

Õiguskantsler Ülle Madise

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, Tallinn 15193

Edastatud e-kirjana aadressil: info@oiguskantsler.ee

[...].04.2024

Avaldus tervisehoiuteenuse käibemaksuvabastuse rakendusala hindamiseks

Lugupeetud õiguskantsler

Eesti Plastika- ja Rekonstruktiivkirurgia Seltsile teadaolevalt on Maksu- ja Tolliamet pöördunud mitme plastikakirurgia valdkonnas tegutseva kliiniku poole, et maksustada plastikakirurgia teenuseid käibemaksuga. Plastikakirurgia peaks aga olema tervisehoiuteenus, mis on kehtiva õiguse kohaselt käibemaksust vabastatud. Käesoleva avalduse eesmärk on saada Õiguskantsleri hinnang sellele, kas kehtiv õigus lubab eristada plastikakirurgiat teistest tervisehoiuteenustest ning seda käibemaksuga maksustada.

Alljärgnevalt esitame kokkuvõtte meie küsimusega seotud asjaoludest.

1. Plastikakirurgia teenuse käibemaksukäsitlus Euroopa Liidu tasemel

Euroopa Liidu tasemel reguleerib tervishoiuteenustega seotud maksuvabastusi Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi („**Käibemaksudirektiiv**“). Käibemaksudirektiivi artikli 132 (1) kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust muu hulgas järgmised tehingud:

- (i) *haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused (alapunkt b);*
- (ii) *meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele (alapunkt c).*

Euroopa Kohus on eelviidatud maksuvabastuste sisu ning eesmärgi täpsustanud mitmes kohtuasjas. Konkreetset plastikakirurgia teenuste kohta on Euroopa Kohus andnud seisukoha 21. märtsi 2013 lahendis nr C-91/12 (*Skatteverket vs PFC Clinic AB*).¹ Nimetatud kohtuasjas vastas kohus küsimusele, kas plastikakirurgiateenused on hõlmatud Käibemaksudirektiivi artikli 132 (1) alapunktides b) ja c) sätestatud maksuvabastusega. Euroopa Kohtu seisukohad olid kokkuvõtlikult järgmised:

- (i) käibemaksu üldiste põhimõtete kohaselt tuleb maksuvabastusi reeglina tõlgendada kitsendavalt, lähtudes maksuvabastuse otstarbest;
- (ii) Euroopa Kohtu praktika kohaselt kohaldub maksuvabastus meditsiiniteenustele, mille eesmärk on kaitsta isikute tervist, sh seda hoida või taastada (C-86/09 - Future Health

¹ Internetis kättesaadav:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=135403&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3113134> (08.04.2024).

Technologies, p 41 ja 42). Tervise kaitsmine hõlmab endas seega eelkõige teenuseid, mille eesmärk on diagnoosida, hooldada või ravida haigusi või tervisehäireid, samuti kaitsta, säilitada või taastada inimeste tervist;

- (iii) „meditsiinilise abi“ mõiste alla saavad ilukirurgia teenused kuuluda osas, milles nende eesmärk on hooldada või ravida inimesi, kes vajavad pärast haigusest, vigastusest või kaasasündinud füüsilisest puudest tervenemist iluravi protseduure. Kui protseduur tehakse üksnes kosmeetilistel eesmärkidel, ei ole see „meditsiinilise abi“ mõistega hõlmatud;
- (iv) kosmeetilistel eesmärkidel tehtavate protseduuride eristamisel maksuvabadest raviprotseduuridest ei ole määrava tähtsusega see, kuidas protseduuri läbiv patsient ise protseduurist aru saab (st kas patsient käsitleb seda ilu- või raviprotseduurina);
- (v) kosmeetilistel eesmärkidel tehtavate protseduuride eristamine maksuvabadest raviprotseduuridest peab toimuma meditsiinilise hinnangu alusel, mis põhineb selleks kvalifitseeritud erialaspetsialisti meditsiinilistel tähelepanekutel.

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb seega Käibemaksudirektiivi tõlgendus, mille kohaselt sõltub maksuvabastuse kohaldamine iluprotseduuridele protseduuri otstarbest, kusjuures eristatakse kosmeetilisi iluprotseduure (käibemaksuvabastus ei kohaldu) ja raviprotseduure (käibemaksuvabastus kohaldu).

2. Plastikakirurgia teenuse käibemaksukäsitlus Eesti siseriiklikus õiguses

Eesti siseriiklikus õiguses põhineb tervishoiuteenuse maksuvabastus konkreetselt tervishoiuteenuse korraldamise seaduse tervishoiuteenuse definitsioonil ning rahvusvahelistel haiguste ja kirurgiliste protseduuride klassifikatsioonidel.

Käibemaksuseaduse („KMS“) § 16 lg 1 p 2 kohaselt ei maksustata käibemaksuga tervishoiuteenust tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses.

Tervishoiuteenuste korraldamise seaduse („TTKS“) § 2 lg 1 kohaselt on tervishoiuteenus tervishoiutöötaja tegevus haiguse, vigastuse või mürgistuse ennetamiseks, diagnoosimiseks ja ravimiseks eesmärgiga leevendada inimese vaevusi, hoida ära tema tervise seisundi halvenemist või haiguse ägenemist ning taastada tervist. Tervishoiuteenuste loetelu kehtestab valdkonna eest vastutav minister.

TTKS § 2 lg-s 1 nimetatud tervishoiuteenuste loetelu on kehtestatud sotsiaalministri 10.01.2002 määrusega nr 13 „Tervishoiuteenuste loetelu kehtestamine“ („Määrus nr 13“), mille § 1 kohaselt koosneb tervishoiuteenuste loetelu järgmisest tervishoiuteenustest:

- (i) *Rahvusvahelises haiguste ja tervisega seotud probleemide statistilise klassifikatsiooni kümnendas väljaandes (RHK-10) loetletud haiguste diagnoosimise ja ravimisega seotud tervishoiuteenused. Nimetatud klassifikatsiooni ingliskeelne nimetus ja lühend on International Statistical Classification of Diseases and Related Health Problems Tenth Revision (ICD-10);*
- (ii) *Põhjamaade Meditsiinistatistika Komitee kirurgiliste protseduuride klassifikatsioonis loetletud kirurgilised protseduurid. Nimetatud klassifikatsiooni ingliskeelne nimetus ja lühend on Nordic Medico-Statistical Committee, Classification of Surgical Procedures (NOMESCO NCSP).*

Meile teadaolevalt on iluprotseduurid (sh plastikakirurgia protseduurid) nimetatud eelviidatud rahvusvahelistes kirurgiliste protseduuride klassifikatsioonis. Seega on vastavad iluprotseduurid siseriikliku õiguse mõistes tervisehoiuteenused, mistõttu laieneb neile KMS § 16 lg 1 p 2 sätestatud maksuvabastus.

Eesti tervisehoiuteenuste käibemaksuvabastus ei ole Käibemaksudirektiivi vastuolus, kuna vastavalt Käibemaksudirektiivi artikli 132 (1) alapunktile c) rakendatakse maksuvabastust meditsiinilise abi andmisele vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele. Euroopa Kohtu lahendi C91/12 kohaselt nõutava kvalifitseeritud erialaspetsialisti hinnangu annab arst, kelle vastuvõtule patsient pöördub.

Meie hinnangul ei võimalda kehtiv Eesti õigus maksustada käibemaksuga kirurgiat või muud protseduuri, mis on hõlmatud TTKS § 2 lg 1 sätestatud „tervisehoiuteenuse“ mõistega, sõltumata sellest, kas protseduur tehakse ilu- või ravieesmärgil. Mõlemal juhul võib eeldada haiguse või vigastuse ennetamise otstarvet, samuti üldist eesmärki leevendada patsiendi vaevusi, hoida ära tervise seisundi halvenemist või taastada tervist.

Plastikakirurgia on tervisehoiuteenus, mis kuulub eriarstiabi erialade hulka ning nõuab tervisehoiuteenuse osutamise tegevusluba. TTKS § 20 lg 2 alusel väljaantud Sotsiaalministri määruse nr 110 „Eriarstiabi erialade ja erialade lisapädevuste loetelu“ („**Määrus nr 110**“) kohaselt kuulub plastika- ja rekonstruktiivkirurgia eriarsti erialade hulka (§ 3 p 22) ning eriarstiabi on ambulatoorne või statsionaarne tervisehoiuteenus, mida osutavad eriarst (või hambaarst) ja temaga koos töötavad tervisehoiutöötajad (TTKS § 20 lg 1). Plastikakirurgia teenuse pakkumiseks peab seega omama tervisehoiuteenuse osutamise (eriarstiabi) tegevusluba (TTKS § 40 lg 1 p 3). Seejuures ei viita miski sellele, et seadusandja oleks soovinud piiritleda plastikakirurgia liigitumist tervisehoiuteenuseks lähtuvalt protseduuri eesmärgist.

Terviseamet on Määruse nr 110 osas märkinud, et „*Terviseamet ei väljasta tegevusluba mittekirurgilise esteetilise meditsiini teenusele*“.² Terviseameti selgituste kohaselt on esteetilistel eesmärkidel teostatavate protseduuride osutamiseks vajalik eriarstiabi tegevusluba ja tervishoiuteenuse osutaja vastutab teenuse nõuetekohasuse eest. Tervishoiuteenuse vajalikkuse ja ravi üle otsustab arst, kelle vastuvõtule patsient seoses oma tervisemurega pöördub. Tervishoiuteenus ei koosne ainult üksikust protseduurist, vaid hõlmab kogu kompleksset teenust alustades anamneesi võtmisest ja lõpetades raviga. Samuti peab protseduuride teostaja (st tervishoiuteenuse osutaja) informeerima patsienti protseduuri läbiviimisest ja võimalikest kõrvaltoimetest ning tüsistustest. Seega järeldub ka Terviseameti hinnangust, et esteetilistel eesmärkidel teostatud plastikakirurgia protseduurid on „tervishoiuteenused“ TTKS § 2 lg 1 mõistes.

3. Tervishoiuteenuse määratlus Maksu-ja Tolliameti ja Õiguskantsleri praktikas

Maksu- ja Tolliamet on oma veebilehel avaldatud lühijuhendis³ asunud tervisehoiuteenuste maksuvabastust käsitledes järgmisele seisukohale:

Seega on maksuvabastuse rakendamiseks oluline, et osutatav teenus on tervishoiuteenus ning teenust osutab tervishoiutöötaja. Ilukirurgia käsitlemine maksuvaba tervishoiuteenusena tuleb kõne alla vaid juhul, kui selle eesmärk on ravida inimesi, kes vajavad pärast haigusest, vigastusest või puudest tervenemist teatud iluravi protseduure. Kui protseduur tehakse üksnes kosmeetilistel

² Internetis kättesaadav: <https://www.terviseamet.ee/et/tervishoid/tegevusload> – vt “Tegevusloa taotlemine” ja “Esteetilised meditsiinilised protseduurid” (08.04.2024).

³ Internetis kättesaadav: <https://www.emta.ee/ariklient/maksud-ja-tasumine/kaibemaks/kaibemaksumaarad-ja-maksuvaba-kaive/sotsiaalsel-laadi-kaubad-ja-teenused> (08.04.2024).

eesmärkidel patsiendi soovil, ei ole see käibemaksudirektiivi ega KMS mõistes maksuvaba tervishoiuteenus ning kuulub maksustamisele käibemaksuga.

Maksu- ja Tolliameti seisukoht ei ole seadusega kooskõlas, kuivõrd KMS § 16 lg 1 p 2 vabastab käibemaksust ühetaoliselt kõik tervishoiuteenused, sõltumata protseduuri eesmärgist. Samuti ei ühildu maksuhalduri käsitus Õiguskantsleri hiljutise seisukohaga (12.12.2023 nr 7-4/231745/2306348⁴), milles Õiguskantsler järeldas (täitesüstide näitel), et ka mittekirurgilised meditsiinilised protseduurid (iluprotseduurid) võivad langeda tervishoiuteenuse mõiste alla, kui need eeldavad vältimatult arstiteaduslikke teadmisi ja oskusi ning võivad ebaõige läbiviimise korral kaasa tuua meditsiinilisi komplikatsioone. Kuna sel juhul on oluline tagada tervishoiuteenustele kohalduvate nõuete ja piirangute kehtimine, ei ole õiguspärane maksuhalduri järeldus, et kosmeetilised protseduurid ei ole (maksuvaba) tervishoiuteenuse mõistega hõlmatud.

4. Kokkuvõte

Eeltoodust tulenevalt leiame, et kehtiv Eesti õigus (eeskätt KMS ja TTKS) ei luba piiritleda meditsiiniteenuste käibemaksuvabastust lähtuvalt sellest, kas protseduuril on kosmeetiline või ravialane eesmärk. Tervishoiuteenuse legaalseaduse definitsioon (TTKS § 2 lg 1), millele laieneb käibemaksuvabastus (KMS § 16 lg 1 p 2), hõlmab ka kosmeetilistel eesmärkidel tehtud protseduure.

Iluteenuste maksustamine käibemaksuga nõuaks seaduse muutmist, mis välistaks maksuvabastuse olukorras, kui tervishoiuteenust osutatakse üksnes kosmeetilistel eesmärkidel. Lähtuvalt kehtivast õigusest ei saa aga Maksu- ja Tolliamet muuta senist praktikat ja kitsendada KMS § 16 lg 2 p 1 maksuvabastuse kohaldamisala, näiteks maksuhalduri juhendiga. Mistahes muudatus ei peaks kohalduma tagasiulatuvalt varasematele maksustamisperioodidele, kuna kehtiva õiguse ning maksuhalduri eelneva praktika kohaselt on käibemaksuvabastust rakendatud ühetaoliselt kõigile tervishoiuteenustele. Vastupidises olukorras rikutaks õiguskindluse põhimõtet.

Palume Õiguskantsleri seisukohta küsimuses, kas kehtiva õiguse põhjal tuleb plastikakirurgia lugeda TTKS § 2 lg-s 1 sätestatud „tervishoiuteenuseks“ ning kohaldada sellele KMS § 16 lg 1 ps 2 sätestatud maksuvabastust. Juhul kui Õiguskantsleri hinnangul ei pea plastikakirurgiale maksuvabastust võimaldama, palume selgitada, kas Maksu- ja Tolliamet võib (näiteks oma juhendi alusel) kalduda kõrvale oma varasemast praktikast ning nõuda plastikakirurgia teenuste maksustamist tagasiulatuvalt (st varasematel maksustamisperioodidel).

Vastuse palume saata aadressile pille.kirjanen@gmail.com.

Lugupidamisega

/digitaalselt allkirjastatud/

Eesti Plastika- ja Rekonstruktiivkirurgia Selts

Pille Kirjanen, Eesti Plastika- ja Rekonstruktiivkirurgia Seltsi juhatuse liige

⁴ Internetis kättesaadav: <https://www.oiguskantsler.ee/et/seisukohad/seisukoht/esteetilised-mittekirurgilised-meditiinilised-protseduurid> (08.04.2024).