



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. marca 2013*

„DDV — Direktiva 2006/112/ES — Oprostitve — Člen 132(1)(b) in (c) — Bolnišnična in zdravstvena oskrba ter z njo tesno povezane dejavnosti — Zdravstvena oskrba oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti — Storitve estetskih kirurških posegov in tretmajev — Izključno estetski posegi, ki se opravijo le na željo pacienta“

V zadevi C-91/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska) z odločbo z dne 8. februarja 2012, ki je prispela na Sodišče 17. februarja 2012, v postopku

Skatteverket

proti

PFC Clinic AB,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh (poročevalec), sodnika, C. Toader, sodnica, in C. G. Fernlund, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket K. Korpinen, agentka,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za grško vlado K. Paraskevopoulou, in D. Kalogiros, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z A. De Stefanom, avvocato dello Stato,
- za madžarsko vlado M. Fehér in K. Szíjjártó, agenta,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in C. Schillemans, agentki,

* Jezik postopka: švedščina.

— za Evropsko komisijo J. Enegren in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(b) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteverket, ki je na Švedskem pristojni organ za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), in PFC Clinic AB (v nadaljevanju: PFC) v zvezi z DDV, obračunanim za davčno obdobje za maj 2007.

Pravni okvir

Direktiva o DDV

- 3 Z Direktivo o DDV je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena obstoječa zakonodaja Skupnosti na področju DDV, zlasti Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).
- 4 Naslov IX Direktive o DDV je „Oprostitve“. Poglavje 1 tega naslova vsebuje le člen 131, ki določa:
„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“
- 5 Poglavje 2 tega naslova IX je naslovljeno „Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“. Vsebuje člene od 132 do 134.
- 6 Člen 132(1) Direktive o DDV določa:
„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:
[...]
b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;
c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;
[...]"

- 7 Člen 133 Direktive o DDV določa, da lahko države članice za odobritev oprostitev med drugim iz člena 132(1)(b) te direktive osebam, ki niso osebe javnega prava, v vsakem posameznem primeru predpišejo izpolnjevanje enega ali več pogojev, ki jih določa.
- 8 Člen 134 Direktive o DDV določa:
- „Dobava blaga in opravljanje storitev nista oproščena v skladu s točk[o] (b) člena 132(1) [...] v naslednjih primerih:
- a) če nista nujna za oproščene transakcije;
- b) če je njun osnovni namen, da organizacija pridobi dodatni prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezancev za DDV.“
- 9 Člen 173 Direktive o DDV določa, da za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam. Odbitni delež se določi v skladu s členoma 174 in 175 te direktive za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec.

Švedska ureditev

- 10 Člen 4 v poglavju 3 zakona 1994:200 o DDV (mervärdeskattelagen (1994:200)), v nadaljevanju: ML) določa, da so storitve, ki predstavljajo zdravstveno oskrbo, zobozdravstvo ali socialno skrbstvo, oproščene plačila DDV.
- 11 Člen 5 v poglavju 3 ML določa, da zdravstvena oskrba pomeni preventivne ukrepe, zdravstvene preglede ali zdravljenje bolezni, telesnih okvar in poškodb ter oskrbo med nosečnostjo in porodom, če se oskrba izvaja v bolnišnici ali drugi ustanovi, za katero velja javno pravo, ali v zasebni ustanovi za bolnišnično nego ali če se izvaja drugače, vendar jo izvajajo osebe, ki imajo posebno dovoljenje za opravljanje dejavnosti kot zdravstveni delavci.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 12 Družba PFC ponuja zdravstvene storitve na področju estetske kirurgije in medicine. V obdobju iz postopka v glavni stvari je ponujala storitve, ki so vključevale storitve estetske in rekonstruktivne plastične kirurgije ter nekatere storitve s področja nege kože.
- 13 Družba PFC izvaja posege, ki vključujejo povečanje in zmanjšanje dojk, dvig dojk, abdominoplastiko, liposukcijo, obrazni lifting, dvig obrvi, operacijo oči, ušes in nosu ter druge vrste storitev plastične kirurgije. Izvaja tudi tretmaje, kot so trajno odstranjevanje dlak, pomlajevanje kože, odprava celulita ter vbrizgavanje botoksa in restilana.
- 14 Družba PFC je zahtevala vračilo vstopnega DDV za maj 2007. Skatteverket je družbi PFC zavrnil vračilo in pravico do odbitka tega davka. Obrazložil je, da vračilo DDV ni mogoče pri transakcijah, ki so oproščene plačila davka, niti ni mogoče odobriti odbitka, ker se storitve estetske in rekonstruktivne kirurgije štejejo za zdravstveno oskrbo, oproščeno plačila davka.
- 15 Družba PFC je zoper to odločbo Skatteverket vložila tožbo na länsrätten i Stockholms län (okrožno upravno sodišče v Stockholmu). To je tožbi ugodilo in odločilo, da se storitve te družbe s področja estetske kirurgije in tretmaje ne štejejo za zdravstveno oskrbo.

- 16 Skatteverket se je zoper sodbo, ki jo je izdalo länsrätten i Stockholms län, pritožil na Kammarrätten i Stockholm (pritožbeno upravno sodišče v Stockholmu). To sodišče je pritožbi delno ugodilo in odločilo, da se storitve in tretmaji, ki so rekonstruktivni ali se opravijo iz psiholoških razlogov, štejejo za transakcije, oproščene plačila davka, če posege izvedejo osebe, ki imajo posebna dovoljenja za opravljanje dejavnosti kot zdravstveni delavci.
- 17 Skatteverket se je pritožil na Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) in trdil, da so storitve družbe PFC v zvezi z estetsko kirurgijo in tretmaji zdravstvena oskrba v smislu poglavja 3, člen 4, ML in da zato družba PFC ni upravičena do odbitka vstopnega DDV glede nakupov, ki jih opravlja v okviru svoje dejavnosti.
- 18 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so opravljeni posegi v nekaterih primerih namenjeni bolnikom, ki zaradi bolezni, poškodbe ali prirojene telesne okvare potrebujejo estetski kirurški poseg. V drugih primerih opravljeni posegi izhajajo bolj iz same bolnikove želje po spremenjenem ali izboljšanem videzu. Predložitveno sodišče meni, da so ti različni posegi ne glede na namen z medicinskega vidika primerljive storitve in jih lahko opravlja isto osebje.
- 19 Högsta förvaltningsdomstolen se sprašuje, kako je treba izraza „zdravstvena oskrba“ in „medicinski tretma [oseb]“ razumeti v okviru medicinskih storitev, ki vsebujejo kirurške posege in različne tretmaje, kot so ti v postopku v glavni stvari. V glavnem se sprašuje, ali je treba ta izraza razumeti, kot da vključujeta kakršen koli estetski kirurški poseg ali tretma, ki ga opravijo zdravniki ali drugi zdravstveni delavci z dovoljenji, oziroma ali je namen zadevnih posegov bistven za to odločitev.
- 20 V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba člen 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV razlagati tako, da se navedena davčna oprostitve nanaša na storitve, kakršne so te iz obravnavane zadeve in ki vključujejo:
- estetsko kirurgijo,
 - estetske tretmaje?
2. Ali je za to presojo pomembno, ali se operacije ali tretmaji izvajajo za zdravstveno preventivo ali zdravljenje bolezni, telesnih okvar ali poškodb?
3. Ali je za ustrezno upoštevanje namena posega mogoče upoštevati bolnikovo razumevanje namena posega?
4. Ali je za presojo pomembno, ali poseg opravijo zdravstveni delavci z dovoljenjem in ali ti zdravstveni delavci odločijo o namenu?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- 21 Z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV razlagati tako, da se storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, ki vključujejo estetsko kirurgijo in estetske tretmaje, oproščene plačila DDV.
- 22 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče natančneje sprašuje, ali preventivni ali terapevtski namen teh storitev vpliva na odgovor na prvo vprašanje, ali je te storitve treba oprostiti plačila DDV. Če je odgovor pritrdilen, to sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali je treba pri presoji, ali ta namen

obstaja, upoštevati subjektivno razumevanje prejemnikov teh storitev. Četrto vprašanje se nanaša na to, kako bi na presojo, ki jo je treba opraviti v postopku v glavni stvari, vplivalo dejstvo, da storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, opravi zdravstveno osebje, ki mu je bilo izdano dovoljenje.

- 23 Najprej je treba opozoriti, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od načela, po katerem se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji navedenih oprostitev in zahtevami po davčni nevtralnosti. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej zlasti sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi Future Health Technologies, C-86/09, ZOdl., str. I-5215, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 24 Glede medicinskih storitev iz sodne prakse, ki se nanaša na Direktivo 77/388, po analogiji izhaja, da je cilj točk (b) in (c) člena 132(1) Direktive o DDV, katerih področje uporabe je različno, urediti vse oprostitve medicinskih storitev v ožjem pomenu (glej zgoraj navedeno sodbo Future Health Technologies, točke 26, 27 in 36 ter navedena sodna praksa). Točka (b) člena 132(1) te direktive se namreč nanaša na storitve, opravljene na zdravstvenem področju, točka (c) pa na zdravstvene storitve, ki se opravijo zunaj bolnišnic, bodisi na domu ponudnika storitev bodisi na domu pacienta bodisi drugod (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 36, in zgoraj navedeno sodbo Future Health Technologies, točka 36).
- 25 Torej se pojem „zdravstvena oskrba“ iz točke (b) člena 132(1) Direktive o DDV in pojem „osebna zdravstvena oskrba“ iz točke (c) tega člena nanašata na obe storitvi, katerih namen je diagnoza, obravnava, in kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav (glej zgoraj navedeno sodbo Future Health Technologies, točki 37 in 38).
- 26 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav morata imeti „zdravstvena oskrba“ in „osebna zdravstvena oskrba“ terapevtski namen, iz tega ne izhaja nujno, da je treba terapevtski namen razumeti v ožjem pomenu besedne zveze (glej zgoraj navedeno sodbo Future Health Technologies, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 27 Iz sodne prakse Sodišča tako izhaja, da so zdravstvene storitve, ki se opravijo zaradi varovanja zdravja oseb, vključno z ohranjanjem zdravja ali ozdravljenjem, oproščene v skladu s členom 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Future Health Technologies, točki 41 in 42 ter navedena sodna praksa).
- 28 Iz tega izhaja, da je glede oprostitve iz člena 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV namen storitev, kot so te v postopku v glavni stvari, upošteven pri presoji, ali so te storitve oproščene plačila DDV. Ta oprostitve naj bi se namreč uporabila za storitve, katerih namen sta diagnoza, obravnava ali zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav in varovanje ali ohranjanje zdravja ali ozdravljenje oseb (glej v tem smislu tudi zgoraj navedeno sodbo Future Health Technologies, točka 43).
- 29 Tako bi storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, če je njihov namen zdravljenje ali nega osebe, ki zaradi bolezni, poškodbe ali prirojene telesne okvare potrebujejo estetski poseg, lahko bile zajete s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(b) oziroma (c) Direktive o DDV. Če pa je poseg opravljen le v estetske namene, ne bi smel biti zajet s tema pojmomoma.
- 30 Skatteverket glede tega navaja, da bi bilo iskanje namena posega ali zdravljenja tako za ponudnike storitev kot za davčne organe zelo obremenjujoče in poudarja možnost „resnih težav pri uporabi in razmejitvi“.

- 31 V položajih, kot je ta v postopku v glavni stvari, je res mogoče, da isti davčni zavezanec opravlja dejavnosti, ki so na podlagi člena 132(1)(b) ali (c) Direktive o DDV oproščene plačila DDV, in dejavnosti, za katere se obračuna DDV.
- 32 Vendar je tak položaj v tej direktivi natančno določen in urejen s členom 173 in naslednjimi te direktive. Člen 173 določa, da se za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam. Odbitni delež se določi v skladu s členoma 174 in 175 te direktive za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec.
- 33 Glede tretjega vprašanja, torej koliko je treba pri presoji namena posega upoštevati subjektivno razumevanje prejemnikov teh storitev, kot so te v postopku v glavni stvari, iz sodne prakse izhaja, da so zdravstvene težave, na katere se nanašajo oproščene transakcije iz člena 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV, lahko psihološke (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 50, in z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, točki 16 in 24).
- 34 Vendar zgolj subjektivno razumevanje osebe, na kateri je bil opravljen poseg, sam po sebi ni odločilen dejavnik pri presoji vprašanja, ali je imel poseg terapevtski namen.
- 35 Ker gre za presojo zdravstvene narave, mora temeljiti na zdravstvenih ugotovitvah, do katerih pride osebe, ki je za to usposobljeno.
- 36 Iz tega izhaja, da okoliščine, na katere se nanaša četrto vprašanje, namreč, da storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, dobavi ali opravi član zdravstvenega, osebja, ki mu je bilo izdano dovoljenje, ali da namen teh posegov določi strokovnjak, lahko vplivajo na presojo vprašanja, ali so posegi, kot so ti v postopku v glavni stvari, zajeti s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(b) oziroma (c) Direktive o DDV.
- 37 Da bi bil odgovor na zastavljena vprašanja popoln, je treba opozoriti, da se morajo pri presoji, ali so storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, oproščene plačila DDV na podlagi člena 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV, upoštevati vse zahteve, ki jih določa ta člen 132(1)(b) ali (c), pa tudi druge upoštevne določbe iz naslova IX, poglavje 1 in 2, te direktive (glej po analogiji zlasti sodbo z dne 10. junija 2010 v zadevi CopyGene, C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točka 37), in ne le to, ali so te storitve zajete s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(b) oziroma (c) te direktive.
- 38 Tako je treba glede oprostitve iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV, če je to potrebno, poleg celotnega besedila te določbe upoštevati tudi člene 131, 133 in 134 te direktive.
- 39 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV razlagati tako:
- storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, ki vključujejo estetsko kirurgijo in estetske tretmaje, so zajete s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu tega odstavka 1(b) oziroma (c), če sta namen teh storitev diagnoza, obravnava ali zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav in varovanje ali ohranjanje zdravja ali ozdravljenje oseb;
 - zgolj subjektivno razumevanje osebe, na kateri je bil opravljen poseg, samo po sebi ni odločilen dejavnik pri presoji vprašanja, ali je imel poseg terapevtski namen;

- okoliščine, da storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, dobavi ali opravi član zdravstvenega osebja, ki mu je bilo izdano dovoljenje, ali da namen teh storitev določi strokovnjak, lahko vplivajo na presojo vprašanja, ali so posegi, kot so ti v postopku v glavni stvari, zajeti s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(b) oziroma (c) Direktive o DDV, in
- pri presoji, ali so storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, oproščene plačila DDV na podlagi člena 132(1)(b) ali (c) Direktive o DDV, je treba upoštevati vse zahteve, ki jih določa ta odstavek 1(b) ali (c), in druge upoštevne določbe iz naslova IX, poglavje 1 in 2, te direktive, kot so glede člena 132(1)(b) navedene direktive njeni členi 131, 133 in 134.

Stroški

- 40 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 132(1)(b) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, je treba razlagati tako:

- storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, ki vključujejo estetsko kirurgijo in estetske tretmaje, so zajete s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu tega odstavka 1(b) oziroma (c), če sta namen teh storitev diagnoza, obravnava ali zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav in varovanje ali ohranjanje zdravja ali ozdravljenje oseb;
- zgolj subjektivna razumevanja osebe, na kateri je bil opravljen poseg, sama po sebi niso odločilen dejavnik pri presoji vprašanja, ali je imel poseg terapevtski namen;
- okoliščine, da storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, dobavi ali opravi član zdravstvenega osebja, ki mu je bilo izdano dovoljenje ali da namen teh storitev določi strokovnjak, lahko vplivajo na presojo vprašanja, ali so posegi, kot so ti v postopku v glavni stvari, zajeti s pojmom „zdravstvena oskrba“ ali „zdravstvena oskrba oseb“ v smislu člena 132(1)(b) oziroma (c) Direktive o DDV, in
- pri presoji, ali so storitve, kot so te v postopku v glavni stvari, oproščene plačila davka na dodano vrednost na podlagi člena 132(1)(b) ali (c) Direktive 2006/112, je treba upoštevati vse zahteve, ki jih določa ta odstavek 1(b) ali (c), pa tudi druge upoštevne določbe iz naslova IX, poglavje 1 in 2, te direktive, kot so glede člena 132(1)(b) navedene direktive njeni členi 131, 133 in 134.

Podpisi