



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

27. juni 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra c) – fritagelser – lægegerning og dertil knyttede erhverv – kiropraktik og osteopati – artikel 98 – bilag III, nr. 3) og 4) – lægemidler og medicinsk udstyr – nedsatte satser – ordinerings i forbindelse med terapeutiske indgreb eller behandlinger – normalsats – ordinerings i forbindelse med æstetiske indgreb eller behandlinger – princippet om afgiftsneutralitet – opretholdelse af virkningerne af en national lovgivning, som er uforenelig med EU-retten«

I sag C-597/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 28. september 2017, indgået til Domstolen den 16. oktober 2017, i sagen

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie og Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten m.fl.,

Plast.Surg. BVBA m.fl.,

Belgian Society for Private Clinics VZW m.fl.

mod

Ministerraad,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Belgisch Syndicaat van Chiropraxie og Bart Vandendries ved advokaten E. Maes og M. Deneff,

* Processprog: nederlandsk.

- Belgische Unie van Osteopaten m.fl. ved advokaten B. Hermans, J. Bosquet og H. Van den Keybus,
- Plast.Surg. BVBA m.fl. ved advocaat T. De Gendt,
- den belgiske regering ved J.-C. Halleux, P. Cottin og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- den franske regering ved D. Colas, E. de Moustier og A. Alidière, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og P. Vanden Heede, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, artikel 132, stk. 1, litra b), c) og e), artikel 134 i og nr. 3) og 4), i bilag III til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Belgisch Syndicaat van Chiropraxie og Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten m.fl., Plast.Surg. BVBA m.fl. og Belgian Society for Private Clinics VZW m.fl. på den ene side og Ministerraad (ministerrådet, Belgien) på den anden side vedrørende en påstand om annullation af bestemmelser i belgisk ret om gennemførelsesbestemmelser vedrørende merværdiafgift (moms) på behandling af personer samt levering af lægemidler og medicinsk udstyr.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

- 3 Artikel 96 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«
- 4 Dette direktivs artikel 98 er affattet som følger:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]«
- 5 Nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner
- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]

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

[...]«

6 Samme direktivs artikel 134 fastsætter:

»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.«

7 Bilag III til direktiv 2006/112, der har overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«, angiver i nr. 3), »[f]armaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling, herunder svangerskabsforebyggende produkter og hygiejnebeskyttelsesmidler til kvinder«.

8 I dette bilags nr. 4), opregnes »[m]edicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, udelukkende til handicappedes personlige brug, herunder også reparation af sådanne varer, samt børnesæder til biler«.

Belgisk ret

9 Artikel 110 i wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (lov om foranstaltninger til fremme af jobskabelse og til forøgelse af købekraften) af 26. december 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30.12.2015, s. 80634, herefter »lov af 26. december 2015«) bestemmer:

»Artikel 44 i lov om merværdiafgift, erstattet af lov af 28. december 1992 og senest ændret ved lov af 12. maj 2014, affattes som følger:

a) Stk. 1 affattes som følger:

»§ 1 Tjenesteydelser, som præsteres af følgende personer i forbindelse med udøvelse af deres sædvanlige virksomhed, er fritaget for afgift:
1° læger, tandlæger og fysioterapeuter

Den i nr. 1 nævnte fritagelse gælder ikke for tjenesteydelser, der præsteres af læger og vedrører æstetiske indgreb og behandlinger:

- a) såfremt disse indgreb og behandlinger ikke er opført på listen over sundhedsydelser, som er dækket af den obligatoriske forsikring mod sygdom og invaliditet
- b) såfremt disse indgreb og behandlinger ganske vist er opført på listen over sundhedsydelser, som er dækket af den obligatoriske forsikring mod sygdom og invaliditet, men ikke opfylder betingelserne for en ret til godtgørelse i henhold til bestemmelserne om obligatorisk syge- og invalideforsikring.

2° jordemødre, sygeplejersker og sygehjælpere

3° faguddannede personer i et anerkendt og reguleret paramedicinsk erhverv. Bestemmelsen omfatter disses ydelser af paramedicinsk karakter, der er opført på listen over sundhedsydelser, som er dækket af den obligatoriske forsikring mod sygdom og invaliditet.«

b) Stk. 2, nr. 1, affattes som følger:

»1° a) hospitalsbehandling og pleje samt ydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil, som foretages af hospitaler og psykiatriske institutioner, klinikker og mobile klinikker i forbindelse med deres udøvelse af sædvanlig virksomhed

hospitalsbehandling og pleje samt ydelser og levering af goder i nær tilknytning hertil, der vedrører de i stk. 1, nr. 2, andet afsnit, anførte indgreb og behandlinger, omfattes ikke af den i litra a), fastsatte fritagelse

b) transport af syge og sårede ved hjælp af transportmidler, som er specielt udstyret med henblik herpå«.

- 10 Den forelæggende ret har præciseret, at i henhold til artikel 1, stk. 2, litra a), i koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekræftigt (kongelig anordning nr. 20 om fastsættelse af afgiftssatser for merværdiafgift og klassificering af goder og tjenesteydelser ifølge disse afgiftssatser) af 20. juli 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31.7.1970, s. 7920) er lægemidler og medicinsk udstyr i Belgien som udgangspunkt omfattet af den nedsatte momssats på 6%.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 11 Kiropraktorer, osteopater, plastikkirurger og en række faglige sammenslutninger har i maj og juni 2016 ved den forelæggende ret anlagt sager med påstand om bl.a. annullation af artikel 110 i lov af 26. december 2015.
- 12 De søgsmål, der er anlagt af kiropraktorerne, osteopaterne og visse af deres faglige sammenslutninger, støttes bl.a. på en angivelig tilsidesættelse af artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. De er af den opfattelse, at nævnte lovs artikel 110 er uforenelig med denne bestemmelse, for så vidt som den deri nævnte fritagelse uden rimelig begrundelse er forbeholdt personer, der udøver lægegering eller dertil knyttede lovregulerede erhverv, hvilket er en status, som kiropraktorerhvervet og osteopaterhvervet i henhold til belgisk ret ikke har.
- 13 Hvad angår de søgsmål, der er anlagt af plastikkirurgerne, støttes disse søgsmål bl.a. på, at der i belgisk ret er en ubegrundet forskelsbehandling af de lægemidler og det medicinske udstyr, der ordineres i forbindelse med kosmetiske indgreb og behandlinger, og de lægemidler og det medicinske udstyr, der ordineres i forbindelse med terapeutiske indgreb eller behandlinger, idet alene de sidstnævnte er undergivet en nedsat momssats.

- 14 Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at Ministerraad subsidiært har nedlagt påstand om, at denne ret midlertidigt opretholder virkningerne af de bestemmelser, som den i givet fald måtte beslutte at annullere, for at give den belgiske lovgiver mulighed for at bringe den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i overensstemmelse med direktiv 2006/112.
- 15 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at denne påstand dels støttes på budgetmæssige og administrative problemer samt den retlige usikkerhed, der opstår for modtagerne af de pågældende ydelser, som ville opstå ved en annullation med virkning *ex tunc* af de i hovedsagen omhandlede bestemmelser, dels den tilsidesættelse af dette direktiv, som anvendelsen af den ordning, der var gældende inden vedtagelsen af lov af 26. december 2015, ville medføre.
- 16 På denne baggrund har Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 132, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at den deri nævnte fritagelse i henhold til denne bestemmelse både med hensyn til konventionelle og ikke-konventionelle behandlingsformer er forbeholdt personer, der udøver lægegerning eller dertil knyttede erhverv, som er omfattet af den nationale lovgivning om sundhedsplejeerhverv, og som opfylder kravene i henhold til denne nationale lovgivning, og at personer, der ikke opfylder disse krav, men er medlemmer af en faglig sammenslutning af kiropraktorer og osteopater og opfylder de krav, som denne sammenslutning stiller, er afskåret herfra?
- 2) Skal artikel 132, stk. 1, litra b), c) og e), artikel 134 og artikel 98 i [direktiv 2006/112], sammenholdt med nr. 3 og 4 i bilag III til dette direktiv, navnlig henset til princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således,
- a) at de er til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter en nedsat momssats, som finder anvendelse på lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i anledning af et indgreb eller en behandling af terapeutisk karakter, mens lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i anledning af et indgreb eller en behandling af rent æstetisk karakter og er nært knyttet dertil, pålægges den normale momssats,
- b) eller således, at de tillader henholdsvis foreskriver, at de to førnævnte tilfælde behandles ens?
- 3) Påhviler det Grondwettelijk Hof [forfatningsdomstol] midlertidigt at opretholde virkningerne af de [...] bestemmelser, der skal annulleres[, som følge af deres allerede fastslåede uforenelighed med direktiv 2006/112], helt eller delvist, såfremt det af besvarelsen af det første og det andet [...] spørgsmål skulle fremgå, at de er i strid med EU-lovgivningen, for at give [den nationale] lovgiver mulighed for at bringe dem i overensstemmelse med denne lovgivning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 17 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at anvendelsen af den deri fastsatte fritagelse er forbeholdt ydelser leveret af personer, der udøver lægegerning eller dertil knyttede erhverv, som er reguleret i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning.
- 18 Det bemærkes indledningsvis, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), og artikel 132, stk. 1,

litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes ens, og at Domstolens praksis vedrørende den første af disse bestemmelser følgelig kan anvendes som grundlag for fortolkningen af den anden (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 27).

- 19 Det følger af en bogstavelig fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, at en ydelse er moms fritaget, hvis den opfylder to betingelser, nemlig dels udgøre en ydelse til behandling af personer, dels skal den leveres som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 27, og af 27.4.2006, *Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 23).
- 20 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at personer, der virker inden for de i hovedsagen omhandlede erhverv, foretager behandling af personer, eftersom de tilbyder behandlinger med det formål at behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier.
- 21 I denne sammenhæng tilsigter det forelagte spørgsmål alene at præcisere rækkevidden af den anden betingelse, som er nævnt i nærværende doms præmis 19, ved at afgøre, om kun de erhverv, som er reguleret i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning, kan anses for at udgøre »lægegering og dertil knyttede erhverv« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.
- 22 I denne henseende bemærkes, at selv om denne betingelse indebærer, at den heri fastsatte fritagelse forbeholdes visse specifikke erhverv, fremgår det ikke af ordlyden af denne bestemmelse, at EU-lovgiver har haft til hensigt at pålægge de pågældende medlemsstater at forbeholde denne fritagelse for alene erhverv, som er reguleret i deres lovgivning.
- 23 Det fremgår således af ordlyden af nævnte bestemmelse, at den ikke selv definerer begrebet »lægegering og dertil knyttede erhverv«, men henviser til den definition heraf, som er foretaget i medlemsstaternes nationale lovgivning (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, *Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 28).
- 24 Medlemsstaterne har derfor, med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, en skønsbeføjelse til at definere de erhverv, under udøvelsen af hvilke behandling af personer er moms fritaget, og navnlig fastlægge de kvalifikationer, som kræves til udøvelsen af disse erhverv (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, *Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 29, 30 og 32).
- 25 Denne skønsbeføjelse er dog ikke ubegrænset, for så vidt som medlemsstaterne skal tage hensyn til dels det formål, der forfølges med denne bestemmelse, som er at sikre, at der kun indrømmes moms fritagelse for behandling, som udføres af tjenesteydere, der har de krævede faglige kvalifikationer, dels princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, *Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 31, 36 og 37).
- 26 Medlemsstaterne skal således for det første sikre overholdelsen af dette formål ved at sikre, at fritagelsen i nævnte bestemmelse alene finder anvendelse på behandling af personer, hvorved der udvises et tilstrækkeligt kvalitetsniveau (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, *Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 37).
- 27 Selv om det tilkommer medlemsstaterne at kontrollere, at de pågældende tjenesteydere har de hertil krævede faglige kvalifikationer (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, *Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 37 og 38), indebærer dette krav ikke nødvendigvis, at disse tjenesteydere udøver et erhverv, som er reguleret i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning, idet en række andre mulige former for kontrol af deres faglige kvalifikationer er tænkelige, afhængigt af de lægefaglige organisationer og organisationerne for de dertil knyttede erhverv i denne medlemsstat.

- 28 For det andet skal medlemsstaterne overholde princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at ydelser, der er sammenlignelige, og som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms (dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Dette krav indebærer dog heller ikke, at retten til fritagelse i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 nødvendigvis er forbeholdt personer, der virker i et erhverv, som er reguleret i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning, idet det ikke generelt og absolut kan udelukkes, at de personer, der ikke virker i et sådant erhverv, kan have de nødvendige kvalifikationer for at sikre behandlinger af tilstrækkelig kvalitet for at blive anset for at være sammenlignelige med behandlinger, der tilbydes af udøverne af et sådant erhverv, bl.a. hvis de har gennemført en uddannelse, der udbydes af en uddannelsesinstitution, som er anerkendt af denne medlemsstat.
- 30 Det fremgår endvidere af Domstolens praksis, at den pågældende medlemsstats regelsæt kun udgør et blandt flere forhold, der skal tages i betragtning ved afgørelsen af, om en afgiftspligtig person har de krævede faglige kvalifikationer for at blive omfattet af denne fritagelse (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 46 og 50), hvilket indebærer, at behandlingsydernes tilhørsforhold til et lovreguleret erhverv ikke kan udgøre en betingelse, som medlemsstaterne nødvendigvis skal pålægge i dette øjemed.
- 31 Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at anvendelsen af den deri fastsatte fritagelse ikke er forbeholdt ydelser leveret af personer, der udøver lægegering eller dertil knyttede erhverv, som er reguleret i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning.

Det andet spørgsmål

Om formaliteten

- 32 Den belgiske regering har gjort gældende, at det andet spørgsmål savner enhver genstand, og at det derfor ikke skal besvares. Den belgiske lovgivning differentierer nemlig ikke momssatsen på lægemidler og medicinsk udstyr afhængig af anvendelsen heraf og foreskriver således ikke anvendelsen af forskellige satser, når de ordineres i forbindelse med terapeutiske indgreb eller behandlinger, i stedet for i forbindelse med æstetiske indgreb og behandlinger.
- 33 Det fremgår i denne henseende af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede belgiske lovgivning ifølge den forelæggende ret kan gøres til genstand for flere fortolkninger. I denne kontekst tager det andet spørgsmål sigte på at afklare, om der i medfør af EU-retten skal ses bort fra fortolkningen af denne lovgivning, hvorefter der skal anvendes forskellige momssatser på lægemidler og medicinsk udstyr, afhængig af anvendelsen heraf.
- 34 Selv om den belgiske regering er af den opfattelse, at en sådan fortolkning af nævnte lovgivning under alle omstændigheder er udelukket, synes dette argument følgelig at hvile på en anden fortolkning af national ret end den, der er anlagt af den forelæggende ret.
- 35 Det følger imidlertid af Domstolens faste praksis, at det ikke inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF fastsatte retslige samarbejde tilkommer Domstolen at anfægte eller efterprøve rigtigheden af den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har foretaget (dom af 26.3.2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis), men skal i henhold til kompetencefordelingen mellem den og de nationale retter tage hensyn til de faktiske

omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (jf. i denne retning dom af 15.4.2010, *Fundación Gala-Salvador Dalí og VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, præmis 21).

36 Det følger heraf, at det andet spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

37 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 98, artikel 132, stk. 1, litra b), c) og e), og artikel 134 i direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 3) og 4), i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorved der sker en forskelsbehandling af lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i forbindelse med terapeutiske indgreb eller behandlinger, i forhold til lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i forbindelse med æstetiske indgreb og behandlinger, idet de sidstnævnte ikke er omfattet af den nedsatte momsats, der finder anvendelse på de førstnævnte.

38 Indledningsvis bemærkes, at selv om ordlyden af det andet spørgsmål bl.a. tager sigte på artikel 132 og 134 i direktiv 2006/112, henvises der i forelæggelsesafgørelsens præmisser vedrørende dette spørgsmål ikke til disse bestemmelser, men det angives derimod, at nævnte spørgsmål alene har til formål at præcisere, om EU-retten udelukker, at der for visse lægemidler og medicinsk udstyr kan anvendes den normale momsats, idet de er udelukket fra den nedsatte momsats, som er fastsat i dette direktivs artikel 98, sammenholdt med nr. 3) og 4), i bilag III hertil, når en medlemsstat har valgt at anvende denne nedsatte sats på andre lægemidler og andet medicinsk udstyr.

39 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares under henvisning til artikel 98 i direktiv 2006/112, idet besvarelsen af dette spørgsmål ikke berører den eventuelle anvendelse af den momsfrigagelsesordning, som er pålagt ved dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), for lægemidler og medicinsk udstyr, som er uomgængeligt nødvendige for de transaktioner, der er omhandlet i denne bestemmelse, eller anvendelsen af den fritagelsesordning, der følger af artikel 132, stk. 1, litra c) og e), i nævnte direktiv for lægemidler og medicinsk udstyr, som er strengt nødvendige på tidspunktet for leveringen af de ydelser, som er omfattet af disse bestemmelser (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 34).

40 For så vidt angår lægemidler og medicinsk udstyr, der ikke er omfattet af sådanne fritagelsesordninger, skal det bemærkes, at der i henhold til artikel 96 i direktiv 2006/112 anvendes en ens momsats, dvs. normalsatsen fastsat i hver enkelt medlemsstat, for levering af goder og for levering af ydelser (jf. i denne retning dom af 9.3.2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

41 Som en undtagelse til dette princip gives der i dette direktivs artikel 98 mulighed for at anvende nedsatte momsats på de kategorier af varer og ydelser, der er angivet i bilag III til nævnte direktiv (jf. i denne retning dom af 9.3.2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 21, og af 9.11.2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 22).

42 Denne undtagelsesordning finder for så vidt angår lægemidler og medicinsk udstyr anvendelse på varer, der opfylder de materielle betingelser, der er angivet i dette bilags nr. 3) eller 4).

43 Det bemærkes i denne henseende, at selv om nr. 3), i nævnte bilag kun omfatter farmaceutiske produkter, såfremt disse produkter normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk og veterinærmedicinsk behandling, kan denne betingelse ikke som sådan indebære, at lægemidler, der ordineres i forbindelse med indgreb og behandlinger, der udelukkende er æstetiske, ikke kan omfattes af den nedsatte momsats, idet nævnte betingelse henviser til den normale anvendelse af de produkter, som den omfatter, og ikke til deres konkrete anvendelse.

- 44 I denne henseende fremgår det af Domstolens faste praksis, at EU-lovgiver alene har givet medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats på levering af de varer og ydelser, der er omfattet af kategorierne i bilag III i direktiv 2006/112, og at det følgelig tilkommer medlemsstaterne at fastsætte mere præcist, for hvilke af disse varer og tjenesteydelser de vil anvende den nedsatte momssats (jf. i denne retning dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 23, og af 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 23).
- 45 Medlemsstaterne kan følgelig vælge at anvende en nedsat momssats for visse af de i nr. 3) og 4), i bilag III til dette direktiv omhandlede farmaceutiske produkter eller bestemte medicinske produkter og anvende normalsatsen for andre af disse produkter (jf. i denne retning dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 26).
- 46 Det tilkommer imidlertid en medlemsstat at overholde princippet om afgiftsneutralitet, når den vælger selektivt at anvende den nedsatte momssats for visse særlige leveringer af varer eller ydelser i nævnte direktivs bilag III (dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 24, og af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 30).
- 48 Ved afgørelsen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, skal der fortrinsvis tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt. Varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugers afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse varer eller ydelser (dom af 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 25, og af 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 31).
- 49 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, dels at alle lægemidler ikke nødvendigvis skal anses for at være sammenlignelige med henblik på anvendelsen af princippet om neutralitet (jf. i denne retning dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig, C-481/98, EU:C:2001:237, præmis 30), dels at den konkrete anvendelse, som leveringen af varer er bestemt til, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om disse leveringer er sammenlignelige ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt (jf. i denne retning dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene, C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 66).
- 50 I den foreliggende sag fastsætter den i hovedsagen omhandlede lovgivning ifølge den forelæggende ret en forskellig behandling af lægemidler og medicinsk udstyr, der er ordineret i forbindelse med terapeutiske behandlinger, og lægemidler og medicinsk udstyr, der er ordineret i forbindelse med æstetiske behandlinger. Det må imidlertid konstateres, at anvendelse til terapeutisk brug og anvendelse til æstetisk brug er to former for konkret anvendelse, der er klart adskilte, og som ikke opfylder samme behov ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt.
- 51 I denne sammenhæng må det konstateres, at en lovgivning som den, der er beskrevet af den forelæggende ret, sondrer mellem to kategorier af lægemidler eller medicinsk udstyr, der ikke synes sammenlignelige med henblik på anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet.
- 52 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 98 i direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 3) og 4), i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorved der sker en forskelsbehandling af lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i forbindelse med terapeutiske indgreb eller behandlinger, i forhold til

lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i forbindelse med æstetiske indgreb og behandlinger, idet de sidstnævnte ikke er omfattet af den nedsatte momssats, der finder anvendelse på de førstnævnte.

Det tredje spørgsmål

- 53 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en national ret under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan gøre brug af den nationale bestemmelse, der giver den mulighed for at opretholde visse virkninger af en annulleret retsakt, for midlertidigt at opretholde virkningerne af de nationale bestemmelser, som den har fundet uforenelige med direktiv 2006/112, indtil de er bragt i overensstemmelse med dette direktiv med henblik på, dels at begrænse risikoen for retlig usikkerhed som følge af, at denne annullation har virkning *ex tunc*, dels at undgå at anvende en national ordning, der var gældende forud for disse bestemmelser, og som er uforenelig med nævnte direktiv.
- 54 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne i henhold til princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU, skal bringe ulovlige følgevirkninger af en tilsidesættelse af EU-retten til ophør, og at en sådan forpligtelse påhviler enhver myndighed i den pågældende medlemsstat inden for rammerne af dens kompetence (jf. i denne retning dom af 28.2.2012, *Inter-Environnement Wallonie og Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, præmis 43, og af 28.7.2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 31).
- 55 Hvis myndighederne i den pågældende medlemsstat konstaterer, at den nationale lovgivning er uforenelig med EU-retten, skal de derfor – idet de bevarer retten til at vælge, hvilke foranstaltninger der skal træffes – påse, at national ret så hurtigt som muligt bringes i overensstemmelse med EU-retten, og at borgernes rettigheder i henhold til EU-retten gennemføres fuldt ud (jf. i denne retning dom af 21.6.2007, *Jonkman m.fl.*, C-231/06 – C-233/06, EU:C:2007:373, præmis 38).
- 56 I denne sammenhæng tilkommer det de nationale retsinstanser, for hvilke der på gyldig vis er anlagt sag til prøvelse af en national lovgivning, som er uforenelig med direktiv 2006/112, at træffe foranstaltninger på grundlag af national ret med henblik på at udelukke gennemførelsen af denne lovgivning (jf. analogt dom af 28.2.2012, *Inter-Environnement Wallonie og Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, præmis 47, og af 28.7.2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 32).
- 57 I hovedsagen er der for den forelæggende ret anlagt et annullationssøgsmaal, og denne ret ønsker oplyst, om den, henset til omstændighederne i hovedsagen – samtidig med at den annullerer de anfægtede nationale bestemmelser – kan opretholde virkningerne af disse bestemmelser i en overgangsperiode, som skal give mulighed for at erstatte dem med nye nationale regler, der er forenelige med direktiv 2006/112.
- 58 Det bemærkes i denne henseende for det første, at i hovedsagen kan en sådan løsning ikke begrundes i ønsket om at begrænse den risiko for retlig usikkerhed, som følger af annullationen med virkning *ex tunc* af de nævnte bestemmelser.
- 59 Selv om det tvingende retssikkerhedsmæssige hensyn undtagelsesvist kan bevirke en midlertidig suspension af den fortrængende virkning, som en direkte anvendelig EU-bestemmelse har i forhold til national ret, der er i strid hermed, må en sådan suspension nemlig uden videre udelukkes i den foreliggende sag, idet den forelæggende ret ikke har anført konkrete forhold, der kan godtgøre en specifik risiko for retlige usikkerhed (jf. analogt dom af 8.9.2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 67).

- 60 Navnlig er den blotte påberåbelse af budgetmæssige og administrative vanskeligheder, der vil kunne følge af annullationen af de i hovedsagen anfægtede bestemmelser, ikke tilstrækkelig til at kendetegne tvingende retssikkerhedsmæssige hensyn (jf. analogt dom af 18.10.2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, præmis 44, og af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 111).
- 61 Hvad for det andet angår den omstændighed, at annullationen af disse bestemmelser ville indebære anvendelsen en national ordning, som var gældende forud for de nævnte bestemmelser, der er uforenelig med nævnte direktiv 2006/112, bemærkes, at Domstolen har fastslået, at en national ret undtagelsesvis kan gøre brug af den nationale bestemmelse, der giver den mulighed for at opretholde visse virkninger af en annulleret national retsakt, for så vidt som bestemte betingelser er opfyldt. Blandt disse betingelser er kravet om, at denne retsakt er en foranstaltning til korrekt gennemførelse af en EU-retlig forpligtelse (jf. i denne retning dom af 28.2.2012, Inter-Environnement Wallonie og Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, præmis 63, og af 28.7.2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 43).
- 62 I hovedsagen synes de anfægtede bestemmelser derimod ikke at udgøre en sådan foranstaltning til korrekt gennemførelse.
- 63 Det følger heraf, at det tredje spørgsmål skal besvares med, at en national ret under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan gøre brug af den nationale bestemmelse, der giver den mulighed for at opretholde virkningerne af en annulleret retsakt, for midlertidigt at opretholde virkningerne af de nationale bestemmelser, som den har fundet uforenelige med direktiv 2006/112, indtil de er bragt i overensstemmelse med dette direktiv med henblik på, dels at begrænse risikoen for retlig usikkerhed som følge af, at denne annullation har virkning ex tunc, dels at undgå at anvende en national ordning, der var gældende forud for disse bestemmelser, og som er uforenelig med nævnte direktiv.

Sagsomkostninger

- 64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 132, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at anvendelsen af den deri fastsatte fritagelse ikke er forbeholdt ydelser, der leveres af personer, der udøver lægegering eller dertil knyttede erhverv, som er reguleret i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning.**
- 2) **Artikel 98 i direktiv 2006/112, sammenholdt med nr. 3) og 4), i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorved der sker en forskelsbehandling af lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i forbindelse med terapeutiske indgreb eller behandlinger, i forhold til lægemidler og medicinsk udstyr, der ordineres i forbindelse med æstetiske indgreb og behandlinger, idet de sidstnævnte ikke er omfattet af den nedsatte sats for merværdiafgift (moms), der finder anvendelse på de førstnævnte.**
- 3) **Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan en national ret ikke gøre brug af den nationale bestemmelse, der giver den mulighed for at opretholde virkningerne af en annulleret retsakt, for midlertidigt at opretholde virkningerne af de nationale bestemmelser,**

som den har fundet uforenelige med direktiv 2006/112, indtil de er bragt i overensstemmelse med dette direktiv med henblik på dels at begrænse risikoen for retlig usikkerhed som følge af, at denne annullation har virkning ex tunc, dels at undgå at anvende en national ordning, der var gældende forud for disse bestemmelser, og som er uforenelig med nævnte direktiv.

Underskrifter