

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

24. november 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt c – Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides – Meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt – Teenus, mida kindlustusandja kasutab selleks, et kontrollida tõsise haiguse diagnoosi õigsust ning otsida ja anda parimat võimalikku meditsiinilist abi ja ravi välismaal

Kohtuasjas C-458/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 17. juuni 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. juulil 2021, menetluses

CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: N. Piçarra koja presidendi ülesannetes, kohtunikud N. Jääskinen ja M. Gavalec (ettekandja),

kohtujurist: N. Emiliou,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt., esindajad: *ügyvéd* I. P. Béres ja *ügyvéd* A. Boros,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskait? ja A. Tokár,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkti c tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Ungari õiguse alusel asutatud kindlustusandja CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab tervisekindlustuslepingutega seotud teenuste maksustamist käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 131, mis on käibemaksuvabastust käsitleva IX jaotise 1. peatüki „Üldsätted“ ainus artikkel, on sätestatud:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja [mis tahes] muid kuritarvitusi.“

4 Nimetatud direktiivi IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ asuva artikli 132 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;

[...]“.

Ungari õigus

5 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) § 85 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksust on vabastatud:

[...]

b) selline teenuste osutamine ning sellega otseselt seotud vigastatute ja haigete ravi ja transport ning selliste teenustega otseselt seotud kaubatarned, mida osutavad tervishoiuteenuste osutamise käigus avalik-õiguslikku ülesannet täitvad isikud, kes tegutsevad sellises staatuses;

c) selline teenuste osutamine ning sellega otseselt seotud vigastatute ja haigete ravi ja transport ning selliste teenustega otseselt seotud kaubatarned, kaasa arvatud loodusravi, mida osutavad tervishoiuteenuste osutamise käigus avalik-õiguslikku ülesannet täitvad isikud, kes tegutsevad sellises staatuses;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 6 Põhikohtuasja kaebaja turustab alates 2012. aasta septembrist ravikindlustustoodet, mille raames ta kohustub teatavatel tingimustel osutama füüsilisest isikust kindlustatule viie raske haiguse korral haiglaravi välismaal. Kindlustatul ei ole vastavalt sellele lepingule õigust saada kindlustusteenust ägeda haiguse või selliste haiguste korral, mille analüüsiga ei ole veel tegelenud kohalik tervishoiutöötaja.
- 7 Põhikohtuasja kaebaja sõlmis kindlustusteenuste osutamiseks 13. septembril 2012 koostöölepingu Hispaania õiguse alusel asutatud äriühinguga Best Doctors España SAU (edaspidi „Best Doctors“).
- 8 Koostöölepingu kohaselt vaatavad Best Doctorsi arstid esiteks neile saadetud dokumentide alusel läbi kindlustatud füüsilise isiku terviseandmed, et kontrollida, kas sellel isikul on tõepoolest õigus kindlustusteenustele (InterConsultationi teenus, edaspidi „IC teenus“).
- 9 Teiseks vastutab Best Doctors, juhul kui kindlustatud isikul on tõepoolest õigus kindlustusteenustele, kõigi välismaal osutatud ravi haldusformaalsuste eest (teenus FindBestCare, edaspidi „FBC teenus“). See teenus hõlmab eelkõige meditsiiniteenuste osutajate vastuvõtuaegade reserveerimist, raviteenuste korraldamist, majutust hotellis ja reisi korraldamist, klientide abistamise teenuse osutamist ja raviteenuste sobivuse kontrollimist. Lisaks tagab Best Doctors meditsiiniteenuse tasude maksete tegemise ja selle jälgimise. Ta ei vastuta aga transpordi- ja majutuskulude ning tervishoiukulude katmise eest.
- 10 Lõpuks on koostöölepingus ette nähtud, et põhikohtuasja kaebaja maksab Best Doctorsile iga kindlustatud isiku eest kindlustusmaksetega sama sagedusega iga-aastast tasu. Tasu kuulub maksmisele isegi siis, kui põhikohtuasja kaebaja ei ole kasutanud Best Doctorsi teenuseid.
- 11 Best Doctors väljastas 2012. aasta oktoobrist detsembrini kolm arvet, mille kohta põhikohtuasja kaebaja ei olnud käibemaksu tasumise kohustust deklareerinud.
- 12 Pärast käibemaksudeklaratsioonide kontrollimist, mis puudutas ajavahemikku 1. maist kuni 31. detsembrini 2012, kohustas Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti prioriteetsete maksumaksjate direktoraat, Ungari) 5. mai 2016. aasta otsusega põhikohtuasja kaebajat täiendavalt tasuma käibemaksu summas 1 059 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 3350 eurot) ning määras temale maksutrahvi summas 529 000 Ungari forintit (ligikaudu 1700 eurot), karistusmakse tasumisega hilinemise eest 178 000 Ungari forintit (ligikaudu 550 eurot) ja trahvi tasumata jätmise eest 20 000 Ungari forintit (ligikaudu 60 eurot).
- 13 Kuna põhikohtuasja kaebaja esitas selle otsuse peale vaide, tühistas põhikohtuasja vastustaja 14. novembri 2016. aasta otsusega maksutrahvi summas 376 000 Ungari forintit (ligikaudu 1200 eurot), kuid jättis 5. mai 2016. aasta otsuse ülejäänud osas muutmata.
- 14 Põhikohtuasja kaebaja esitas 14. novembri 2016. aasta otsuse peale kaebuse esimese astme kohtule. See kohus rahuldab kaebuse osaliselt ja otsustas saata asja tagasi riigi maksu- ja tolliametile uue otsuse tegemiseks.
- 15 Põhikohtuasja kaebaja ja vastustaja esitasid mõlemad selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Kúriale (Ungari kõrgeim kohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 16 Oma apellatsioonkaebuses väidab põhikohtuasja kaebaja, viidates 10. juuni 2010. aasta kohtuotsusele CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328) ja 18. novembri 2010. aasta kohtuotsusele Verigen Transplantation Service International (C?156/09, EU:C:2010:695), et Best Doctorsi

osutataval põhiteenusel, see on IC teenusel, on ravieesmärk, kuna selle eesmärk on otseselt ja ühemõtteliselt diagnostika. Mis puudutab FBC teenust, mida osutatakse pärast diagnoosi andmist, siis see on selle diagnostikategevuse kõrvaltegevus. Järelikult vastavad Best Doctorsi pakutavad teenused tervikuna käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse tingimustele.

17 Põhikohtuasja kostja väidab omakorda 20. novembri 2003. aasta kohtuotsusele Unterpertinger (C?212/01, EU:C:2003:625) tuginedes, et Best Doctorsi osutatud teenustel on üksnes kaudne seos ravieesmärgiga, mistõttu ei saa neid käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c alusel käibemaksust vabastada.

18 Neil asjaoludel otsustas Kúria (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et käibemaksust on vabastatud teenus, mida kindlustusandja kasutab selleks, et:

- kontrollida kindlustatud isikul diagnoositud raske haiguse diagnoosi õigsust ja
- otsida parimaid kättesaadavaid tervishoiuteenuseid kindlustatud isiku ravimiseks ning
- juhul, kui see on kindlustuspoliisiga kaetud ja kindlustatud isik seda taotleb, tagada, et raviteenust osutatakse välisriigis?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuuluvad teenused, mis seisnevad kindlustatu raske haiguse diagnoosi õigsuse kontrollimises, parima võimaliku tervishoiuteenuse leidmises kindlustatu raviks ja selle tagamises, et ravi antakse välisriigis, kui see kuulub kindlustuslepingu kohaldamisalasse ja kui kindlustatu seda taotleb.

20 Kõigepealt tuleb korrata, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mis tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktidest a ja c ning mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne või teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Nende mõistete tõlgendus peab siiski olema kooskõlas maksuvabastuste eesmärkidega ning tõlgendamisel tuleb järgida neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seega, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et kaob nende toime (10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus I (haiglateenuste käibemaksuvabastused), C?228/20, EU:C:2022:275, punkt 34).

21 Mis puudutab täpsemalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastust, siis näeb see säte ette maksuvabastuse teenustele, mis vastavad kahele tingimusele, see tähendab esiteks peab olema tegemist „meditsiinilise abi andmisega“ ja teiseks peab see olema osutatud „meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele“ (vt selle kohta 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise vabastamine käibemaksust), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Mis puudutab esimest tingimust, mida käesolev eelotsusetaotlus puudutab, siis tuleb korrata, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on mõiste „meditsiinilise abi andmine“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses liidu õiguse autonoomne mõiste (vt selle kohta 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punkt 35).

23 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et see mõiste hõlmab teenuseid, mille eesmärk on haigusi või tervisehäireid diagnoosida ja võimalusel ravida (5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise vabastamine käibemaksust), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Selleks, et otsustada, kas meditsiiniteenus tuleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c kohaselt käibemaksust vabastada, on nimelt määrava tähtsusega selle otstarve (vt selle kohta 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punkt 42, ja 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise vabastamine käibemaksust), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 27).

25 Kuigi meditsiinilise abi andmisel peab olema raviotstarve, ei tulene sellest siiski tingimata, et teenuse ravieesmärgi tuleb mõista eriti kitsas tähenduses. Seega kohaldatakse meditsiiniteenustele, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, sealhulgas seda säilitada või taastada, käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastust (5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus X (telefoni teel toimuva nõustamise vabastamine käibemaksust), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Neid kaalutlusi arvestades tuleb kindlaks teha, kas sellised teenused, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mida osutas Best Doctors, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis c ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

27 Esiteks selgub IC teenuse puhul eelotsusetaotlusest, et see seisneb kindlustatud füüsilise isiku terviseandmete läbivaatamises Best Doctorsi arstide poolt neile saadetud dokumentide alusel, et kontrollida, kas sellel isikul on õigus saada kindlustusteenuseid. Need arstid vaatavad eelkõige läbi kindlustatud isiku arsti algselt antud diagnoosi, kinnitades seda või kummutades selle, selleks et kontrollida, kas tal on tõepoolest üks viiest kindlustuslepinguga hõlmatud raskest haigusest.

28 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb aga, et kui teenus seisneb meditsiinilises ekspertiisis, kuigi selle teenuse osutamine eeldab teenuseosutaja meditsiinilise pädevuse olemasolu ja võib hõlmata selliseid arsti kutsealale omaseid tüüpilisi tegevusi nagu patsiendi läbivaatus või tema tervisetoomiku analüüs, siis sellise teenuse peamine eesmärk ei ole kaitsta, sealhulgas säilitada või taastada, ekspertiisist puudutatud isiku tervist. Sellist teenust, mille eesmärk on vastata ekspertiisitaotluses esile tulnud küsimustele, osutatakse eesmärgiga võimaldada kolmandal isikul teha otsus, mis tekitab õiguslikke tagajärgi asjaomasele isikule või teistele isikutele (20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punkt 43, ja 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, C-307/01, EU:C:2003:627,

punkt 61).

29 Sellega seoses on Euroopa Kohus samuti otsustanud, et kuigi on tõsi, et meditsiiniekspertisi võib taotleda asjaomane isik ise ja see võib kaudselt aidata kaitsta huvitatud isiku tervist, kui avastatakse uus probleem või parandatakse eelmist diagnoosi, on iga seda liiki teenuse osutamise peamine eesmärk täita teise isiku otsustusprotsessis ette nähtud õigusnormist või lepingust tulenevat tingimust (20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punkt 43, ning 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus D'Ambrumenil ja Diputes, C-212/0, EU:C:2003:621, punkt 61).

30 Seega, isegi kui Best Doctorsi arstid võivad selle IC teenuse raames teha täiendavaid uuringuid, nagu histoloogilised analüüsid, või pöörduda välisriigi meditsiiniekspertide poole, on nende teenuste peamine eesmärk ekspertiis, kuna nende ravimõju on üksnes kaudne, mistõttu ei saa nimetatud teenuseid pidada ravieesmärgiga teenusteks.

31 Eeltoodust tuleneb, et selline teenus nagu IC teenus ei kuulu mõiste „meditsiinilise abi andmine“ alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses, mistõttu ei saa selle suhtes kohaldada selles sättes ette nähtud maksuvabastust.

32 Teiseks selgub FBC teenuse puhul eelotsusetaotlusest, et see teenus koosneb mitmest osast, nagu meditsiiniteenuste osutajate vastuvõtuaegade reserveerimine, ravi, hotellimajutuse ja reisi korraldamine, klientidele abi osutamise teenus ja pakutava ravi sobivuse kontrollimine.

33 Seega ei ole sellise teenuse eesmärk kaitsta isikute tervist, sealhulgas hoida või taastada seda käesoleva kohtuotsuse punktides 23 ja 25 viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses, vaid tagada välismaal meditsiiniteenuste osutamise korraldamine ja logistika. Nagu märgivad Ungari valitsus ja Euroopa Komisjon, on nimetatud teenus sisuliselt halduslikku laadi.

34 Sellest järeldub, et selline teenus nagu FBC teenus ei kuulu isikule „meditsiinilise abi andmise“ mõiste alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tähenduses, mistõttu see teenus ei vasta selles sättes ette nähtud maksuvabastuse tingimustele.

35 Järelikult tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et teenused, mis seisnevad kindlustatu raske haiguse diagnoosi õigsuse kontrollimises, et määrata kindlaks parim võimalik tervishoiuteenus kindlustatu raviks ning tagada, et ravi antakse välisriigis, kui see risk kuulub kindlustuslepingu kohaldamisalasse ja kui kindlustatu seda taotleb, ei kuulu selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

Kohtukulud

36 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti c

tuleb tõlgendada nii, et

teenused, mis seisnevad kindlustatu raske haiguse diagnoosi õigsuse kontrollimises, et määrata kindlaks parim võimalik tervishoiuteenus kindlustatu raviks ning tagada, et ravi antakse välisriigis, kui see risk kuulub kindlustuslepingu kohaldamisalasse ja kui kindlustatu seda taotleb, ei kuulu selles sättes ette nähtud maksuvabastuse

kohaldamisalasse.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.