

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

21 maart 2013 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen – Artikel 132, lid 1, sub b en c – Ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede handelingen die daarmee nauw samenhangen – Medische verzorging in het kader van uitoefening van medische en paramedische beroepen – Diensten bestaande in chirurgische ingrepen en esthetische behandelingen – Zuiver cosmetische ingrepen die alleen uit wens van patiënt voortvloeien”

In zaak C-91/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Högsta förvaltningsdomstol (Zweden) bij beslissing van 8 februari 2012, ingekomen bij het Hof op 17 februari 2012, in de procedure

Skatteverket

tegen

PFC Clinic AB,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh (rapporteur), C. Toader en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- het Skatteverk, vertegenwoordigd door K. Korpinen als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou en D. Kalogiros als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en C. Schillemans als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Enegren en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 132, lid 1, sub b en c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Skatteverk (belastingdienst), dat in Zweden bevoegd is voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), en PFC Clinic AB (hierna: „PFC”) over de btw die verschuldigd is voor het belastbare tijdvak mei 2007.

Toepasselijke bepalingen

Btw-richtlijn

3 Bij de btw-richtlijn is de bestaande communautaire btw-regeling, met name de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen.

4 Titel IX van de btw-richtlijn heeft het opschrift „Vrijstellingen”. Hoofdstuk 1 van deze titel bevat als enig artikel artikel 131, dat luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

5 Hoofdstuk 2 van deze titel IX heeft het opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Het bevat de artikelen 132 tot en met 134.

6 Artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]"

7 Volgens artikel 133 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten de verlening van elk van de met name in artikel 132, lid 1, sub b, van deze richtlijn bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk stellen van een of meer van de voorwaarden waarin het voorziet.

8 Artikel 134 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Goederenleveringen en diensten zijn in de volgende gevallen van de in artikel 132, lid 1, [sub] b, [...] bedoelde vrijstellingen uitgesloten:

- a) wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;
- b) wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.”

9 Overeenkomstig artikel 173 van de btw-richtlijn wordt voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen. Overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van deze richtlijn wordt voor dat gedeelte afgetrokken over alle door de belastingplichtige verrichte handelingen.

Zweedse regeling

10 Hoofdstuk 3, § 4, van de btw-wet 1994:200 [mervärdeskattelag (1994:200); hierna: „ML”] stelt diensten inzake medische verzorging, tandverzorging en sociale zorg vrij van btw.

11 Hoofdstuk 3, § 5, ML verstaat onder medische verzorging medische preventie, onderzoek of behandeling van ziekten, lichamelijke handicappen en letsels, verzorging bij zwangerschap, wanneer deze diensten worden verricht in ziekenhuizen of andere publiekrechtelijke lichamen, eenmanspraktijken, inrichtingen voor klinische zorg of door voor de uitoefening van de geneeskunde bevoegde personen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 PFC verricht medische diensten op het gebied van esthetische chirurgie en behandeling. In de periode in het hoofdgeding verrichtte zij diensten van esthetische chirurgie van zowel cosmetische als reconstructieve aard alsook van huidverzorging.

13 PFC verricht ingrepen als borstvergrotingen, borstverkleiningen, borstlifts, abdominoplastie, liposucties, facelifts, wenkbrauwlifts, oog-, oor- en neusoperaties en andere plastische chirurgie. Deze vennootschap geeft ook behandelingen als permanente ontharing met IPL (intense pulsed light), IPL-huidverjonging, cellulitisbehandelingen en injecties met botox en restylane.

14 PFC verzocht om teruggaaf van voorbelasting over mei 2007. Het Skatteverk weigerde PFC zowel teruggaaf als aftrek van voorbelasting. Volgens het Skatteverk was geen btw-teruggaaf mogelijk voor vrijgestelde handelingen; evenmin kon aftrek worden verleend aangezien zowel cosmetische als reconstructieve chirurgie van btw vrijgestelde medische verzorging vormt.

15 PFC stelde tegen het besluit van het Skatteverk beroep in bij het länsrätt i Stockholms län

(rechtbank in bestuurszaken te Stockholm), dat dit beroep toewees en oordeelde dat de diensten van deze vennootschap op het gebied van esthetische ingrepen en behandelingen geen medische verzorging vormden.

16 Het Skatteverk stelde hoger beroep in tegen het vonnis van het länsrätt i Stockholms län bij het Kammarrätt i Stockholm (hof van beroep in bestuurszaken te Stockholm), dat dit hoger beroep gedeeltelijk toewees en tegelijk oordeelde dat de diensten die bestonden in reconstructieve of om psychologische redenen verrichte ingrepen en behandelingen, vrijgestelde handelingen vormen wanneer bevoegd medisch personeel ze verricht.

17 Het Skatteverk stelde hogere voorziening in bij de Högsta förvaltningsdomstol (hooggerechtshof in bestuurszaken) en betoogde dat de diensten van PFC inzake zowel esthetische als reconstructieve ingrepen en behandelingen medische verzorging in de zin van hoofdstuk 3, § 4, ML vormen, zodat PFC de voorbelasting over haar aankopen voor deze activiteit niet kon aftrekken.

18 Volgens de verwijzingsbeslissing strekken de ingrepen in een aantal gevallen tot behandeling van patiënten die door ziekte, letsel of aangeboren afwijkingen esthetische chirurgie behoeven. Andere ingrepen beantwoorden veeleer aan de wens van de patiënt om een gewijzigd of verbeterd uiterlijk. De ingrepen kunnen volgens de verwijzende rechter, ongeacht hun doel, uit medisch oogpunt vergelijkbare diensten vormen en door hetzelfde personeel worden verricht.

19 De Högsta förvaltningsdomstol vraagt zich af hoe de uitdrukking „medische verzorging” moet worden opgevat in het kader van diensten van medische aard die bestaan in chirurgische ingrepen en verschillende behandelingen als in het hoofdgeding. Deze rechter vraagt zich in het bijzonder af of deze uitdrukking moet worden geacht elk ander soort chirurgische ingreep of cosmetische behandeling door artsen en ander bevoegd medisch personeel te omvatten dan wel of het aan de betrokken handelingen onderliggende doel daartoe beslissend is.

20 Daarom heeft de Högsta förvaltningsdomstol de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 132, lid 1, sub b en c, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de daarin bedoelde belastingvrijstelling geldt voor diensten als in het hoofdgeding, die bestaan in:

- esthetische operaties,
- esthetische behandelingen?

2) Is het voor deze beoordeling van belang dat de operaties of behandelingen strekken tot voorkoming of behandeling van een ziekte, lichamelijke handicap of letsel?

3) Indien het doel van belang is, kan dan rekening worden gehouden met de opvatting van de patiënt over het doel van de ingreep?

4) Is het voor deze beoordeling van belang dat de ingreep wordt uitgevoerd door bevoegd medisch personeel of dat dit personeel over het doel beslist?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met zijn vragen, die samen kunnen worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 132, lid 1, sub b en c, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat diensten als in het hoofdgeding, bestaande in esthetische operaties en esthetische behandelingen, zijn vrijgesteld van btw.

22 Zo wenst deze rechter met zijn tweede vraag meer bepaald te vernemen of een eventueel preventief of therapeutisch doel van deze diensten het oordeel over de eerste vraag of zij moeten worden vrijgesteld, beïnvloedt. Bij een bevestigend antwoord vraagt deze rechter met zijn derde vraag of bij de beoordeling of sprake is van een dergelijk doel, rekening moet worden gehouden met de subjectieve opvatting van de ontvangers van deze diensten. Met de vierde vraag wordt het Hof gevraagd te verduidelijken welke invloed het feit dat diensten als in het hoofdgeding worden verricht door bevoegd medisch personeel, heeft op de beoordeling in het hoofdgeding.

23 Aangaande deze punten dient er meteen aan te worden herinnerd dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie met name arrest van 10 juni 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Jurispr. blz. I-5215, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Wat diensten van medische aard betreft, blijkt naar analogie uit de rechtspraak over richtlijn 77/388 dat sub b en c van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn, waarvan de werkingssferen verschillen, strekken tot regeling van alle vrijstellingen van medische diensten in strikte zin (zie arrest *Future Health Technologies*, reeds aangehaald, punten 26, 27 en 36 alsook aldaar aangehaalde rechtspraak). Artikel 132, lid 1, sub b, van deze richtlijn ziet namelijk op in ziekenhuizen verrichte diensten, terwijl datzelfde lid 1, sub c, betrekking heeft op medische diensten die buiten een dergelijk kader worden verricht, zowel op het particuliere adres van de dienstverrichter als thuis bij de patiënt of op elke andere plaats (zie in die zin arrest van 10 september 2002, *Kügler*, C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 36, en arrest *Future Health Technologies*, reeds aangehaald, punt 36).

25 Bijgevolg ziet zowel het begrip „medische verzorging” in artikel 132, lid 1, sub b, van de btw-richtlijn als het begrip „medische verzorging” in artikel 132, lid 1, sub c, van deze richtlijn op diensten die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (zie arrest *Future Health Technologies*, reeds aangehaald, punten 37 en 38).

26 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat „medische verzorging” weliswaar een therapeutisch doel moet hebben, maar daaruit volgt niet noodzakelijkerwijs dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat (zie arrest *Future Health Technologies*, reeds aangehaald, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Zo blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b en c, van de btw-richtlijn vallen (zie arrest *Future Health Technologies*, reeds aangehaald, punten 41 en 42 alsook aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Daaruit volgt dat in de context van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b en c, van de

btw-richtlijn het doel van diensten als in het hoofdgeding relevant is voor de beoordeling of deze diensten zijn vrijgesteld van btw. Het is namelijk de bedoeling deze vrijstelling toe te passen op diensten die de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens tot doel hebben (zie ook in die zin arrest Future Health Technologies, reeds aangehaald, punt 43).

29 Diensten als in het hoofdgeding, voor zover zij strekken tot behandeling of verzorging van personen die als gevolg van ziekte, letsel of aangeboren afwijking, een esthetische ingreep moeten ondergaan, kunnen vallen onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, sub b, respectievelijk artikel 132, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn. De ingreep kan evenwel niet onder dit begrip vallen, wanneer hij zuiver cosmetisch is.

30 Volgens het Skatteverk zou het dienaangaande zowel voor de dienstverrichter als voor de belastingdienst evenwel uiterst lastig zijn zich te vergewissen van het doel van de betrokken ingreep of behandeling en kunnen eventueel ernstige „toepassings- en afbakeningsproblemen” rijzen.

31 Eenzelfde belastingplichtige kan in situaties als in het hoofdgeding zowel vrijgestelde activiteiten krachtens artikel 132, lid 1, sub b of c, van de btw-richtlijn als aan btw onderworpen activiteiten uitoefenen.

32 De richtlijn, voorziet evenwel juist in een dergelijke situatie, namelijk in de artikelen 173 en volgende. Overeenkomstig dit artikel 173 kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht die recht op aftrek van voorbelasting geven als handelingen die geen dergelijk recht geven, slechts het gedeelte van de voorbelasting over de door hem gebruikte goederen en diensten aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. Overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van de btw-richtlijn wordt voor dat gedeelte afgetrokken over alle door de belastingplichtige verrichte handelingen.

33 Wat het punt in de derde vraag betreft in hoeverre bij de beoordeling van het doel van een bepaalde ingreep rekening moet worden gehouden met de subjectieve opvatting van de ontvanger van een dienst als in het hoofdgeding, volgt uit de rechtspraak dat de gezondheidsproblemen die de krachtens artikel 132, lid 1, sub b en c, van de btw-richtlijn vrijgestelde ingrepen behandelen, van psychologische aard kunnen zijn (zie in die zin met name arresten van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 50, en 27 april 2006, Solleveld en van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 en C-444/04, Jurispr. blz. I-3617, punten 16 en 24).

34 De loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, is op zich evenwel niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft.

35 Deze beoordeling moet, daar zij een medische beoordeling is, namelijk uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel.

36 Daaruit volgt dat de in de vierde vraag bedoelde omstandigheden dat diensten als in het hoofdgeding worden verricht door een medisch bevoegde persoon of dat het doel van deze ingrepen door een dergelijke persoon wordt bepaald, een rol kunnen spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen als in het hoofdgeding onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, sub b, respectievelijk artikel 132, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn vallen.

37 Voor een volledig antwoord op de prejudiciële vragen dient eraan te worden herinnerd dat bij de beoordeling of diensten als in het hoofdgeding krachtens artikel 132, lid 1, sub b of c, van de btw-richtlijn van btw zijn vrijgesteld, rekening moet worden gehouden met alle vereisten van dit

artikel 132, lid 1, sub b of c, alsook met andere relevante bepalingen van titel IX, hoofdstukken 1 en 2, van deze richtlijn (zie naar analogie met name arrest van 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, Jurispr. blz. I-5053, punt 37), en niet alleen met de vraag of dergelijke diensten onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, sub b en c, van deze richtlijn vallen.

38 Wat in het bijzonder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub b, van de btw-richtlijn betreft, dient in voorkomend geval naast de volledige tekst van deze bepaling dus rekening te worden gehouden met de artikelen 131, 133 en 134 van deze richtlijn.

39 Mitsdien dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 132, lid 1, sub b en c, van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd als volgt:

- diensten als in het hoofdgeding, bestaande in esthetische operaties en esthetische behandelingen, vallen onder het begrip „medische verzorging” in de zin van dit lid 1, sub b en c, wanneer die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben;
- de loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, is op zich niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft;
- dat diensten als in het hoofdgeding worden verricht door een medisch bevoegde persoon of dat het doel van deze ingrepen door een dergelijke persoon wordt bepaald, kan een rol spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen als in het hoofdgeding onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, sub b, respectievelijk artikel 132, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn vallen;
- bij de beoordeling of diensten als in het hoofdgeding krachtens artikel 132, lid 1, sub b of c, van de btw-richtlijn van btw zijn vrijgesteld, moet rekening worden gehouden met alle vereisten van dit lid 1, sub b of c, alsook met andere relevante bepalingen van titel IX, hoofdstukken 1 en 2, van deze richtlijn, zoals met betrekking tot artikel 132, lid 1, sub b, van deze richtlijn de artikelen 131, 133 en 134 ervan.

Kosten

40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 132, lid 1, sub b en c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet worden uitgelegd als volgt:

- **diensten als in het hoofdgeding, bestaande in esthetische operaties en esthetische behandelingen, vallen onder het begrip „medische verzorging” in de zin van dit lid 1, sub b en c, wanneer die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben;**

- de loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, is op zich niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft;
- dat diensten als in het hoofdgeding worden verricht door een medisch bevoegde persoon of dat het doel van deze ingrepen door een dergelijke persoon wordt bepaald, kan een rol spelen bij de beantwoording van de vraag of ingrepen als in het hoofdgeding onder het begrip „medische verzorging” in de zin van artikel 132, lid 1, sub b, respectievelijk artikel 132, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 vallen;
- bij de beoordeling of diensten als in het hoofdgeding krachtens artikel 132, lid 1, sub b of c, van richtlijn 2006/112 van belasting over de toegevoegde waarde zijn vrijgesteld, moet rekening worden gehouden met alle vereisten van dit lid 1, sub b of c, alsook met andere relevante bepalingen van titel IX, hoofdstukken 1 en 2, van deze richtlijn, zoals met betrekking tot artikel 132, lid 1, sub b, van deze richtlijn de artikelen 131, 133 en 134 ervan.

ondertekeningen

* Procestaal: Zweeds.