

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. marts 2013 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – afgiftsfritagelser – artikel 132, stk. 1, litra b) og c) – hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil – behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv – ydelser bestående i udførelsen af kirurgiske foranstaltninger og kosmetiske behandlinger – indgreb af ren kosmetisk karakter alene på foranledning af patientens ønske«

I sag C-91/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) ved afgørelse af 8. februar 2012, indgået til Domstolen den 17. februar 2012, i sagen:

Skatteverket

mod

PFC Clinic AB

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne E. Jarašič, A. Ó Caoimh (refererende dommer), C. Toader og C.G. Fernlund,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skatteverket ved K. Korpinen, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Paraskevopoulou, og D. Kalogiros, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. De Stefano
- den ungarske regering ved M. Fehér og K. Szijjártó, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved C. Wissels og C. Schillemans, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved J. Enegren og L. Lozano Palacios, 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 132, stk. 1, litra b) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Skatteverket, der i Sverige har kompetence med hensyn til opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), og PFC Clinic AB (herefter »PFC«) vedrørende skyldig moms for regnskabsperioden maj 2007.

Retsforskrifter

Momsdirektivet

3 Momsdirektivet ophævede og afløste pr. 1. januar 2007 den eksisterende lovgivning på momsområdet, bl.a. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145. s. 1).

4 Afsnit IX i momsdirektivet har overskriften »Afgiftsfritagelser«. Kapitel 1 i dette afsnit består udelukkende af artikel 131, som har følgende ordlyd:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

5 Kapitel 2 i nævnte afsnit IX har overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Det består af artikel 132-134.

6 Af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, følger:

»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 lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]«

7 Det fastsættes i momsdirektivets artikel 133, at medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde kan gøre meddelelse af bl.a. den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de deri nævnte

forudsætninger er opfyldt.

8 I momsdirektivets artikel 134 bestemmes:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), [...] 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.«

9 For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 173 kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner. Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med dette direktivs artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

Svensk lovgivning

10 I overensstemmelse med kapitel 3, § 4, i merværdesskattelagen 1994:200 (den svenske lov 1994:200 om merværdiafgift, herefter »ML«) skal levering af ydelser, som udgør pleje, tandpleje eller social omsorg, momsfrtages.

11 Ved pleje forstås i henhold til § 5 foranstaltninger med henblik på medicinsk forebyggelse, undersøgelse eller behandling af sygdomme, handicaps og skader samt sundhedspleje i forbindelse med barsel, hvis disse foranstaltninger udføres af et hospital eller en anden institution, som drives af det offentlige, eller, for visse former for virksomhed, på en lukket institution, eller hvis disse handlinger udføres af nogen, som besidder en særlig tilladelse til at drive virksomhed inden for sygeplejen.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 PFC udbyder medicinske ydelser inden for området for plastiske operationer og kosmetiske behandlinger. I den i hovedsagen omhandlede periode har PFC leveret ydelser vedrørende plastikkirurgi af både kosmetisk og rekonstruerende karakter, samt visse hudplejeydelser.

13 PFC udfører indgreb såsom brystforstørrelser, brystreduktioner, brystløft, fjernelse af slapt maveskind, fedtsugning, ansigts- og pandeløftninger, operationer af øjne, ører og næser samt andre plastikkirurgiske foranstaltninger. Selskabet tilbyder desuden behandlinger såsom permanent hårfjerning og hudforyngelse med IPL (»intense pulsed light«), behandling af cellulite samt botox- og restylane-indsprøjtninger.

14 PFC fremsatte krav om tilbagebetaling af indgående moms for perioden maj 2007. Som svar på dette krav fra PFC afviste Skatteverket såvel tilbagebetaling som fradrag for denne afgift. Ifølge Skatteverket var tilbagebetaling af moms ikke muligt for transaktioner, der er fritaget, og afgiften kunne heller ikke fradrages, eftersom både kosmetisk som rekonstruerende kirurgi er afgiftsfritaget pleje.

15 PFC påklagede Skatteverkets afgørelse til länsrätten i Stockholms län (den regionale forvaltningsdomstol for Stockholm). Länsrätten gav PFC medhold i klagen, idet den fandt, at disse selskabs ydelser vedrørende plastiske operationer og kosmetiske behandlinger ikke udgør pleje.

16 Skatteverket indbragte länsrätten i Stockholms läns afgørelse for Kammarrätten i Stockholm (appelforvaltningsdomstolen for Stockholm). Denne ret gav Skatteverket delvis medhold, idet den fandt, at ydelserne vedrørende operationer og behandlinger, som er rekonstruerende eller udføres af psykiske årsager, er fritaget, hvis foranstaltningerne er vedtaget af personale, som besidder en særlig tilladelse til at udøve et erhverv inden for sygeplejen.

17 Skatteverket har iværksat appel for Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste forvaltningsdomstol) og har nedlagt påstand om, at PFC's ydelser vedrørende såvel kosmetiske som rekonstruerende operationer og behandlinger er pleje i henhold til ML's kapitel 3, § 4, og at PFC derfor ikke har ret til fradrag for indgående moms, der kan henføres til virksomhedens erhverv.

18 Ifølge forelæggelsesafgørelsen er de indgreb, som udføres, i visse tilfælde rettet mod patienter, der som følge af sygdomme, skader eller medfødte handicaps behøver plastikkirurgi. I andre tilfælde udføres indgreb alene ud fra patientens personlige ønske om at ændre eller forbedre sit udseende. Uanset hvad formålet med de forskellige indgreb måtte være, kan disse ifølge den forelæggende ret medicinsk bestå i sammenlignelige ydelser og udføres af samme personale.

19 Högsta förvaltningsdomstolen vil gerne vide, hvordan udtrykkene »pleje« og »behandling [af personer]« skal anvendes i forhold til medicinske ydelser bestående i at udføre forskellige typer af operative foranstaltninger og behandlinger som de i hovedsagen omhandlede. Den forelæggende ret ønsker især oplyst, om disse begreber skal fortolkes således, at de omfatter alle typer kirurgiske foranstaltninger eller andre kosmetiske behandlinger, som udføres af læger og andet autoriseret plejepersonale, eller om de pågældende indgrebs bagvedliggende formål har afgørende betydning.

20 På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), fortolkes således, at de deri anførte momsfritagelser også omfatter sådanne ydelser som de i denne sag omhandlede, der består i

- plastikoperationer
- kosmetiske behandlinger?

2) Påvirkes vurderingen af, om operationerne eller behandlingerne udføres med henblik på at forebygge eller behandle sygdomme, handicaps eller skader?

3) Hvis formålet skal tillægges betydning, kan patientens opfattelse af formålet med foranstaltningen da tages i betragtning?

4) Har det nogen betydning for vurderingen, om foranstaltningen udføres af autoriseret plejepersonale, eller at det er sådant personale, der tager stilling til formålet foranstaltningen?»

Om de præjudicielle spørgsmål

21 Med sine spørgsmål, der bedst behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere

bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), skal fortolkes således, at sådanne ydelser som de i hovedsagen omhandlede, der består i plastiske operationer og kosmetiske behandlinger, er momsfritaget.

22 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret således nærmere bestemt oplyst, om disse ydelsers eventuelt forebyggende eller behandlende formål har betydning for det spørgsmål, der er genstand for det første spørgsmål, om disse ydelser skal fritages. Såfremt dette andet spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret med sit tredje spørgsmål besvaret, om modtagerne af disse ydelsers subjektive opfattelse heraf skal tages i betragtning ved vurderingen af et sådant formål. Det fjerde spørgsmål har til formål at fastslå, hvilken betydning det har for vurderingen af hovedsagen, at sådanne ydelser som de i sagen omhandlede udføres af autoriseret plejepersonale.

23 Det skal i den forbindelse indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra princippet om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene om afgiftsneutralitet. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. bl.a. dom af 10.6.2010, sag C-86/09, Future Health Technologies, Sml. I, s. 5215, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

24 Hvad angår ydelser af lægelig karakter følger det analogt af retspraksis vedrørende direktiv 77/388, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), hvis anvendelsesområder er særskilte, har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand (jf. dommen i sagen Future Health Technologies, præmis 26, 27 og 36 og den deri nævnte retspraksis). Dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), omhandler således ydelser, der udføres inden for hospitaler, mens nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), omhandler lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på leverandørens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 36, og dommen i sagen Future Health Technologies, præmis 36).

25 I konsekvens heraf omfatter begrebet »pleje« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), og begrebet »behandling af personer« i direktivets artikel 132, stk. 1, litra c), begge ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (jf. dommen i sagen Future Health Technologies, præmis 37 og 38).

26 Det bemærkes herved, at selv om »pleje« og »behandling af personer« skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert (jf. dommen i sagen Future Health Technologies, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

27 Det fremgår således af Domstolens praksis, at lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, kan fritages efter momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c) (jf. dommen i sagen Future Health Technologies, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det følger heraf, at i sammenhæng med den fastsatte fritagelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), er formålet med ydelser som de i hovedsagen omhandlede relevant for vurderingen af, om disse ydelser er momsfrataget. Denne fritagelse skal nemlig finde anvendelse på ydelser, der har til formål at diagnosticere, behandle eller helbrede sygdomme eller anomalier eller at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand.

29 Ydelser som de i hovedsagen omhandlede kan således, for så vidt som de har til formål at behandle eller pleje personer, der som følge af sygdomme, skader eller medfødte handicaps behøver plastikkirurgi, være omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer«, jf. henholdsvis momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), og dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c). Hvis indgrebet er udført alene af kosmetiske hensyn, kan det derimod ikke være omfattet af disse begreber.

30 Skatteverket har nærmere bestemt gjort gældende, at vurderingen af formålet med den omhandlede operation eller behandling skal være særdeles overbevisende for den, der leverer ydelserne, og for skattemyndighederne, og Skatteverket påberåber sig eventuelle »alvorlige anvendelses- og afgrænsningsproblemer«.

31 Det er korrekt, at det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er muligt, at den samme afgiftspligtige person udøver både virksomhed, der er momsfrataget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), og virksomhed, som er momspligtig.

32 En sådan situation er netop forudset i dette direktiv og reguleret i direktivets artikel 173 ff. Hvis en afgiftspligtig person benytter varer og ydelser både til transaktioner, der giver ret til fradrag af indgående moms, og til transaktioner, der ikke giver ret til et sådant fradrag, er sidstnævnte kun tilladt i overensstemmelse med nævnte artikel 173 for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner. Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med dette direktivs artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

33 Hvad angår spørgsmålet om, i hvilket omfang modtagerne af de i hovedsagen omhandlede ydelsers subjektive opfattelse heraf skal tages i betragtning i vurderingen af formålet med et bestemt indgreb, jf. tredje spørgsmål, følger det af retspraksis, at de sundhedsproblemer, der søges imødegået med de momsfratagne operationer i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), kan være af psykologisk art (jf. i den retning bl.a. dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 50, og af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, Sml. I, s. 3617, præmis 16 og 24).

34 Den rent subjektive opfattelse hos den person, der underkaster sig plastikkirurgi, er dog ikke i sig selv afgørende for vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt dette indgreb har et terapeutisk formål.

35 Da der er tale om en lægelig vurdering, bør den foretages på grundlag af konstateringer af en sådan art, der er udført af personale, som er kvalificeret hertil.

36 Heraf følger, at det forhold, som er nævnt i det fjerde spørgsmål, at ydelser, som de i hovedsagen omhandlede leveres eller udføres af autoriseret plejepersonale, eller at formålet med sådanne indgreb afgøres af en sådan autoriseret person, har betydning for vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt indgreb som de i hovedsagen omhandlede er omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer«, jf. henholdsvis momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), og dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

37 For at give en fyldestgørende besvarelse af de stillede spørgsmål bemærkes, at der med henblik på vurderingen af, om ydelser som de i hovedsagen omhandlede er momsfrataget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) eller c), skal tages hensyn til alle kravene i artikel 132, stk. 1, litra b) eller c), samt andre relevante bestemmelser i dette direktivs afsnit XI, kapitel 1 og 2 (jf. analogt bl.a. dom af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene, Sml. I, s. 5053, præmis 37), og ikke kun til spørgsmålet om, hvorvidt sådanne ydelser er omfattet af begreberne »pleje« eller »behandling af personer« i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b) og c).

38 Hvad således særligt angår den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), kan det, ud over den fulde ordlyd af denne bestemmelse, i givet fald være nødvendigt også at tage dette direktivs artikel 131, 133 og 134 i betragtning.

39 I lyset af det ovenstående skal de forelagte spørgsmål herefter besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), skal fortolkes således, at:

- ydelser som de i hovedsagen omhandlede, der består i plastiske operationer og kosmetiske behandlinger, er omfattet af begreberne »pleje« eller »behandling af personer« i stk. 1, litra b) og c), når disse ydelser har til formål at diagnosticere, behandle eller helbrede sygdomme eller anomalier og at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand
- den rent subjektive opfattelse hos den person, der underkaster sig plastikkirurgi, vedrørende dette indgreb ikke i sig selv er afgørende for vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt indgrebet har et terapeutisk formål
- det forhold, at ydelser som de i hovedsagen omhandlede leveres eller udføres af autoriseret plejepersonale, eller at formålet med sådanne ydelser afgøres af en sådan autoriseret person, har betydning for vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt indgreb som de i hovedsagen omhandlede, er omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer«, jf. henholdsvis momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), og dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c)
- der med henblik på vurderingen af, om ydelser som de i hovedsagen omhandlede er momsfrataget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) eller c), skal tages hensyn til alle kravene i stk. 1, litra b) eller c), samt andre relevante bestemmelser i dette direktivs afsnit XI, kapitel 1 og 2, såsom artikel 131, 133 og 134 heri, for så vidt angår nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b).

Sagens omkostninger

40 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 sagens omkostninger. 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at:

- ydelser som de i hovedsagen omhandlede, der består i plastiske operationer og kosmetiske behandlinger, er omfattet af begreberne »pleje« eller »behandling af personer« i stk. 1, litra b) og c), når disse ydelser har til formål at diagnosticere, behandle eller helbrede sygdomme eller anomalier og at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand
- den rent subjektive opfattelse hos den person, der underkaster sig plastikkirurgi, vedrørende dette indgreb ikke i sig selv er afgørende for vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt indgrebet har et terapeutisk formål
- det forhold, at ydelser som de i hovedsagen omhandlede leveres eller udføres af autoriseret plejepersonale, eller at formålet med sådanne ydelser afgøres af en sådan autoriseret person, har betydning for vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt indgreb som de i hovedsagen omhandlede er omfattet af begreberne »pleje« og »behandling af personer«, jf. henholdsvis artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c)
- der med henblik på vurderingen af, om ydelser som de i hovedsagen omhandlede er merværdiafgiftsfritaget i henhold til artikel 132, stk. 1, litra b) eller c), i direktiv 2006/112 skal tages hensyn til alle kravene i stk. 1, litra b) eller c), samt andre relevante bestemmelser i dette direktivs afsnit XI, kapitel 1 og 2, såsom artikel 131, 133 og 134 heri, for så vidt angår nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra b).

Underskrifter

* Processprog: svensk.