

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 mars 2013 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 b och c – Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Tjänster som består i att utföra estetiska ingrepp och estetiska behandlingar – Rent kosmetiska ingrepp som utförs som en följd av patientens önskemål”

I mål C-91/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 8 februari 2012, som inkom till domstolen den 17 februari 2012, i målet

Skatteverket

mot

PFC Clinic AB,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna E. Jarašićnas, A. Ó Caoimh (referent), C. Toader och C.G. Fernlund,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom K. Korpinen, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou och D. Kalogiros, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- Ungerns regering, genom M. Fehér och K. Szijjártó, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och C. Schillemans, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Enegren och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och PFC Clinic AB (nedan kallat PFC) angående mervärdesskatt för redovisningsperioden maj 2007.

Tillämpliga bestämmelser

Mervärdesskattedirektivet

3 Genom mervärdesskattedirektivet upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

4 Avdelning IX i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Undantag från skatteplikt”. Kapitel 1 i denna avdelning innehåller en enda artikel, nämligen artikel 131, som har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

5 Kapitel 2 i denna avdelning har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Det innehåller artiklarna 132–134.

6 I artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

...”

7 I artikel 133 i mervärdesskattedirektivet anges att medlemsstaterna, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall får göra undantaget i bland annat artikel 132.1 b beroende av att ett eller flera av i bestämmelsen angivna villkor är uppfyllda.

8 I artikel 134 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b ...:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

9 I artikel 173 i mervärdesskattedirektivet anges att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person både för transaktioner som medför rätt till avdrag för mervärdesskatt och för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Den avdragsgilla andelen ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.

Den svenska lagstiftningen

10 Enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML) undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg från skatteplikt.

11 Enligt 3 kap. 5 § ML förstås med sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd, om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutna vård, eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Målet vid Högsta förvaltningsdomstolen och tolkningsfrågorna

12 PFC erbjuder medicinska tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar. Bolaget har under aktuell period utfört tjänster avseende estetisk kirurgi av både kosmetisk och rekonstruktiv art, samt även vissa hudvårdstjänster.

13 De operationer som utförs av PFC är kirurgiska ingrepp i form av bröstförstoring, bröstförminskning, bröstlyft, bukplastik, fettsugning, ansiktslyft, pannlyft, operationer av ögon, öron och näsa samt andra plastikkirurgiska ingrepp. Bolaget utför även behandlingar såsom permanent hårborttagning med IPL (intense pulsed light), hudföryngring med IPL, cellulitbehandling samt injektioner med botox och restylane.

14 PFC yrkade återbetalning av ingående skatt för perioden maj 2007. Skatteverket vägrade i omprövningsbeslut både återbetalning och avdrag för den ingående skatten. Som skäl för beslutet angavs att återbetalning inte kan ske för omsättning som är undantagen från skatteplikt och att inte heller avdrag kan medges då både den kosmetiska och den rekonstruktiva kirurgin utgör från skatteplikt undantagen sjukvård.

15 PFC överklagade beslutet hos Länsrätten i Stockholms län. Länsrätten biföll överklagandet

och förklarade att bolagets tjänster avseende estetiska operationer och behandlingar inte utgjorde sjukvård.

16 Skatteverket överklagade länsrättens dom hos Kammarrätten i Stockholm, som delvis biföll överklagandet och förklarade att PFC:s tjänster avseende operationer och behandlingar som är rekonstruktiva eller utförs av psykiska skäl utgör från skatteplikt undantagen omsättning, om åtgärderna vidtas av personal med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

17 Skatteverket har överklagat kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkat att denna ska ändra domen och därvid förklara att PFC:s tjänster avseende såväl estetiska som rekonstruktiva operationer och behandlingar utgör sjukvård enligt 3 kap. 4 § ML och att bolaget därför inte har rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv i verksamheten.

18 Av begäran om förhandsavgörande framgår bland annat följande. De ingrepp som utförs har i vissa fall syftet att behandla patienter som till följd av sjukdomar, skador eller medfödda kroppsfel är i behov av estetisk kirurgi. I andra fall utförs ingreppen mer som en följd av patientens önskan att förändra eller förbättra sitt utseende. Oavsett syftet med åtgärderna består dessa medicinskt sett i jämförbara tjänster och kan utföras av samma personal.

19 Högsta förvaltningsdomstolen vill få klarhet i hur begreppen "sjukvård" och "sjukvårdande behandling" ska tolkas i samband med medicinska tjänster som består i att utföra olika operativa ingrepp och behandlingar av nu aktuellt slag. Den frågar sig särskilt om dessa begrepp ska tolkas så, att de omfattar alla slags kirurgiska ingrepp eller andra estetiska behandlingar som utförs av läkare och annan legitimerad sjukvårdspersonal, eller om det bakomliggande syftet med åtgärderna har avgörande betydelse.

20 Mot denna bakgrund har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Ska artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att där angivna undantag från skatteplikt omfattar sådana tjänster som är aktuella i målet och som består i

- estetiska operationer,
- estetiska behandlingar[?]

2) Påverkas bedömningen av om operationerna eller behandlingarna utförs med syfte att förebygga eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador[?]

3) Om syftet ska tillmätas betydelse, kan patientens uppfattning om ändamålet med åtgärden beaktas[?]

4) Har det någon betydelse för bedömningen om åtgärden utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med denna[?]"

Prövning av tolkningsfrågorna

21 Högsta förvaltningsdomstolen har ställt dessa frågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att sådana tjänster som de som är aktuella i målet och som består i estetiska operationer och estetiska behandlingar är undantagna från skatteplikt.

22 Den andra tolkningsfrågan har ställts för att få klarhet i huruvida den bedömning som avses i den första tolkningsfrågan, det vill säga huruvida tjänsterna ska anses vara undantagna från

skatteplikt, påverkas av att tjänsterna eventuellt utförs i förebyggande eller terapeutiskt syfte. Om den frågan besvaras jakande vill Högsta förvaltningsdomstolen med sin tredje fråga få klarhet i huruvida tjänstemottagarnas subjektiva uppfattning om tjänsterna ska beaktas vid bedömningen av huruvida det föreligger ett sådant syfte. Den fjärde frågan har ställts för att få klarhet i huruvida det har någon betydelse för bedömningen huruvida sådana tjänster som de som är aktuella i målet utförs av legitimerad sjukvårdspersonal.

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, bland annat, dom av den 10 juni 2010 i mål C-86/09, *Future Health Technologies*, REU 2010, s. I-5215, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

24 När det gäller medicinska tjänster framgår det av en analog tillämpning av rättspraxis som gäller direktiv 77/388 att leden b och c i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet, vilka har olika tillämpningsområden, syftar till att reglera samtliga undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening (se domen i det ovannämnda målet *Future Health Technologies*, punkterna 26, 27 och 36 samt där angiven rättspraxis). Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet avser nämligen tjänster som utförs på sjukhus, medan artikel 132.1 c i direktivet avser medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, *Kügler*, REG 2002, s. I-6833, punkt 36, och domen i det ovannämnda målet *Future Health Technologies*, punkt 36).

25 Härav följer att både begreppet "sjukvård" i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet och begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i samma direktiv avser tjänster som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller hälsoproblem (se domen i det ovannämnda målet *Future Health Technologies*, punkterna 37 och 38).

26 Även om "sjukvård" och "sjukvårdande behandling" måste ha ett terapeutiskt syfte, följer det inte med nödvändighet av detta att en tjänsts terapeutiska syfte måste tolkas särskilt restriktivt (se domen i det ovannämnda målet *Future Health Technologies*, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

27 Av domstolens praxis följer att medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – människors hälsa således kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet (se domen i det ovannämnda målet *Future Health Technologies*, punkterna 41 och 42 samt där angiven rättspraxis).

28 Syftet med sådana tjänster som de som är aktuella i målet har följaktligen betydelse vid bedömningen av huruvida de omfattas av det nyss nämnda undantaget från skatteplikt. Undantaget är nämligen tillämpligt på tjänster som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa (se även, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Future Health Technologies*, punkt 43).

29 I den mån sådana tjänster som de som är aktuella i målet utförs i syfte att behandla eller

tillhandahålla vård för personer som till följd av sjukdomar, skador eller medfödda kroppsfel är i behov av estetisk kirurgi, skulle de således kunna omfattas av begreppet "sjukvård" i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller av begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i direktivet. Ingrepp som utförs av rent kosmetiska skäl kan däremot inte anses omfattas av dessa begrepp.

30 Skatteverket har emellertid gjort gällande att ett krav på att i varje enskilt fall fastställa syftet med operationen eller behandlingen allvarligt skulle försvåra för både vårdgivarna och skattemyndigheterna att på ett korrekt sätt fastställa vilka tjänster som omfattas av undantaget. Skatteverket har även anfört att det finns risk för att det uppkommer "stora avgränsnings- och tillämpningsproblem".

31 Domstolen gör i detta avseende följande bedömning. I fall som det nu aktuella kan det visserligen vara så att en och samma beskattningsbara person bedriver såväl från skatteplikt undantagen verksamhet, enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet, som skattepliktig verksamhet.

32 Just denna situation har emellertid beaktats i mervärdesskattedirektivet och regleras i artikel 173 och följande artiklar i detsamma. Enligt artikel 173 gäller att när en beskattningsbar person använder varor och tjänster både för transaktioner som medför rätt till avdrag för mervärdesskatt och för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Den avdragsgilla andelen ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 i direktivet för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen i egenskap av beskattningsbar person.

33 Domstolen övergår därefter till att pröva Högsta förvaltningsdomstolens tredje fråga, som har ställts för att få veta i vilken utsträckning tjänstemottagarnas subjektiva uppfattning om sådana tjänster som de som är aktuella i målet ska beaktas vid bedömningen av syftet med ett visst ingrepp. Av rättspraxis följer att de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet även kan avse psykiska hälsoproblem (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkt 50, och av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, REG 2006, s. I-3617, punkterna 16 och 24).

34 Den rent subjektiva uppfattning som en person som genomgår ett estetiskt ingrepp har om ingreppet är emellertid inte i sig avgörande vid bedömningen av huruvida ingreppet har ett terapeutiskt syfte.

35 Då denna bedömning är av medicinsk karaktär måste den nämligen grunda sig på medicinska överväganden gjorda av medicinskt kvalificerad personal.

36 Härav följer att sådana omständigheter som de som nämns i den fjärde tolkningsfrågan, nämligen att tjänster av nu aktuellt slag tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen, kan påverka bedömningen av huruvida ingrepp av nu aktuellt slag omfattas av begreppet "sjukvård" i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller av begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i direktivet.

37 I syfte att lämna ett fullständigt svar på de frågor som ställts finns det skäl att erinra om att bedömningen av huruvida tjänster av nu aktuellt slag är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet ska ske med beaktande av samtliga de krav som ställs upp i dessa två bestämmelser samt med beaktande av andra relevanta bestämmelser i kapitel 1 och 2 i avdelning IX i direktivet (se, analogt, bland annat dom av den 10 juni 2010 i mål C-262/08,

CopyGene, REU 2010, s. I-5053, punkt 37). Bedömningen får således inte göras enbart med beaktande av huruvida tjänsterna omfattas av begreppen "sjukvård" eller "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 b och c i direktivet.

38 Vad särskilt gäller undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, ska inte bara den bestämmelsens fullständiga lydelse beaktas, utan hänsyn måste även, i förekommande fall, tas till artiklarna 131, 133 och 134 i direktivet.

39 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras så, att artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på följande sätt:

- Sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet och som består i estetiska operationer och estetiska behandlingar omfattas av begreppen "sjukvård" eller "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 b och c i direktivet, när de utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa.
- Den rent subjektiva uppfattning som en person som genomgår ett estetiskt ingrepp har om ingreppet är inte i sig avgörande vid bedömningen av huruvida ingreppet har ett terapeutiskt syfte.
- Omständigheter som att sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen, kan påverka bedömningen av huruvida sådana ingrepp som de som är aktuella i det nationella målet omfattas av begreppet "sjukvård" i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller av begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i direktivet.
- Bedömningen av huruvida sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet ska ske med beaktande av samtliga de krav som ställs upp i dessa två bestämmelser samt med beaktande av andra relevanta bestämmelser i kapitel 1 och 2 i avdelning IX i direktivet, som till exempel – vad beträffar artikel 132.1 b i direktivet – artiklarna 131, 133 och 134 i direktivet.

Rättegångskostnader

40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på följande sätt:

- **Sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet och som består i estetiska operationer och estetiska behandlingar omfattas av begreppen "sjukvård" eller "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 b och c i direktivet, när de utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa.**

- Den rent subjektiva uppfattning som en person som genomgår ett estetiskt ingrepp har om ingreppet är inte i sig avgörande vid bedömningen av huruvida ingreppet har ett terapeutiskt syfte.
- Omständigheter som att sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet tillhandahålls eller utförs av legitimerad sjukvårdspersonal, eller att det är sådan personal som tar ställning till syftet med ingreppen, kan påverka bedömningen av huruvida sådana ingrepp som de som är aktuella i det nationella målet omfattas av begreppet "sjukvård" i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 eller av begreppet "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i direktivet.
- Bedömningen av huruvida sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 b eller c i direktiv 2006/112 ska ske med beaktande av samtliga de krav som ställs upp i dessa två bestämmelser samt med beaktande av andra relevanta bestämmelser i kapitel 1 och 2 i avdelning IX i direktivet, som till exempel – vad beträffar artikel 132.1 b i direktivet – artiklarna 131, 133 och 134 i direktivet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: svenska.