

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2022. gada 24. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Konkrētā darbībā mēģinājuma sabiedrības interesēs piemērojamie atbrīvojumi no nodokļa – Medicīniskās aprūpes sniegšana, darbojoties medicīniskās un paramedicīniskās profesijās – Pakalpojums, ko apdrošināšanas sabiedrība izmanto, lai pārbaudītu smagas slimības diagnozes precizitāti, kā arī meklētu un sniegtu labāko iespējamu aprūpi un ārstēšanu īrvalstīs

Lietā C-458/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) iesniegusi ar 2021. gada 17. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2021. gada 22. jūlijā, tiesvedībā

CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*], kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, N. Jāskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*] (referents),

ģenerālvokāts: N. Emiliu [*N. Emiliou*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.* vērā – *I. P. Béres* un *A. Boros*, *ügyvédek*,
- Ungārijas valdības vērā – *M. Z. Fehér* un *R. Kissné Berta*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *J. Jokubauskaitis* un *A. Tokár*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt., saskaņā ar Ungārijas tiesību sistēmu dibinātu apdrošināšanas sabiedrību, un Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzību pārraide, Ungārija) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu pakalpojumiem, kas saistīti ar veselības apdrošināšanas līgumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 131. pantā, kas ir vienīgais pants šīs direktīvas IX sadaļas, kura attiecas uz atbrīvojumiem no PVN, 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”, ir noteikts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un [jebkādu] ļaunprātīgu izmantošanu.”

4 Minētās direktīvas 132. panta, kas ietilpst tās IX sadaļas 2. nodaļā “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”, 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

[..]

c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

[..].”

Ungārijas tiesības

5 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli) 85. panta 1. punktā ir noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

b) pakalpojumu sniegšana, kā arī ievainoto un slimo personu medicīniskā aprūpe un pārvadājumi, kas ir cieši saistīti ar šiem pakalpojumiem, un preču piegāde, kura ir cieši saistīta ar šādiem pakalpojumiem un kuru veic sabiedrisko pakalpojumu sniedzēji, kas darbojas šādā statusā, saistībā ar veselības aprūpi;

c) pakalpojumu sniegšana, kā arī ievainoto un slimo personu medicīniskā aprūpe, kas ir cieši saistīta ar šiem pakalpojumiem un ko nodrošina organizācijas, kuras nodarbojas ar personu veselības aprūpi – ieskaitot naturopātiju – un kuras darbojas šādā statusā;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

6 Kopš 2012. gada septembra prasītāja pamatlietā tirgo veselības apdrošināšanas produktu, atbilstoši kuram tā, ievērojot zināmus nosacījumus, apēmas nodrošināt apdrošinātajai fiziskajai personai piecu smagu slimību ārstēšanu ārvalstīs. Saskaņā ar šo līgumu apdrošinātajam nav tiesību uz apdrošināšanas pakalpojumiem akūtu slimību vai tūdu slimību gadījumā, kuras vietējās veselības aprūpes speciālists vāļ nav izmeklējis.

7 Lai varētu sniegt apdrošināšanas pakalpojumu, prasītāja pamatlietā 2012. gada 13. septembrā noslēdza sadarbības līgumu ar *Best Doctors España SAU* (turpmāk tekstā – “*Best Doctors*”), saskaņā ar Spānijas tiesbām dibinātu sabiedrību.

8 Saskaņā ar šo sadarbības līgumu *Best Doctors* ir pienākums, pirmkārt, lai tās ārsti pārskatītu medicnisko informāciju par apdrošināto fizisku personu, pamatojoties uz tiem nosūtīto dokumentāciju nolūkā pārbaudīt, vai šā persona tiešām var saemt apdrošināšanas pakalpojumu (*InterConsultation* pakalpojums; turpmāk tekstā – “*IC* pakalpojums”).

9 Otrkārt, ja apdrošinātajai personai tiešām ir tiesības uz apdrošināšanas pakalpojumiem, *Best Doctors* uzēmas visas ar veselības aprūpi ārvalstīs saistītās administratīvās formalitātes (*FindBestCare* pakalpojums; turpmāk tekstā – “*FBC* pakalpojums”). Šis pakalpojums tostarp ietver konsultāciju rezervēšanu pie medicnisko pakalpojumu sniedzājiem, medicniskās ārpē, izmitināšanas viesnācē un ceļojuma organizēšanu, palīdzības pakalpojuma sniegšanu klientiem un medicniskās ārpē atbilstības pārbaudi. Turklāt *Best Doctors* nodrošina arī medicnisko prasījumu maksājumu un uzraudzību. Savukārt *Best Doctors* nav atbildīga par transporta un izmitināšanas izdevumu, kā arī veselības ārpē izdevumu segšanu.

10 Visbeidzot, sadarbības līgumā ir noteikts, ka prasītāja pamatlietā maksā *Best Doctors* ikgadēju atlīdzību par katru apdrošināto personu ar tūdu pašu regularitāti, kā apdrošinātā persona maksā apdrošināšanas prēmijas. Atlīdzības ir jāmaksā pat tad, ja prasītāja pamatlietā nav izmantojusi *Best Doctors* pakalpojumu.

11 Laikposmā no 2012. gada oktobra līdz decembrim *Best Doctors* izrakstīja trīs rēķinus, par kuriem prasītāja pamatlietā nedeklarēja pienākumu maksāt PVN.

12 Pēc PVN deklarāciju pārbaudes par laikposmu no 2012. gada 1. maija līdz 31. decembrim *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Lielo nodokļu maksātāju nodokļu un muitas dienests, Ungārija) ar 2016. gada 5. maija lēmumu uzlika prasītājai pamatlietā papildu PVN summu 1 059 000 Ungārijas forintu (HUF) (apmēram 3350 EUR), naudas sodu nodokļu jomā 529 000 HUF (apmēram 1700 EUR), nokavējuma naudu 178 000 HUF (apmēram 550 EUR) un naudas sodu par neizpildi 20 000 HUF (apmēram 60 EUR).

13 Tā kā prasītāja pamatlietā par šo lēmumu iesniedza administratīvu sūdzību, atbildītāja pamatlietā ar 2016. gada 14. novembra lēmumu atcēla naudas sodu nodokļu jomā 376 000 HUF (apmēram 1200 EUR), bet pārējā daļā 2016. gada 5. maija lēmumu atstāja spēkā.

14 Prasītāja pamatlietā par 2016. gada 14. novembra lēmumu cēla prasību pirmās instances tiesā. Šā tiesa daļēji apmierināja prasību un izdeva rēķojumu nodot lietu atpakaļ Valsts nodokļu un muitas pārvaldei, lai tā lemtu no jauna.

15 Prasītāja un atbildītāja pamatlietā par šo spriedumu katra iesniedza kasācijas sūdzību *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), iesniedzoties.

16 Apelācijas sūdzībā prasītāja pamatlietā, atsaucoties uz 2010. gada 10. jūnija spriedumu *CopyGene*

(C-262/08, EU:C:2010:328) un 2010. gada 18. novembra spriedumu *Verigen Transplantation Service International* (C-156/09, EU:C:2010:695), apgalvo, ka galvenajam pakalpojumam, ko sniedz *Best Doctors*, proti, IC pakalpojumam, esot ?rstniecisks m?r?is, jo t? nol?ks tieši un nep?rprotami esot diagnoze. FBC pakalpojums, kas tiek sniegts p?c diagnozes noteikšanas, esot papildu pakalpojums šai diagnostikas darb?bai. T?p?c *Best Doctors* pied?v?tie pakalpojumi kopum? atbilstot PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?tajiem atbr?vojuma nosac?jumiem.

17 Savuk?rt atbild?t?ja pamatliet?, atsaucoties uz 2003. gada 20. novembra spriedumu *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), apgalvo, ka *Best Doctors* sniegtajiem pakalpojumiem esot tikai netieša saikne ar ?rstniecisko m?r?i, t?p?c tie nevarot tikt atbr?voti no PVN atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktam.

18 Šajos apst?k?os *Kúria* (Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?vas] 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka no PVN ir atbr?vots pakalpojums, kuru [apdrošin?šanas sabiedr?ba] izmanto, lai:

- p?rbauda?tu apdrošin?tajai personai diagnostic?tas smagas slim?bas diagnozes pareiz?bu un
- mekl?tu lab?kos pieejamos vesel?bas apr?pes pakalpojumus apdrošin?t?s personas iz?rst?šanai, un
- gad?jum?, ja to aptver apdrošin?šanas l?gums un apdrošin?tais to l?dz, organiz?tu vesel?bas apr?pes sniegšanu ?rvalst?s?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

19 Ar prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka uz pakalpojumiem, kas izpaužas k? smagas slim?bas diagnozes apdrošin?tajai personai pareiz?bas p?rbaude, lai atrastu lab?ko iesp?jamo vesel?bas apr?pi apdrošin?t?s personas iz?rst?šanai un lai nodrošin?tu, ka tad, ja tas ir aptverts ar apdrošin?šanas l?gumu un apdrošin?t? persona to l?dz, ?rst?šana notiek ?rvalst?s, attiecas šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a.

20 Vispirms j?atg?dina, ka j?dzieni, kas izmantoti, lai apz?m?tu PVN direkt?vas 132. pant? min?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami šauri, ?emot v?r?, ka t?s ir atk?pes no visp?r?j? principa, kurš izriet no PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta un kurš paredz, ka PVN tiek iekas?ts par katru pre?u pieg?di vai pakalpojumu, ko par atl?dz?bu sniedzis nodok?u maks?t?js. Tom?r šo j?dzienu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?iem un j?iev?ro kop?j?s PVN sist?mas pamat? esoš?s nodok?u neitralit?tes principa pras?bas. T?d?j?di šaur?s interpret?cijas pras?ba nenoz?m?, ka 132. pant? nor?d?to atbr?vojumu defin?šan? lietotie j?dzieni ir j?interpret? t?d? veid?, ka atbr?vojumi zaud? paredz?to iedarb?bu (spriedumi, 2010. gada 10. j?nijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2022. gada 7. apr?lis, I (Slimn?cu pakalpojumu atbr?vojums no PVN), C-228/20, EU:C:2022:275, 34. punkts).

21 Konkr?t?k, attiec?b? uz PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a šaj? ties?bu norm? ir paredz?ts t?du pakalpojumu atbr?vojums, kuri atbilst diviem nosac?jumiem, proti, pirmk?rt, ir “medic?nisk?s apr?pes sniegšana” un, otrk?rt, “[sniegšana], darbojoties medic?nisk?s vai paramedic?nisk?s profesij?s, ko noteikusi attiec?g?

dalībvalsts” (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par konsultācijām pa telefonu), C-48/19, EU:C:2020:169, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Saistībā ar pirmo nosacījumu, uz kuru attiecas šis lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu, jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru jādziens “medicniskās aprūpes sniegšana” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jādziens (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 20. novembris, *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 35. punkts).

23 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka šis jādziens ietver pakalpojumus, kuru mērķis ir diagnosticēt,rstīt un iespējām apjomā izrstīt slimības vai veselības anomālijas (spriedums, 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par konsultācijām pa telefonu), C-48/19, EU:C:2020:169, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Proti, tieši medicniskā pakalpojuma mērķis nosaka, vai tas ir jāatbrīvo no PVN atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2003. gada 20. novembris, *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 42. punkts, un 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par konsultācijām pa telefonu), C-48/19, EU:C:2020:169, 27. punkts).

25 Tomēr, lai gan medicniskās aprūpes pakalpojumiem ir jābūtrstnieciskam mērķim, no tā obligāti neizriet, ka pakalpojuma rstnieciskais mērķis ir jāsaprot pašā šaurā nozīmē. Tādējādi medicniskiem pakalpojumiem, kas sniegti ar mērķi aizsargāt personu veselību, tostarp to saglabāt vai atjaunot, ir piemērojams PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredztais atbrīvojums (spriedums, 2020. gada 5. marts, X (Atbrīvojums no PVN par konsultācijām pa telefonu), C-48/19, EU:C:2020:169, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Ēmot vērā šos apsvērumus, ir jānosaka, vai uz tādējiem pakalpojumiem kā pamatlietā aplūkotie, ko sniedz *Best Doctors*, attiecas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredztais atbrīvojums no nodokļa.

27 Pirmkārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka IC pakalpojumu veido tas, ka *Best Doctors* rsti atkārtoti pārbauda apdrošinātās fiziskās personas medicnisko informāciju, pamatojoties uz tiem nosūtītajiem dokumentiem, lai pārbaudītu, vai šā persona var saņemt apdrošināšanas pakalpojumus. It pašā šie rsti pārbauda apdrošinātās personas rsta sākotnēji veikto diagnozi un to apstiprina vai noliedz, lai pārbaudītu, vai šo personu faktiski skar viena no piecām smagajām slimībām, uz kurām attiecas apdrošināšanas lūgums.

28 No Tiesas judikatūras izriet, ka tad, ja pakalpojumu veido medicniskās ekspertāzes veikšana, lai gan šā pakalpojuma sniegšana ir saistīta ar pakalpojuma sniedzēja medicnisko kompetenci un var ietvert tādā tipiskā rsta profesijas darbības kā pacienta fiziska izmeklēšana vai viā medicniskās lietas analīze, šāda pakalpojuma galvenais mērķis nav aizsargāt personas, uz kuru attiecas ekspertāze, veselību, tostarp to saglabāt vai atjaunot. Šāds pakalpojums, kura mērķis ir sniegt atbildi uz lūgumu sniegt ekspertāzi identificētajiem jautājumiem, tiek veikts ar mērķi āut trešai personai pieņemt lēmumu, kas rada tiesiskas sekas attiecīgajai personai vai citām personām (spriedumi, 2003. gada 20. novembris, *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 43. punkts, kā arī 2003. gada 20. novembris, *D’Ambrumenil* un *Dispute Resolution Services*, C-307/01, EU:C:2003:627, 61. punkts).

29 Šajā ziņā Tiesa arī ir nospriedusi – lai gan ir taisnība, ka pati attiecīgā persona var pieprasīt medicnisko ekspertāzi un tā var netieši veicināt attiecīgās personas veselības aizsardzību, atklājot jaunu problēmu vai labojot iepriekšējo diagnostiku, visu šāda veida pakalpojumu galvenais mērķis ir izpildīt citu personu lēmumu pieņemšanas procesā paredzētu

tiesisku vai līgumisku nosacījumu (spriedumi, 2003. gada 20. novembris, *Unterpertinger*, C?212/01, EU:C:2003:625, 43. punkts, k? ar? 2003. gada 20. novembris, *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services*, C?307/01, EU:C:2003:627, 61. punkts).

30 Tādējādi, lai gan IC pakalpojums *Best Doctors* rīsti var veikt papildu izmeklījumus, piemēram, histoloģiskās analīzes, vai izmantot ārvalstu medicīnas ekspertus, ekspertize joprojām ir šo pakalpojumu galvenais mērķis, jo to rīstnieciskās sekas ir tikai netiešas, tādēļ nevar uzskatīt, ka minētajiem pakalpojumiem ir rīstnieciskās mērķis.

31 No iepriekš minētā izriet, ka tās pakalpojums k? IC pakalpojums neietilpst j?dzien? "medicīniskās aprūpes sniegšana" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tādēļ uz to nevar attiekties šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums.

32 Otrkārt, no līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka *FBC* pakalpojumu veido vairāki elementi, tādēļ k? medicīnisko pakalpojumu sniedzēju konsultāciju rezervēšana, medicīniskās aprūpes, izmitināšanas viesnīcā un ceļojuma organizēšana, palīdzības pakalpojuma sniegšana klientiem un medicīniskās aprūpes atbilstības pārbaude.

33 Tādējādi šāda pakalpojuma mērķis ir nevis aizsargāt personu veselību, tostarp to saglabāt vai atjaunot, šo sprieduma 23. un 25. punktā minētās Tiesas judikatūras izpratnē, bet gan nodrošināt loģistikas organizēšanu saistībā ar medicīnisko aprūpi ārzemēs. K? norāda Ungārijas valdība un Eiropas Komisija, minētajam pakalpojumam būtībā ir administratīvs raksturs.

34 No tā izriet, ka tās pakalpojums k? *FBC* pakalpojums neietilpst j?dzien? "medicīniskās aprūpes sniegšana" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tādējādi tas neatbilst šajā tiesību normā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem.

35 Tādēļ uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumi, kas izpaužas k? smagas slimības diagnozes apdrošinātajam pareizības pārbaude, lai atrastu labāko iespējamo veselības aprūpi apdrošinātā izīrstīšanai un lai nodrošinātu, ka tad, ja šis risks ir aptverts ar apdrošināšanas līgumu un apdrošinātājs to lēdz, īrstīšana notiek ārvalstīs, neietilpst šajā tiesību normā paredzētajā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.

Par tiesīšanas izdevumiem

36 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šo tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ t? lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

pakalpojumi, kas izpaužas k? smagas slimības diagnozes apdrošinātajam pareizības pārbaude, lai atrastu labāko iespējamo veselības aprūpi apdrošinātā izīrstīšanai un lai nodrošinātu, ka tad, ja šis risks ir aptverts ar apdrošināšanas līgumu un apdrošinātājs to lēdz, īrstīšana notiek ārvalstīs, neietilpst šajā tiesību normā paredzētajā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.