

Conclusions

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 10. december 2002(1)

Sag C-45/01

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

mod

Finanzamt Gießen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Moms ? artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette direktiv 77/388/EØF ? fritagelse ? psykotераpeutiske behandlinger foretaget i et ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, hos en privatretlig stiftelse, der er anerkendt som almennyttig ? direkte virkning«

I – Indledning

1. Med sine fire præjudicielle spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof oplyst, hvorvidt psykotераpeutiske behandlinger foretaget i en stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, der ikke er læger, skal fritages for merværdiafgift i overensstemmelse med de to afgiftsfritagelsesbestemmelser i sjette momsdirektiv (2) (herefter »direktivet«) vedrørende pleje henholdsvis behandling af personer.
2. Direktivet foreskriver afgiftsfritagelse for hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige eller lignende institutioner. Endvidere skal behandling af personer som et led i udøvelsen af lægegerning og dertil knyttede erhverv fritages for merværdiafgift. Som følge af, at den sagsøgende stiftelse af grunde, som herefter skal undersøges nærmere, ikke kunne gøre brug af sidstnævnte afgiftsfritagelse, anmodede den den forelæggende revisionsret om at anlægge en vid fortolkning af den førstnævnte fritagelsesbestemmelse.
3. Den forelæggende ret ønsker således med sine to første præjudicielle spørgsmål hovedsageligt belyst, hvorvidt den førstnævnte fritagelsesbestemmelse kan finde anvendelse på hovedsagen. Det tredje præjudicielle spørgsmål vedrører den sidstnævnte fritagelsesbestemmelse. Det fjerde præjudicielle spørgsmål drejer sig om, hvorvidt de to fritagelsesbestemmelser har generel direkte virkning.

II – Retsforskrifter

A – De fællesskabsretlige bestemmelser

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), bestemmer:
»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:
[...]

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

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

5. Sjettes direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, har følgende ordlyd:

a)»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

–de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

–de skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

–deres priser skal være godkendt af det offentlige eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift

–fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

b)Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

–de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

–de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

B – Nationale bestemmelser

6. Følgende er fastsat i § 4 i Umsatzsteuergesetz 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG« (3)) i den på det relevante tidspunkt gældende affattelse:

»Blandt de transaktioner, der er omtalt i § 1, stk. 1, nr. 1-3, er følgende fritaget:

[...]

14. omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, naturlæge, fysioterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz eller fra virksomhed som klinisk kemiker. Fritaget er ligeledes andre ydelser fra foreninger, hvis medlemmer udøver et af de i første punktum nævnte erhverv, præsteret over for deres medlemmer, såfremt disse ydelser anvendes direkte til at skabe omsætning, der er fritaget i henhold til første punktum.

[...]

16. omsætning, der har nær tilknytning til drift af hospitaler, klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse såvel som til drift af ældreboliger, alderdomshjem og plejehjem, når

a) disse foretagender drives efter offentligretlige regler af juridiske personer eller

[...]

c) ydelserne for så vidt angår klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse udøves under lægetilsyn og mindst 40% af ydelserne i det foregående kalenderår blev udført for de i nr. 15, litra b), nævnte personer [...]

7. § 4, nr. 15, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1980 nævner følgende personer:

»forsikrede, modtagere af socialhjælp [...] eller pensionsberettigede«.

8. Ifølge Bundesverfassungsgerichts retspraksis forbyder artikel 3, stk. 1, i Grundgesetz (den tyske grundlov), at det alene på grundlag af den retlige organisationsform afgøres, om der kan ydes fritagelse for omsætningsafgift for lægelig virksomhed. Det følger heraf, at fritagelsen for en person, som udøver et af de i UStG i § 4, nr. 14, første punktum, nævnte erhverv, ikke er begrænset til den person, der udøver et sådant erhverv, men også kan kræves af et

interessentskab eller et kapitalselskab.

III – Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

9. Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (herefter »stiftelsen«) er en almennyttig privatretlig stiftelse. Ifølge forelæggelseskendelsen har stiftelsen til formål at fremme klinisk psykologi. Den tilstræber at forbedre behandlingsmetoderne ved grundforskning og anvendt forskning inden for klinisk psykologi. Til dette formål driver den et ambulatorium, hvor uddannede psykologer, der er ansat af stiftelsen, udfører psykoterapeutisk behandling af patienterne.

10. De uddannede psykologer, der var ansat ved stiftelsen i 1990, var ikke læger. De havde imidlertid tilladelse til at praktisere i medfør af Heilpraktikergesetz (lov om naturlæger) og havde videreuddannet sig til psykoterapeuter.

11. I 1990 blev mere end 40% af stiftelsens ydelser til sikrede i henhold til den lovbestemte socialsikring foretaget til fordel for modtagere af socialhjælp eller til pensionsberettigede. Direktionsmedlemmerne og stiftelsens ledende medarbejdere var psykoterapeuter, der havde tilladelse til at praktisere som naturlæger (»Heilpraktiker«).

12. Finanzamt pålagde stiftelsens ydelser i 1990 moms efter den nedsatte sats i henhold til UStG's § 12, stk. 2, nr. 8. Finanzamt var i modsætning til stiftelsen af den opfattelse, at ydelserne ikke kunne fritages for betaling af den nævnte afgift i medfør af UStG's § 4, nr. 16, litra c).

13. Stiftelsen anlagde sag til prøvelse af afgiftsansættelsen for 1990 ved Hessisches Finanzgericht, idet den gjorde gældende, at den omhandlede fritagelse ifølge en fortolkning, der var forenelig med den tyske forfatning og fællesskabsdirektiverne, ikke alene fandt anvendelse på »ydelser udført under lægetilsyn«, men ligeledes på ydelser udført af institutioner for psykoterapeutisk behandling, når disse ledes af uddannede psykologer, der har en supplerende lægelignende uddannelse inden for psykoterapi, og som har tilladelse til at praktisere som naturlæger, og ikke af læger. Afgslaget på fritagelse medfører uden saglig grund en forskelsbehandling i forhold til tilsvarende ydelser udført under lægetilsyn.

14. Finanzgericht fandt, at en anvendelse af UStG's § 4, nr. 16, litra c), der går ud over dens ordlyd, hverken var påkrævet efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), eller ud fra forfatningsretlige synspunkter. Finanzgericht frifandt herefter sagsøgte, da stiftelsen ikke havde udført de i § 4, nr. 16, litra c), angivne ydelser under lægetilsyn.

15. Stiftelsen iværksatte revisionsanke til Bundesfinanzhof, der besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF også psykoterapeutiske behandlinger i et ambulatorium, som en stiftelse (almennyttig institution) udfører ved hjælp af ansatte uddannede psykologer, som har tilladelse til at praktisere i henhold til Heilpraktikergesetz, men som ikke er autoriseret som læger?

2) Forudsætter »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF en formel anerkendelsesprocedure, eller kan anerkendelsen ligeledes udledes af andre ordninger (f.eks. ordninger vedrørende den sociale sikringsinstitutions overtagelse af udgifterne), som gælder fælles for hospitalet, centre for lægebehandling og andre institutioner?

Bortfalder en afgiftsfritagelse, såfremt den sociale sikringsinstitution ikke eller kun delvis godtgør patienterne udgifterne ved den psykoterapeutiske behandling, som sagsøgerens nævnte medarbejdere udfører?

3) Er sagsøgerens psykoterapeutiske behandlinger afgiftsfrie på grund af merværdiafgiftens neutralitet, fordi de af denne beskæftigede psykoterapeuter kunne have udført de samme behandlinger afgiftsfrit efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF, hvis de havde udført dem selvstændigt som afgiftspligtige?

4) Kan sagsøgeren påberåbe sig afgiftsfritagelse af sine transaktioner i form af psykoterapeutiske behandlinger efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 77/388/EØF?»

IV – Om de præjudicielle spørgsmål

16. De præjudicielle spørgsmål vedrører dels fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1,

litra b), dels fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

17. Selv om det på grund af den ambulante karakter af de ydelser, som stiftelsen har udført, synes nærliggende at anvende sidstnævnte bestemmelse, vedrører de første to præjudicielle spørgsmål først og fremmest fritagelsen i litra b). Dette hænger åbenbart sammen med, at der på det tidspunkt, hvor hovedsagen blev anlagt, endnu ikke var opnået ligestilling mellem juridiske og fysiske personer i forhold til de nationale retsregler til gennemførelse af afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) [herefter »litra c)«], hvorfor en fritagelse alene af den grund formentlig ville have været udelukket. Man koncentrerede sig derfor i forbindelse med tvisten i sagen om fritagelsen i litra b).

18. Sagsøgeren i hovedsagen har ved den nationale ret hovedsageligt gjort gældende, at den nationale bestemmelse – § 4, nr. 16, i UStG 1980 – til gennemførelse af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) [herefter »litra b)«] er i strid med fællesskabsretten, for så vidt som bestemmelsen foreskriver, at det kun er muligt at anvende den pågældende fritagelse, såfremt behandlingen sker som et led i udøvelsen af lægegering. En sådan betingelse kan ikke udledes af direktivet.

A – Det første og det andet præjudicielle spørgsmål

19. Den forelæggende ret mener, at anvendelse af fritagelsen i henhold til litra b) først og fremmest afhænger af, om den pågældende stiftelse har foretaget transaktioner, som kan anses for at være nært beslægtet med hospitalsbehandling eller pleje. Dette udledes af, at de psykoterapeutiske behandlinger, som stiftelsen har foretaget, hverken udgør hospitalsbehandling eller pleje i betydningen behandling foretaget under opsyn af autoriserede læger.

20. En anden forudsætning for at anvende fritagelsen i henhold til litra b), som skal undersøges, er, at den pågældende stiftelse – såfremt den ikke er et offentligretligt organ, et hospital eller et center for lægebehandling og diagnostik – kan betragtes som en behørigt anerkendt institution i denne bestemmelses forstand.

21. Da de to første præjudicielle spørgsmål således vedrører direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og da der ligger en vis fortolkning af denne bestemmelse til grund for dem, skal de undersøges samlet.

1. Parternes argumenter

22. *Stiftelsen* har i første omgang kritiseret de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål og anført, at de ydelser, som de ansatte psykoterapeuter har udført, omfatter diagnostik, behandling og pleje af psykiske sygdomme eller forstyrrelser, således at der er tale om lægelige ydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dommen af 14. september 2000 i sag C-384/98 (4), som vedrørte menneskers sundhed.

23. Stiftelsen har i denne forbindelse understreget, at det, der er vigtigt, er det materielle indhold af ydelsen og ikke den formelle autorisation som læge eller som en person, der i henhold til den for erhvervet gældende lovgivning er sidestillet med en læge. I overensstemmelse hermed skal udtrykket »pleje« ikke forstås således, at det kun omfatter pleje under lægetilsyn, men derimod også pleje, udført af et medlem af en lægestand, der er autoriseret, og hvis kvalifikationer ? som de i hovedsagen omhandlede uddannede psykologer ? kan sammenlignes med en læges.

24. Den tyske regering har navnlig under den mundtlige forhandling taget afstand fra denne opfattelse og begæret en ikke alt for vid fortolkning af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i det mindste for at tage hensyn til, at denne bestemmelse har karakter af en undtagelse.

Regeringen har henvist til dommen af 11. januar 2001 i sag C-76/99 (5), i hvilken Domstolen har fastslået, at den pågældende afgiftsfritagelse har til formål at sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling. Andre former for pleje skal ifølge regeringen ikke privilegeres. I øvrigt ser den tyske regering sin fortolkning bekræftet i den kendsgerning, at litra b) i modsætning til litra c) ikke sonder mellem behandling af personer som et led i udøvelse af »lægegering« eller af »dertil knyttede erhverv«.

25. Den tyske regering mener heller ikke, at de af stiftelsen udførte psykoterapeutiske behandlinger udgør »transaktioner i nær tilknytning«, eftersom stiftelsens virksomhed afsluttes i sig selv, og de omstridte behandlinger ikke har nogen tilknytning til andre behandlinger.

26. Den *danske regering* har ligeledes gjort gældende, at fritagelsen efter litra b) skal fortolkes strengt. Ifølge denne regering skal fritagelsen betinges af, at den behandling, der skal fritages, enten kan anses for en egentlig hospitalsbehandling eller pleje i betydningen behandling, der udføres af en autoriseret læge, eller har en tilstrækkelig direkte sammenhæng med en sådan hospitalsbehandling eller pleje.

27. Ifølge *Kommissionen* ønsker den forelæggende ret med sit første spørgsmål oplyst, om de omstridte psykoterapeutiske behandlinger, der ikke udføres af autoriserede læger, falder ind under begrebet »pleje« og/eller »transaktioner i nær tilknytning«.

28. Kommissionen går i denne sammenhæng ind for en vid fortolkning, hvorefter begrebet »pleje« efter litra b) og begrebet »lægelige ydelser, der vedrører personers sundhed« efter litra c) principielt omfatter de samme ydelser, nemlig lægelige ydelser, der vedrører personers sundhed. Kommissionen har i denne forbindelse understreget, at ydelserne efter litra b) og ydelserne efter litra c) adskiller sig mindre ved deres karakter end ved den form, hvorunder de udføres (6) .

29. Det er endvidere i overensstemmelse med indholdet og formålet med afgiftsfritagelsen efter litra b) at indordne de omstridte psykoterapeutiske behandlinger under begrebet »pleje«.

Kommissionen har i denne henseende henvist til dommen i sagen *Kommissionen mod Frankrig* (7) , i hvilken Domstolen har anset indholdet og formålet med afgiftsfritagelsen efter litra b) for at bestå i at »sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms«. Kommissionen har tilføjet, at der her ikke er tale om »transaktioner i nær tilknytning« til pleje, eftersom de pågældende psykoterapeutiske behandlinger udgør selvstændige ydelser.

30. *Kommissionen* mener derfor, at anvendeligheden af fritagelsen efter litra b) i hovedsagen afhænger af, om stiftelsen skal anses for en »anden lignende behørigt anerkendt institution«. Hvad angår det tilsvarende andet præjudicielle spørgsmål har såvel *Kommissionen* som den *danske regering* konstateret, at direktivet ikke indeholder bestemmelser om en formel anerkendelsesprocedure, hvorfor det i overensstemmelse hermed påhviler den nationale lovgivning at fastsætte formen for en sådan anerkendelse.

31. *Kommissionen* har imidlertid understreget, at anerkendelsens form ligeledes kan følge af betingelser, der ikke vedrører skatteretten, for så vidt som de vedrører transaktioner, der giver en omsætning. Kommissionen anerkender, at socialsikringsinstitutionernes godtgørelse muligvis kan være afgørende her. Derimod kan en delvis godtgørelse ikke danne grundlag for en delvis anerkendelse af den pågældende institution.

32. Også *stiftelsen* mener, at national ret er afgørende med hensyn til anerkendelsen af den pågældende institution. Den har tilføjet, at godtgørelsen af deres ydelser sker på samme måde som for tilsvarende lægeydelser, hvorfor det bør antages, at der foreligger en anerkendelse i henhold til national ret.

33. Som følge af den *tyske* regerings forslag til besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål er det ifølge denne regering ikke nødvendigt at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

Subsidiært har den anført, at anerkendelsesproceduren skal reguleres i national ret. En anerkendelse, der sker på baggrund af rent ikke-afgiftsmæssige kriterier – som eksempelvis en godtgørelse fra de sociale sikringsinstitutioner – er principielt ikke udelukket, men det kræver imidlertid, at sådanne kriterier er omhandlet i den nationale momslovgivning. Den *tyske regering* har understreget, at institutionerne ifølge national ret skal udføre deres ydelser under lægetilsyn.

2. Bemærkninger

Ydelsernes karakter

34. For at anvende afgiftsfritagelsen efter litra b) kræves det i første omgang, at de pågældende psykoterapeutiske behandlinger enten kan kvalificeres som lægeydelser eller som transaktioner i nær tilknytning hertil. Det er derimod ubestridt, at kriteriet om hospitalsbehandling ikke er relevant.

35. Det skal bemærkes, at ifølge fast retspraksis er fritagelserne selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles

merværdiafgiftssystem, som er indført ved sjette direktiv (8) .

36. Det er tvivlsomt, om de pågældende psykoterapeutiske behandlinger kan kvalificeres som »transaktioner i nær tilknytning« til pleje. Kommissionen har med rette henvist til dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (9) , hvorefter dette begreb svarer til forholdet mellem en sekundær ydelse og hovedydelsen. Der er imidlertid tydeligt ikke nogen sammenhæng mellem de i denne sag relevante ydelser og andre lægeydelser: De udføres ikke inden for rammerne af en hospitalsbehandling og kan heller ikke anses for at være et komplement til den pleje, der er udført af autoriserede læger.

37. Ifølge dom af 25. februar 1999 i sag C-349-96 (10) skal »en ydelse anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser«. Eftersom de pågældende ydelser for så vidt udgør selvstændige ydelser, da de ikke har nær tilknytning til hospitalsbehandling eller medicinske behandlinger, kan de ikke kvalificeres som sekundære ydelser. I overensstemmelse hermed er de ikke omfattet af kriteriet om »transaktioner i nær tilknytning« til pleje.

38. Det første præjudicielle spørgsmål skal formentlig forstås således, at den forelæggende ret ligeledes ønsker svar på, om og i hvilket omfang de pågældende psykoterapeutiske behandlinger er omfattet af begrebet »pleje«.

39. I denne forbindelse er det i den foreliggende sag navnlig spørgsmålet, om kvalifikationen af de pågældende psykoterapeutiske ydelser som »pleje« alene må udelukkes af den grund, at der ikke er tale om ydelser udført af autoriserede læger.

40. Denne opfattelse støttes utvivlsomt af kravet om en snæver fortolkning af afgiftsfritagelserne i direktivets artikel 13, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (11) .

41. Imidlertid taler indholdet af og formålet med kravet om en snæver fortolkning imod en sådan streng fortolkning. Formålet består nemlig i at garantere, at de afgiftsmæssige privilegier, som artikel 13 indrømmer visse ydelser, kun kommer sådanne ydelser til gode, som er i overensstemmelse med indholdet og formålet hermed. Med hensyn til begunstigelsen af lægeydelser i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) eller c), gør kravet om en streng fortolkning sig i overensstemmelse hermed kun gældende, når der er tale om, hvorvidt samtlige ydelser, som en læge udfører i tilknytning til sit erhverv, skal eller ikke skal begunstiges i afgiftsmæssig henseende (12) . I den foreliggende sag drejer det sig imidlertid ikke om at sondre mellem enkelte lægeydelser, men derimod om den afgiftsmæssige behandling af ydelser, der – såfremt de var udført af autoriserede læger – ubestridt skulle begunstiges.

42. Den tyske regering bestrider nemlig ikke, at de pågældende psykoterapeutiske behandlinger vedrører menneskers sundhed. De er således i overensstemmelse med Domstolens definition af udtrykket »behandling af personer« i henhold til litra c) som værende lægelige ydelser, der vedrører personers sundhed (13) .

43. Ved anvendelsen af litra b) er kravet om en streng fortolkning af afgiftsfritagelsen i direktivets artikel 13 således i princippet ikke til hinder for, at psykoterapeutiske behandlinger behandles på lige fod, uanset om de pågældende psykoterapeuter er autoriserede. Det er imidlertid spørgsmålet, hvilken betydning der skal tillægges den omstændighed, at kriterierne i litra b) og c) ikke har samme ordlyd med hensyn til pleje: Mens litra b) taler om »pleje«, henviser litra c) til »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv«.

44. Domstolen har senest beskæftiget sig med forholdet mellem de to fritagelsesbestemmelser i Kügler-dommen, i hvilken den fastslog følgende: »Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), hvis anvendelsesområder er adskilte, har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand. Denne bestemmelses litra b) fritager alle ydelser, der udføres inden for hospitalerne, mens litra c) fritager lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted« (14) .

45. Ifølge Domstolen er det således muligt at foretage en klar sondring mellem de to

afgiftsfritagelser, hvorved kriteriet for anvendelsen ikke så meget er karakteren af ydelserne, som det sted, hvor de udføres. Domstolen tager med denne opfattelse på korrekt vis udgangspunkt i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (15) . I denne dom fastslog Domstolen, at litra b) fritager ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling [pleje] i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed og i reglen uden at der søges vinding, bl.a. med det formål at beskytte den offentlige sundhed, hvorimod litra c), omhandler fritagelse af ydelser, der udføres uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed.

46. Den forskellige formulering af fritagelsesbestemmelserne kan formentlig forklares med, at de vedrører virksomhed, der udføres forskellige steder, nemlig i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed, i litra b), og uden for hospitalerne, navnlig i en konsultation eller klinik, i litra c). Karakteren af ydelsen synes derimod ikke at være udslagsgivende, hvorfor begge fritagelsesbestemmelser til trods for deres forskellige ordlyd ikke burde være til hinder for en anvendelse af fritagelsen efter litra b) på de i denne sag relevante psykoterapeutiske behandlinger.

47. Det er endvidere i overensstemmelse med såvel indholdet af og formålet med den afgiftsmæssige begunstigelse som med afgiftsneutralitetsprincippet at indordne de pågældende psykoterapeutiske behandlinger under begrebet »pleje«.

48. Hvad angår ånden i og formålet med afgiftsfritagelsen for lægeydelser har Domstolen gentagne gange fastslået, at en sådan begunstigelse har til formål »at sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms« (16) . Hvad angår omkostningerne er ydelsens indhold mere afgørende end behandleren.

49. I Kügler-dommen (17) erindrede Domstolen endvidere om, at »princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms«. I det omfang stiftelsens ansatte råder over de nødvendige kvalifikationer som uddannede psykologer med en supplerende uddannelse som naturlæger, således at deres ydelser kan sidestilles med ydelser, der leveres af tilsvarende specialister, er afgiftsneutralitetsprincippet til hinder for en forskelsbehandling af de ydelser, som leveres af disse to erhvervsgrupper.

50. Endelig skal jeg behandle argumentet, hvorefter anvendelsen af litra b) på psykoterapeutiske behandlinger af den i denne sag relevante type medfører en overlapning af anvendelsesområdet for henholdsvis litra b) og litra c).

51. I betragtning af den tydelige sondring i Domstolens praksis (18) burde en overlapning i reglen ikke være mulig. Den nævnte konstatering i Kügler-dommens præmis 36 kan efter min opfattelse heller ikke fortolkes således, at de pågældende psykoterapeutiske behandlinger ikke er omfattet af litra b), alene fordi de udføres i et ambulatorium. Hvorvidt denne omstændighed har betydning for anvendeligheden af afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal snarere undersøges i forbindelse med kriteriet om »andre lignende behørigt anerkendte institutioner«.

Om anerkendelse af stiftelsen

52. Med hensyn til spørgsmålet om anerkendelse af stiftelsen kan jeg i betragtning af den relative store overensstemmelse mellem parternes indlæg og Kügler-dommen fatte mig i korthed. Kügler-dommen vedrører ganske vist afgiftsfritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), og den deri fastsatte anerkendelse som en institution, der er oprettet i socialt øjemed. Denne afgiftsfritagelse synes imidlertid at kunne sammenlignes med afgiftsfritagelsen i litra b): Fritagelsen afhænger således både af ydelsens karakter og af stedet, hvor ydelsen leveres, mens litra g) også lægger vægt på offentligretlige organer eller andre organer – der er anerkendt af den pågældende medlemsstat – som foretagender af almennyttig karakter. Ordlyden af litra g) virker kun mere tydelig i det omfang det udtrykkeligt nævner medlemsstatens kompetence med hensyn til anerkendelsen.

53. I den foreliggende sag er det heller ikke omtvistet, at spørgsmålet om, hvorvidt en institution

er behørigt anerkendt med henblik på en anvendelse af afgiftsfritagelsen efter litra b), skal afgøres efter national ret, eftersom direktivet ikke indeholder nogen bestemmelser herom. Kügler-dommen kan derfor anvendes på denne sag. Ifølge denne sag »[...] tilkommer [det] således de nationale myndigheder – i overensstemmelse med fællesskabsretten og under de nationale retters kontrol, navnlig i lyset af den praksis, som den kompetente forvaltning følger i lignende tilfælde – at fastlægge de organer, der skal anerkendes som foretagender af social karakter i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)« (19) .

54. Med hensyn til spørgsmålet om, hvilke nationale bestemmelser der her kommer i betragtning, har Domstolen udtalt følgende: »I tvisten i hovedsagen kan den forelæggende ret således tage hensyn til, at der findes specifikke bestemmelser – landsdækkende eller regionale, fastsat i lovgivning eller administrativt, vedrørende afgifter eller social sikring – det forhold, at foreninger, der udøver samme virksomhed som sagsøgeren i hovedsagen, allerede er omfattet af en tilsvarende fritagelse under hensyn til den almene interesse i denne virksomhed, og til det forhold, at udgifterne til de ydelser, der præsteres af sagsøgeren i hovedsagen, eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser, der er oprettet ved lov, eller af socialsikringsorganer, som private erhvervsdrivende, såsom sagsøgeren i hovedsagen, har indgået aftaler med« (20) .

55. Da indholdet af litra g) kan sammenlignes med indholdet af litra b) (21) , synes disse henvisninger også at være afgørende for fortolkningen af litra b).

56. Som følge af ovenstående foreslår jeg, at det første og det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388/EØF omfatter psykoterapeutiske behandlinger i et ambulatorium, som en stiftelse udfører ved hjælp af ansatte uddannede psykologer, som har tilladelse til at praktisere i henhold til Heilpraktikergesetz, men ikke er autoriseret som læger, og at denne behandling skal betegnes som »pleje« og følgelig ikke som »transaktioner i nær tilknytning hertil«. Det tilkommer den nationale ret under hensyn til alle relevante omstændigheder at fastslå, om en afgiftspligtig udgør en »anden behørigt anerkendt institution« i den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), forudsatte betydning.

B – Det tredje præjudicielle spørgsmål

1. Parternes argumenter

57. Hvad angår det tredje præjudicielle spørgsmål er parterne navnlig uenige om nødvendigheden af at besvare spørgsmålet. Derimod hersker der bred enighed om besvarelsen af dette.

58. Den tyske regering anser det for ufornuddent at besvare spørgsmålet, fordi direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), udgør en særbestemmelse i forhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvorfor førstnævnte bestemmelse har forrang for sidstnævnte bestemmelse. Kommissionen har henvist til, at Bundesfinanzhof kun har forelagt det tredje præjudicielle spørgsmål for det tilfælde, at afgiftsfritagelsen efter litra b) ikke finder anvendelse. Det er alligevel nødvendigt at besvare det tredje spørgsmål, eftersom det er den forelæggende rets opgave at fastslå, om afgiftsfritagelsen efter litra b) er anvendelig i den foreliggende sag.

59. Vedrørende forholdet mellem afgiftsfritagelsen efter litra b) og afgiftsfritagelsen efter litra c) har stiftelsen anført, at litra c) som følge af afgiftsneutralitetsprincippet udgør en mere speciel bestemmelse i forhold til litra b). En vid fortolkning af begrebet »pleje« efter litra b), som stiftelsen foreslår, ville nemlig medføre, at »dertil knyttede erhverv« i den i litra c) anvendte betydning også ville være omfattet af litra b). Stiftelsen lægger således til grund, at det tredje spørgsmål skal behandles.

60. I den foreliggende sag har stiftelsen hovedsageligt understreget, at de ydelser, som stiftelsens ansatte psykoterapeuter leverede, ville have været afgiftsfrie, hvis de havde været ydet i en privat praksis. I denne forbindelse har stiftelsen fremhævet, at psykoterapeuterne har udøvet deres erhverv selvstændigt og på eget ansvar til trods for, at der foreligger en arbejdskontrakt.

61. Den tyske regering har ligeledes fastholdt, at de i stiftelsen ansatte psykoterapeuter ville have kunnet udføre de samme behandlinger afgiftsfrit, såfremt de havde udøvet disse selvstændigt som afgiftspligtige, da psykoterapeutiske ydelser, som udføres af uddannede psykologer, udgør »behandling af personer« i den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c),

forudsatte betydning.

62. Både den *danske regering* og *Kommissionen* bekræfter, at anvendelsesområdet for direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke alene omfatter fysiske personer.

2. Bemærkninger

63. Jeg ønsker at understrege, at jeg, uagtet det allerede ovenfor beskrevne forhold mellem afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) (22), anser det for nødvendigt at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål. Som Kommissionen nemlig med rette har påpeget, er det den forelæggende rets opgave at fastslå, om afgiftsfritagelsen efter litra b) finder anvendelse i den foreliggende sag.

64. I øvrigt synes det ufornuddent at behandle de enkelte argumenter, som parterne har fremført, eftersom svaret på det tredje præjudicielle spørgsmål kan hentes direkte fra Kügler-dommen (23).

65. I Kügler-sagen ønskede Bundesfinanzhof med sit første præjudicielle spørgsmål svar på, hvorvidt afgiftsfritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), afhang af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri. Dertil fastslog Domstolen, at »afgiftsfritagelsen i [direktivets] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), [...] ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri«.

66. Domstolen har begrundet sit svar med, at ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), (24) ikke kræver, at de skal udføres af en afgiftspligtig med en specifik juridisk form. Det er derimod tilstrækkeligt, at der er tale om lægeydelser – eller dertil knyttede ydelser – som udføres af personer, der har de krævede faglige kvalifikationer. Domstolen har endvidere fremhævet, at en sådan fortolkning er i overensstemmelse med formålet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling (25). Endelig er denne fortolkning i overensstemmelse med afgiftsneutralitetsprincippet, som navnlig er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (26).

67. Eftersom de i stiftelsen ansatte uddannede psykologer ubestridt udfører ydelser i form af behandling af personer og samtidig råder over de fornødne faglige kvalifikationer, synes svaret på det første præjudicielle spørgsmål i Kügler-sagen at kunne anvendes fuldt ud på den foreliggende sag.

C – Det fjerde præjudicielle spørgsmål

1. Parternes argumenter

68. Det fjerde spørgsmål drejer sig om, hvorvidt afgiftsfritagelserne efter litra b) og c) i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, eventuelt har direkte virkning.

69. *Stiftelsen* har navnlig henvist til den ifølge stiftelsens opfattelse mangelfulde gennemførelse af direktivet i Forbundsrepublikken Tyskland. I forbindelse med gennemførelsen af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), har den nationale lovgiver tilføjet en supplerende betingelse, nemlig at ydelserne skal foretages »under lægeligt opsyn«. Derved opstår der en med afgiftsneutralitetsprincippet uforenelig forskelsbehandling mellem visse lægeydelser, som i Forbundsrepublikken Tyskland ikke er afgiftsfritaget, og tilsvarende ydelser i andre medlemsstater, som er afgiftsfritaget. Stiftelsen har således gjort gældende, at den nationale ret skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet, dvs. uden hensynstagen til den ifølge stiftelsens opfattelse ulovlige betingelse.

70. Den *tyske regering* har bestridt, at afgiftsfritagelserne i litra b) og c) har direkte virkning, eftersom ingen af disse fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise. I henhold til litra b) afhænger afgiftsfritagelsen nemlig af medlemsstatens anerkendelse af den pågældende institution, således at medlemsstaten for så vidt indrømmes en skønsbeføjelse. I henhold til litra c) er det ligeledes medlemsstatens opgave at definere, hvorledes lægelige eller dertil knyttede erhverv skal forstås.

71. Ifølge *Kommissionen* er den mulighed, som direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), giver medlemsstaterne navnlig med hensyn til stk. 1, litra b), for at gøre afgiftsfritagelsen afhængig af visse betingelser, principielt ikke til hinder for en direkte anvendelse af denne bestemmelses

stk. 1. Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), er heller ikke til hinder for en direkte anvendelse af stk. 1, eftersom der er tale om en begrænsning, der kun har karakter af en eventualitet, hvilket i henhold til retspraksis ikke er til hinder for den direkte anvendelighed (27) .

72. Kravet om, at medlemsstaten skal foretage en behørig anerkendelse af den pågældende institution, er heller ikke til hinder for, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), har direkte virkning. Hvis der foreligger en tilsvarende anerkendelse i det enkelte tilfælde, fremgår det med tilstrækkelig tydelighed af den nævnte bestemmelses ordlyd, hvilke former for erhvervsmæssig virksomhed der er omfattet heraf.

2. Bemærkninger

73. Svaret på det fjerde præjudicielle spørgsmål fremgår ligeledes af dommen i Kügler-sagen (28) . Ganske vist drejede denne sag sig om den direkte virkning af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), men den grundlæggende problematik er imidlertid sammenlignelig, for så vidt som denne bestemmelse giver mulighed for afgiftsfritagelse for institutioner, som i henhold til national ret er godkendt som en institution, der er oprettet i socialt øjemed (29) .

74. Domstolen fastslog i denne forbindelse, at en afgiftspligtig ved en national domstol kan påberåbe sig afgiftsfritagelse efter direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), for at modsætte sig anvendelsen af en national bestemmelse, som ikke er i overensstemmelse med direktivet.

75. Domstolens overvejelser tog udgangspunkt i fast retspraksis, hvorefter »[borgerne], når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger [kan støtte] ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet« (30) .

76. Med henblik på at begrunde den direkte virkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), har Domstolen nærmere bestemt fremhævet, at medlemsstaten ikke kan gøre gældende, at den ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelsen, og til hvilke direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, indledningsvist henviser (31) . Domstolen har endvidere fastslået, at direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), »tilstrækkeligt præcist og ubetinget angiver de former for virksomhed, der er omfattet af fritagelsen« (32) .

77. Domstolen har derefter behandlet den ubestridte skønsmæssige vurdering, som medlemsstaterne har i forbindelse med anerkendelsen af de pågældende institutioner. Den har i denne sammenhæng fastslået, at borgerne ikke af direktivet kan udlede en ret til at blive anerkendt, så længe medlemsstaterne overholder grænserne for det skøn, som indrømmes dem i medfør af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g).

78. Domstolen mener følgelig, at »det [således] tilkommer [...] de nationale myndigheder – i overensstemmelse med fællesskabsretten og under de nationale retters kontrol, navnlig i lyset af den praksis, som den kompetente forvaltning følger i lignende tilfælde – at fastlægge de organer, der skal anerkendes som foretagender af social karakter i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)«. Den har tilføjet, at en sådan anerkendelse i den respektive medlemsstat ikke nødvendigvis skal fremgå af en afgiftsbestemmelse (33) . Artikel 13, punkt A, stk. 2, er ikke til hinder for en direkte anvendelse af artikel 13, punkt A, stk. 1, som gør det muligt opstille en eller flere betingelser for indrømmelse af den i denne bestemmelse nævnte afgiftsfritagelse, eftersom denne mulighed kun har karakter af en eventualitet, og en medlemsstat ikke kan påberåbe sig sin egen undladelse af at gennemføre de nødvendige foranstaltninger for at udnytte denne mulighed (34) .

79. Domstolen kommer således til det resultat, at borgerne ved en national domstol kan påberåbe sig afgiftsfritagelse efter direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), for at modsætte sig anvendelsen af en national bestemmelse, som ikke er i overensstemmelse med direktivet. Samtidig overlader Domstolen det til den nationale domstol ud fra alle relevante omstændigheder at prøve, hvorvidt den afgiftspligtige udgør en anerkendt institution i de respektive fritagelsesbestemmelseres forstand.

80. Denne tankegang synes også at være anvendelig på litra b) og c), eftersom begge fritagelsesbestemmelser tilstrækkeligt præcist og ubetinget angiver de former for virksomhed, der er omfattet af fritagelsen. Endvidere kan det udledes af Kügler-dommen, at en afgiftsfritagelse

efter artikel 13, punkt A, stk. 1, har direkte virkning og hverken hindres af de nationale myndigheders kompetence i forbindelse med anerkendelsen af de pågældende institutioner med henblik på at bevilge afgiftsfritagelse eller af den i artikel 13, punkt A, stk. 2, givne mulighed for at opstille betingelser med henblik på at opnå afgiftsfritagelse.

81. Det må således konstateres, at en afgiftspligtig kan påberåbe sig afgiftsfritagelse efter direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), for at modsætte sig anvendelsen af en national bestemmelse, som er uforenelig med direktivet.

V – Forslag til afgørelse

82. Af ovenstående grunde foreslår jeg derfor, at Domstolen besvarer spørgsmålene fra Bundesfinanzhof således:

»1) Psykoterapeutiske behandlinger udført i en privatretlig stiftelses ambulatorium af uddannede psykologer, som har tilladelse til at praktisere i henhold til Heilpraktikergesetz, men ikke er autoriseret som læger, er omfattet af afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, når de betragtes som »pleje« og ikke som »transaktioner i nær tilknytning hertil«. Det tilkommer den nationale ret under hensyn til alle relevante omstændigheder at fastslå, om en afgiftspligtig er en lignende behørigt anerkendt institution i den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), forudsatte betydning.

2) Afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 afhænger ikke af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører de lægeydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri.

3) En afgiftspligtig kan påberåbe sig afgiftsfritagelse efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i sjette direktiv 77/388 for at modsætte sig anvendelsen af en national bestemmelse, som ikke er forenelig med disse bestemmelser.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

3 – BGBl. I 1979 s. 1953.

4 – D., Sml. I, s. 6795, præmis 17 og 18.

5 – Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23.

6 – Kommissionen nævner i denne forbindelse dom af 23.2.1988, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817, præmis 32 og 33, hvorefter der efter litra b) er tale om »ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling, der normalt udføres uden hensyn til fortjeneste i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed [...]«, mens der efter litra c) er tale om »ydelser, der gives uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed«.

7 – Nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23.

8 – Dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis.

9 – Nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 25.

10 – CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30.

11 – Dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20.

12 – Jf. D.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 15 ff. Se i denne henseende ligeledes mit forslag til afgørelse i de verserende sager C-212/01, Unterpertinger, og C-307/01, D'Ambrumenil, som jeg vil fremsætte herefter.

13 – Dom nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 17 og 18.

14 – Dom nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 36.

15 – Nævnt i fodnote 6, heri navnlig præmis 35.

16 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23.

17 – Nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 30.

- 18 – Jf. ovenfor, punkt. 44 f.
- 19 – Dom nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 57.
- 20 – Dom nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 58.
- 21 – Litra g) omhandler »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring«, således at spørgsmålet om en anerkendelse fra et socialsikringsorgan er det samme som inden for rammerne af litra b).
- 22 – Jf. ovenfor, punkt 44 ff.
- 23 – Dom nævnt ovenfor i fodnote 8.
- 24 – A.st., præmis 27.
- 25 – A.st., præmis 29.
- 26 – A.st., præmis 29 f.
- 27 – Kommissionen har i denne henseende henvist til dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m.fl. mod Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 32.
- 28 – Nævnt ovenfor i fodnote 8.
- 29 – Jf. hertil ovenfor, punkt 52.
- 30 – A.st., præmis 51.
- 31 – A.st., præmis 52, med henvisning til dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 33.
- 32 – A.st., præmis 53.
- 33 – Jf. navnlig præmis 58 i den nævnte dom.
- 34 – Præmis 60 i den nævnte dom.