TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 3. jūnijā *

Lieta C-237/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Cour de cassation* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 18. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 1. jūlijā, tiesvedībā

État belge

pret

Nathalie De Fruytier.

* Tiesvedības valoda — franču.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— N. De Fraitjē [*N. De Fruytier*] vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*], *avocat*,

— Beļģijas valdības vārdā — M. Jakobsa [*M. Jacobs*], pārstāve,

— Grieķijas valdības vārdā — K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], kā arī M. Tasopula [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāve,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkta interpretāciju.

2 Šis lēmums iesniegts tiesvedībā starp N. De Fraitjē un *État belge* [Beļģijas valsti] par cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanas, ko slimnīcu un laboratoriju vajadzībām ieinteresētā persona veic kā pašnodarbinātā persona, aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN").

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam "preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

4 Atbilstoši Sestās direktīvas 6. panta 1. punktam "pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde šīs direktīvas 5. panta izpratnē.

5 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punktā ir noteikts:

"[..] dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšanu;

[..]."

Valsts tiesības

6 Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa (turpmāk tekstā — "PVNK") 10. un 18. pantā ir transponētas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas definīcijas, kuras ir ietvertas attiecīgi Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā un 6. panta 1. punktā.

7 PVNK 10. pantā ir noteikts:

"1. Preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Runa ir it īpaši par preces nodošanu pircēja vai īpašumtiesību pārņēmēja rīcībā, izpildot īpašumtiesību nodošanas līgumu vai īpašumtiesības deklarējošu līgumu.

[..]"

8 Atbilstoši PVNK 18. pantam:

"1." Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde šī kodeksa izpratnē.

[..]"

9 PVNK 44. pantā, ar kuru ir transponēta Sestās direktīvas 13. panta A daļa par noteiktu darbību vispārējās interesēs atbrīvošanu no PVN, ir noteikts:

"1. No nodokļa ir atbrīvota tāda pakalpojumu sniegšana, kuru savas parastās darbības ietvaros veic šādas personas:

[..]

2) ārsti, zobārsti, fizioterapeiti, vecmātes, medicīnas brāļi un medicīnas māsas, slimnieku kopēji un kopējas, slimnieku uzraugi, masieri un masieres, kuru sniegtie personas aprūpes pakalpojumi ir iekļauti to veselības pakalpojumu nomenklatūrā, uz kuru attiecas obligātā apdrošināšana pret slimībām un invaliditāti.

2. Tāpat no nodokļa ir atbrīvota:

1) pakalpojumu sniegšana un preču piegāde, kas ir ar tiem tieši saistīta un ko savas parastās darbības ietvaros ir veikušas slimnīcas un psihiatriskās slimnīcas, klīnikas un dispanseri; slimo un ievainoto pārvadāšana ar šajā nolūkā īpaši aprīkotu transportlīdzekli;

[..]

l.b) cilvēka orgānu, cilvēka asiņu un mātes piena piegādāšana;

[..]."

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

10 N. De Fraitjē pašnodarbinātas personas statusā veic cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanu dažādu slimnīcu un laboratoriju vajadzībām.

11 Beļģijas nodokļu administrācija N. De Fraitjē veikto darbību aplika ar PVN.

12 Uzskatot, ka viņas darbība bija jāatbrīvo no PVN, N. De Fraitjē cēla prasību tiesā. *Le tribunal de première instance de Namur* [Namīras pirmās instances tiesa] ar 2006. gada 1. jūnija spriedumu un pēc tam *cour d'appel de Liège* [Ljēžas apelācijas tiesa] ar 2007. gada 26. oktobra spriedumu apmierināja ieinteresētās personas prasības un lēma par attiecīgiem nodokļu atbrīvojumiem.

13 Savā spriedumā *cour d'appel de Liège* uzskatīja, ka N. De Fraitjē veiktā cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšana ir atbrīvota no nodokļiem, balstoties uz PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunktu būtībā šāda pamatojuma dēļ.

14 Beļģijas tiesībās cilvēka orgānu un paraugu tirdzniecība ir aizliegta. Tādējādi, lai saglabātu PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunkta noteikumu lietderīgo ietekmi,

šajos noteikumos paredzētā darbība vispārējās interesēs saistībā ar cilvēka orgāniem, asinīm un pienu nav to piegādāšana PVNK 10. pantā definētās "preču piegādes" izpratnē, tā kā šāda "piegāde" ir izslēgta, jo tā ir aizliegta ar likumu. "Piegāde" PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunkta izpratnē ir jāaplūko arī kā tāda, kas ir saistīta ar preces faktisko piegādi, kam atbilst N. De Fraitjē sniegtie pārvadāšanas pakalpojumi.

15 *État belge* par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

16 Savas apelācijas sūdzības pamatojumam tā apgalvo, ka PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunktā esošais termins "piegāde" esot jāsaprot PVNK 10. panta izpratnē, proti, ikvienas ķermeniskas lietas nodošana no vienas personas otrai personai, kurai ir tiesības to izmantot kā īpašniecei vai īpašnieka statusā esošai personai. Tādējādi, tā kā N. De Fraitjē veikto pārvadāšanu varot uzskatīt nevis par "piegādi" PVNK 10. panta izpratnē, bet par pakalpojumu sniegšanu, uz to neattiecas PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunktā minētais atbrīvojums.

17 Šajā kontekstā *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšana slimnīcu un laboratoriju vajadzībām pašnodarbinātas personas statusā ir cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšana, kas ir atbrīvota no [PVN] ar [..] Sestās direktīvas [..] 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktu?"

Par prejudiciālo jautājumu

18 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts, ar kuru no PVN ir atbrīvota "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšana", ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanu, ko slimnīcu un laboratoriju labā veic pašnodarbināta persona.

19 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestajā direktīvā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, aptverot visu ražotāja, tirgotāja un pakalpojuma sniedzēja saimniecisko darbību. Tomēr minētās direktīvas 13. pantā dažas darbības vispārējās interesēs (13. panta A daļa) un citas darbības (13. panta B daļa) ir atbrīvotas no PVN (skat. 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-253/07 *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, Krājums, I-7821. lpp., 15. punkts, kā arī 2010. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-473/08 *Eulitz*, Krājums, I-907. lpp., 24. punkts).

20 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu Sestās direktīvas 13. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības, kas raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 13. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, jāinterpretē veidā, kas tiem atņemtu nozīmi (šajā ziņā skat. 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-434/05 *Horizon College*, Krājums, I-4793. lpp., 16. punkts; 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-445/05 *Haderer*, Krājums, I-4841. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Krājums, I-11079. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Saskaņā ar Tiesas judikatūru atbrīvojumi, kas paredzēti Sestās direktīvas 13. pantā, ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. it īpaši 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 15. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Horizon College*, 15. punkts, un 2009. gada 22. oktobra spriedumu lietā C-242/08 *Swiss Re Germany Holding*, Krājums, I-10099. lpp., 33. punkts). Līdz ar to, tā kā Sestās direktīvas normās nav skaidras norādes uz dalībvalstu tiesībām, tad, nosakot to jēgu un piemērojamību, visā Savienībā ir jāvadās pēc autonomas un vienotas interpretācijas (šajā ziņā skat. 2003. gada 27. novembra spriedumu lietā C-497/01 *Zita Modes*, *Recueil*, I-14393. lpp., 34. punkts, un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE*, Krājums, I-3123. lpp., 63. punkts).

22 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka jēdziens "preču piegāde", uz kuru ir atsauce Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā, attiecībā uz "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšanu" ir jādefinē autonomi un vienveidīgi, atbilstoši Savienības tiesībām.

23 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam ""preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam" (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN*, Krājums, I-2697. lpp., 31. punkts). Turklāt no Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izriet, ka jēdzienā "pakalpojumu sniegšana" ietilpst jebkurš darījums, kas nav preču piegāde šīs direktīvas 5. panta nozīmē (skat. 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-88/09 *Graphic Procédé*, Krājums, I-1049. lpp., 17. punkts).

24 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka preču piegādes jēdziens neattiecas uz īpašuma nodošanu tādā formā, kas ir paredzēta attiecīgajās valsts tiesībās, bet ietver visus vienas personas darījumus ar ķermenisku lietu nodošanu, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai atsavināt šo īpašumu tā, it kā tā būtu īpašniece (šajā ziņā skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts; 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-291/92 *Armbrecht*, *Recueil*, I-2775. lpp., 13. un 14. punkts; 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland*, *Recueil*, I-1317. lpp., 32. un 33. punkts,

kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Aktiebolaget NN*, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Ja tāda cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšana kā pamata tiesvedībā aplūkotā attiecībā uz pārvadātāju nozīmē tikai fizisku attiecīgo preču pārvietošanu no vienas vietas uz citu uz dažādu slimnīcu un laboratoriju labā, šāda darbība netiks uzskatīta par "preču piegādi" Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē, jo tā nepiešķir tiesības citai personai rīkoties ar attiecīgajām precēm tā, it kā tā būtu īpašniece.

26 Tādējādi šādai darbībai nevar piemērot atbrīvojumu no PVN, kas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts attiecībā uz "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšanu".

27 Šajā sakarā, lai arī no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Beļģijā cilvēku orgāni un paraugi netiek komerciāli tirgoti, un pat ja 1997. gada 4. aprīlī Ovjedo [*Oviedo*] parakstītās Konvencijas par cilvēktiesību un cilvēka cieņas aizsardzību bioloģijā un medicīnā: Konvencijas par cilvēktiesībām un biomedicīnu 21. pantā ar nosaukumu "Peļņas aizliegums" ir noteikts, ka cilvēka ķermenis un tā daļas kā tādas nevar būt peļņas avots, tomēr šie fakti paši par sevi nav uzskatāmi par tādiem, kuri atņemtu Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktam lietderīgo iedarbību. Šo konvenciju, kura, kā tas arī izriet no minētās konvencijas 33. panta 1. punkta, ir nodota, pirmkārt, Eiropas Padomes dalībvalstu un, otrkārt, Eiropas Savienības dalībvalstu parakstīšanai, Savienība nav parakstījusi. Turklāt no dalībvalstu puses šobrīd šo konvenciju ir ratificējis tikai neliels dalībvalstu vairākums.

28 No tā izriet, ka nav izslēdzams, ka citās dalībvalstīs, kas nav Beļģijas Karaliste, šādi darījumi, it īpaši tie, kuri attiecas uz cilvēka pienu, būtu likumīgi un līdz ar to tiem

varētu piemērot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

29 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts, ar kuru no PVN ir atbrīvota "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšana", ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanu, ko slimnīcu un laboratoriju labā veic pašnodarbināta persona.

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts, ar kuru no PVN ir atbrīvota "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšana", ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanu, ko slimnīcu un laboratoriju labā veic pašnodarbināta persona.

[Paraksti]