

Υπόθεση C-458/21

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

22 Ιουλίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

17 Ιουνίου 2021

Αναιρεσείουσα και αναιρεσίβλητη:

CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.

Αναιρεσίβλητη και αναιρεσείουσα:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία)

ΚΥΡΙΑ (Ανώτατο Δικαστήριο)

[παραλειπόμενα]

Απόφαση

[παραλειπόμενα]

Αντικείμενο της δίκης: Προσφυγή στο πλαίσιο φορολογικής διαφοράς.

Διάδικος που άσκησε αναίρεση: η καθής στον πρώτο βαθμό.

Διάδικος που άσκησε αντίθετη αναίρεση: η προσφεύγουσα στον πρώτο βαθμό

[παραλειπόμενα]

Διατακτικό

Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) [παραλειπόμενα] κινεί διαδικασία προδικαστικής παραπομπής ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

σύμφωνα με το άρθρο 267[, πρώτο εδάφιο], στοιχείο β', της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, [της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας].

Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του κάτωθι προδικαστικού ερωτήματος:

Πρέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ υπηρεσία που παρέχεται σε ασφαλιστική επιχείρηση, η οποία χρησιμοποιείται για:

- την επαλήθευση της ακρίβειας της διάγνωσης σοβαρής ασθένειας που διαγιγνώσκεται σε ιδιώτη λήπτη της ασφάλισης, και
- την αναζήτηση των καλύτερων διαθέσιμων υγειονομικών υπηρεσιών με σκοπό τη θεραπεία του ιδιώτη λήπτη της ασφάλισης, και
- σε περίπτωση που υπάρχει σχετική κάλυψη στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο και υποβάλλεται σχετικό αίτημα από τον λήπτη της ασφάλισης, την εξασφάλιση της παροχής υγειονομικής περίθαλψης στην αλλοδαπή;

[*παραλειπόμενα*] [ζήτημα του εθνικού δικονομικού δικαίου]

Σκεπτικό

Πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης

[1] Από τον Σεπτέμβριο του 2012, η προσφεύγουσα ασφαλιστική επιχείρηση διαθέτει στην αγορά μια σειρά προϊόντων ασφάλισης υγείας και ασφάλισης ζωής, στο πλαίσιο των οποίων αναλαμβάνει την εξασφάλιση υγειονομικής περίθαλψης στην αλλοδαπή, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε περίπτωση που ο λήπτης της ασφάλισης πάσχει από οποιαδήποτε από τις πέντε ακόλουθες σοβαρές ασθένειες: καρκίνο, ασθένειες που αντιμετωπίζονται με τη χειρουργική μέθοδο by-pass, προβλήματα στις βαλβίδες της καρδιάς, ασθένειες που αντιμετωπίζονται μέσω της νευροχειρουργικής και της μεταμόσχευσης οργάνων και ιστών από ζώντα δότη. Έγγραφο που επιγράφεται «Ειδικοί όροι ασφάλισης υγείας Best Doctors®» (στο εξής: ειδικοί όροι) περιέχει κανόνες που αποτελούν τους ειδικούς όρους του ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Σύμφωνα με το σημείο 4, περίπτωση α, των ειδικών όρων, η προσφυγή στην InterConsultation (ή παροχή «δεύτερης ιατρικής γνωμάτευσης», σύμφωνα με την ορολογία των ειδικών όρων, στο εξής: IC) αποτελεί προϋπόθεση για την παροχή υπηρεσιών υγειονομικής

- περίθαλψης στην αλλοδαπή. Η υπηρεσία FindBestCare (στο εξής: FBC) αποτελεί μέρος της υγειονομικής περίθαλψης στο εξωτερικό. Το σημείο 2, περίπτωση p, των ειδικών όρων περιέχει την περιγραφή του IC, το σημείο 2, περίπτωση m, του ίδιου εγγράφου περιέχει τον ορισμό του FBC και στο σημείο 13 περιγράφονται τα στάδια της διαδικασίας για την αίτηση ανάληψης των εξόδων.
- [2] Για την εκτέλεση των ασφαλιστικών υπηρεσιών, η αναιρεσείουσα συνήψε στις 13 Σεπτεμβρίου 2012 σύμβαση συνεργασίας (στο εξής: σύμβαση συνεργασίας) με την εταιρεία Best Doctors España, S. A. U. (στο εξής: ισπανική εταιρεία), ισπανικό μέλος του διεθνούς ομίλου εταιρειών Best Doctors®, προκειμένου να κάνει χρήση της υπηρεσίας ιατρικών πληροφοριών που είναι κατοχυρωμένη με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, οι επονομαζόμενες «υπηρεσίες Best Doctors» αποτελούνται από δύο στοιχεία: την υπηρεσία IC και την υπηρεσία FBC. Στο πλαίσιο της υπηρεσίας IC, οι ιατροί των Best Doctors® επανεξετάζουν τις ιατρικές πληροφορίες του λήπτη της ασφάλισης, στηριζόμενοι στα έγγραφα που διαβιβάζονται σε αυτούς, προκειμένου να επαληθεύσουν ότι δικαιούται τις ασφαλιστικές παροχές. Σύμφωνα με τη σύμβαση, δεν είναι δυνατή η παροχή υπηρεσιών σε περίπτωση οξέων νοσημάτων ή σε περιπτώσεις ασθενειών που δεν έχουν ακόμη εξεταστεί από έναν «τοπικό» επαγγελματία υγείας. Στο πλαίσιο της υπηρεσίας FBC, όταν η ασφάλεια του λήπτη της ασφάλισης παρέχει τέτοια κάλυψη, η ισπανική εταιρεία προγραμματίζει συνάντηση με τους παρόχους ιατρικών υπηρεσιών για λογαριασμό του, οργανώνει την ιατρική περίθαλψη (εισαγωγή, ραντεβού), τη διαμονή σε ξενοδοχείο και το ταξίδι, διασφαλίζει την παροχή υπηρεσιών υποστήριξης και επαληθεύει την καταλληλότητα της ιατρικής περίθαλψης. Πέραν των ανωτέρω, διαχειρίζεται την εξέλιξη της διαδικασίας και είναι υπεύθυνη για την καταβολή των αμοιβών των ιατρών, σύμφωνα με τις συμβάσεις που έχουν υπογραφεί με τους παρόχους των ιατρικών υπηρεσιών. Δεν αναλαμβάνει ούτε τα έξοδα ταξιδιού και διαμονής ούτε τα έξοδα της παρεχόμενης ιατρικής περίθαλψης. Δεν μπορεί να γίνει χρήση της υπηρεσίας FBC για ιατρική περίθαλψη στην Ουγγαρία [σύμβαση συνεργασίας, παράρτημα «Α», σημεία 1 και 2].
- [3] Σύμφωνα με τη σύμβαση συνεργασίας, η αναιρεσείουσα καταβάλλει για τις υπηρεσίες Best Doctors ετήσιο ασφάλιστρο ανά ασφαλισμένο, με την ίδια συχνότητα με την οποία οι λήπτες της ασφάλισης καταβάλλουν το οφειλόμενο ασφάλιστρο [σύμβαση συνεργασίας, σημείο E].
- [4] Κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 2012, η ισπανική εταιρεία εξέδωσε τρία τιμολόγια για την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών της, για τις οποίες η αναιρεσείουσα δεν κατέβαλε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).
- [5] Κατά τη διάρκεια της επίμαχης για την κύρια δίκη χρονικής περιόδου, η αναιρεσείουσα δεν είχε ακόμη χρησιμοποιήσει την υπηρεσία Best

- Doctors®, την οποία παρείχε η ισπανική εταιρεία, αλλά ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει τα ασφάλιστρα, όπως και έπραξε.
- [6] Με απόφαση της 5ης Μαΐου 2016 [παρλειπόμενα], η οποία εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από τους Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (πρωτοβάθμια διεύθυνση φόρων και τελών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία [...]) στην αναιρεσείουσα ως φορολογικό εκπρόσωπο του ομίλου, προκειμένου να εξακριβωθεί *a posteriori* η ορθότητα των δηλώσεων ΦΠΑ που αφορούν τη χρονική περίοδο από την 1η Μαΐου έως την 31η Δεκεμβρίου 2012, η αναιρεσείουσα υποχρεώθηκε να καταβάλει τη διαφορά του φόρου ύψους 1 059 000 φιορινίων, πρόστιμο ύψους 529 000 φιορινίων, τόκους υπερημερίας συνολικού ύψους 178 000 φιορινίων και πρόστιμο λόγω παράβασης των φορολογικών της υποχρεώσεων ύψους 20 000 φιορινίων.
- [7] Με απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2016 [παρλειπόμενα], η αναιρεσίβλητη, η οποία έκανε δεκτή την προσφυγή που άσκησε η αναιρεσείουσα κατά της πρωτοβάθμιας αποφάσεως, τροποποίησε εν μέρει την ανωτέρω απόφαση μειώνοντας το ποσό του προστίμου κατά 376 000 φιορινία, ενώ κατά τα λοιπά επικύρωσε [την προσβαλλόμενη απόφαση].
- [8] Η απόφαση της αναιρεσίβλητης στηρίχθηκε στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), στα άρθρα 37, παράγραφος 1, 60, παράγραφοι 1 και 2, 65, 82, παράγραφος 1, 85, παράγραφος 1, στοιχείο c, 120, στοιχείο b, και 140, στοιχείο a, του *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény* (νόμου CXXVII του 2007, για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), και στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης D., C-384/98, *Kügler*, C-141/00, και d' *Ambrumenil* και *Dispute Resolution Services*, C-307/01.
- [9] Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του σκεπτικού της, στην οποία αναφέρεται η διαφορά, η υπηρεσία που παρασχέθηκε στην αναιρεσείουσα από την ισπανική εταιρεία δεν πληροί τους όρους για την απαλλαγή από τον φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 85, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου περί ΦΠΑ, καθώς το πληρωτέο ποσό που αναγράφεται στα τρία τιμολόγια αποτελεί εφάπαξ καταβολή ποσού που δεν αντιστοιχεί άμεσα σε πραγματική παροχή υπηρεσίας με αντικείμενο τη φροντίδα της υγείας του ατόμου ή τη διάγνωση, περίθαλψη ή θεραπεία της ασθένειάς του. Στο πλαίσιο της υπηρεσίας IC, σκοπός της επανεξέτασης των προηγούμενων ιατρικών εγγράφων είναι να ελεγχθεί εάν ο λήπτης της ασφάλισης δικαιούται ιατρικής περίθαλψης στο εξωτερικό, προϋπόθεση της οποίας είναι η δεύτερη ιατρική γνωμάτευση. Η [ισπανική] εταιρεία δεν διενεργεί διαγνωστικές εξετάσεις ούτε παρέχει ιατρική περίθαλψη, αλλά, με βάση τα προηγούμενα ιατρικά έγγραφα, ελέγχει και εκτιμά τα αποτελέσματα τέτοιου

είδους εξετάσεων και θεραπειών, προκειμένου να διαπιστώσει εάν έχει επέλθει ο κίνδυνος τον οποίο καλύπτει η ασφάλιση που έχει λάβει ο πελάτης. Η ισπανική εταιρεία εξετάζει, αξιολογεί και, σε ορισμένες περιπτώσεις, οργανώνει την ιατρική περίθαλψη που θα παρασχεθεί στον λήπτη της ασφάλισης, αλλά δεν παρέχει τις υπηρεσίες αυτές, ούτε υπηρεσίες περίθαλψης ή θεραπείας ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας, και, για τον λόγο αυτόν, οι παρεχόμενες από αυτήν υπηρεσίες, είτε ως σύνολο είτε μεμονωμένα, δεν μπορούν να θεωρηθούν υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης. Δεδομένου του πρωταρχικού σκοπού της οικονομικής συναλλαγής που αναγράφεται στα τιμολόγια, οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν μπορούν να θεωρηθούν υπηρεσίες υγείας του ανθρώπου που απαλλάσσονται από τον φόρο, αλλά αποτελούν επί της ουσίας συμβουλευτικές και οργανωτικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, η αναιρεσείουσα πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ ύψους 752 000 φιορινίων.

[10] Με την προσφυγή που άσκησε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι η εν λόγω αρχή είχε εκτιμήσει εσφαλμένα τις υπηρεσίες που της παρείχε η ισπανική εταιρεία, καθώς η εταιρεία Best Doctors® δεν αξιολογεί απλώς ιατρικά έγγραφα, αλλά διενεργεί και συμπληρωματικές εξετάσεις (π.χ. ιστολογική μελέτη των δειγμάτων ιστού που της αποστέλλονται) και, επιπροσθέτως, στις υπηρεσίες της περιλαμβάνεται και η αναζήτηση των καλύτερων ειδικών ιατρών της αλλοδαπής και η λήψη σχετικής γνωμάτευσης από αυτούς, γεγονός που συνεπάγεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες έχουν ως σκοπό τη θεραπεία του ασθενή και ότι στον τελευταίο παρέχεται η κατά το δυνατόν πιο αποτελεσματική θεραπεία. Η υπηρεσία IC δεν συνιστά διαδικαστική υποχρέωση, αλλά αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της υπηρεσίας που περιλαμβάνεται στις ασφαλιστικές παροχές, στο πλαίσιο της οποίας ο ιατρός ή η ομάδα ιατρών που συντάσσει τη γνωμάτευση πραγματοποιεί διάγνωση. Το πιο σημαντικό στοιχείο της υπηρεσίας που παρέχεται από τους Best Doctors® είναι ότι η εν λόγω υπηρεσία έχει ως σκοπό τη διάγνωση ανωμαλιών της υγείας και ασθενειών, ο οποίος εμπίπτει στην έννοια των υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, απαλλάσσεται από τον φόρο.

[11] Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκανε εν μέρει δεκτή την προσφυγή της αναιρεσείουσας και έδωσε εντολή στη φορολογική αρχή να κινήσει νέα διαδικασία. Το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε, με βάση τη γνωμάτευση που έλαβε από τον ιατροδικαστή, η οποία καταρτίστηκε λαμβάνοντας υπόψη τις ιατρικές γνωματεύσεις που είχαν συνταχθεί και προσκομιστεί από τους Best Doctors® στο τέλος της χρονικής περιόδου που υπόκειται στον έλεγχο, ότι η υπηρεσία IC που παρέχεται από την εταιρεία Best Doctors® αποσκοπεί, άμεσα και αδιαμφισβήτητα, και από πρακτική άποψη, όχι μόνο στη φροντίδα της υγείας των ανθρώπων, αλλά και στη βελτίωση αυτής και στη διάγνωση και θεραπεία ασθενειών. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε επίσης ότι οι συμβάσεις και οι ειδικοί όροι ανέτρεπαν τις εκτιμήσεις της φορολογικής

αρχής, υπό την έννοια ότι ο κύριος σκοπός της υπηρεσίας IC συνίσταται στη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, προκειμένου να καθοριστεί εάν ο λήπτης της ασφάλισης δικαιούται να λάβει περαιτέρω ασφαλιστικές παροχές. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έδωσε εντολή στη φορολογική αρχή να διενεργήσει πρόσθετους ελέγχους στο πλαίσιο της νέας διαδικασίας.

[12] Και τα δύο μέρη άσκησαν αναίρεση κατά της πρωτόδικης απόφασεως ενώπιον του Κύρια (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ουγγαρία).

[13] Στην αναίρεσή της, η αναιρεσίβλητη, επικαλούμενη την απόφαση του Δικαστηρίου *Unterpertinger*, C- 212/01, προβάλλει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από την εταιρεία Best Doctors® συνδέονται μόνο εμμέσως με θεραπευτικούς σκοπούς και, συνεπώς, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι απαλλάσσονται από τον φόρο. Υποστηρίζει ότι η ισπανική εταιρεία δεν πραγματοποιούσε διαγνώσεις ιδιωτών ούτε τους φρόντιζε ή τους παρείχε ιατρική ή υγειονομική περίθαλψη.

[14] Στην αντίθετη αναίρεσή της, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν εκτίμησε ορθά τα αποδεικτικά στοιχεία, καθώς, όπως έχει κρίνει το ίδιο και λαμβάνοντας υπόψη τις αποφάσεις του Δικαστηρίου *Verigen Transplantation Service International*, C- 156/09, και *CoryGene*, C- 262/08, μπορούν να δοθούν στις ερωτήσεις που περιλαμβάνονται στις οδηγίες σχετικά με τη νέα διαδικασία, οι ακόλουθες απαντήσεις:

i) με την πραγματογνωμοσύνη που διενήργησε το δικαστήριο επιβεβαιώνεται ότι η υπηρεσία IC αποσκοπεί, άμεσα και κατηγορηματικά, στην πραγματοποίηση διάγνωσης, δηλαδή επιδιώκει θεραπευτικούς σκοπούς και, κατά συνέπεια, πληροί τις ουσιαστικές απαιτήσεις που έχουν τεθεί για τις υπηρεσίες υγείας που απαλλάσσονται από τον φόρο,

ii) ii) από την ερμηνεία της σύμβασης συνεργασίας και των ειδικών όρων, μαζί με τα παραρτήματά τους, μπορεί να προσδιοριστεί το περιεχόμενο της έννομης σχέσης, βάσει της οποίας η εταιρεία Best Doctors® παρέχει στον λήπτη της ασφάλισης την υπηρεσία IC ως ασφαλιστική παροχή, ενώ η υπηρεσία FBC παρέχεται μετά τη διάγνωση, προαιρετικώς και δευτερευόντως εν συγκρίσει με την υπηρεσία της διάγνωσης, καταβάλλοντας ενιαία αμοιβή για το σύνολο των υπηρεσιών που παρέχονται από την εταιρεία Best Doctors®,

iii) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την αναιρεσείουσα αποδεικνύουν ότι η υπηρεσία IC είναι η βασική υπηρεσία που περιλαμβάνεται στις ασφαλιστικές παροχές και ότι η υπηρεσία FBC, ως ειδικότερο μέρος των εν λόγω παροχών, λειτουργεί βοηθητικά σε σχέση με αυτήν. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει χωρίς αμφιβολία ότι η υπηρεσία IC, ως ουσιώδες στοιχείο του πακέτου

υπηρεσιών που παρέχεται από την εταιρεία Best Doctors®, επιδιώκει, άμεσα και αδιαμφισβήτητα, θεραπευτικούς σκοπούς και, κατά συνέπεια, πληροί τις απαιτήσεις που έχουν τεθεί για τις υπηρεσίες υγείας που απαλλάσσονται από τον φόρο, και, ως εκ τούτου, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Δεν υφίσταται ανάγκη για τη διενέργεια πρόσθετων ελέγχων από τη φορολογική αρχή.

[15] Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία ΦΠΑ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

Άρθρο 132

1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παροχές υπηρεσιών και τις παρεπόμενες προς τις παροχές αυτές παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, με εξαίρεση τη μεταφορά προσώπων και τις τηλεπικοινωνίες,

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

[16] Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

2007.évi CXXVII. törvény — az általános forgalmi adóról (νόμος CXXVII του 2007, για τον φόρο προστιθέμενης αξίας)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ

Απαλλαγή από τον φόρο δραστηριοτήτων που εξυπηρετούν το γενικό συμφέρον

Άρθρο 85, παράγραφος 1

Απαλλάσσονται από τον φόρο:

[*παραλειπόμενα*] [διάταξη μη σχετιζόμενη με την υπόθεση]

b) οι παροχές υπηρεσιών –καθώς και οι υπηρεσίες περίθαλψης και μεταφοράς τραυματιών και ασθενών, οι οποίες συνδέονται στενά με αυτές τις υπηρεσίες– και οι παραδόσεις αγαθών που συνδέονται στενά με τέτοιες υπηρεσίες, οι οποίες πραγματοποιούνται από δημόσιους φορείς εκμετάλλευσης που ενεργούν υπό την ιδιότητά τους αυτή στο πλαίσιο της υγειονομικής περίθαλψης,

c) οι παροχές υπηρεσιών –καθώς και οι υπηρεσίες περίθαλψης τραυματιών και ασθενών, οι οποίες συνδέονται στενά με αυτές τις υπηρεσίες– οι οποίες πραγματοποιούνται από όσους ασκούν παραϊατρικές δραστηριότητες – συμπεριλαμβανομένης της φυσικοθεραπείας– όταν ενεργούν υπό την ιδιότητά τους αυτή.

Διαδικασία ενώπιον του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία)

[17] Στο πλαίσιο της διαδικασίας που κινήθηκε από τα μέρη για την αναίρεση της πρωτόδικης απόφασης, το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) πρέπει να αποφανθεί, κατά πόσον η υπηρεσία που παρέχει η ισπανική εταιρεία στην αναιρεσείουσα είναι υπηρεσία που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της οδηγίας ΦΠΑ.

[18] Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οδηγία ΦΠΑ (και η έκτη οδηγία που ίσχυε προηγουμένως) προβλέπει ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, αλλά απαλλάσσει από τον φόρο αυτόν ορισμένες δραστηριότητες. Οι απαλλαγές αυτές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ενώσεως, προς αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Ο σκοπός των εν λόγω απαλλαγών από τον ΦΠΑ είναι να εξαιρεθούν από αυτόν αποκλειστικά οι δραστηριότητες γενικού συμφέροντος που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερώς στην οδηγία. Οι σχετικές με τον καθορισμό των απαλλαγών διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση αγαθών και κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, η ερμηνεία των διατάξεων αυτών πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ενώ, ταυτόχρονα, πρέπει να διασφαλίζεται ότι οι σχετικές με τον ορισμό των απαλλαγών διατάξεις μπορούν να παράγουν τα αποτελέσματά τους.

[19] Από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει ότι το άρθρο 132 παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας ΦΠΑ [ή το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας που ίσχυε προηγουμένως]

αφορά τις παροχές που πραγματοποιούνται εντός νοσοκομείου, ενώ το στοιχείο γ' αυτής της παραγράφου αφορά τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο στα προσωπικά ιατρεία των παρεχόντων τις υπηρεσίες καθώς και στον οίκο του ασθενούς ή αλλού. Επίσης, η έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» που παρατίθεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ αφορά παροχές που αποσκοπούν στη διάγνωση, στην περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, στη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας. Εντούτοις, αυτό δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο θεραπευτικός σκοπός μιας παροχής υπηρεσιών επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία.

[20] Σύμφωνα με τη νομολογία, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι ιατρικές εξετάσεις που διενεργούνται σε ιδιώτες, μετά από σχετικό αίτημα εργοδοτών ή ασφαλιστικών εταιριών, η λήψη αίματος ή άλλων σωματικών δειγμάτων για την ανίχνευση της παρουσίας ιών, λοιμώξεων ή άλλων ασθενειών μετά από σχετικό αίτημα εργοδοτών ή ασφαλιστικών εταιριών ή η έκδοση ιατρικών πιστοποιητικών ικανότητας, π.χ. ικανότητας για πραγματοποίηση ταξιδίου, όταν οι ως άνω παροχές υπηρεσιών αποσκοπούν κυρίως στην προστασία της υγείας του ενδιαφερομένου (υπόθεση d'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, C-307/01). Απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή περιθάλψεως (με εξαίρεση την παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας) θεραπευτικού χαρακτήρα που πραγματοποιείται από κεφαλαιουχική εταιρία παροχής νοσηλείας και περιθάλψεως, συμπεριλαμβανομένης της κατ' οίκον νοσηλείας, η οποία διαθέτει ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό (υπόθεση Kügler, C-141/00), καθώς και οι υπηρεσίες που παρέχονται δια τηλεφώνου και συνίστανται στην παροχή συμβουλών σχετικά με την υγεία και τις ασθένειες, υπό την προϋπόθεση ότι επιδιώκουν θεραπευτικό σκοπό [υπόθεση X (απαλλαγή από τον ΦΠΑ συμβουλευτικών υπηρεσιών που παρέχονται δια τηλεφώνου), C-48/19].

[21] Εντούτοις, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει εξαιρέσει από την απαλλαγή από τον φόρο τη σύνταξη ιατρικών γνωματεύσεων ή τις ιατρικές υπηρεσίες που αποσκοπούν στη διακρίβωση του εάν πληρούνται μια νόμιμη ή συμβατική απαίτηση, ή οι οποίες είναι αναγκαίες για τη διαμόρφωση κρίσης σε περίπτωση έγερσης αξιώσεων από ιδιώτη στο πλαίσιο διαφόρων διαδικασιών (π.χ. υπόθεση Finanzamt D, C-657/19). Δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η έκδοση ιατρικών πιστοποιητικών σχετικά με την κατάσταση της υγείας ενός προσώπου για σκοπούς, μεταξύ άλλων, της χορήγησης σύνταξης πολέμου (υπόθεση d'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, C-307/01) ή αναπηρίας (υπόθεση Unterpertinger, C-212/01), ή όταν ο σκοπός της έκδοσης των εν λόγω πιστοποιητικών δεν σχετίζεται άμεσα με την υγειονομική περίθαλψη (π.χ. υπόθεση CopyGene, C-262/08 – δραστηριότητες τραπεζών βλαστοκυττάρων-, ή υπόθεση PFC Clinic, C-91/12 –αισθητικές ή πλαστικές επεμβάσεις-), ή όταν έχει ως σκοπό τον καθορισμό της ευθύνης του προσώπου αυτού και τον υπολογισμό των ζημιών στο πλαίσιο δικών για σωματικές βλάβες, καθώς και η έκδοση

ιατρικών γνωματεύσεων που καταρτίζονται βάσει ιατρικών εκθέσεων και εξετάσεων, χωρίς, όμως, την πραγματοποίηση ιατρικής διάγνωσης ή [την πραγματοποίηση] ιατρικών διαγνώσεων με σκοπό τη σύνταξη ιατροδικαστικών εκθέσεων στο πλαίσιο δικών που σχετίζονται με την επαγγελματική αμέλεια προσώπων, οι οποίες διενεργούνται στο πλαίσιο δικαστικής διαδικασίας (υπόθεση d’Ambrumenil και Dispute Resolution Services, C-307/01). Ομοίως, δεν απαλλάσσεται από τον φόρο ο έλεγχος της προδιάθεσης ενός προσώπου να εμφανίσει ορισμένες ασθένειες, ο οποίος πραγματοποιείται μέσω βιολογικών αναλύσεων (υπόθεση D., C-384/98) ή η υπηρεσία διατροφικής παρακολούθησης (υπόθεση Frenetikexito, C-581/19).

[22] Στην υπό κρίση υπόθεση, η σοβαρή ασθένεια του λήπτη της ασφάλισης συνιστά, μαζί με τον θάνατο και τη λήξη του ασφαλιστηρίου, τον κίνδυνο που καλύπτεται από την ασφαλιστική σύμβαση. Η ευθύνη που οφείλει να αναλάβει η ασφαλιστική εταιρεία (αναιρεσείουσα) περιλαμβάνει την υγειονομική περίθαλψη του λήπτη της ασφάλισης στην αλλοδαπή και τη διενέργεια όλων των αναγκαίων διαδικασιών για την παροχή της εν λόγω περίθαλψης. Η υπηρεσία που παρέχεται στην αναιρεσείουσα, εφόσον απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, ενσωματώνεται στην ασφαλιστική υπηρεσία που παρέχεται στον ασφαλισμένο ασθενή και, σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο, ο τελικός σκοπός που επιδιώκει η αναιρεσείουσα με τις υπηρεσίες που παρέχει είναι η χορήγηση στους ιδιώτες ασφαλισμένους της δυνατότητας, σε περίπτωση που διαγνωστούν με ορισμένες ασθένειες, να λάβουν ιατρική περίθαλψη στην αλλοδαπή, την οποία θα οργανώσει η ισπανική εταιρεία και, ως εκ τούτου, η εν λόγω υπηρεσία συμβάλλει τελικά στη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία της ασθένειας με την οποία διαγνώστηκε ο λήπτης της ασφάλισης. Η υπηρεσία που λαμβάνει, η ασφαλιστική επιχείρηση αποτελεί μέρος ενός πολύπλοκου συστήματος που περιλαμβάνει διάφορες συμβατικές σχέσεις και, κατά συνέπεια –κατά την άποψη της συνθέσεως του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία) που θα κρίνει την υπόθεση–, είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί, λαμβάνοντας υπόψη τις εν λόγω συμβατικές σχέσεις, εάν η παρεχόμενη υπηρεσία απαλλάσσεται από τον φόρο.

[23] Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι υπηρεσίες υγειονομικής περίθαλψης που παρέχονται στο πλαίσιο των ασφαλιστικών παροχών συμβάλλουν επίσης στη διάγνωση, περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, αντιμετώπιση των ανωμαλιών της υγείας, και βάσει γενικής επισκόπησης της νομολογίας του Δικαστηρίου –υποθέσεις M. Unterpertinger, C-212/01, Verigen Transplantation Service International, C-156/09, CopyGene, C-262/08, D., C-384/98, Kügler, C-141/00, d’Ambrumenil και Dispute Resolution Services, C-307/01, X (απαλλαγή από τον ΦΠΑ συμβουλευτικών υπηρεσιών που παρέχονται δια τηλεφώνου), C-48/19, Peters, C-700/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie κ.λπ. C-597/17, Frenetikexito, C-581/19, Finanzamt D, C-657/19, [...] FC Clinic, C-91/12, Klinikum Dortmund, C-366/12, Solleveld και van den Jout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, και Future Health Technologies, C-86/09–, η σύνθεση του

Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία) που θα κρίνει την υπόθεση θεωρεί ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ χρήζει περαιτέρω ερμηνείας αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υπόθεσης.

[24] [παρλειπόμενα] [επανάληψη του προδικαστικού ερωτήματος που παρατίθεται στο διατακτικό]

[25] [παρλειπόμενα] [ζήτημα του εθνικού δικονομικού δικαίου]

Βουδαπέστη, 17 Ιουνίου 2021.

[παρλειπόμενα] [υπογραφές]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ