en indskrænkende fortolkning, således bør Skatteforvaltningen iagttage henvisninger fra LSR, som formodes at komme fra EUD’s betragtninger. Når der foretages en indskrænkende fortolkning, vil der være en risiko for at formålet bag momsfrigtagelserne fortolkes for snævert, hvorfor hensynene bag fritagelsesbestemmelserne tilsidesættes helt. Desuden kan der også være en risiko for, at fritagelsens virkning fratages.

Der er få afgørelser i national administrativ praksis, som har adskilt sig fra den resterende national administrativ praksis. Her kan det udledes, at fortolkningen er korrekt, når der er hensyntagen til en streng formålsfortolkning, som harmonerer med den formålsfortolkning, som EUD iagttager.

122 Jf. De forende sager – C-394/04 og C-395/04, Ygeia

123 DJV: 2020-1, D.A.5.1.1, SKM2010.173.SKAT og SKM2012.341.LSR

124 SKM2002.163.LSR, SKM2008.248.LSR, SKM2009.662.LSR og SKM2009.762.LSR

Det fremgår af administrative afgørelser, at de tager opvejende hensyn til formålet bag fritagelsesbestemmelsen.¹²⁵ Dermed burde Skatteforvaltningen inddrage formålet bag fritagelsesbestemmelsen, når der skal vurderes, hvorvidt der er tale om fritagelse af moms eller ej. Herudover burde Skatteforvaltningen fremadrettet inddrage de bagvedliggende formål med sundhedsfritagelsen, med henvisning til EUD's praksis, herunder at anvende en streng formålsfortolkning, når Skatteforvaltningen skal træffe afgørelser for at opretholde en EU-konform fortolkning.

5.4.1 Neutralitetsprincippet og forbuddet mod konkurrencefordrejning

På baggrund af ovenstående kapitel 4 og underafsnittene hertil, synes det iøjnefaldende, at den nationale administrative praksis, herunder Landsskatteretten og Skatteforvaltningen ikke henviser til neutralitetsprincippet, som et fortolkningsbidrag i vurderingen af, hvorvidt der kan ske fritagelse af moms for Hospitalsbehandling og lægegering. Der findes ingen inddragelse af neutralitetsprincippet i ovenstående kapitel 4, samt underafsnittene hertil. Det virker søgt, da neutralitetsprincippet har en vigtig funktion hos EUD, hvorfor Skatteforvaltningen skal tage højde for det indirekte princip der ligger i MS. Det fremgår direkte af EUD's praksis, at neutralitetsprincippet er et fortolkningsbidrag, vedrørende moms-fritagelse i henhold til MS art. 132, stk. 1, litra b og c. Derfor bør national administrativ praksis inddrage neutralitetsprincippet som et fortolkningsbidrag.¹²⁶

Da der kun er forekommet én specifik henvisning til forbuddet mod konkurrencefordrejning i national administrativ praksis, SKM2002.163.LSR, må det derfor betvivles, om man fremadrettet i administrativ praksis vil lægge vægt på neutralitetsprincippet og forbuddet mod konkurrencefordrejning, i vurderingen af hvorvidt der kan ske moms-fritagelse af Hospitalsbehandling og pleje. Af ovenstående betragtninger i kapitel 4, og de dertilhørende underafsnit, formodes det at der kan være en risiko for, at de overordnede formål ifølge MS om en harmonisering af momssystemet på tværs af EU vil tilsidesættes. Det vil forekomme i de tilfælde, hvor administrativ praksis ikke benytter neutralitetsprincippet som et fortolkningsbidrag. Hvis Skatteforvaltningen ikke inddrager neutralitetsprincippet som fortolkningsbidrag, vil der ikke ske en harmonisering på tværs af EU, samtidig vil forbrugernes valg vil blive påvirket og der vil forekomme en skævvridning.¹²⁷

Med baggrund i den administrative praksis' nuværende fortolkning af neutralitetsprincippet, vil der være en risiko for, at sammenlignelige forhold vil blive behandlet forskelligt, hvorfor dette vil stride direkte imod neutralitetsprincippet og forbuddet mod konkurrenceforvridning. Desuden kan

125 SKM2002.163.LSR, SKM2010.845.SKAT, SKM2009.673.SKAT og SKM2009.673.SKAT

126 C-141/00, C-45/01 og C-106/05

127 Læs mere i afsnit 2.3

der også være risiko for at lighedsgrundsætningen bliver tilsidesat, hvilket er med til at påvirke retssikkerheden for udøvere.

6. Konklusion

Denne afhandling har haft til formål at definere, hvilke nationale kriterier udøvere af hospitalsbehandling og lægegering skal opfylde, for at blive omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1. Det kan på baggrund af afsnit 4.2 konkluderes at, for at være omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1, skal ydelsen omfattes af "hospitalsbehandling", som enten leveres inden eller uden for hospitalet. Herudover skal kriteriet for "behandling" af personer være opfyldt, med det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme. Desuden skal der også være tale om en konkret sygdom. Hvis disse betingelser er opfyldt, vil sundhedsydelsen være omfattet af momsfrigørelse. For så vidt angår begrebet "i nær tilknytning til", så er kriteriet opfyldt, når det er en sekundær ydelse til hovedydelsen og når transaktionen er uomgængelig nødvendig, samt at det ikke bliver uforholdsmæssig dyrt at opnå behandling på grund af, at hospitalsbehandlingen er pålagt moms.

På baggrund af implementeringen af MS. art. 132, stk. 1, litra b og c, i ML § 13, stk. 1, nr. 1, kan det konstateres, at gældende EU-ret ikke er implementeret i overensstemmelse med den danske momslov. ML er divergerende i et omfang, som bliver for bredt i forhold til en EU-konform fortolkning. Dette skyldes, at flere af begreberne ikke er implementeret i overensstemmelse med ordlyden af MS, hvoraf flere af bestemmelserne i ordlyden i MS, slet ikke er blevet implementeret i ML. Den danske momslov åbner op for et bredere anvendelsesområde, hvorfor dansk ret ikke er i overensstemmelse med EU-retten. Det viste sig, at behandlingskravet i administrativ praksis er opsat efter EUD's betragtninger om behandlingsbegrebet. Men behandlingsbegrebet har et bredere anvendelsesområde, ifølge administrativ praksis. Administrativ praksis forudsætter et krav om, at der skal være tale om en konkret sygdom til "behandlingskravet", hvor EUD ikke angiver et krav herom. Derudover har administrativ praksis også vist et bredere anvendelsesområde, for så vidt angår det terapeutiske formål. Ifølge administrativ praksis er formålet opfyldt, når der blot, er tale om en indikation af et terapeutisk formål, hvorimod der ifølge EUD er et fast krav om et terapeutisk formål. Desuden kan det konkluderes, at administrativ national praksis udvider anvendelsen af "i nær tilknytning til" og omfatter levering af ydelser i nær tilknytning til 3.mand/pårørende. Ifølge EUD er der ikke et konkret krav herom, hvorfor dansk administrativ praksis har et bredere anvendelsesområde, og derfor forekommer anvendelsen forskellig i praksis. EUD benytter en formålsfortolkning til at fortolke fritagelser, hvorfor en streng fortolkning må vige herfor, samt til fordel for neutralitetsprincippet. Yderligere henviser EUD's praksis til det bagvedliggende formål med momsfrigørelserne, samt det indirekte liggende neutralitetsprincip.

Skatteforvaltningen (DJV) har opsat retningslinjer for, hvornår man er omfattet af de nationale kriterier for udøvere af hospitalsbehandling og lægegering, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 1. Disse fremgår af Skatteforvaltningens opsatte krav om "hospitalsbehandling og lægegering", "i nær tilknytning til" og "behandlingskravet". Ifølge administrativ praksis og Den juridiske vejledning fortolkes "hospitalsbehandling", som en ydelse som leveres inden og uden for hospitalet. Herudover er kriteriet for "behandling" af personer opfyldt, med det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme. Desuden skal der være tale om en konkret sygdom. Hvis disse betingelser er opfyldt, vil sundhedsydelsen være omfattet af momsfritagelse. For så vidt angår begrebet "i nær tilknytning til", så er kriteriet opfyldt, når det er en sekundær ydelse til hovedydelsen, og når transaktionen er uomgængelig nødvendig, samt at det ikke bliver uforholdsmæssig dyrt at opnå behandling på grund af, at hospitalsbehandlingen er pålagt moms. Hvis disse betingelser er opfyldt, vil "hospitalsbehandlingen og lægegeringen" være omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1. "Behandling" er den eneste begrænsning, som DJV statuerer, hvorfor alle ydelser til hospitalsbehandling skal ske i forbindelse med behandlinger. Ifølge national administrativ praksis forekommer der en skævvridning indenfor anvendelsesområdet for momsfritagelse af sundhedsydelser i national ret, sammenlignet med MS. Denne uoverensstemmelse mellem ML § 13, og MS, må anses som en tilsidesættelse af den EU-konforme fortolkning. På baggrund af dansk administrativ praksis udledes det, at de ikke henviser til samme fortolkningsprincip som der er blevet anført i EUD's praksis. Dog henviser Landsskatterettens fortolkning til EUD's praksis om, at der skal foretages en formålsfortolkning. Herudover henvises der ikke direkte til neutralitetsprincippet og forbuddet om konkurrenceforvridning som et fortolkningsbidrag hertil. Dette stemmer ikke overens med EUD's praksis, da de anvender princippet konsekvent hver gang. Når skatteforvaltningen ikke henviser til neutralitetsprincippet, strider dette imod en EU-konform fortolkning i national ret. Dette strider ligeledes imod et EU harmoniseret momsområde, hvor begreberne skal fortolkes og anvendes ens på tværs af EU. Desuden sker der en skævvridning af sundhedsydelser i national ret, når neutralitetsprincippet ikke anvendes ved fortolkning af momsfritagelse af Hospitalsbehandling og lægegering.

Det kan konkluderes, at anvendelsen af ML § 13, stk. 1, nr. 1, ikke er i overensstemmelse med MS art. 132, stk. 1, litra b og c, da ML § 13, stk. 1, nr. 1, har et bredere anvendelsesområde end MS. Desuden stemmer implementeringen af MS art. 132, stk. 1, nr. 1, ikke overens med ML § 13, stk. 1, nr. 1, da ML er for divergerende i et omfang, som bliver for bredt i forhold til en EU-konform fortolkning. Administrativ praksis anvender en indskrænkende fortolkning, hvorimod EUD anvender en formålsfortolkning, og derfor er anvendelsen ikke ens i praksis. Det kan desuden konstateres, at ML har et bredt anvendelsesområde, som er for bredt i forhold til en EU-konform fortolkning.

7. Litteraturliste

7.1 Hjemmesider

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/760> - Besøgt første gang: 17 september

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:32006L0112> – Besøgt første gang: 12. september

<https://www.ft.dk/da/dokumenter/bestil-publikationer/publikationer/grundloven/danmarksriges-grundlov/kapitel-5/paragraf-43> - Besøgt første gang: 15. september

7.2 Den juridiske vejledning

DJV: 2019-1, A.A.7.1.3

DJV: 2020-2, D.A.5.1.2

DJV: 2020-2, D.A.5.1.7

DJV: 2020-1, D.A.5.1.1

7.3 Bøger og artikler

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

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

Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth, Retskilder & Retsteorier

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

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

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

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

7.4 Lovgivning

Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr.: 760 om merværdiafgift (momsloven)

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

Lovbekendtgørelse 2014-04-22 nr. 433, Forvaltningsloven

Lovbekendtgørelse nr. 106 af 23 januar 2013, § 13, stk. 1, nr. 1, Lov om merværdiafgift

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

Se lov om merværdiafgift, lov nr. 375 af 18. maj 1994

Rådets 1. direktiv (67/227/EØF) af 11. april 1967, præambelens betragtning 5 og 8

7.5 Afgørelser fra EUD

C-45/01

C-106/05

C-262/08

C-91/12

C-384/98

C-307/01

C-141/00

C-86/09

C-212/01

C-76/99

De forende sager – C-394/04 og C-395/04

C-434/05

7.6 Nationale praksis

SKM2002.163.LSR

SKM2008.191.SR

SKM2010.845.SKAT

SKM2011.478.ØLR

SKM2011.48.SR

SKM2009.673.SKAT

SKM2012.341.LSR

SKM2015.639.SR

SKM2008.248.LSR SR

SKM2009.662.LSR

SKM2010.341.SR

SKM2010.173.SKAT

SKM2009.762.LSR

Anslagsdokumentation

Ordoptælling

Statistik:

Sider	54
Ord	20.404
Tegn (uden mellemrum)	120.807
Tegn (med mellemrum)	142.665
Afsnit	459
Linjer	2.114

Medtag fodnoter og slutnoter

Luk