



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. lapkričio 24 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies c punktas – Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM – Medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas – Draudimo bendrovės naudojama paslauga sunkios ligos diagnozės tikslumui patikrinti ir geriausioms įmanomoms sveikatos priežiūros ir gydymo paslaugoms užsienyje rasti ir suteikti“

Byloje C-458/21

dėl *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) 2021 m. birželio 17 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. liepos 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis N. Piçarra, teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Emiliou,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.*, atstovaujamos *ügyvédek* I. P. Béres ir A. Boros,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos Z. Fehér ir R. Kissné Berta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir A. Tokár,

* Proceso kalba: vengrų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Vengrijos teisę įsteigtos draudimo bendrovės *CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.* ir *Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, Vengrija) ginčą dėl paslaugų teikimų, susijusių su sveikatos draudimo sutartimis, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 131 straipsnyje, kuris yra vienintelis šios direktyvos IX antraštinės dalies, susijusios su neapmokestinimu PVM, 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“, nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamas užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar [visiems] piktnaudžiavimo atvejams.“
- 4 Minėtos direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriaus „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ 132 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

- c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, kaip [juos] apibrėžia atitinkama valstybė narė [, teikimas];

<...>“

Vengrijos teisė

- 5 *Altalános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII) 85 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Neapmokestinami:

<...>

- b) paslaugų teikimas, su juo glaudžiai susiję sužeistųjų ir sergančiųjų priežiūra ir transportavimas, taip pat su tokiomis paslaugomis glaudžiai susijusių prekių tiekimas, kai jas tiekia sveikatos priežiūros paslaugas teikiantys viešojo sektoriaus subjektai, veikiantys kaip tokie;
- c) paslaugų teikimas ir su juo glaudžiai susijusi sužeistųjų ir sergančiųjų priežiūra, kai tai atlieka sveikatos priežiūros (įskaitant homeopatiją) paslaugas teikiantys subjektai, veikdami kaip tokie.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 6 Nuo 2012 m. rugsėjo mėn. pareiškėja pagrindinėje byloje platina įvairius sveikatos draudimo produktus, pagal kuriuos įsipareigoja tam tikromis sąlygomis užtikrinti apdraustajam fiziniam asmeniui sveikatos priežiūros paslaugas užsienyje penkių sunkių ligų atveju. Pagal šią sutartį apdraustasis neturi teisės į draudimo paslaugas ūmių ligų ar kitų ligų, kurių vietos sveikatos priežiūros specialistas dar netyrė, atveju.
- 7 Kad galėtų teikti draudimo paslaugas, 2012 m. rugsėjo 13 d. ieškovė pagrindinėje byloje sudarė bendradarbiavimo sutartį su pagal Ispanijos teisę įsteigta bendrove *Best Doctors España SAU* (toliau – *Best Doctors*).
- 8 Pagal šią bendradarbiavimo sutartį *Best Doctors* įsipareigojo, viena vertus, kad jos gydytojai peržiūrės medicininę informaciją, susijusią su apdraustu fiziniu asmeniu, remdamiesi jiems atsiųstais dokumentais, kad patikrintų, ar šis asmuo iš tikrųjų gali naudotis draudimo paslaugomis (*InterConsultation* paslauga, toliau – IC paslauga).
- 9 Kita vertus, tuo atveju, kai apdraustasis iš tikrųjų turi teisę į draudimo paslaugas, *Best Doctors* atlieka visus administracinius sveikatos priežiūros užsienyje formalumus (*FindBestCare* paslauga, toliau – FBC paslauga). Ši paslauga apima, be kita ko, vizitų pas medicinos paslaugų teikėjus, gydymo, apgyvendinimo viešbučiuose ir kelionės organizavimą, pagalbos klientams paslaugos teikimą ir medicininio gydymo tinkamumo patikrinimą. Be to, *Best Doctors* taip pat užtikrina mokėjimus ir medicininių reikalavimų priežiūrą. Vis dėlto *Best Doctors* nėra atsakinga už transporto ir apgyvendinimo išlaidų bei sveikatos priežiūros išlaidų padengimą.
- 10 Galiausiai bendradarbiavimo sutartyje nustatyta, kad ieškovė pagrindinėje byloje moka *Best Doctors* metinį atlygį už kiekvieną apdraustąjį tokiu pat dažnumu, kaip pastarajai mokamos draudimo įmokos. Atlygis mokamas net ir tuo atveju, kai ieškovė pagrindinėje byloje nesinaudoja *Best Doctors* paslaugomis.

- 11 Laikotarpiu nuo 2012 m. spalio mėn. iki 2012 m. gruodžio mėn. *Best Doctors* išrašė tris sąskaitas faktūras, dėl kurių ieškovė pagrindinėje byloje nedeklaravo pareigos sumokėti PVM.
- 12 Patikrinusi PVM deklaracijas už laikotarpį nuo 2012 m. gegužės 1 d. iki gruodžio 31 d. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administratoriaus stambių mokesčių mokėtojų mokesčių ir muitų direkcija, Vengrija) 2016 m. gegužės 5 d. sprendimu apskaičiavo ieškovei pagrindinėje byloje 1 059 000 Vengrijos forintų (HUF) (apie 3 350 eurų) papildomo PVM, skyrė 529 000 HUF (apie 1 700 eurų) mokestinę baudą, 178 000 HUF (apie 550 eurų) baudą už vėlavimą ir 20 000 HUF (apie 60 eurų) baudą už prievolės neįvykdymą.
- 13 Ieškovei pagrindinėje byloje pateikus administracinį skundą dėl šio sprendimo, atsakovė pagrindinėje byloje 2016 m. lapkričio 14 d. sprendimu panaikino 376 000 HUF (apie 1 200 eurų) mokestinę baudą, bet patvirtino likusią 2016 m. gegužės 5 d. sprendimo dalį.
- 14 Ieškovė pagrindinėje byloje dėl 2016 m. lapkričio 14 d. sprendimo pareiškė ieškinį pirmosios instancijos teismui. Šis teismas iš dalies patenkino ieškinį ir nurodė grąžinti bylą nacionaliniam mokesčių ir muitų administratoriui, kad šis priimtų naują sprendimą.
- 15 Ieškovė ir atsakovė pagrindinėje byloje dėl šio sprendimo pateikė kasacinius skundus *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 16 Savo kasaciniame skunde ieškovė pagrindinėje byloje, remdamasi 2010 m. birželio 10 d. Sprendimu *CopyGene* (C-262/08, EU:C:2010:328) ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimu *Verigen Transplantation Service International* (C-156/09, EU:C:2010:695), teigia, kad *Best Doctors* teikiama pagrindinė paslauga, t. y. IC paslauga, turi terapinį tikslą, nes ja tiesiogiai ir nedviprasmiškai siekiama diagnozavimo tikslo. FBC paslauga, kuri teikiama atlikus diagnozę, yra veikla, papildanti diagnostiką. Taigi *Best Doctors* siūlomos paslaugos, vertinamos kartu, atitinka neapmokestinimo sąlygas, numatytas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte.
- 17 Savo ruožtu atsakovė pagrindinėje byloje, remdamasi 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimu *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), tvirtina, kad *Best Doctors* teikiamos paslaugos turi tik netiesioginį ryšį su terapiniu tikslu, todėl jos negali būti neapmokestinamos PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 18 Tokiomis aplinkybėmis *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 132 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad PVM yra neapmokestinama paslauga, kurią draudimo bendrovė naudoja:

- apdraustam fiziniam asmeniui nustatytos sunkios ligos diagnozės tikslumui patikrinti, ir
- geriausioms įmanomoms sveikatos priežiūros paslaugoms dėl apdrausto fizinio asmens gydymo rasti, ir
- jei tai numatyta draudimo sutartyje (ir jei apdraustasis to prašo), užtikrinti, kad sveikatos priežiūros paslaugos būtų teikiamos užsienyje?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugoms, kurias sudaro apdraustajam nustatytos sunkios ligos diagnozės tikslumo patikrinimas siekiant rasti geriausias įmanomas sveikatos priežiūros paslaugas jam gydyti ir, jei tai numatyta draudimo sutartyje (ir jei apdraustasis to prašo), užtikrinti, kad sveikatos priežiūros paslaugos būtų teikiamos užsienyje, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas.
- 20 Pirmiausia primintina, kad sąvokos, kuriomis apibrėžiami PVM direktyvos 132 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai, turi būti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktų kylančio bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį. Vis dėlto šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokiu neapmokestinimu siekiamus tikslus ir nepažeisti mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, vartojamos minėtame 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šie atvejai netektų savo poveikio (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *I (Ligoninių teikiamų paslaugų neapmokestinimas PVM)*, C-228/20, EU:C:2022:275, 34 punktas).
- 21 Konkrečiau kalbant apie PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatytą neapmokestinimą, šioje nuostatoje įtvirtinta, kad paslaugų teikimas neapmokestinamas, jeigu jis tenkina dvi sąlygas: viena vertus, tai yra „medicininės priežiūros paslaugų“ teikimas ir, kita vertus, jį atlieka „gydytojai bei paramedikai, <...>, kaip [juos] apibrėžia atitinkama valstybė narė“ (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 17 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 22 Dėl pirmosios sąlygos, su kuria susijęs šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sąvoka „medicininės priežiūros paslaugos“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą, yra autonomiška Sąjungos teisės sąvoka (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 35 punktą).
- 23 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši sąvoka apima paslaugas, kurių tikslas diagnozuoti, gydyti ir kiek įmanoma išgydyti ligas ar sveikatos sutrikimus (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 24 Iš tiesų medicininės paslaugos tikslas lemia, ar ji turi būti neapmokestinama PVM remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktu (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 42 punktą ir 2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 27 punktą).
- 25 Vis dėlto, nors sveikatos priežiūros paslaugos turi turėti terapinį tikslą, tai nebūtinai reiškia, kad tokį tikslą reikia suprasti labai siaurai. Taigi medicininio pobūdžio paslaugų teikimas siekiant apsaugoti, palaikyti ar sugrąžinti asmenų sveikatą neapmokestinamas remiantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktu (2020 m. kovo 5 d. Sprendimo *X (Konsultacijų telefonu neapmokestinimas PVM)*, C-48/19, EU:C:2020:169, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 26 Būtent atsižvelgiant į šiuos argumentus reikia nustatyti, ar paslaugos, kaip pagrindinėje byloje teikiamos *Best Doctors*, neapmokestinamos PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 27 Pirma, kalbant apie IC paslaugą, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ją sudaro *Best Doctors* gydytojų atliekama apdrausto fizinio asmens medicininės informacijos peržiūra, remiantis jiems atsiųstais dokumentais, kad būtų patikrinta, ar šis asmuo gali naudotis draudimo paslaugomis. Konkrečiai kalbant, tie gydytojai peržiūri, patvirtindami arba paneigdami, apdraustojo gydytojo iš pradžių nustatytą diagnozę, siekdami patikrinti, ar apdraustasis iš tikrųjų serga viena iš penkių draudimo sutartyje numatytų sunkių ligų.
- 28 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, kai paslaugą sudaro medicininė ekspertizė, nors teikiant šią paslaugą naudojamosi teikėjo medicinine kompetencija ir ji gali apimti įprastą gydytojo profesinę veiklą, kaip antai fizinę paciento apžiūrą ar jo medicininės bylos analizę, pagrindinis tokios paslaugos tikslas nėra apsaugoti, įskaitant palaikyti ar sugrąžinti, asmens, dėl kurio atliekama ekspertizė, sveikatą. Tokia paslauga, kurios tikslas atsakyti į ekspertų prašyme nurodytus klausimus, teikiama siekiant suteikti galimybę trečiajam asmeniui priimti sprendimą, sukeltą teisinių pasekmių atitinkamo asmens ar kitų asmenų atžvilgiu (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 43 punktą ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D’Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, EU:C:2003:627, 61 punktą).
- 29 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad nors pats atitinkamas asmuo gali prašyti medicininės ekspertizės ir ji gali netiesiogiai prisidėti prie suinteresuotojo asmens sveikatos apsaugos nustatant naują problemą arba koreguojant ankstesnę diagnozę, pagrindinis bet kokios tokios rūšies paslaugos tikslas yra įvykdyti kito asmens sprendimų priėmimo procese numatytą įstatyminę ar sutartinę sąlygą (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 43 punktą ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D’Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, EU:C:2003:627, 61 punktą).
- 30 Taigi, nors teikiant šią IC paslaugą *Best Doctors* gydytojai gali atlikti papildomus tyrimus, kaip antai histologinę analizę, arba kreiptis į užsienio medicinos ekspertus, ekspertizė išlieka pagrindinis šių paslaugų tikslas, o jų terapinės pasekmės yra tik netiesioginės, todėl šios paslaugos nelaikomos turinčiomis terapinį tikslą.
- 31 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad tokia paslauga, kaip IC paslauga, nepatenka į sąvoką „medicininės priežiūros paslaugos“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą, todėl jai negali būti taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM.
- 32 Antra, kiek tai susiję su FBC paslauga, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šią paslaugą sudaro keli elementai, kaip antai vizitų pas medicinos paslaugų teikėjus, medicininio gydymo, apgyvendinimo viešbutyje ir kelionės organizavimas, pagalbos klientams paslaugos teikimas ir siūlomo gydymo tinkamumo patikrinimas.
- 33 Taigi tokios paslaugos tikslas yra ne apsaugoti, įskaitant palaikyti ar sugrąžinti, asmenų sveikatą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 23 ir 25 punktuose nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, bet užtikrinti logistikos, susijusios su sveikatos priežiūra užsienyje, organizavimą. Kaip pažymi Vengrijos vyriausybė ir Europos Komisija, ši paslauga iš esmės yra administracinio pobūdžio.

- 34 Darytina išvada, kad tokia paslauga, kaip FBC paslauga, nepatenka į sąvoką „medicininės priežiūros paslaugos“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktą, todėl neatitinka šioje nuostatoje numatytų neapmokestinimo PVM sąlygų.
- 35 Taigi į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugoms, kurias sudaro apdraustajam nustatytos sunkios ligos diagnozės tikslumo patikrinimas siekiant rasti geriausias įmanomas sveikatos priežiūros paslaugas jam gydyti ir, jei ši rizika numatyta draudimo sutartyje ir apdraustasis prašo, užtikrinti, kad sveikatos priežiūros paslaugos būtų teikiamos užsienyje, netaikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamosiose bylose, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies c punktas

turi būti aiškinamas taip:

paslaugoms, kurias sudaro apdraustajam nustatytos sunkios ligos diagnozės tikslumo patikrinimas siekiant rasti geriausias įmanomas sveikatos priežiūros paslaugas jam gydyti ir, jei ši rizika numatyta draudimo sutartyje ir apdraustasis prašo, užtikrinti, kad sveikatos priežiūros paslaugos būtų teikiamos užsienyje, netaikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM.

Parašai.