



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 marca 2013 r.*

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Zwolnienia — Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) —
Opieka szpitalna i medyczna oraz czynności ściśle z nimi związane — Świadczenie opieki medycznej
w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych — Usługi polegające na
wykonywaniu operacji chirurgicznych i zabiegów o przeznaczeniu estetycznym — Zabiegi o charakterze
czysto kosmetycznym dokonywane na wyłączne życzenie pacjenta

W sprawie C-91/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja) postanowieniem z dnia
8 lutego 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 lutego 2012 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

PFC Clinic AB,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), C. Toader
i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez K. Korpinen, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou i D. Kalogirosa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez A. De Stefano, avvocato dello Stato,

* Język postępowania: szwedzki.

- w imieniu rządu węgierskiego przez M. Fehéra i K. Szíjjártó, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels i C. Schillemans, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Enearena i L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Skatteverket, organem właściwym w Szwecji w sprawie poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), a PFC Clinic AB (zwaną dalej „spółką PFC”) w przedmiocie podatku VAT należnego za okres podatkowy przypadający na maj 2007 r.

Ramy prawne

Dyrektywa VAT

- 3 Dyrektywa VAT uchyla i zastępuje od dnia 1 stycznia 2007 r. wcześniej obowiązujące przepisy wspólnotowe w zakresie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).
- 4 Rozdział 1 w tytule IX „Zwolnienia” dyrektywy VAT obejmuje tylko art. 131, w następującym brzmieniu:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.
- 5 Rozdział 2 w tytule IX zatytułowany jest „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym” i obejmuje art. 132–134.
- 6 Artykuł 132 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;
- c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie;

[...]”.

- 7 Artykuł 133 dyrektywy VAT przewiduje, że państwa członkowskie mogą uzależnić, odrębnie dla każdego przypadku, przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego zwolnień przewidzianych między innymi w art. 132 ust. 1 lit. b) od spełnienia jednego lub kilku warunków określonych w tym artykule.
- 8 Zgodnie z art. 134 dyrektywy VAT:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) [...] w następujących przypadkach:

- a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;
 - b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.
- 9 Zgodnie z art. 173 dyrektywy VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia, jak i do transakcji nieuprawniających do odliczenia odliczenie dotyczy tylko takiej części podatku VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Proporcja podlegająca odliczeniu jest określana zgodnie z art. 174 i 175 tej dyrektywy w stosunku do całości transakcji dokonywanych przez podatnika.

Uregulowania szwedzkie

- 10 Zgodnie z rozdziałem 3 § 4 mervärdeskattelagen (1994:200) (ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „mervärdeskattelagen”) świadczenie usług opieki medycznej, wykonywanie zabiegów dentystycznych oraz świadczenie opieki socjalnej są zwolnione z podatku VAT.
- 11 Zgodnie z rozdziałem 3 § 5 mervärdeskattelagen przez opiekę medyczną rozumie się zapobieganie, diagnozowanie i leczenie chorób, upośledzenia fizycznego i urazów oraz opiekę związaną z porodem, jeżeli czynności te są dokonywane w szpitalu lub innym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej albo w sektorze prywatnym, w zakładach świadczących opiekę medyczną, a także jeżeli są dokonywane w inny sposób przez osoby uprawnione do wykonywania zawodów medycznych.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 12 Spółka PFC świadczy usługi medyczne w zakresie chirurgii i zabiegów estetycznych. W okresie, którego dotyczy spór w sprawie głównej, świadczyła ona usługi chirurgii plastycznej obejmujące zarówno operacje dokonywane w celach estetycznych, jak i operacje w celach rekonstrukcyjnych, a także usługi z zakresu kosmetyki skóry.

- 13 Spółka PFC wykonuje zabiegi tego rodzaju jak powiększanie i pomniejszanie biustu, lifting biustu, operacje plastyczne brzucha, odsysanie tłuszczu, lifting twarzy, operacje okolic oczu, uszu i nosa oraz inne operacje plastyczne. Spółka ta oferuje również zabiegi tego rodzaju jak trwała depilacja i odmładzanie skóry światłem pulsacyjnym, usuwanie cellulitu oraz wstrzykiwanie botoksu i kwasu hialuronowego.
- 14 Spółka PFC wniosła o zwrot podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu za okres podatkowy przypadający na maj 2007 r. W odpowiedzi Skatteverket odmówił spółce PFC prawa zarówno do zwrotu, jak do odliczenia podatku. Zdaniem Skatteverket nie jest możliwy zwrot podatku VAT z tytułu transakcji podlegających zwolnieniu, nie przysługuje też prawo do jego odliczenia, jako że zabiegi zarówno chirurgii kosmetycznej, jak chirurgii rekonstrukcyjnej stanowią czynności z zakresu opieki medycznej podlegające zwolnieniu.
- 15 Spółka PFC wniosła skargę na decyzję Skatteverket do länsrätten i Stockholms län (sądu administracyjnego w Sztokholmie). Sąd ten uwzględnił skargę, orzekając, że oferowane przez spółkę usługi w postaci operacji i zabiegów w celach estetycznych nie stanowią czynności z zakresu opieki medycznej.
- 16 Skatteverket wniósł apelację od wyroku länsrätten i Stockholms län do Kammarrätten i Stockholm (apelacyjnego sądu administracyjnego w Sztokholmie). Sąd ten, uwzględniając częściowo apelację, orzekł, że usługi polegające na operacjach i zabiegach o charakterze rekonstrukcyjnym lub dokonywanych ze względów psychologicznych stanowią czynności zwolnione, jeżeli są świadczone przez osoby uprawnione do wykonywania zawodów medycznych.
- 17 Skatteverket wniósł kasację do Högsta förvaltningsdomstolen (naczelnego sądu administracyjnego), utrzymując, że świadczone przez spółkę PFC usługi w postaci operacji i zabiegów, zarówno estetycznych, jak rekonstrukcyjnych, stanowią czynności z zakresu opieki medycznej w rozumieniu rozdziału 3 § 4 mervärdeskattelagen, w związku z czym spółka PFC nie była uprawniona do odliczenia podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu z tytułu świadczeń nabywanych w ramach prowadzonej działalności.
- 18 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym w niektórych wypadkach zabiegi dokonywane są u pacjentów, którzy w związku z chorobą, urazem lub wrodzoną niepełnosprawnością fizyczną wymagają leczenia chirurgiczno-estetycznego. W innych wypadkach zabiegi wynikają raczej z odczuwanej przez pacjentów potrzeby zmiany lub poprawienia swojego wyglądu. Niezależnie od celu zabiegów, z medycznego punktu widzenia stanowią one zdaniem sądu odsyłającego świadczenia porównywalne i mogą być wykonywane przez te same osoby.
- 19 Högsta förvaltningsdomstolen podnosi kwestię wykładni pojęć „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” w kontekście usług o charakterze medycznym polegających na operacjach chirurgicznych i zabiegach tego rodzaju jak w sprawie głównej. Sąd ten stawia w szczególności pytanie, czy wyrażenia te należy interpretować jako obejmujące każdą operację chirurgiczną lub inny zabieg kosmetyczny wykonywane przez lekarzy lub innych uprawnionych przedstawicieli zawodów medycznych, czy też decydujący jest tutaj cel owych czynności.
- 20 Wobec powyższego Högsta förvaltningsdomstolen postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziane tam zwolnienie z podatku obejmuje usługi tego rodzaju jak w niniejszej sprawie, polegające na:
 - operacjach z zakresu chirurgii plastycznej,
 - zabiegach estetycznych?

- 2) Czy na powyższą ocenę ma wpływ okoliczność, że operacje lub zabiegi wykonywane są w celu zapobiegania chorobom, upośledzeniu fizycznemu lub urazom, względnie ich leczenia?
- 3) Jeżeli należy uwzględnić cel zabiegu, to czy można brać pod uwagę rozumienie celu zabiegu przez pacjenta?
- 4) Czy dla dokonania oceny ma znaczenie, że zabieg jest wykonywany przez osobę posiadającą uprawnienia do wykonywania zawodu medycznego lub że takie osoby określają cel zabiegu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 21 Występując z tymi pytaniami, które można rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług tego rodzaju jak w sprawie głównej, polegających na operacjach z zakresu chirurgii plastycznej i zabiegach estetycznych, podlega zwolnieniu z podatku VAT.
- 22 Drugie pytanie dotyczy w szczególności kwestii, czy ewentualny profilaktyczny lub terapeutyczny cel świadczenia ma wpływ na odpowiedź na pierwsze pytanie, dotyczące możliwości zwolnienia owych świadczeń. W razie odpowiedzi twierdzącej sąd odsyłający zapytuje w trzecim pytaniu, czy cel ten należy oceniać z uwzględnieniem subiektywnego postrzegania go przez pacjenta. Celem czwartego pytania jest ustalenie, jaki wpływ na rozstrzygnięcie sprawy głównej ma okoliczność, iż rozpatrywane w niej usługi są świadczone przez osoby uprawnione do wykonywania zawodów medycznych.
- 23 Należy na wstępie zaznaczyć, że pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej. Tym samym zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiałby je skuteczności (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies, Zb.Orz. s. I-5215, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Jeśli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, z orzecznictwa dotyczącego dyrektywy 77/388 wynika per analogiam, że art. 132 ust. 1 lit. b) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, których zakresy zastosowania są rozłączne, mają na celu uregulowanie w całości zwolnienia świadczeń medycznych sensu stricto (zob. ww. wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 26, 27, 36 i przytoczone tam orzecznictwo). Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy dotyczy bowiem świadczeń udzielanych w środowisku szpitalnym, natomiast art. 132 ust. 1 lit. c) dotyczy świadczeń medycznych udzielanych poza szpitalem, w prywatnym gabinecie świadczeniodawcy, w domu pacjenta lub w jakimkolwiek innym miejscu (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 K gler, Rec. s. I-6833, pkt 36; ww. wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 36).
- 25 W związku z tym pojęciem „opieka medyczna” zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT oraz pojęciem „świadczenie opieki medycznej” znajdujące się w tym samym ustępie pod lit. c) odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozowaniu i w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (zob. ww. wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 37, 38).
- 26 Należy w tej kwestii przypomnieć, że nawet jeżeli „opieka medyczna” oraz „świadczenie opieki medycznej” powinny mieć cel terapeutyczny, niekoniecznie oznacza to jednak, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie (zob. ww. wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 27 W związku z tym, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, usługi medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia osób, korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Zatem cel świadczeń tego rodzaju jak w sprawie głównej ma znaczenie dla ustalenia, czy podlegają one zwolnieniom ustanowionym w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT. Zwolnienia te znajdują bowiem zastosowanie do świadczeń służących diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia lub ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu dobrego stanu zdrowia osób (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Future Health Technologies, pkt 43).
- 29 Zatem pojęcia „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” użyte, odpowiednio, w art. 132 ust. 1 lit. b) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT mogą obejmować świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej, jeżeli świadczenia te mają na celu leczenie osób, które w związku z chorobą, urazem lub wrodzoną niepełnosprawnością wymagają zabiegów o charakterze estetycznym. Natomiast działania służące wyłącznie celom kosmetycznym nie są objęte zakresem znaczeniowym owych pojęć.
- 30 Skatteverket twierdzi jednak w istocie, że dochodzenie celu operacji lub zabiegu byłoby niezwykle utrudnione zarówno dla usługodawców, jak dla organów podatkowych, i przewiduje „poważne problemy w stosowaniu i rozróżnianiu”.
- 31 Rzeczywiście, w sytuacji tego rodzaju jak w sprawie głównej ten sam podatnik może dokonywać zarówno czynności zwolnionych na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT, jak czynności opodatkowanych.
- 32 Jednakże dyrektywa VAT przewiduje tego rodzaju sytuacje. Są one uregulowane w jej art. 173 i nast. Zgodnie z art. 173 tej dyrektywy w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu, jak i transakcji nieuprawniających do odliczenia odliczenie dotyczy tylko takiej części podatku VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Proporcja podlegająca odliczeniu jest określana zgodnie z art. 174 i 175 dyrektywy VAT w stosunku do całości transakcji dokonywanych przez podatnika.
- 33 Jeśli chodzi o kwestię będącą przedmiotem trzeciego pytania, dotyczącą stopnia, w jakim należy uwzględniać subiektywne postrzeganie przez pacjenta wykonywanego świadczenia przy ocenie jego celu, z orzecznictwa wynika, że problemy zdrowotne, których dotyczą transakcje zwolnione na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT, mogą mieć charakter psychologiczny (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 50; z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04 Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. s. I-3617, pkt 16, 24).
- 34 Jednakże samo subiektywne postrzeganie zabiegu estetycznego przez osobę, która poddaje się temu zabiegowi, nie jest rozstrzygające dla ustalenia, czy zabieg jest wykonywany w celu terapeutycznym.
- 35 Ocena taka ma bowiem charakter medyczny, powinna więc być dokonywana na podstawie kryteriów medycznych przez odpowiednio wykwalifikowane osoby.
- 36 W związku z tym okoliczność, której dotyczy czwarte pytanie, że świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej wykonywane są przez osoby uprawnione do wykonywania zawodów medycznych lub że cel zabiegu określany jest przez takie osoby, ma wpływ na ustalenie, czy świadczenia te mieszczą się w zakresie znaczeniowym pojęć „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” użytych, odpowiednio, w art. 132 ust. 1 lit. b) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

- 37 W celu udzielenia kompletnej odpowiedzi na postawione pytania należy przypomnieć, że ustalenie, czy świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej podlegają zwolnieniu z podatku VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT, wymaga wzięcia pod uwagę wszystkich wymagań zawartych w art. 132 ust. 1 lit. b) i c), a także innych stosownych przepisów tytułu IX, rozdziały 1 i 2 tej dyrektywy (zob. analogicznie w szczególności wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 37), a nie tylko tego, czy świadczenia te mieszczą się w zakresie znaczeniowym pojęć „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” zawartych w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) wskazanej dyrektywy.
- 38 W szczególności w odniesieniu do zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy w związku z powyższym brać pod uwagę w razie potrzeby, poza pełnym brzmieniem tego przepisu, przepisy art. 131, 133 i 134 tej dyrektywy.
- 39 Na podstawie całości powyższych rozważań na postawione pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że:
- pojęcia „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” użyte, odpowiednio, w art. 132 ust. 1 lit. b) i art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT obejmują świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej, polegające na operacjach z zakresu chirurgii plastycznej i zabiegach estetycznych, jeżeli świadczenia te służą diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia oraz ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu dobrego stanu zdrowia osób;
 - samo subiektywne postrzeganie zabiegu estetycznego przez osobę, która poddaje się temu zabiegowi, nie jest rozstrzygające dla ustalenia, czy zabieg jest wykonywany w celu terapeutycznym;
 - okoliczność, że świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej wykonywane są przez osoby uprawnione do wykonywania zawodów medycznych lub że cel zabiegu określany jest przez takie osoby, ma wpływ na ustalenie, czy świadczenia te mieszczą się w zakresie znaczeniowym pojęć „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” użytych, odpowiednio, w art. 132 ust. lit. b) i art. 132 ust. lit. c) dyrektywy VAT; oraz
 - ustalenie, czy świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej podlegają zwolnieniu z podatku VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT, wymaga wzięcia pod uwagę wszystkich wymagań zawartych w art. 132 ust. 1 lit. b) i c), a także innych stosownych przepisów tytułu IX, rozdziały 1 i 2 tej dyrektywy, takich jak – w odniesieniu do zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT – przepisy art. 131, 133 i 134 dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

- 40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

- **pojęcia „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” użyte, odpowiednio, w art. 132 ust. 1 lit. b) i art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy obejmują świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej, polegające na operacjach z zakresu chirurgii plastycznej i zabiegach estetycznych, jeżeli świadczenia te służą diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia oraz ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu dobrego stanu zdrowia osób;**
- **samo subiektywne postrzeganie zabiegu estetycznego przez osobę, która poddaje się temu zabiegowi, nie jest rozstrzygające dla ustalenia, czy zabieg jest wykonywany w celu terapeutycznym;**
- **okoliczność, że świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej wykonywane są przez osoby uprawnione do wykonywania zawodów medycznych lub że cel zabiegu określany jest przez takie osoby, ma wpływ na ustalenie, czy świadczenia te mieszczą się w zakresie znaczeniowym pojęć „opieka medyczna” i „świadczenie opieki medycznej” użytych, odpowiednio, w art. 132 ust. lit. b) i art. 132 ust. lit. c) dyrektywy;**
- **ustalenie, czy świadczenia tego rodzaju jak w sprawie głównej podlegają zwolnieniu z podatku od wartości dodanej na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112, wymaga wzięcia pod uwagę wszystkich wymagań zawartych w art. 132 ust. 1 lit. b) i c), a także innych stosownych przepisów tytułu IX, rozdziały 1 i 2 tej dyrektywy, takich jak – w odniesieniu do zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy – przepisy jej art. 131, 133 i 134.**

Podpisy