



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 21ης Μαρτίου 2013\*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγές — Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ' — Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις — Παροχές ιατρικής περιθάλψεως πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών — Υπηρεσίες συνιστάμενες στην εκτέλεση χειρουργικών επεμβάσεων και θεραπειών για αισθητικούς σκοπούς — Επεμβάσεις αμιγώς κοσμητικής φύσεως, διενεργούμενες αποκλειστικώς και μόνο διότι το επιθυμεί ο ασθενής»

Στην υπόθεση C-91/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Σουηδία) με απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Φεβρουαρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

### **Skatteverket**

κατά

**PFC Clinic AB,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Pešič, πρόεδρο τμήματος, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh (εισηγητή), C. Toader και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- το Skatteverket, εκπροσωπούμενο από την K. Korpinen,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Κ. Παρασκευοπούλου και τον Δ. Καλόγηρο,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον A. De Stefano, avvocato dello Stato,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Fehér και την K. Szíjjártó,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. Wissels και C. Schillemans,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον J. Enegren και την L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Skatteverket, το οποίο είναι αρμόδιο στη Σουηδία για την είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), και της PFC Clinic AB (στο εξής: PFC) όσον αφορά τον ΦΠΑ που οφείλεται για τη λογιστική περίοδο που αντιστοιχεί στον Μάιο του 2007.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η οδηγία ΦΠΑ*

- 3 Η οδηγία ΦΠΑ κατάργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα κοινοτική νομοθεσία στον τομέα του ΦΠΑ, και συγκεκριμένα την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).
- 4 Ο τίτλος ΙΧ της οδηγίας ΦΠΑ τιτλοφορείται «Απαλλαγές». Το κεφάλαιο 1 του τίτλου αυτού περιλαμβάνει μόνον το άρθρο 131, το οποίο έχει ως εξής:  
  
«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»
- 5 Το κεφάλαιο 2 του εν λόγω τίτλου ΙΧ τιτλοφορείται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Περιλαμβάνει τα άρθρα 132 έως 134.
- 6 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,
- γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

[...].».

- 7 Το άρθρο 133 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, κατά περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις προϋποθέσεις που θέτει.
- 8 Κατά το άρθρο 134 της οδηγίας ΦΠΑ:  

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' [...], στις ακόλουθες περιπτώσεις:

  - α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,
  - β) εφόσον προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενων στον ΦΠΑ.»
- 9 Κατά το άρθρο 173 της οδηγίας ΦΠΑ, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Το ποσοστό εκπτώσεως υπολογίζεται, σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας αυτής, για το σύνολο των πράξεων που διενήργησε ο υποκείμενος στον φόρο.

#### *Η σουηδική κανονιστική ρύθμιση*

- 10 Κατά το άρθρο 4 του κεφαλαίου 3 του νόμου 1994:200 περί ΦΠΑ, [mervärdeskattelagen (1994:200), στο εξής: ML], η παροχή υπηρεσιών η οποία συνιστά ιατρική περίθαλψη, οδοντιατρική περίθαλψη ή κοινωνική πρόνοια απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.
- 11 Κατά το άρθρο 5 του κεφαλαίου 3 του ML, ως ιατρική περίθαλψη νοούνται τα μέτρα για την ιατρική πρόληψη, διάγνωση ή θεραπεία ασθενειών, σωματικών ελαττωμάτων και τραυματισμών, καθώς και η περίθαλψη κατά τον τοκετό, εφόσον τα μέτρα αυτά λαμβάνονται σε νοσοκομείο ή σε άλλο ίδρυμα το οποίο διαχειρίζεται το Δημόσιο ή, αν ασκείται ατομική δραστηριότητα, σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή εφόσον, άλλως, τα μέτρα λαμβάνονται από πρόσωπο που έχει λάβει ειδική άδεια ασκήσεως ιατρικού επαγγέλματος.

## Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Η PFC παρέχει ιατρικές υπηρεσίες υπό τη μορφή αισθητικών χειρουργικών επεμβάσεων και θεραπειών. Κατά το κρίσιμο στην κύρια δίκη χρονικό διάστημα, παρείχε υπηρεσίες αφορώσες αισθητική χειρουργική, τόσο κοσμητικού όσο και επανορθωτικού χαρακτήρα, καθώς και ορισμένες υπηρεσίες φροντίδας του δέρματος.
- 13 Η PFC πραγματοποιεί χειρουργικές επεμβάσεις αυξησεως, μειώσεως, και ανορθώσεως στήθους, κοιλιοπλαστικής, λιποαναρροφήσεως, ανορθώσεως προσώπου (face lifting), ανορθώσεως μετώπου, οφθαλμοπλαστικής, ωτοπλαστικής και ρινοπλαστικής, καθώς και άλλες επεμβάσεις πλαστικής χειρουργικής. Η εταιρία αυτή προσφέρει και άλλες θεραπείες, όπως είναι η ριζική αποτρίχωση και η ανανέωση δέρματος με IPL [intense pulsed light (έντονο παλμικό φως)], η θεραπεία της κυτταρίτιδας και οι ενέσεις botox και restylane.
- 14 Η PFC ζήτησε την επιστροφή του φόρου επί των εισροών για τον Μάιο του 2007. Με την απόφασή του επί της εν λόγω αιτήσεως, το Skatteverket αρνήθηκε τόσο την επιστροφή όσο και την έκπτωση του φόρου αυτού. Κατά το Skatteverket, δεν χωρεί επιστροφή του ΦΠΑ για δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον φόρο και δεν μπορεί να χορηγηθεί ούτε έκπτωση, δεδομένου ότι τόσο η κοσμητική όσον και η επανορθωτική χειρουργική συνιστούν απαλλασσόμενη από τον φόρο περίθαλψη.
- 15 Η PFC προσέφυγε κατά της αποφάσεως του Skatteverket ενώπιον του länsrätten i Stockholms län (περιφερειακού διοικητικού πρωτοδικείου Στοκχόλμης). Το δικαστήριο αυτό δέχθηκε την προσφυγή και έκρινε ότι οι υπηρεσίες αισθητικής χειρουργικής και θεραπείας που προσφέρει η εταιρία αυτή δεν αποτελούν ιατρική περίθαλψη.
- 16 Το Skatteverket άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του länsrätten i Stockholms län ενώπιον του Kammarrätten i Stockholm (διοικητικού εφετείου Στοκχόλμης). Το δικαστήριο αυτό δέχθηκε εν μέρει την εν λόγω έφεση και έκρινε ότι οι υπηρεσίες χειρουργικών επεμβάσεων και θεραπειών που είναι επανορθωτικές ή πραγματοποιούνται για ψυχολογικούς λόγους αποτελούν πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο, εφόσον πραγματοποιούνται από προσωπικό που έχει λάβει άδεια ασκήσεως ιατρικού επαγγέλματος.
- 17 Το Skatteverket άσκησε αναίρεση ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου), υποστηρίζοντας ότι οι υπηρεσίες της PFC που συνίστανται τόσο σε αισθητικές όσο και σε επανορθωτικές χειρουργικές επεμβάσεις και θεραπείες αποτελούν ιατρική περίθαλψη κατά το κεφάλαιο 3, παράγραφος 4, του ML και ότι, ως εκ τούτου, η PFC δεν εδικαιούτο εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορά τις αποκτήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.
- 18 Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, οι επεμβάσεις που πραγματοποιούνται προορίζονται, σε ορισμένες περιπτώσεις, για ασθενείς οι οποίοι, συνεπεία ασθενειών, τραυματισμών ή εκ γενετής σωματικών ελαττωμάτων, έχουν ανάγκη αισθητικής χειρουργικής. Σε άλλες περιπτώσεις, οι επεμβάσεις πραγματοποιούνται περισσότερο κατόπιν προσωπικής επιθυμίας του ασθενούς και ανάγκης του να αλλάξει ή να βελτιώσει την εμφάνισή του. Ανεξαρτήτως του σκοπού τους από ιατρικής απόψεως, οι επεμβάσεις συνίστανται, κατά το αιτούν δικαστήριο, σε παρεμφερείς υπηρεσίες και είναι δυνατό να πραγματοποιούνται από τα ίδια πρόσωπα.
- 19 Το Högsta förvaltningsdomstolen διερωτάται πώς πρέπει να ερμηνεύονται οι εκφράσεις «ιατρική περίθαλψη» και «παροχές ιατρικής περίθαλψης» όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών ιατρικής φύσεως συνισταμένων σε χειρουργικές επεμβάσεις και σε διάφορες θεραπείες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη. Το δικαστήριο αυτό διερωτάται ειδικότερα αν οι εκφράσεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται κατά

τρόπον ώστε να καλύπτουν κάθε είδους χειρουργική επέμβαση ή άλλη κοσμητική θεραπεία η οποία πραγματοποιείται από ιατρό ή από άλλο επαγγελματία του κλάδου της υγείας που έχει λάβει σχετική άδεια ή αν αποφασιστική σημασία συναφώς έχει ο σκοπός των πράξεων αυτών.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Högsta förvaltningsdomstolen αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι οι εκεί παρατιθέμενες απαλλαγές από τον φόρο περιλαμβάνουν υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, οι οποίες συνίστανται σε

— αισθητικές χειρουργικές επεμβάσεις,

— αισθητικές θεραπείες;

2) Επηρεάζεται η εκτίμηση αυτή από το αν οι χειρουργικές επεμβάσεις ή οι θεραπείες πραγματοποιούνται με σκοπό την πρόληψη ή τη θεραπεία ασθενειών, σωματικών ελαττωμάτων ή τραυματισμών;

3) Σε περίπτωση που ο σκοπός συνιστά κριτήριο, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη η αντίληψη του ασθενούς περί του σκοπού της επεμβάσεως;

4. Έχει κάποια σημασία για την εκτίμηση αυτή το αν η επέμβαση πραγματοποιείται από μέλος του ιατρικού σώματος που έχει λάβει σχετική άδεια ή το ότι ο επαγγελματίας αυτός λαμβάνει θέση ως προς τον σκοπό του μέτρου;»

#### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

21 Με τα ερωτήματά του, τα οποία προσφέρονται για από κοινού ερμηνεία, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι παροχές υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε επεμβάσεις αισθητικής χειρουργικής και σε αισθητικές θεραπείες, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

22 Συγκεκριμένα, με το δεύτερο ερώτημα, το εν λόγω δικαστήριο ερωτά ειδικότερα αν ο ενδεχόμενος προληπτικός ή θεραπευτικός σκοπός των υπηρεσιών αυτών επηρεάζει το ζήτημα της απαλλαγής τους, πράγμα το οποίο αποτελεί αντικείμενο του πρώτου ερωτήματος. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το εν λόγω δικαστήριο ερωτά, με το τρίτο ερώτημά του, αν, προκειμένου να εκτιμηθεί η ύπαρξη ενός τέτοιου σκοπού, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η υποκειμενική αντίληψη την οποία έχουν για τις υπηρεσίες αυτές οι αποδέκτες τους. Με το τέταρτο ερώτημα ζητείται να διευκρινισθεί ποια είναι η σημασία, για την εκτίμηση της υποθέσεως της κύριας δίκης, του γεγονότος ότι παροχές όπως οι επίμαχες παρέχονται από ιατρικό προσωπικό που έχει λάβει σχετική άδεια.

23 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί κατ' αρχάς ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από την αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας. Συγκεκριμένα, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μη παράγουν τα αποτελέσματά τους (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-86/09, Future Health Technologies, Συλλογή 2010, σ. I-5215, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).



- 24 Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών ιατρικής φύσεως, προκύπτει κατ' αναλογία από τη νομολογία που αφορά την οδηγία 77/388 ότι τα σημεία β' και γ' του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ, των οποίων τα πεδία εφαρμογής είναι αυτοτελή, σκοπούν στη ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών των ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια (βλ. απόφαση *Future Health Technologies*, προμνησθείσα, σκέψεις 26, 27 και 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πράγματι, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται εντός νοσοκομείου, ενώ το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας αφορά τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο σε ιδιωτικό χώρο των παρεχόντων τις υπηρεσίες όσο και στην οικία του ασθενούς ή αλλού (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, *Kügler*, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 36, και *Future Health Technologies*, προμνησθείσα, σκέψη 36).
- 25 Επομένως, η έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ και η έννοια των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', αφορούν αμφοτέρως παροχές που αποσκοπούν στη διάγνωση, στην περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, στη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (βλ., απόφαση *Future Health Technologies*, προμνησθείσα, σκέψεις 37 και 38).
- 26 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, καίτοι η «ιατρική περίθαλψη» και οι «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» πρέπει να έχουν θεραπευτικό σκοπό, αυτό δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο θεραπευτικός σκοπός μιας παροχής υπηρεσιών επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία (βλ. απόφαση *Future Health Technologies*, προμνησθείσα, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Επομένως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι ιατρικές φύσεως υπηρεσίες που παρέχονται με σκοπό την προστασία της υγείας των προσώπων, περιλαμβανομένης της διατηρήσεως ή της αποκαταστάσεώς της, είναι δυνατό να τυγχάνουν της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της εν λόγω οδηγίας (βλ. απόφαση *Future Health Technologies*, προμνησθείσα, σκέψεις 41 και 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Συνεπώς, στο πλαίσιο της απαλλαγής την οποία θεσπίζει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ, ο σκοπός υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη έχει σημασία για την εκτίμηση του ζητήματος αν οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Πράγματι, προορισμός της απαλλαγής αυτής είναι να εφαρμόζεται στις υπηρεσίες που σκοπούν στη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία των ασθενειών ή των ανωμαλιών της υγείας, καθώς και στην προστασία, τη διατήρηση και την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων (βλ. επίσης, υπό την έννοια αυτή, απόφαση *Future Health Technologies*, προμνησθείσα, σκέψη 43).
- 29 Ως εκ τούτου, υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, καθόσον έχουν ως σκοπό τη θεραπεία ή την περίθαλψη προσώπων τα οποία, συνεπεία ασθενειών, τραυματισμών ή εκ γενετής σωματικών ελαττωμάτων, έχουν ανάγκη αισθητικής χειρουργικής, θα μπορούσαν να εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ και κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, αντιστοίχως. Αντιθέτως, όταν η επέμβαση εξυπηρετεί αμιγώς κοσμητικούς σκοπούς, δεν μπορεί να εμπίπτει στις έννοιες αυτές.
- 30 Το Skatteverket υποστηρίζει ωστόσο, κατ' ουσίαν, ότι η αναζήτηση του σκοπού της οικείας πράξεως ή θεραπείας είναι εξαιρετικά επαχθής για τους παρέχοντες υπηρεσίες όπως και για τις φορολογικές αρχές και επικαλείται το ενδεχόμενο «σοβαρών προβλημάτων εφαρμογής και οριοθετήσεως».
- 31 Είναι αληθές ότι, σε καταστάσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι δυνατόν ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο να ασκεί τόσο δραστηριότητες απαλλασσόμενες δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή γ', της οδηγίας ΦΠΑ όσο και δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ.

- 32 Εντούτοις, η οδηγία αντιμετωπίζει ακριβώς το ενδεχόμενο μιας τέτοιας καταστάσεως και το ρυθμίζει στα άρθρα της 173 επ. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 173, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για τη διενέργεια τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα τέτοιας εκπτώσεως, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Η αναλογία εκπτώσεως καθορίζεται, σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας ΦΠΑ, για το σύνολο των πράξεων που διενεργεί ο υποκείμενος στον φόρο υπό την ιδιότητά του αυτή.
- 33 Όσον αφορά το ζήτημα που αποτελεί το αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος, δηλαδή σε ποιο μέτρο η υποκειμενική αντίληψη την οποία αποδέκτες των υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη έχουν σχηματίσει για τις υπηρεσίες αυτές πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση του σκοπού συγκεκριμένης επεμβάσεως, από τη νομολογία απορρέει ότι τα προβλήματα υγείας τα οποία αφορούν οι πράξεις που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ είναι δυνατό να είναι ψυχολογικής φύσεως (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier, Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 50, και της 27ης Απριλίου 2006, C-443/04 και C-444/04, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, Συλλογή 2006, σ. I-3617, σκέψεις 16 και 24).
- 34 Εντούτοις, η απλή υποκειμενική αντίληψη την οποία το πρόσωπο που υποβάλλεται σε αισθητική επέμβαση έχει σχηματίσει για την επέμβαση αυτή δεν είναι αφ' εαυτής καθοριστική για την εκτίμηση του ζητήματος αν η επέμβαση αυτή έχει θεραπευτικό σκοπό.
- 35 Πράγματι, δεδομένου ότι η εκτίμηση αυτή έχει ιατρικό χαρακτήρα, πρέπει να στηρίζεται σε διαπιστώσεις τέτοιου χαρακτήρα, πραγματοποιούμενες από προσωπικό που διαθέτει τα προσόντα προς τούτο.
- 36 Συνεπώς, οι περιγραφόμενες στο τέταρτο ερώτημα περιστάσεις, ότι δηλαδή υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη παρέχονται από ένα μέλος του ιατρικού σώματος που έχει λάβει σχετική άδεια ή ότι ο σκοπός των επεμβάσεων καθορίζεται από τέτοιον επαγγελματία, είναι δυνατό να επηρεάσουν την εκτίμηση του ζητήματος αν επεμβάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ και κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, αντιστοίχως.
- 37 Προκειμένου να δοθεί πλήρης απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα, υπενθυμίζεται ότι, για να εκτιμηθεί αν παροχές υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή γ', της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι επιταγές του άρθρου αυτού 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή γ', καθώς και άλλες σχετικές διατάξεις του τίτλου ΙΧ, κεφάλαια 1 και 2, της οδηγίας αυτής (βλ., κατ' αναλογία, μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, CoryGene, Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 37), και όχι μόνον το ζήτημα αν τέτοιες υπηρεσίες εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β', και γ', της εν λόγω οδηγίας.
- 38 Συγκεκριμένα, όσον αφορά, ειδικότερα, την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει, κατά περίπτωση, να λαμβάνονται υπόψη, εκτός από τη διάταξη αυτή στο σύνολό της, και τα άρθρα 131, 133 και 134 της οδηγίας αυτής.

- 39 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι:
- παροχές υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε επεμβάσεις αισθητικής χειρουργικής και σε αισθητικές θεραπείες, εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά την εν λόγω παράγραφο 1, στοιχεία β' και γ', όταν οι υπηρεσίες αυτές σκοπούν στη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας, καθώς και στην προστασία, τη διατήρηση και την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων·
  - οι απλές υποκειμενικές αντιλήψεις τις οποίες το πρόσωπο που υποβάλλεται σε αισθητική επέμβαση έχει σχηματίσει για την επέμβαση αυτή δεν είναι αφ' εαυτών καθοριστικές για την εκτίμηση του ζητήματος αν η επέμβαση αυτή έχει θεραπευτικό σκοπό·
  - οι περιστάσεις κατά τις οποίες υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη παρέχονται από ένα μέλος του ιατρικού σώματος που έχει λάβει σχετική άδεια ή ότι ο σκοπός των υπηρεσιών αυτών καθορίζεται από τέτοιο επαγγελματία είναι δυνατό να επηρεάσουν την εκτίμηση του ζητήματος αν επεμβάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ και κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, αντιστοίχως, και
  - προκειμένου να εκτιμηθεί αν παροχές υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή γ', της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι επιταγές της εν λόγω παραγράφου 1, στοιχείο β' ή γ', καθώς και άλλες σχετικές διατάξεις του τίτλου ΙΧ, κεφάλαια 1 και 2, της οδηγίας αυτής, όπως, όσον αφορά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, τα άρθρα 131, 133 και 134 της οδηγίας αυτής.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι:**

- παροχές υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες συνίστανται σε επεμβάσεις αισθητικής χειρουργικής και σε αισθητικές θεραπείες, εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά την εν λόγω παράγραφο 1, στοιχεία β' και γ', όταν οι υπηρεσίες αυτές σκοπούν στη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας, καθώς και στην προστασία, τη διατήρηση και την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων·
- οι απλές υποκειμενικές αντιλήψεις τις οποίες το πρόσωπο που υποβάλλεται σε αισθητική επέμβαση έχει σχηματίσει για την επέμβαση αυτή δεν είναι αφ' εαυτών καθοριστικές για την εκτίμηση του ζητήματος αν η επέμβαση αυτή έχει θεραπευτικό σκοπό·



- οι περιστάσεις κατά τις οποίες υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη παρέχονται από ένα μέλος του ιατρικού σώματος που έχει λάβει σχετική άδεια ή ότι ο σκοπός των υπηρεσιών αυτών καθορίζεται από τέτοιον επαγγελματία είναι δυνατό να επηρεάσουν την εκτίμηση του ζητήματος αν επεμβάσεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» ή των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 και κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, αντιστοίχως, και
- προκειμένου να εκτιμηθεί αν παροχές υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή γ', της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι επιταγές της εν λόγω παραγράφου 1, στοιχείο β' ή γ', καθώς και άλλες σχετικές διατάξεις του τίτλου ΙΧ, κεφάλαια 1 και 2, της οδηγίας αυτής, όπως, όσον αφορά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, τα άρθρα 131, 133 και 134 της οδηγίας αυτής.

(υπογραφές)