

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä maaliskuuta 2013 (\*)

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta – Sairaalahoito ja lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet – Lääketieteellisten ammattien ja muun hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä henkilölle annettu lääketieteellinen hoito – Plastiikkakirurgisista toimenpiteistä ja esteettisestä hoidosta muodostuvat palvelut – Yksinomaan potilaan toivomuksesta suoritettut puhtaasti kosmeettiset toimenpiteet

Asiassa C-91/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi) on esittänyt 8.2.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.2.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Skatteverket**

vastaaan

### **PFC Clinic AB,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit E. Jarašić, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari), C. Toader ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Skatteverket, asiamiehenään K. Korpinen,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja D. Kalogiros,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato A. De Stefano,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja C. Schillemans,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Enegren ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Ruotsissa arvonlisäveron kantamisesta vastaava viranomainen Skatteverket ja vastapuolena PFC Clinic AB (jäljempänä PFC) ja jossa on kyse tilivuoden 2007 toukokuulta maksettavasta arvonlisäverosta.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Arvonlisäverodirektiivi*

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 alkaen arvonlisäverodirektiivillä.

4 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston otsikko on ”Vapautukset”. Osaston 1 luvussa on vain direktiivin 131 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

5 IX osaston 2 luvun otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Luvussa ovat sen 132–134 artikla.

6 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama [sairaala]hoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

– –”

7 Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa muun muassa 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman siinä säädetystä edellytyksestä.

8 Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, – – alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

- a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;
- b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan mukaan sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

### *Kansallinen lainsäädäntö*

10 Arvonlisäverolain (mervärdeskattelagen (1994:200), jäljempänä ML) 3 luvun 4 §:n mukaan sairaanhoitopalvelut, hammashoitopalvelut ja sosiaalihuollon palvelut vapautetaan arvonlisäverosta.

11 ML:n 3 luvun 5 §:n mukaan sairaanhoidolla tarkoitetaan toimenpiteitä, joiden avulla lääketieteen keinoin ennaltaehkäistään, tutkitaan tai hoidetaan sairauksia, fyysisiä vajavaisuuksia tai vammoja, ja synnytykseen liittyviä hoitotoimenpiteitä, jos hoito annetaan sairaalassa tai jossakin muussa julkisessa laitoksessa tai yksityisellä sektorilla laitoshoidoa tarjoavassa yksikössä tai jos ne suorittaa joku muu sellainen henkilö, joka on laillistettu harjoittamaan ammattia sairaanhoitoalalla.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

12 PFC tarjoaa lääketieteellisiä hoitopalveluja plastiikkakirurgian ja muiden esteettisten hoitojen alalla. Pääasiassa kyseessä olevalla ajanjaksolla se suoritti sekä kosmeettisia että korjaavia plastiikkakirurgisia toimenpiteitä ja myi tiettyjä ihonhoitopalveluja.

13 PFC tekee muun muassa rintojen pienennys-, suurennus- ja kohotusleikkauksia, vatsan muotoiluja, rasvaimuja, kasvojen ja otsan kohotusleikkauksia, silmien ja korvien leikkauksia, nenäleikkauksia ja muita plastiikkakirurgisia toimenpiteitä. Yhtiö myy lisäksi muita hoitoja, kuten pysyviä karvanpoistoja ja ihon nuorennushoitoja valoimpulssein, selluliittihoidoja sekä botox- ja restylane-injektioita.

14 PFC vaati toukokuun 2007 osalta ostoista maksamansa arvonlisäveron palauttamista. Skatteverket hylkäsi palautusvaatimuksen ja myös vaatimuksen vähentää arvonlisävero. Skatteverketin mukaan arvonlisäveroa ei voitu palauttaa verosta vapautetun myynnin perusteella eikä vähennyksen tekemistä sallia, koska sekä kosmeettinen että korjaava kirurgia kuuluvat verosta vapautettuun sairaanhoitoon.

15 PFC valitti Skatteverketin päätöksestä länsrätten i Stockholms läniin (Tukholman läänin ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuin), joka hyväksyi valituksen ja totesi, että yhtiön tarjoamat kirurgiset ja esteettiset hoitopalvelut eivät olleet sairaanhoitoa.

16 Skatteverket valitti länsrätten i Stockholms länin tuomiosta Kammarrätten i Stockholmiin (toisen oikeusasteen hallintotuomioistuin, Tukholma). Kammarrätten hyväksyi valituksen osittain, koska se katsoi, että korjaavista tai psyykkisistä syistä suoritettavista leikkauksista tai hoidoista muodostuvat palvelut ovat verosta vapautettuja toimenpiteitä, jos niitä suorittaa laillistettu sairaanhoitoalan ammattihenkilö.

17 Skatteverket valitti edelleen Högsta förvaltningsdomstoleniin (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) ja väitti, että PFC:n suorittamat sekä esteettiset että korjaavat leikkaukset ja hoidot olivat palvelusuorituksina ML:n 3 luvun 4 §:ssä tarkoitettua sairaanhoitoa, minkä vuoksi PFC:llä ei ollut oikeutta vähentää tämän toiminnan piirissä suoritetuista ostoista maksettua arvonlisäveroa.

18 Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että suoritettavat toimenpiteet on tietyissä tapauksissa tarkoitettu potilaille, jotka tarvitsevat sairauden, vammojen tai synnynnäisten fyysisten vajavaisuuksien vuoksi plastiikkakirurgiaa. Toisissa tapauksissa toimenpiteet toteutetaan enemmän siksi, että potilas haluaa toisenlaisen tai paremman ulkonäön. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan toimenpiteiden tarkoituksesta riippumatta eri hoidot muodostuvat lääketieteellisesti arvioiden samantyyppisistä palveluista, joita sama henkilöstö voi suorittaa.

19 Högsta förvaltningsdomstolen pohtii sitä, millä tavoin ilmaisut ”lääkärinto” ja ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” on ymmärrettävä, kun kyse on pääasiassa kyseessä olevien kaltaisista kirurgisista toimenpiteistä tai muista hoidoista muodostuvista lääketieteellisistä hoitopalveluista. Se pohtii siis erityisesti sitä, onko näitä ilmaisuja tulkittava siten, että ne kattavat kaikki sellaiset kirurgiset toimenpiteet tai muut kosmeettiset hoidot, joita lääkärit tai muu laillistettu sairaanhoidon ammattihenkilöstö suorittavat, vai onko toimenpiteiden suorittamisen tarkoituksella tässä ratkaiseva merkitys.

20 Högsta förvaltningsdomstolen on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädettyinä verosta vapautettuina liiketoimina voidaan pitää seuraavia asiassa kyseessä olevia hoitopalveluja:

- kauneusleikkaukset
- muut esteettiset hoidot?

2) Vaikuttaako annettavaan vastaukseen se, suoritetaanko leikkaukset tai esteettinen hoito sairauksien, fyysisten vajavaisuuksien tai vammojen ennaltaehkäisemiseksi tai hoitamiseksi?

3) Jos toimenpiteiden tarkoituksella on merkitystä, voidaanko huomioon ottaa potilaan käsitys hoitotoimenpiteiden tarkoituksesta?

4) Onko ratkaisun kannalta merkitystä sillä, suorittaako hoitotoimenpiteet laillistettu sairaanhoidon ammattihenkilö, tai sillä, että tällainen henkilöstö ottaa kantaa siihen, mikä on hoidon tarkoitus?”

### **Ennakkoratkaisukysymykset**

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, halunnut vastauksen pääasiallisesti siihen, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja

c alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset plastiikkakirurgiset toimenpiteet ja esteettiset hoidot on vapautettava arvonlisäverosta.

22 Sen toinen kysymys kohdistuu näin erityisesti siihen, onko tällaisten hoitopalvelujen mahdollisella ennaltaehkäisevällä tai terapeuttisella tarkoituksella merkitystä arvioitaessa, onko mainitut palvelusuoritukset vapautettava verosta, mikä puolestaan on ensimmäisen kysymyksen kohteena. Se kysyy kolmannessa kysymyksessään siltä varalta, että edelliseen vastataan myöntävästi, onko tällaisen tarkoituksen arvioinnissa otettava huomioon subjektiivinen käsitys, jonka hoitoa saava on näistä palvelusuorituksista muodostanut. Neljännellä kysymyksellään se tiedustelee, millä tavoin pääasian ratkaisuun vaikuttaa se, että kyseessä olevien kaltaisia palveluja suorittaa alan laillistettu ammattihenkilöstö.

23 Todettakoon heti näistä seikoista, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksista. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. mm. asia C-86/09, Future Health Technologies, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5215, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Lääketieteellisten hoitopalvelujen osalta direktiiviä 77/388 koskevasta oikeuskäytännöstä seuraa analogisesti, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan, joiden soveltamisalat ovat erilliset, tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon käsitteen suppeassa merkityksessä (ks. em. asia Future Health Technologies, tuomion 26, 27 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetaan sairaalassa annettavaa hoitoa, kun taas c alakohdassa tarkoitetaan lääketieteellistä hoitoa, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli jota annetaan palvelun suorittajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa (ks. vastaavasti asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok., s. I-6833, 36 kohta ja em. asia Future Health Technologies, tuomion 36 kohta).

25 Tästä seuraa, että sekä direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääkärihoito” että saman 1 alakohdan c alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” tarkoitetaan molemmilla sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (em. asia Future Health Technologies, tuomion 37 ja 38 kohta).

26 Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että vaikka ”lääkärihoidolla” ja ”lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle” täytyykin olla terapeuttinen tarkoitus, tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että hoidon terapeuttista tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti (em. asia Future Health Technologies, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Näin ollen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sellainen lääketieteellinen hoitopalvelu, joka on suoritettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa tarkoitettujen vapautuksen piiriin (em. asia Future Health Technologies, tuomion 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tästä seuraa, että kun kyse on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa säädetystä vapautuksesta, pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten hoitopalvelujen tarkoituksella on merkitystä arvioitaessa sitä, voidaanko ne vapauttaa arvonlisäverosta. Näin on

siksi, että mainittu vapautus on tarkoitettu sovellettavaksi palveluihin, joiden tarkoituksena on sairauksien tai terveydellisten poikkeavuuksien diagnosointi, hoitaminen ja parantaminen tai henkilöiden terveyden suojeleminen, ylläpitäminen tai palauttaminen (ks. vastaavasti myös em. asia Future Health Technologies, tuomion 43 kohta).

29 Pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelusuoritukset, siltä osin kuin niiden tarkoituksena on ollut hoitaa henkilöitä, jotka tarvitsevat sairauden, vamman tai synnynnäisen fyysisen vajavaisuuden vuoksi esteettistä hoitoa, voivat kuulua arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun "lääkärinhoidon" tai saman 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun "henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon" käsitteiden alaan. Sitä vastoin silloin, kun hoitotoimenpiteen tarkoitus on puhtaasti kosmeettinen, se ei voi kuulua näiden käsitteiden alaan.

30 Skatteverket esittää kuitenkin, että kulloinkin kyseessä olevan leikkauksen tai hoidon päämäärän selvittäminen olisi sekä palvelujen suorittajille että veroviranomaisille erittäin hankala tehtävä, ja viittaa "säännösten rajaamiseen ja soveltamiseen liittyviin huomattaviin vaikeuksiin".

31 On totta, että pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa tilanne voi olla se, että samalla verovelvollisella on sekä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettua että arvonlisäverollista liiketoimintaa.

32 Tällainen tilanne on kuitenkin direktiivissä otettu nimenomaisesti huomioon ja siitä säädetään direktiivin 173 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa. Mainitun 173 artiklan mukaan silloin, kun verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä ostoista maksetun arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin että tällaiseen vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Vähennyksen suhdeluku on laskettava saman direktiivin 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamista liiketoimista.

33 Siitä, onko subjektiivinen käsitys, jonka pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten palvelujen vastaanottaja on niistä muodostanut, otettava huomioon arvioitaessa määrätyn toimenpiteen tarkoitusta, mistä kolmannessa kysymyksessä on kyse, on todettava, että oikeuskäytännön mukaan terveysongelmat, joita arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan nojalla verosta vapautetut toimenpiteet koskevat, voivat olla luonteeltaan psykologisia (ks. vastaavasti mm. asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003, Kok., s. I-12911, 50 kohta ja yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomio 27.4.2006, Kok., s. I-3617, 16 ja 24 kohta).

34 On kuitenkin niin, että henkilön, jolle tehdään esteettinen hoitotoimenpide, subjektiivinen käsitys kyseisestä toimenpiteestä ei ole sellaisenaan yksin ratkaiseva arvioitaessa, onko toimenpiteen tarkoitus terapeuttinen.

35 Näin on siksi, että kun arvioinnissa on mukana lääketieteellisiä seikkoja, arvioinnin on perustuttava lääketieteellisiin toteamuksiin, jotka tähän pätevästi henkilöistö on tehnyt.

36 Tästä seuraa, että neljännessä kysymyksessä tarkoitettu tilanne eli se, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelut on suorittanut laillistettu sairaanhoidon ammattihenkilö tai toimenpiteiden tarkoituksen on määritellyt tällainen alan ammattilainen, on omiaan vaikuttamaan sen arviointiin, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset toimenpiteet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun "lääkärinhoidon" tai 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun "henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon" käsitteiden alaan.

37 Jotta kysymyksiin voitaisiin vastata tyhjentävästi, on muistutettava, että arvioitaessa, onko

pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelusuoritukset vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdan nojalla, on otettava huomioon kaikki 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdassa asetetut vaatimukset ja muut direktiivin IX osaston 1 ja 2 luvun merkitykselliset säännökset (ks. analogisesti asia C-262/08, CopyGene, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5053, 37 kohta) eikä vain sitä, kuuluvatko tällaiset palvelusuoritukset direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa tarkoitettun ”lääkärinhoidon” tai ”henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon” käsitteiden alaan.

38 Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettun vapautuksen osalta on näin ollen tarvittaessa otettava huomioon sekä mainitun säännöksen teksti kokonaisuudessaan että direktiivin 131, 133 ja 134 artikla.

39 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että

– pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset plastiikkakirurgisista toimenpiteistä ja esteettisistä hoidoista muodostuvat hoitopalvelut kuuluvat saman 1 kohdan b ja c alakohdassa tarkoitettujen ”lääkärinhoidon” tai ”henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon” käsitteiden alaan silloin, kun näiden palvelujen tarkoituksena on sairauksien tai terveydellisten poikkeavuuksien diagnosointi, hoitaminen ja parantaminen ja henkilöiden terveyden suojeleminen, ylläpitäminen tai palauttaminen

– henkilön, jolle tehdään esteettinen hoitotoimenpide, subjektiivinen käsitys kyseisestä toimenpiteestä ei ole sellaisenaan yksin ratkaiseva arvioitaessa, onko toimenpiteen tarkoitus terapeutti-

– se, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelut on suorittanut laillistettu sairaanhoidon ammattihenkilö tai toimenpiteiden tarkoituksena on määritellyt tällainen alan ammattilainen, on omiaan vaikuttamaan sen arviointiin, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset toimenpiteet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettun ”lääkärinhoidon” tai 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettun ”henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon” käsitteiden alaan, ja

– arvioitaessa, onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelusuoritukset vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdan nojalla, on otettava huomioon kaikki 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdassa asetetut vaatimukset ja muut direktiivin IX osaston 1 ja 2 luvun merkitykselliset säännökset, kuten 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan osalta sen 131, 133 ja 134 artikla.

### **Oikeudenkäyntikulut**

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että**

– **pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset plastiikkakirurgisista toimenpiteistä ja esteettisistä hoidoista muodostuvat hoitopalvelut kuuluvat saman 1 kohdan b ja c alakohdassa tarkoitettujen ”lääkärinhoidon” tai ”henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon” käsitteiden alaan silloin, kun näiden palvelujen tarkoituksena on sairauksien tai**

**terveydellisten poikkeavuuksien diagnosointi, hoitaminen ja parantaminen ja henkilöiden terveyden suojeleminen, ylläpitäminen tai palauttaminen**

- **henkilön, jolle tehdään esteettinen hoitotoimenpide, subjektiivinen käsitys kyseisestä toimenpiteestä ei ole sellaisenaan yksin ratkaiseva arvioitaessa, onko toimenpiteen tarkoitus terapeutin**
- **se, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelut on suorittanut laillistettu sairaanhoidon ammattihenkilö tai toimenpiteiden tarkoituksen on määritellyt tällainen alan ammattilainen, on omiaan vaikuttamaan sen arviointiin, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset toimenpiteet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”lääkärin hoidon” tai 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna ”henkilölle annetun lääketieteellisen hoidon” käsitteiden alaan, ja**
- **arvioitaessa, onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset palvelusuoritukset vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdan nojalla, on otettava huomioon kaikki 132 artiklan 1 kohdan b tai c alakohdassa asetetut vaatimukset ja muut direktiivin IX osaston 1 ja 2 luvun merkitykselliset säännökset, kuten 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan osalta sen 131, 133 ja 134 artikla.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.