TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. birželio 3 d. *

Byloje C-237/09

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2009 m. birželio 18 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 1 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Belgijos valstybė

prieš

Nathalie De Fruytier,

* Proceso kalba: prancūzų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (pranešėjas) ir D. Šváby,

generalinė advokatė E. Sharpston,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— De Fruytier, atstovaujamos advokato E. Traversa,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Bakopoulos bei M. Tassopoulou,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977 6 13, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp N. De Fruytier ir Belgijos valstybės dėl žmogaus organų ir mėginių transportavimo įvairioms ligoninėms ir laboratorijoms veiklos, kuria verčiasi savarankiškai dirbantis suinteresuotas asmuo, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje.

5 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„<...> taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

d) tiekiamus žmogaus organus, kraują ir pieną;

<...>“

Nacionalinė teisė

6 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (toliau – PVM kodeksas) 10 ir 18 straipsniais perkeltos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąvokos, pateiktos atitinkamai Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje ir 6 straipsnio 1 dalyje.

7 PVM kodekso 10 straipsnyje nustatyta:

„1. Prekių tiekimas – tai teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas. Ši sąvoka apima prekės perdavimą pirkėjui arba gavėjui pagal nuosavybės teisės perdavimo arba nustatymo sutartį.

<...>“

8 Pagal PVM kodekso 18 straipsnį:

„1. Paslaugų teikimas – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šiame kodekse.

<...>“

9 PVM kodekso 44 straipsnyje, kuriuo perkeltas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis dėl tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimo nuo PVM, nustatyta:

„1. Nuo mokesčio atleidžiamos paslaugos, kurias vykdydami savo įprastą veiklą teikia šie asmenys:

<...>

2° gydytojai, dantistai, kineziterapeutai, akušerės, slaugytojai ir slaugytojos, slaugytojų padėjėjai ir padėjėjos, priežiūros specialistai, masažuotojai ir masažuotojos, kurių asmeniui teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos yra įtrauktos į sveikatos priežiūros paslaugų, patenkančių į privalomojo draudimo nuo ligų ir invalidumo sritį, nomenklatūrą;

2. Nuo mokesčio taip pat atleidžiami:

1a° bendrųjų ir psichiatrijos ligoninių, klinikų ir dispanserių vykdant įprastą veiklą teikiamos paslaugos ir glaudžiai su jomis susijusių prekių tiekimas; ligonių ir sužeistųjų transportavimas specialiai tam pritaikytose transporto priemonėse;

<...>

lb° žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10 N. De Fruytier, kaip savarankiškai dirbantis asmuo, įvairių ligoninių ir laboratorijų sąskaita verčiasi žmogaus organų ir mėginių transportavimo šioms įstaigoms veikla.

11 Belgijos mokesčių administratorius apmokestino PVM N. De Fruytier vykdomą veiklą.

12 Manydama, kad jos veiklą turi būti atleista nuo PVM, N. Fruytier pareiškė ieškinį. 2006 m. birželio 1 d. sprendimu Namiūro *Tribunal de prèmiere instance* (Pirmosios instancijos teismas), paskui 2007 m. spalio 26 d. sprendimu Ležo *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas) patenkino suinteresuotojo asmens ieškinį ir atitinkamai atleido jį nuo mokesčio.

13 Savo sprendime Ležo apeliacinis teismas nusprendė, kad žmogaus organų ir mėginių transportavimo veikla, kuria verčiasi N. de Fruytier, atleidžiama nuo mokesčio pagal PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1b punktą, ir jį pagrindė iš esmės šiais argumentais.

14 Pagal Belgijos teisės aktus prekyba žmogaus organais ir mėginiais draudžiama. Todėl tam, kad būtų užtikrintas veiksmingas PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1b punkto

nuostatų poveikis, žmogaus organų, kraujo ir pieno atžvilgiu minėtose nuostatose numatyta visuomenei naudinga veikla nereiškia „prekių tiekimo“, kaip antai numatyta PMV kodekso 10 straipsnyje, nes toks „tiekimas“ neįmanomas, kadangi yra draudžiamas įstatymu. „Tiekimą“ PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1b punkto prasme reikia nagrinėti kaip realų prekės tiekimo veiksmą, kuriam priskiriamos N. De Fruytier teikiamos transportavimo paslaugos.

15 Belgijos valstybė pateikė dėl šio sprendimo kasacinį skundą.

16 Grįsdama skundą ji tvirtina, kad PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1b punkte pavartotas terminas „tiekimas“ suprastinas kaip nurodyta PVM kodekso 10 straipsnyje, t. y. kaip bet koks vienos šalies teisės, kaip savininkui arba savininko teisėmis disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas kitai šaliai. Kadangi N. De Fruytier vykdoma transportavimo veikla gali būti vertinama ne kaip „tiekimas“ PVM kodekso 10 straipsnio prasme, o kaip paslaugų teikimas, jai netaikytinas atleidimas nuo mokesčio pagal PVM kodekso 44 straipsnio 2 dalies 1b punktą.

17 Šiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar žmogaus organų ir mėginių transportavimo ligoninėms ir laboratorijoms veikla, kuria verčiasi savarankiškai dirbantis asmuo, apima žmogaus organų, kraujo ir pieno tiekimą, kuris pagal Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktą neapmokestinamas (PVM)?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kurį nuo PVM atleidžiami „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“, taikytinas žmogaus organų ir mėginių transportavimo veiklai, kuria ligoninių ir laboratorijų sąskaita verčiasi savarankiškai dirbantis asmuo.

19 Toliau reikia priminti, kad Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ūkinę veiklą. Tačiau pagal šios direktyvos 13 straipsnį atleidžiama nuo PVM tam tikra visuomenei naudinga (13 straipsnio A skirsnis) ir kita veikla (13 straipsnio B skirsnis) (žr. 2008 m. spalio 16 d. Sprendimo *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Rink. p. I-7821, 15 punktą; taip pat 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz*, C-473/08, Rink. p. I-907, 24 punktą).

20 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, jog sąvokos, apibrėžiančios Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi būti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį. Tačiau šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai. Ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad sąvokos, apibrėžiančios 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi būti aiškinamos taip, jog atleidimo nuo mokesčio poveikis nebūtų pasiektas (žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, Rink. p. I-4793, 16 punktą; Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-4841, 18 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką bei 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Rink. p. I-11079, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

21 Pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kuriomis siekiama išvengti PVM sistemos taikymo skirtumų valstybėse narėse (žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 15 punktą; minėto Sprendimo *Horizon College*, 15 punktą ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, Rink. p. I-10099, 33 punktą). Todėl Šeštosios direktyvos nuostata, kuri jos prasmei ir turiniui nustatyti nedaro aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, turi būti aiškinama nepriklausomai ir vienodai visoje Sąjungoje (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 34 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 63 punktą).

22 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte „tiekiamų žmogaus organų, kraujo ir pieno“ atžvilgiu pavartota sąvoka „prekių tiekimas“ turi būti apibrėžiama savarankiškai ir vienodai Sąjungos teisėje.

23 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas (žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rink. p. I-2697, 31 punktą). Be to, iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, jog sąvoka „paslaugų teikimas“ apima bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta šios direktyvos 5 straipsnyje (žr. 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo *Graphic Procédé*, C-88/09, Rink. p. I-1049, 17 punktą).

24 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktus; 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 13 ir 14 punktus; 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*,

C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 ir 33 punktus bei minėto Sprendimo *Aktiebolaget NN* 32 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

25 Taigi, jei žmogaus organų ir mėginių transportavimo veikla besiverčiantis transportuotojas tik fiziškai perveža atitinkamus produktus iš vienos vietos į kitą įvairių ligoninių ir laboratorijų sąskaita, kaip antai pagrindinėje byloje, tokia veikla nėra „prekių tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes iš tikrųjų ji nesuteikia kitai šaliai teisės naudotis aptariamomis prekėmis taip, lyg ji būtų savininkė.

26 Todėl tokia veikla negali būti atleidžiama nuo PVM kaip „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktą.

27 Nors iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Belgijoje draudžiama prekiauti žmogaus organais ir mėginiais ir nors 1997 m. balandžio 4 d. Ovjede priimtos Konvencijos dėl žmogaus teisių ir orumo apsaugos biologijos ir medicinos taikymo srityje (Žmogaus teisių ir biomedicinos konvencija) 21 straipsnyje „Finansinės naudos draudimas“ numatyta, kad „žmogaus kūnas ir jo dalys neturi būti finansinės naudos šaltinis“, tačiau tai savaime negali būti aiškinama taip, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkto veiksmingumas negali būti užtikrintas. Iš tikrųjų Sąjunga nepasirašė šios konvencijos, pateiktos pasirašyti, kaip tai matyti iš šios konvencijos 33 straipsnio 1 dalies, be kita ko, Europos Tarybos valstybėms narėms ir Europos Sąjungai. Be to, šiuo metu tik nedidelė dauguma valstybių narių ratifikavo šią konvenciją.

28 Iš to matyti, kad negalima atmesti galimybės, jog kitose nei Belgijos Karalystė valstybėse narėse tokie sandoriai, be kita ko, susiję su žmogaus pienu, yra teisėti ir todėl

jiems gali būti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio.

29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kurį nuo PVM atleidžiami „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“, turi būti aiškinamas taip, jog jis netaikytinas žmogaus organų ir mėginių transportavimo veiklai, kuria ligoninių ir laboratorijų sąskaita verčiasi savarankiškai dirbantis asmuo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kurį nuo PVM atleidžiami „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“, turi būti aiškinamas taip, jog jis netaikytinas žmogaus organų ir mėginių transportavimo veiklai, kuria ligoninių ir laboratorijų sąskaita verčiasi savarankiškai dirbantis asmuo.

Parašai.