



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2022. gada 24. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Konkrētām darbībām sabiedrības interesēs piemērojami 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 iespējamo aprūpi un ārstēšanu ārvalstīs

Lietā C-458/21

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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. Jēskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*] (referents),

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

* Tiesvedības valoda – ungāru.

nemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. panta 1. punkta c) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.*, saskaņā ar Ungārijas tiesībām dibinātu apdrošināšanas sabiedrību, un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzību pārvalde, 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 nepieļautu 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 šādus 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, apņemas nodrošināt apdrošinātajai fiziskajai personai piecu smagu slimību ārstēšanu ārvalstīs. Saskaņā ar šo līgumu apdrošinātajam nav tiesību uz apdrošināšanas pakalpojumiem akūtu slimību vai tādu slimību gadījumā, kuras vietējās veselības aprūpes speciālists vēl nav izmeklējis.
- 7 Lai varētu sniegt apdrošināšanas pakalpojumus, prasītāja pamatlietā 2012. gada 13. septembrī noslēdza sadarbības līgumu ar *Best Doctors España SAU* (turpmāk tekstā – “*Best Doctors*”), saskaņā ar Spānijas tiesībām dibinātu sabiedrību.
- 8 Saskaņā ar šo sadarbības līgumu *Best Doctors* ir pienākums, pirmkārt, lai tās ārsti pārskatītu medicīnisko informāciju par apdrošināto fizisku personu, pamatojoties uz tiem nosūtīto dokumentāciju nolūkā pārbaudīt, vai šī persona tiešām var saņemt apdrošināšanas pakalpojumus (*InterConsultation* pakalpojums; turpmāk tekstā – “*IC* pakalpojums”).
- 9 Otrkārt, ja apdrošinātajai personai tiešām ir tiesības uz apdrošināšanas pakalpojumiem, *Best Doctors* uzņemas visas ar veselības aprūpi ārvalstīs saistītās administratīvās formalitātes (*FindBestCare* pakalpojums; turpmāk tekstā – “*FBC* pakalpojums”). Šis pakalpojums tostarp ietver konsultāciju rezervēšanu pie medicīnisko pakalpojumu sniedzējiem, medicīniskās aprūpes, izmitināšanas viesnīcā un ceļojuma organizēšanu, palīdzības pakalpojuma sniegšanu klientiem un medicīniskās aprūpes atbilstības pārbaudi. Turklāt *Best Doctors* nodrošina arī medicīnisko prasījumu maksājumus un uzraudzību. Savukārt *Best Doctors* nav atbildīga par transporta un izmitināšanas izdevumu, kā arī veselības aprūpes izdevumu segšanu.

- 10 Visbeidzot, sadarbības līgumā ir noteikts, ka prasītāja pamatlietā maksā *Best Doctors* ikgadēju atlīdzību par katru apdrošināto personu ar tādu pašu regularitāti, kā apdrošinātā persona maksā apdrošināšanas prēmijas. Atlīdzības ir jāmaksā pat tad, ja prasītāja pamatlietā nav izmantojusi *Best Doctors* pakalpojumus.
- 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, atbildētāja 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. Šī tiesa daļēji apmierināja prasību un izdeva rīkojumu nodot lietu atpakaļ Valsts nodokļu un muitas pārvaldei, lai tā lemtu no jauna.
- 15 Prasītāja un atbildētāja pamatlietā par šo spriedumu katra iesniedza kasācijas sūdzību *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija), iesniedzējtiesā.
- 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 ārstniecisks mērķis, jo tā nolūks tieši un nepārprotami esot diagnoze. FBC pakalpojums, kas tiek sniegts pēc diagnozes noteikšanas, esot papildu pakalpojums šai diagnostikas darbībai. Tāpēc *Best Doctors* piedāvātie pakalpojumi kopumā atbilstot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem.
- 17 Savukārt atbildētāja pamatlietā, 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 ārstniecisko mērķi, tāpēc tie nevarot tikt atbrīvoti no PVN atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktam.
- 18 Šajos apstākļos *Kúria* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka no PVN ir atbrīvots pakalpojums, kuru [apdrošināšanas sabiedrība] izmanto, lai:

- pārbaudītu apdrošinātajai personai diagnosticētas smagas slimības diagnozes pareizību un
- meklētu labākos pieejamos veselības aprūpes pakalpojumus apdrošinātās personas izārstēšanai, un

– gadījumā, ja to aptver apdrošināšanas līgums un apdrošinātais to lūdz, organizētu veselības aprūpes sniegšanu ārvalstīs?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz pakalpojumiem, kas izpaužas kā smagas slimības diagnozes apdrošinātajai personai pareizības pārbaude, lai atrastu labāko iespējamo veselības aprūpi apdrošinātās personas izārstēšanai un lai nodrošinātu, ka tad, ja tas ir aptverts ar apdrošināšanas līgumu un apdrošinātā persona to lūdz, ārstēšana notiek ārvalstīs, attiecas šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.
- 20 Vispirms jāatgādina, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, kurš izriet no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta un kurš paredz, ka PVN tiek iekasēts par katru preču piegādi vai pakalpojumu, ko par atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jāievēro kopējās PVN sistēmas pamatā esošās nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šaurās interpretācijas prasība nenozīmē, ka 132. pantā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādā veidā, ka atbrīvojumi zaudē paredzēto iedarbību (spriedumi, 2010. gada 10. jūnijs, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 30. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2022. gada 7. aprīlis, I (Slimnīcu pakalpojumu atbrīvojums no PVN), C-228/20, EU:C:2022:275, 34. punkts).
- 21 Konkrētāk, attiecībā uz PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa šajā tiesību normā ir paredzēts tādu pakalpojumu atbrīvojums, kuri atbilst diviem nosacījumiem, proti, pirmkārt, ir “medicīniskās aprūpes sniegšana” un, otrkārt, “[sniegšana], darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā 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 nolēmumu, jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru jēdziens “medicīniskās aprūpes sniegšana” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jēdziens (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 jēdziens ietver pakalpojumus, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējamā apjomā izārstēt 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 medicīniska 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 medicīniskās aprūpes pakalpojumiem ir jābūt ārstnieciskam mērķim, no tā obligāti neizriet, ka pakalpojuma ārstnieciskais mērķis ir jāsaprot īpaši šaurā nozīmē. Tādējādi medicīniskiem pakalpojumiem, kas sniegti ar mērķi aizsargāt personu veselību, tostarp to saglabāt vai atjaunot, ir piemērojams PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais 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 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jānosaka, vai uz tādiem pakalpojumiem kā pamatlietā aplūkoti, ko sniedz *Best Doctors*, attiecas PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.
- 27 Pirmkārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *IC* pakalpojumu veido tas, ka *Best Doctors* ārsti atkārtoti pārbauda apdrošinātās fiziskās personas medicīnisko informāciju, pamatojoties uz tiem nosūtītajiem dokumentiem, lai pārbaudītu, vai šī persona var saņemt apdrošināšanas pakalpojumus. It īpaši šie ārsti pārbauda apdrošinātās personas ārsta sākotnēji veikto diagnozi un to apstiprina vai noliedz, lai pārbaudītu, vai šo personu faktiski skar viena no piecām smagajām slimībām, uz kurām attiecas apdrošināšanas līgums.
- 28 No Tiesas judikatūras izriet, ka tad, ja pakalpojumu veido medicīniskās ekspertīzes veikšana, lai gan šī pakalpojuma sniegšana ir saistīta ar pakalpojuma sniedzēja medicīnisko kompetenci un var ietvert tādas tipiskas ārsta profesijas darbības kā pacienta fiziska izmeklēšana vai viņa medicīniskās lietas analīze, šāda pakalpojuma galvenais mērķis nav aizsargāt personas, uz kuru attiecas ekspertīze, veselību, tostarp to saglabāt vai atjaunot. Šāds pakalpojums, kura mērķis ir sniegt atbildi uz lūgumā sniegt ekspertīzi identificētajiem jautājumiem, tiek veikts ar mērķi ļaut 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 medicīnisko ekspertīzi 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, kā arī 2003. gada 20. novembris, *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services*, C-307/01, EU:C:2003:627, 61. punkts).
- 30 Tādējādi, lai gan *IC* pakalpojumā *Best Doctors* ārsti var veikt papildu izmeklējumus, piemēram, histoloģiskās analīzes, vai izmantot ārvalstu medicīnas ekspertus, ekspertīze joprojām ir šo pakalpojumu galvenais mērķis, jo to ārstnieciskās sekas ir tikai netiešas, tāpēc nevar uzskatīt, ka minētajiem pakalpojumiem ir ārstnieciskais mērķis.
- 31 No iepriekš minētā izriet, ka tāds pakalpojums kā *IC* pakalpojums neietilpst jēdzienā “medicīniskās aprūpes sniegšana” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tātad uz to nevar attiekties šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums.
- 32 Otrkārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *FBC* pakalpojumu veido vairāki elementi, tādi kā 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, šī sprieduma 23. un 25. punktā minētās Tiesas judikatūras izpratnē, bet gan nodrošināt loģistikas organizēšanu saistībā ar medicīnisko aprūpi ārzemēs. Kā norāda Ungārijas valdība un Eiropas Komisija, minētajam pakalpojumam būtībā ir administratīvs raksturs.
- 34 No tā izriet, ka tāds pakalpojums kā *FBC* pakalpojums neietilpst jēdzienā “medicīniskās aprūpes sniegšana” PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, tādējādi tas neatbilst šajā tiesību normā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem.
- 35 Tāpēc uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumi, kas izpaužas kā smagas slimības diagnozes apdrošinātajam pareizības pārbaude, lai atrastu labāko iespējamo veselības aprūpi apdrošinātā izārstēšanai un lai nodrošinātu, ka tad, ja šis risks ir aptverts ar apdrošināšanas līgumu un apdrošinātais to lūdz, ārstēšana notiek ārvalstīs, neietilpst šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 36 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

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

ir jāinterpretē tādējādi, ka

pakalpojumi, kas izpaužas kā smagas slimības diagnozes apdrošinātajam pareizības pārbaude, lai atrastu labāko iespējamo veselības aprūpi apdrošinātā izārstēšanai un lai nodrošinātu, ka tad, ja šis risks ir aptverts ar apdrošināšanas līgumu un apdrošinātais to lūdz, ārstēšana notiek ārvalstīs, neietilpst šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.

[Paraksti]