

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 15. december 2005¹

I — Indledning

tjenesteydelse, fordi den ikke henhører under den form for virksomhed, der omfattes af fysioterapeuters fagområde.

1. I de foreliggende to sager, som er forenet, har Nederlandenes Hoge Raad anmodet Domstolen om en fortolkning af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«)² med henblik på afgørelsen af, om en terapeutisk behandling, der foretages af personer med et til lægegerning knyttet erhverv (herefter tillige benævnt »paramedicinsk erhverv«), bør momsfrites.

3. Sagsøgeren i hovedsagen til sag C-444/04, J.E. van den Hout-van Eijnsbergen, er godkendt som psykoterapeut i henhold til de herfor gældende erhvervsretlige bestemmelser og udfører også de for dette erhverv normale behandlinger. De nederlandske bestemmelser om momsfrigørelse af terapeutisk behandling omfattede tjenesteydelser præsteret af psykologer og psykiatere, men ikke af psykoterapeuter. Efter skatte- og afgiftsmyndighedernes opfattelse var J.E. van den Hout-van Eijnsbergens virksomhed derfor momspligtig.

2. Sag C-443/04 vedrører visse alternative diagnose- og behandlingsmetoder, der benævnes diagnosticering af forstyrrelsesfelter. H.A. Solleveld, som udførte de pågældende tjenesteydelser, er statsligt godkendt fysioterapeut. Skatte- og afgiftsmyndighederne fandt imidlertid ikke, at diagnosticeringen af forstyrrelsesfelter er en momsfrigørelse.

4. Hoge Raad har i de to sager anmodet Domstolen om en fortolkning af den pågældende bestemmelse om momsfrigørelse i sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c). Det er navnlig nødvendigt at afklare, hvor vid

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 145, s. 1.

en skønsfrihed der tilkommer medlemsstaterne ved anerkendelsen af paramedicinske erhverv i denne bestemmelses forstand og ved afgrænsningen af den virksomhed, som udøves inden for rammerne af et anerkendt erhverv.

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

[...]«

II — Retsforskrifter

B — Nationale retsforskrifter

A — Sjette direktiv

5. Sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, bestemmer bl.a.:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

6. Artikel 11, stk. 1, litra g), i Wet op de omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) 1968 (i den affattelse, der gjaldt fra den 1.12.1997) bestemmer, at »tjenesteydelser præsteret af personer, som udøver et erhverv, for hvilket der er fastsat bestemmelser i eller i medfør af Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (herefter »BIG-loven«) (lov om erhverv inden for den individuelle sundhedstjeneste), er momsfritaget.«

7. Ifølge artikel 3 i BIG-loven skal der oprettes et register, hvori opføres personer, som udøver medicinske og paramedicinske erhverv, bl.a. fysioterapeuter og psykoterapeuter, såfremt de opfylder de herfor fastsatte betingelser.

[...]

8. Loven om omsætningsafgift i den affattelse, der gjaldt før 1997, finder anvendelse i sag C-444/04. På daværende tidspunkt var ifølge artikel 11, stk. 1, litra g), følgende tjenesteydelser moms fritaget: »Tjenesteydelser, der præsteres af læger — med undtagelse af dyrlæger — psykologer, talepædagoger, sygeplejere og jordemødre samt tjenesteydelser, der præsteres af personer, som udøver et paramedicinsk erhverv, for hvilket der er fastsat bestemmelser i medfør af Wet op de paramedische beroepen (lov om paramedicinske erhverv)³. Psykoterapeuter er ikke omfattet af de nævnte erhverv, selv om de i overensstemmelse med Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (bekendtgørelse om registrering af psykoterapeuter)⁴ var optaget i det pågældende erhvervsregister.

fysioterapeutiske metoder. Ifølge artikel 5, stk. 2, omfatter disse metoder terapi ved bevægelse, massage og fysisk stimulation (men ikke bestråling med ionstråler).

III — Faktiske omstændigheder, sagernes gang og det præjudicielle spørgsmål

A — Sag C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)

9. Artikel 29 i BIG-loven henviser vedrørende den nærmere afgrænsning af fysioterapeutiske behandlinger til Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten (bekendtgørelse om kravene til fysioterapeuters uddannelse og fagområde)⁵. Ifølge denne bekendtgørelses artikel 5, stk. 1, henhører det under fysioterapeuters arbejdsområde at undersøge patienter for motoriske forstyrrelser og behandle dem herfor med

10. Fru J.E. van den Hout-van Eijnsbergen er selvstændig psykoterapeut og optaget i det pågældende erhvervsregister. Hun betalte ikke omsætningsafgift af de tjenesteydelser, hun præsterede som psykoterapeut i perioden 1992-1995, da hun mente ydelserne var moms fritaget.

11. Afgiftsmyndighederne fandt imidlertid, at ydelserne var momspligtige og udstedte et pålæg til hende om efteropkrævning af moms på 65 402 NLG for den pågældende periode. Da hun ikke fik medhold i den sag, hun anlagde ved første instans til prøvelse af denne afgørelse, indgav hun kassationsanke

3 — Stb. 1963, s. 113.

4 — Staatscourant 1986, s. 149.

5 — Stb. 1997, s. 516.

ved Hoge Raad. Denne har i medfør af artikel 234 EF ved dom af 15. oktober 2004 anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

af huden og undersøgelser i munden. Undersøgelserne er baseret på den opfattelse, at tandsættet spiller en vigtig rolle for sygdomme i alle dele af legemet.

»Skal artikel 13 A, stk. 1, litra c), fortolkes således, at psykoterapeutiske behandlinger foretaget af en person, der udøver denne virksomhed som erhverv, som opfylder de [...] ved lov fastsatte registreringsbetingelser og er optaget i [...] registret over psykoterapeuter, er momsfritaget, også selv om disse behandlinger ikke henhører under det medicinske eller paramedicinske erhverv, som udøves af den, der udfører handlingerne, således som dette erhverv er fastlagt af den pågældende medlemsstat?«

13. Hvis der ved undersøgelsen fastslås at foreligge forstyrrelsesfelter, behandler Solleveld selv patienten eller henviser ham til en tandlæge eller en kæbekirurg. Solleveld behandler hovedsageligt sine patienter med en softlaser, med homøopatiske produkter og manuel terapi. Ud over diagnosticering af forstyrrelsesfelter arbejdede Solleveld i de pågældende år også inden for den traditionelle fysioterapi.

B — *Sag C-443/04 (Solleveld)*

12. H.A. Solleveld er fysioterapeut og optaget i registret over fysioterapeuter i henhold til BIG-loven. Han undersøger sine patienter, som kommer til ham med mange forskellige fysiske og psykiske sygdomme, for »fokale aktiviteter og aktiviteter i forstyrrelsesfelter«. Ved sådanne undersøgelser er man navnlig opmærksom på forstyrrelser i kæben og munden. De pågældende forstyrrelser fastslås ved hjælp af røntgenfotografier, målinger af mundstrømme, elektroniske undersøgelser

14. Solleveld får henvist ca. 40% af sine patienter fra læger eller tandlæger. De fleste sygeforsikringer refunderer udgifterne til den behandling der foretages i forbindelse med diagnosticering af forstyrrelsesfelter, i hvert fald hvis der findes en supplerende forsikring for de såkaldte alternative behandlingsmetoder.

15. Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (kongeligt nederlandsk selskab for fysioterapi) er af den opfattelse, at diagnosticering af forstyrrelsesfelter ikke henhører under en fysioterapeuts fagområde, som dette er fastlagt i bekendtgørelsen om kravene til fysioterapeuters uddannelse og

fagområde. De kompetente sundhedsmyndigheder tilsluttede sig denne opfattelse.

IV — Retlig bedømmelse

16. Da Solleveld ikke betalte moms, fordi han anså sin virksomhed for at være moms-fritaget, udstedte afgiftsmyndighederne flere pålæg til ham om efteropkrævning af moms på i alt 64 000 NLG i perioden 1994-2000. Underretten bekræftede skatte- og afgiftsmyndighedernes opfattelse om, at bestemmelsen om momsfrigtagelse i artikel 11, stk. 1, litra g), i lov om omsætningsafgifter ikke fandt anvendelse.

17. Solleveld indgav kassationsanke til Hoge Raad til prøvelse af denne afgørelse, som ved dom af 15. oktober 2004 i medfør af artikel 234 EF har anmodet Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), fortolkes således, at tjenesteydelser, som består i at stille en diagnose, foreslå en behandling og eventuelt gennemføre denne, hvilke tjenesteydelser alle præsteres som led i den [...] beskrevne diagnosticering af forstyrrelsesfelter, er momsfrigtaget, også selv om tjenesteydelserne ikke henhører under det medicinske eller paramedicinske erhverv, som udøves af den, der præsterer ydelserne, således som dette erhverv er fastlagt af den pågældende medlemsstat?«

A — Indledende bemærkninger

18. Ifølge sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), er behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv (herefter tillige benævnt »terapeutisk behandling«), som fastsat af den pågældende medlemsstat, momsfrigtaget.

19. Som Kommissionen med rette har anført under den mundtlige forhandling, er det uomtvistet i begge hovedsager, at de pågældende udfører terapeutisk behandling. Dette bestrides heller ikke i Solleveld-sagen, selv om diagnosticering af forstyrrelsesfelter udgør en alternativ metode i forhold til den klassiske medicin. Det er derfor ikke nødvendigt i de foreliggende sager at fortolke begrebet »behandling af personer«, som utvivlsomt er et fællesskabsretligt begreb. Fortolkningstvilen vedrører alene udtrykket »som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

20. Momsfritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13 er principielt selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de kræver en fællesskabsretlig definition⁶.

fællesskabsretlige definitioner, men ikke, såfremt det undtagelsesvis henviser til medlemsstaternes definitioner⁹. Det fremgår utvetydigt af ordlyden af bestemmelsen i artikel 13 A, stk. 1, litra c), at medlemsstaterne fastlægger indholdet af lægegerningen og de dertil knyttede erhverv, som er momsfrataget¹⁰.

21. Domstolen har i sin faste praksis navnlig fremhævet, at selv om medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, skal fastsætte betingelserne for momsfratagelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse heraf og forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betingelser ikke angå fastlæggelsen af fritagelsernes indhold⁷. De særlige betingelser, hvad angår de egenskaber eller den stilling, som den erhvervsdrivende, der præsterer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde, kræver en fællesskabsretlig definition⁸.

23. Heller ikke i disse tilfælde mister direktivet dog helt sin retsharmoniserende virkning. Ved udøvelsen af deres kompetence til at definere en række begreber inden for rammerne af direktivet, skal medlemssta-

22. Det anførte gælder dog kun, i det omfang direktivet beror på selvstændige

6 — Dom af 12.7.2003 i sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22, af 18.11.2004 i sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 16, og af 26.5.2005 i sag C-498/03, Kingscrest og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 22. I denne retning se endvidere dom af 10.9.2002 i sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 25.

7 — Dom i sagen Kingscrest og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 24, hvori henvises til dommen af 20.6.2002 i sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 50; se også dom af 28.3.1996 i sag C-468/93, Gemeente Emmen, Sml. I, s. 1721, præmis 19.

8 — Dom i sagen Kingscrest og Montecello, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 22 ff., hvori henvises til dom af 11.8.1995 i sag C-453/93, Balthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 18.

9 — Dommen i sagen Gemeente Emmen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 25; se også mit forslag til afgørelse af 8.9.2005 i sag C-169/04, Abbey National, der endnu verserer for Domstolen, punkt 36, vedrørende sjette direktivs artikel 13 B, litra d), nr. 6 (forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne).

10 — For en række medicinske erhverv (f.eks. læger, tandlæger, jordmødre og sygeplejersker) er der i direktiver fastsat fælles krav til de erhvervsmæssige kvalifikationer for at sikre den gensidige anerkendelse heraf (hvad angår den seneste udvikling se navnlig Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7.9.2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, EFT L 255, s. 22, som erstatter en række særdirektiver). Medlemsstaterne er bundet af disse krav ved udøvelsen af deres skøn. Så vidt det ses, er der dog ikke fastsat nogen krav i den afledte ret vedrørende psykoterapeuter og fysioterapeuter. Erhvervet som fysioterapeut og »kinesiterapeut« anses blot i visse medlemsstater som et erhverv med en særlig uddannelsesstruktur (jf. artikel 11, litra c), nr. ii), jf. bilag II, punkt 1, til direktiv 2005/36).

terne nemlig holde sig direktivets formål og fællesskabsrettens generelle principper for øje¹¹.

B — *Sag C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Procesdeltagernes argumenter

24. Så længe medlemsstaten overholder grænserne for sin skønsbeføjelse, kan den pågældende ikke gennemtvinge nogen rettigheder over for medlemsstaten ved en direkte påberåbelse af direktivet¹². Det afgørende spørgsmål i begge hovedsager er derfor, om grænserne for den skønsbeføjelse, som ved sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), er tillagt medlemsstaterne hvad angår fastlæggelsen af de til lægegerningen knyttede erhverv, er overholdt.

25. Med henblik på besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål i sag C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) må det derfor afklares, hvilke krav medlemsstaterne skal overholde ved afgrænsningen af de momsfritage erhvervsgrupper. I sag C-443/04 (Solleveld) er det et spørgsmål, om medlemsstaterne ved fastlæggelsen af erhvervene også er berettiget til at fastlægge de tjenesteydelser, der er moms fritaget inden for rammerne af erhvervets udøvelse.

26. Kommissionen har anført, at de bestemmelser, hvorved medlemsstaterne fastlægger et paramedicinsk erhverv, er begrundet i hensynet til beskyttelsen af den offentlige sundhed, og er udformet således, at den pågældende erhvervsbetegnelse er forbeholdt personer med bestemte kvalifikationer. Fastlæggelsen heraf er også bindende for medlemsstaten hvad angår momsfritagelsen. Såfremt indførelsen i det nederlandske erhvervsregister over fysioterapeuter er forbundet med en eneret til at anvende den pågældende titel, var de ydelser, som er præsteret af fru van den Hout-van Eijnsbergen, moms fritaget.

27. Sagsøgeren i hovedsagen finder det diskriminerende, at psykologer og psykiatere, som præsterede psykoterapeutiske ydelser, ikke skulle betale moms, mens psykoterapeuter med en pædagogisk uddannelse skulle betale moms indtil 1997.

11 — Vedrørende direktivets formål se dommen i sagen *Gemeente Emmen*, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 25; vedrørende de generelle principper se dommen i sagen *Kügler*, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 55 ff., og dom af 6.11.2003 i sag C-45/01, *Dornier*, Sml. I, s. 12911, præmis 69. Se herom nærmere nedenfor under punkt 37 ff.).

12 — Jf. *Kügler*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 55, og *Dornier*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 69.

28. Heroverfor har den nederlandske regering gjort gældende, at de nationale rets-

forskrifter er i overensstemmelse med anvisningen om, at momsfrigtagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, skal fortolkes indskrænkende, og at de betingelser, som skal anvendes herfor, skal være objektive og enkle. Først da psykoterapeutisk behandling fik større samfundsmæssig betydning, var det rimeligt at momsfrigtage de pågældende ydelser. Princippet om afgiftsmæssig neutralitet er ikke tilsidesat, da alle psykoterapeuter i så henseende behandles ens.

2. Bedømmelse

a) Medlemsstaternes skøn ved fastlæggelsen af paramedicinske erhverv

29. Ifølge sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), indrømmes der medlemsstaterne et skøn ved fastlæggelsen af paramedicinske erhverv. Det er herved også overladt medlemsstaten, på hvilken måde den i lovgivningen vil gøre brug af dette skøn.

30. Som det fremgår af den indledende bestemmelse i stk. 1, skal gennemførelsesbestemmelserne bl.a. muliggøre en enkel

anvendelse af momsfrigtagelserne. Medlemsstaten opfylder bedst dette mål, såfremt den angiver de erhverv i de nationale momsbestemmelser, som den anser for paramedicinske, og for hvilke omsætningen derfor er momsfrigtaget. Momsbestemmelserne kan også henvise til den erhvervslovgivning, hvori erhvervene er nærmere fastlagt.

31. Det kan dog ikke forlanges, at der udstedes udtrykkelige momsretlige bestemmelser¹³. Kun i det tilfælde, hvor der ikke findes nogen momsretlige bestemmelser, må der tages hensyn til andre retsfor skrifter for at kunne fastlægge, hvilke erhverv der i momsretlig henseende anses for paramedicinske i den pågældende medlemsstat.

32. Ifølge Kommissionen bør der dog også — uanset de nationale momsbestemmelser — kunne tages hensyn til andre retsfor skrifter som regulerer de erhverv, der har tilknytning til sundhedsvæsenet. Af disse retsfor skrifter vil det herefter nærmest automatisk fremgå, hvilke momsretlige regler, der gælder, uden at medlemsstaten har en selvstændig skønsmæssig hvad angår den momsretlige behandling.

13 — Vedrørende anerkendelsen af institutioner i henhold til sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra a), se Dornier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 67.

33. Jeg er ikke enig i Kommissionens opfattelse på dette punkt. Sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), forudsætter, at en medlemsstat fastlægger et bestemt erhverv som et »dertil knytte[t] erhverv« (paramedicinsk). Ganske vist har den nederlandske lovgiver foretaget en retlig regulering af erhvervet som psykoterapeut, men ikke som et paramedicinsk erhverv. Det er hverken nævnt i loven om merværdiafgift eller i loven om paramedicinske erhverv, som loven om omsætningsafgift henviser til.

34. Den omstændighed alene, at en erhvervsbetegnelse af hensyn til beskyttelsen af den offentlige sundhed kun kan anvendes af personer med bestemte kvalifikationer, siger intet om, hvorvidt et erhverv skal anses for paramedicinsk. Det er i strid med det krav om retlig klarhed, som kommer til udtryk i den indledende bestemmelse i sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, at drage nogen slutninger fra ordningen om registrering af psykoterapeuter hvad angår den momsretlige behandling af dette erhverv som et paramedicinsk erhverv.

b) Grænser for skønsbeføjelsen

35. Det skøn, som tilkommer medlemsstaterne ved fastlæggelsen af paramedicinske erhverv i momsretlig henseende, er ikke ubegrænset. Grænserne skal navnlig sikre,

at en medlemsstat ikke sondrer vilkårligt mellem momsfritagne og momspligtige paramedicinske erhverv.

36. Det skal undersøges i den foreliggende sag, om Nederlandene har overskredet grænserne for dette skøn ved ikke at anerkende, at erhvervet som psykoterapeut er et paramedicinsk erhverv og ved ikke at momsfritage den som led i dette erhverv erhvervede omsætning. Dette kræver en nøje undersøgelse af de faktiske og retlige omstændigheder i Nederlandene i perioden inden 1997, som det derfor i princippet påhviler den forelæggende ret at foretage¹⁴. Domstolen kan dog angive nogle retningslinjer for, hvilke kriterier der skal lægges til grund.

37. Ved udøvelsen af sin skønsbeføjelse skal medlemsstaten tage hensyn til direktivets formål og almindelige retsgrundsætninger,

14 — Jf. dommen i Kügler-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 56, og Dornier-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 69. I Dornier-dommen nåede Domstolen endda til den konklusion, at den pågældende medlemsstat havde overskredet grænserne for den skønsbeføjelse, der tilkom den i henhold til sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra b), ved anerkendelsen af institutioner, som må sidestilles med statslige hospitaler (dommens præmis 70).

navnlig ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsmæssig neutralitet¹⁵.

38. Ifølge Domstolens praksis skal afgifts-fritagelser i henhold til sjette direktivs artikel 13 principielt fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person¹⁶. Ved terapeutiske behandlinger skal der imidlertid også tages hensyn til afgiftsfritagelsens sociale formål. Ydelserne skal være tilgængelige for borgerne og må ikke gøres dyrere på grund af merværdiafgiften¹⁷.

39. Den nationale lovgiver må altså ikke foretage en for vid afgrænsning af kredsen af momsfrigitagne paramedicinske erhverv og må kun medtage erhvervsgrupper, hvis udøvere

er kvalificerede til at præstere lægelige tjenesteydelser. Som Kommissionen og den nederlandske regering med rette har fremhævet, er almenheden nemlig kun tjent med afgiftsfritagelse af terapeutisk behandling, som ydes af kvalificeret personale.

40. Det følger af ligebehandlingsprincippet, at udøvere af forskellige erhvervsgrupper afgiftsmæssigt skal behandles ens, såfremt de med hensyn til en bestemt virksomhed har samme kvalifikationer. Princippet om afgiftsneutralitet, som i sidste ende kun er et konkret udtryk for det generelle ligebehandlingsprincip, indeholder endvidere et forbud mod, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms¹⁸.

41. I den foreliggende sag må den forelæggende ret altså undersøge, om en psykoterapeut som omhandlet i bekendtgørelsen om registrering af psykoterapeuter, der har en uddannelse ligesom sagsøgeren i hoved-

15 — Vedrørende direktivets formål se dommen i sagen *Gemeente Emmen*, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 25, og vedrørende de almindelige retsgrundsætninger dommen i *Kügler*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 55 ff., og *Dornier*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 69. Se også dommen af 11.6.1998 i sag C-283/95, *Fischer*, Sml. I, s. 3369, præmis 27, hvori Domstolen fastslog, at sjette direktiv ganske vist indrømmer medlemsstaternes skønsfrihed ved fastlæggelsen af betingelserne for afgiftsfritagelse, men ikke derved berettiger dem til at tilsidesætte princippet om afgiftsneutralitet.

16 — Dommen i *Kügler*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 28, dom af 20.10.2003 i sag C-307/01, *d'Ambrumenil og Dispute Resolutions Services Ltd*, Sml. I, s. 13989, præmis 52, i *Dornier*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 11, Sml. I, s. 12911, præmis 42, og i *Kingscrest og Montecello*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 29.

17 — Dommen i *d'Ambrumenil*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 58, hvori der henvises til dommen af 11.1.2001 i sag C-76/99, *Kommissionen mod Frankrig*, Sml. I, s. 249, præmis 23, og i *Kügler*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 29, som vedrører den tilsvarende afgiftsfritagelse af hospitalsydelser i sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra b).

18 — Dommen i *Kügler*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 30, og i *Dornier*-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 44, samt dom af 7.9.1999 i sag C-216/97, (*Gregg*, Sml. I, s. 4947, præmis 20, og af 17.2.2005 i de forenede sager C-453/02 og C-462/02, *Linneweber og Akritidis*, Sml. I, s. 1131, præmis 24.

sagen, har lige så gode kvalifikationer som en psykiater og en psykolog til at præstere psykoterapeutiske ydelser.

at psykoterapi grundlæggende må anses for en selvstændig ydelse, der også kan anvendes uafhængigt af andre terapier.

42. I modsætning til, hvad den nederlandske regering har gjort gældende, udelukker den omstændighed, at alle psykoterapeuter behandles ens, ikke, at princippet om afgiftsneutralitet er tilsidesat. Det, som skal sammenlignes, er nemlig de *psykoterapeutiske ydelser*, som præsteres af psykiatere og psykologer på den ene side, og psykoterapeuter på den anden side. Derimod er tjenesteyderens identitet principielt irrelevant for undersøgelsen af tjenesteydelsernes ensartethed¹⁹. Dog kan man af den omstændighed, at de forskellige personer, som præsterer terapeutiske tjenesteydelser, har forskellige kvalifikationer, drage konklusioner vedrørende selve ydelsernes kvalitet, som indirekte kan påvirke undersøgelsen af deres ensartede karakter.

44. Det præjudicielle spørgsmål i sag C-444/04 må derfor besvares således, at sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), indrømmer medlemsstaterne et skøn ved fastlæggelsen af de paramedicinske erhverv. Ved udøvelsen af dette skøn skal medlemsstaterne holde sig sjette direktivs mål og almindelige retsgrundsætninger for øje, navnlig ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den pågældende medlemsstat har overskredet sin skønsbeføjelse ved ikke at momsfritage psykoterapeuters ydelser i modsætning til, hvad der gælder for tilsvarende ydelser fra psykiatere og psykologer.

43. Hvad angår ydelsernes sammenlignelighed er det ikke afgørende, at psykiatere og psykologer kan tilbyde psykoterapi i sammenhæng med andre ydelser, f.eks. en behandling med medikamenter, hvorigennem der muligvis kan opnås visse synergievirkninger. Den omstændighed, at der findes et erhverv som psykoterapeut, viser nemlig,

C — Sag C-443/04 (*Solleveld*)

45. I denne sag skal det afklares, om den skønsbeføjelse, der ved sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), indrømmes medlemsstaterne ved fastlæggelsen af paramedicinske erhverv, også omfatter beføjelsen

19 — Dommen i Gregg-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 20, og i Linneweber og Akritidis-sagerne, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 25.

til at fastlægge den virksomhed, som er typisk for det pågældende erhverv, og som alene er momsfrataget.

enkelt tilfælde, om en terapeutisk behandling udføres af en kvalificeret person, og om en momsfratagelse derfor er i almenhedens interesse. Der er risiko for, at direktivet ikke anvendes ensartet, hvis momsfratagelsen afhænger af en beskrivelse af den terapeutiske behandling, som udføres af personer, der opfylder visse erhvervsmæssige betingelser.

1. Procesdeltagernes argumenter

46. Solleveld har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), gælder for al terapeutisk behandling af mennesker. Medlemsstaterne kan ikke udelukke bestemte former for terapeutisk behandling fra momsfratagelse, hvis ydelsen præsteres af udøvere af et bestemt paramedicinsk erhverv. Det er desuden ulovligt i momsretlig henseende at behandle ydelser med diagnosticering af forstyrrelsesfelter forskelligt, afhængigt af om de præsteres af en færdiguddannet fysioterapeut eller en læge.

48. Den nederlandske regering henviser til reglen om, at momsfratagelserne skal fortolkes indskrænkende. Ifølge regeringen er det i overensstemmelse med ordningens sociale målsætning kun at momsfratage de terapeutiske behandlinger, som præsteres af personer, der er kvalificeret dertil. Den nederlandske ordning er objektiv og enkel. Det er muligt at fastslå på grundlag af BIG-loven, hvilke ydelser der er momsfrataget.

2. Bedømmelse

47. Efter Kommissionens opfattelse er ydelserne momsfrataget, da de udgør en terapeutisk behandling af mennesker, som udføres af en udøver af et anerkendt paramedicinsk erhverv inden for rammerne af dennes erhvervsvirksomhed. Hvis ikke fysioterapeuter ifølge den nationale erhvervslovgivning er berettiget til at udføre sådanne behandlinger, må medlemsstaten forbyde det ved erhvervsretlige hhv. disciplinære foranstaltninger og ikke ved at udelukke ydelserne fra momsfratagelse. Det skal ikke undersøges i hvert

49. Formålet med at momsfratage terapeutisk behandling af mennesker er, som tidligere nævnt, at disse ydelser ikke bliver gjort dyrere²⁰. Det er dog en betingelse for momsfratagelsen, at ydelserne opfylder visse

20 — Jf. ovenfor punkt 38.

kvalitetsstandarder. Det er derfor fastsat i bestemmelserne, at tjenesteydelserne skal præsteres som led i udøvelsen af et medicinsk eller paramedicinsk erhverv og således udføres af en kompetent person²¹.

50. Det er overladt til medlemsstaterne at fastlægge de pågældende erhverv. Det er dog tvivlsomt, om denne skønsbeføjelse omfatter fastlæggelsen af den virksomhed, der består i udøvelsen af et bestemt erhverv og som derfor er momsfrataget.

51. Dette fremgår ikke klart af ordlyden af sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c). Kun i den engelske version af bestemmelsen kan ordlyden forstås således, at medlemsstaterne også fastlægger, hvilken virksomhed der må anses for at henhøre under et paramedicinsk erhverv. Den engelske version lyder: »*the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned*«. Her fremgår det dog ikke klart, om udtrykket »*as defined by the Member State*« skal forstås således, at det kun sigter til ordene »*medical and paramedical professions*« eller om det sigter til hele vendingen »*the exercise of the medical and paramedical professions*«.

52. Kommissionen forstår nærmest udtrykket »som et led i udøvelse af [...] dertil knyttede erhverv« i den faktiske betydning, dvs. at den pågældende ydelse skal præsteres inden for den erhvervsmæssige virksomhed og ikke inden for rammerne af en anden (bi-) beskæftigelse.

53. For det første er det imidlertid uklart, hvorledes de faktiske rammer for udøvelsen af det paramedicinske erhverv skal fastlægges. Her kan man ganske vist anvende forskellige kriterier, såsom at den terapeutiske behandling udføres i lokalerne for den pågældendes praksis. Men hvordan skal man i så fald vurdere hjemmebesøg? Netop den omstændighed, at en sådan virksomhed ikke har nogen forbindelse med det udøvede erhverv, er et pålideligt holdepunkt for, at tjenesteyderen er gået ud over sine erhvervsmæssige rammer.

54. På den anden side har Kommissionen ikke taget hensyn til direktivets formål om, at terapeutisk behandling af mennesker kun skal momsfrtages, når den udføres af personer, som er kvalificerede dertil²².

21 — Jf. ovenfor punkt 37.

22 — Jf. ovenfor punkt 39.

55. Direktivet overlader det til medlemsstaterne at fastlægge de medicinske og paramedicinske erhverv, hvis udøvere er kvalificerede til at præstere terapeutiske ydelser. Fastlæggelsen heraf ville imidlertid være ufuldstændig, hvis den kun stillede abstrakte krav til kvalifikationerne hos de personer, som vil udøve et bestemt lægeligt erhverv, uden samtidig at fastlægge, hvilken virksomhed erhvervet omfatter. Det er nemlig ikke alle de kvalifikationer, som kræves til udøvelse af medicinske og paramedicinske erhverv, der forbereder til alle former for terapeutiske behandlinger. Det siger sig selv, at en fysioterapeut f.eks. ikke er uddannet til at foretage kirurgiske indgreb. Skulle vedkommende alligevel gøre dette, vil det være i strid med direktivets formål om momsfrigørelse af sådanne ydelser. Det skøn, som tilkommer medlemsstaterne ved fastlæggelsen af de medicinske og paramedicinske erhverv, omfatter derfor også en beføjelse til at fastlægge den virksomhed, som det pågældende erhverv kvalificerer til og dermed også til at begrænse momsfrigørelsen til denne virksomhed.

56. Kommissionen har i denne sammenhæng foreslået, at udførelsen af terapeutiske behandlinger, som overskrider de faglige grænser for et erhverv, forbydes ved

erhvervsretlige regler herom, i stedet for at drage retsfølger heraf for momsfrigørelsen.

57. Det må medgives Kommissionen, at momsbestemmelser normalt ikke har til formål at sikre kvaliteten. I overensstemmelse hermed har Domstolen også fastslået i sin faste praksis, at princippet om afgiftsneutralitet i almindelighed er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner²³.

58. Med den foreliggende momsfrigørelse forfølger de momsretlige bestemmelser imidlertid netop et mål i den almene interesse. Dette mål tilsiger, at en ydelse kun momsfriges, hvis den præsteres af en person, som i almindelighed er kvalificeret hertil.

59. Kommissionen frygter imidlertid, at der vil opstå betydelige forskelle i medlemsstaterne ved momsfrigørelse af terapeutiske behandlinger, såfremt fritagelsen afhænger af uddannelsens indhold.

23 — Dom af 2.8.1993 i sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16 og 17, Fischer, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 21 og 27 ff. af 29.6.1999 i sag C-158/98, Coffeshop »Siberië«, Sml. I, s. 3971, præmis 14 og 21, og af 29.6.2000 i sag C-455/98, Salumets, Sml. I, s. 4993, præmis 19.

60. Herom må for det første fastslås, at fællesskabslovgiver tillader visse indbyrdes afvigelser i de nationale retsforskrifter, da der er indrømmet medlemsstaterne et skøn ved fastlæggelsen af de medicinske og paramedicinske erhverv.

62. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder i det konkrete tilfælde har taget tilstrækkeligt hensyn til princippet om afgiftsneutralitet ved sin vurdering af diagnosticeringen af forstyrrelsesfelter.

61. Endvidere udelukker princippet om afgiftsneutralitet, at uddannelsens indhold i en medlemsstat kan føre til en vilkårlig anvendelse af momsfrigtagelsen, som afviger alt for stærkt fra de øvrige medlemsstater²⁴. Ifølge dette princip må ensartede ydelser ikke behandles forskelligt, blot fordi de præsteres af personer med en forskellig erhvervsmæssig baggrund²⁵. Ved terapeutiske behandlinger af mennesker har tjenesteyderens personlige kvalifikationer imidlertid en afgørende betydning for selve ydelsens kvalitet. Følgelig kan ydelser, som udføres af personer, der ikke er uddannet hertil, og ydelser udført af personer, som er kvalificerede dertil, som hovedregel ikke betragtes som ensartede.

63. Her opstår imidlertid problemet om, at denne form for terapeutisk behandling muligvis ikke kan henføres til noget medicinsk eller paramedicinsk erhverv, fordi der er tale om en ny og alternativ behandling. Desuden har denne metode tilsyneladende et tværfagligt grundlag, da den sætter de sjælelige og organiske forstyrrelser, som traditionelt behandles af personer tilhørende forskellige erhvervsgrupper — bl.a. også af fysioterapeuter, hvor der er tale om forstyrrelse af motorik — i forbindelse med diagnoser og behandlinger i munden og kæben.

64. Det ville være uforeneligt med ånden i og formålet med sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), såfremt en ydelse, der uomtvisteligt må anses for en terapeutisk behandling af mennesker, i sidste ende

24 — Se ovenfor under punkt 37 og 42 ff.

25 — Se ovenfor under punkt 42 og henvisningerne i fodnote 19.

alligevel blev undergivet moms, fordi den ikke passer ind i nogen af de traditionelle erhvervsprofiler²⁶.

at Solleveld netop ofte får henvist patienter fra læger, som åbenbart ikke selv kan (eller vil) anvende denne metode.

65. For at undgå dette, bør de nationale retsfor skrifter, der fastlægger området for et erhverv, ikke fortolkes for snævert. Det må derimod sikres, at de er tilstrækkeligt fleksible til også at kunne omfatte nye og tværfaglige metoder. Erhverv, der forudsætter en omfattende uddannelse, vil som hovedregel indrømme et større spillerum end erhverv, der kræver færre kvalifikationer.

66. Ud fra denne opfattelse kunne man antage, at virksomhed i forbindelse med diagnosticering af forstyrrelsesfelter i hvert fald er momsfritaget, hvis den udføres af en læge eller en tandlæge, da udøverne af disse erhverv har en omfattende medicinsk uddannelse. På den anden side er det tvivlsomt, om læger eller tandlæger faktisk er bedre kvalificeret hertil end fysioterapeuter. Det fremgår nemlig af den præjudicielle forelæggelse,

67. Det er uklart, om ydelser i forbindelse med diagnosticering af forstyrrelsesfelter faktisk er momsfritaget ifølge nederlandsk ret, såfremt de udføres af en læge. Dette har Solleveld gjort gældende er tilfældet. Den nederlandske regering ville ikke under den mundtlige forhandling tage entydigt stilling til dette spørgsmål, selv om den udtrykkeligt blev opfordret dertil. Såfremt den forelæggende ret skulle nå til den overbevisning, at en læges ydelser på dette område er momsfritaget, må den efterprøve, om tilsvarende ydelser fra en fysioterapeut kan ligestilles hermed under hensyn til, at udøvere af dette erhverv er lige så kvalificerede som læger til at præstere sådanne ydelser. Såfremt dette er tilfældet, følger det af princippet om afgiftsneutralitet, at de skal behandles lige.

68. Såfremt en anerkendt form for terapeutisk behandling ifølge de gældende regler hverken henhører under et medicinsk eller et paramedicinsk erhverv, må det endvidere tages i betragtning, om tjenesteyderen råder over særlige kvalifikationer til anvendelse af den nye metode, f.eks. fordi han har gennemgået en specialiseret videreuddannelse.

²⁶ — Dette kan dog også rejse spørgsmålet om, om sådanne ydelser faktisk kan anses for terapeutiske behandlinger.

69. Sammenfattende må det konkluderes, at det ifølge sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), er tilladt for medlemsstaterne at fastlægge, hvilke terapeutiske behandlinger af personer der må anses for virksomhed henhørende under et bestemt medicinsk eller paramedicinsk erhverv og som sådan være momsfrataget. Fastlæggelsen heraf skal

dog være tilstrækkeligt fleksibel til, at det også er muligt at anse alternative og tværfaglige metoder, der er anerkendt som terapeutisk behandling, for at henhøre under en eller flere erhvervsgruppers fagområde. Ved udøvelsen af denne beføjelse skal medlemsstaterne desuden overholde princippet om afgiftsneutralitet.

V — Forslag til afgørelse

70. Jeg skal som følge heraf foreslå, at Hoge Raads præjudicielle spørgsmål besvares på følgende måde:

Sag C-444/04

»Sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), indrømmer medlemsstaterne et skøn ved fastlæggelsen af de til lægegering knyttede erhverv. Ved udøvelsen af dette skøn skal medlemsstaterne tage hensyn til sjette direktivs formål og til almindelige retsgrundsætninger, navnlig ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den pågældende

medlemsstat har overskredet sit skøn ved ikke at momsfritage psykoterapeuters ydelser i modsætning til de tilsvarende ydelser fra psykiatere og psykologer.«

Sag C-443/04

»En medlemsstat er ifølge sjette direktivs artikel 13 A, stk. 1, litra c), berettiget til at fastlægge de terapeutiske behandlinger af mennesker, der må anses for virksomhed henhørende under fagområdet for et bestemt lægeligt eller dertil knyttet erhverv, og der som sådan er momsfritage. Fastlæggelsen heraf skal dog være tilstrækkeligt fleksibel til, at det også er muligt at anse alternative og tværfaglige metoder, der er anerkendt som terapeutisk behandling, for at henhøre under fagområdet for en eller flere erhvervsgrupper. Ved udøvelsen af denne beføjelse skal medlemsstaterne endvidere overholde princippet om afgiftsneutralitet.«