

Lieta C-237/09

État belge

pret

Nathalie De Fruytier

(Cour de cassation (Beļģija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts – Darbību vispārīgās intereses atbrīvošana no nodokļa – Cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšana – Cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšana, ko slimnīcām un laboratorijām veic pašnodarbinātā persona – Jādzieni “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” – Nošķiršanas kritēriji

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokliem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokli – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestāģ direktīvā paredzētās atbrīvojumi no nodokļa – Cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšanas atbrīvojums no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokliem, 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts, ar kuru no pievienotās vērtības nodokļa 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 pašnodarbinātā persona.

Ja minētā darbība attiecībā uz pārvadātāju nozīmē tikai fizisku attiecīgo preču pārvietošanu no vienas vietas uz citu 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 tādā, it kā tā būtu pašniece.

(sal. ar 25. un 29. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 3. jūnijā (*)

Sest? PVN direkt?va – 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkts – Darb?bu visp?r?j?s interes?s atbr?vošana no nodok?a – Cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?d?šana – Cilv?ka org?nu un paraugu p?rvad?šana, ko slimn?c?m un laboratorij?m veic pašnodarbin?ta persona – J?dzieni “pre?u pieg?de” un “pakalpojumu sniegšana” – Noš?iršanas krit?riji

Lieta C?237/09

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Cour de cassation* (Be??ija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 18. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2009. gada 1. j?lij?, tiesved?b?

État belge

pret

Nathalie De Fruytier.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juh?ss [*E. Juhász*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents) un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- N. De Fraijt? [*N. De Fruytier*] v?rd? – E. Traversa [*E. Traversa*], *avocat*,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – M. Jakobsa [*M. Jacobs*], p?rst?ve,
- Grie??ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], k? ar? M. Tasopula [*M. Tassopoulou*], p?rst?vji,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?ve,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkta interpret?ciju.

2 Šis l?mums iesniegts tiesved?b? starp N. De Fraijt? un *État belge* [Be??ijas 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 direktivas 5. panta 1. punktam “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

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

5 Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkts ir noteikts:

“[...] dalībvalstīs atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprētiņu 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 direktivas 5. panta 1. punktā un 6. panta 1. punktā.

7 PVNK 10. pants ir noteikts:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam. Runa ir it īpaši par preces nodošanu pircēja vai pašumtiesību pārņēmēja rēķonā, izpildot pašumtiesību nodošanas līgumu vai pašumtiesības deklarāciju līgumu.

[..].”

8 Atbilstoši PVNK 18. pantam:

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

[..].”

9 PVNK 44. pants, ar kuru ir transponēta Sestās direktivas 13. panta A daļa par noteiktu darbību vispārīgās intereses atbrīvošanu no PVN, ir noteikts:

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

[..]

2) ?rsti, zob?rsti, fizioterapeiti, vecm?tes, medic?nas br??i un medic?nas m?sas, slimnieku kop?ji un kop?jas, slimnieku uzraugi, masieri un masieres, kuru sniegtie personas apr?pes pakalpojumi ir iek?auti to vesel?bas pakalpojumu nomenklat?r?, uz kuru attiecas oblig?t? apdrošin?šana pret slim?b?m un invalidit?ti.

2. T?pat no nodok?a ir atbr?vota:

1) pakalpojumu sniegšana un pre?u pieg?de, kas ir ar tiem tieši saist?ta un ko savas parast?s darb?bas ietvaros ir veikušas slimn?cas un psihiatrisk?s slimn?cas, kl?nikas un dispanseri; slimo un ievainoto p?rvad?šana ar šaj? nol?k? ?paši apr?kotu transportl?dzekli;

[..]

l.b) cilv?ka org?nu, cilv?ka asi?u un m?tes piena pieg?d?šana;

[..].”

Pamata lieta un prejudici?lais jaut?jums

10 N. De Fraitj? pašnodarbin?tas personas status? veic cilv?ka org?nu un paraugu p?rvad?šanu daž?du slimn?cu un laboratoriju vajadz?b?m.

11 Be??ijas nodok?u administr?cija N. De Fraitj? veikto darb?bu aplika ar PVN.

12 Uzskatot, ka vi?as darb?ba bija j?atbr?vo no PVN, N. De Fraitj? c?la pras?bu ties?. *Le tribunal de première instance de Namur* [Nam?ras pirm?s instances tiesa] ar 2006. gada 1. j?nija spriedumu un p?c tam *cour d'appel de Liège* [Lj?žas apel?cijas tiesa] ar 2007. gada 26. oktobra spriedumu apmierin?ja ieinteres?t?s personas pras?bas un l?ma par attiec?giem nodok?u atbr?vojumiem.

13 Sav? spriedum? *cour d'appel de Liège* uzskat?ja, ka N. De Fraitj? veikt? cilv?ka org?nu un paraugu p?rvad?šana ir atbr?vota no nodok?iem, balstoties uz PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunktu b?t?b? š?da pamatojuma d??.

14 Be??ijas ties?b?s cilv?ka org?nu un paraugu tirdzniec?ba ir aizliegta. T?d?j?di, lai saglab?tu PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunkta noteikumu lietder?go ietekmi, šajos noteikumos paredz?t? darb?ba visp?rj?s interes?s saist?b? ar cilv?ka org?niem, asin?m un pienu nav to pieg?d?šana PVNK 10. pant? defin?t?s “pre?u pieg?des” izpratn?, t? k? š?da “pieg?de” ir izsl?gta, jo t? ir aizliegta ar likumu. “Pieg?de” PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunkta izpratn? ir j?apl?ko ar? k? t?da, kas ir saist?ta ar preces faktisko pieg?di, kam atbilst N. De Fraitj? sniegtie p?rvad?šanas pakalpojumi.

15 *État belge* par min?to spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu.

16 Savas apel?cijas s?dz?bas pamatojumam t? apgalvo, ka PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunkt? esošais termins “pieg?de” esot j?saprot PVNK 10. panta izpratn?, proti, ikvienas ?ermeniskas lietas nodošana no vienas personas otrai personai, kurai ir ties?bas to izmantot k? ?pašniecei vai ?pašnieka status? esošai personai. T?d?j?di, t? k? N. De Fraitj? veikto p?rvad?šanu varot uzskat?t nevis par “pieg?di” PVNK 10. panta izpratn?, bet par pakalpojumu sniegšanu, uz to neattiecas PVNK 44. panta 2. punkta 1.b) apakšpunkt? min?tais atbr?vojums.

17 Šaj? kontekst? *Cour de cassation* [Kas?cijas tiesa] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai cilv?ka org?nu un paraugu p?rvad?šana slimn?cu un laboratoriju vajadz?b?m pašnodarbin?tas personas status? ir cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?d?šana, kas ir atbr?vota no [PVN] ar [...] Sest?s direkt?vas [...] 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunktu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

18 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkts, ar kuru no PVN ir atbr?vota “cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?d?šana”, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz cilv?ka org?nu un paraugu p?rvad?šanu, ko slimn?cu un laboratoriju lab? veic pašnodarbin?ta persona.

19 Vispirms ir j?atg?dina, ka Sestaj? direkt?v? ir noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma, aptverot visu ražot?ja, tirgot?ja un pakalpojuma sniedz?ja saimniecisko darb?bu. Tom?r min?t?s direkt?vas 13. pant? dažas darb?bas visp?r?j?s interes?s (13. panta A da?a) un citas darb?bas (13. panta B da?a) ir atbr?votas no PVN (skat. 2008. gada 16. oktobra spriedumu liet? C?253/07 *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club*, Kr?jums, I?7821. lpp., 15. punkts, k? ar? 2010. gada 28. janv?ra spriedumu liet? C?473/08 *Eulitz*, Kr?jums, I?0000. lpp., 24. punkts).

20 Turkl?t no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka j?dzieni, kas izmantoti, lai apz?m?tu Sest?s direkt?vas 13. pant? min?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami šauri, ?emot v?r?, ka t?s ir atk?pes no visp?r?j? principa, ka PVN tiek iekas?ts par katru pakalpojumu, ko pret atl?dz?bu sniedzis nodok?u maks?t?js. Tom?r šo j?dzienu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?im un j?iev?ro nodok?u neitralit?tes principa pras?bas, kas rakstur?gas kop?jai PVN sist?mai. T?d?j?di šis šauras interpret?cijas princips nenoz?m?, ka j?dzieni, kas izmantoti min?taj? 13. pant? paredz?to atbr?vojumu defin?šan?, j?interpret? veid?, kas tiem at?emtu noz?mi (šaj? zi?? skat. 2007. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?434/05 *Horizon College*, Kr?jums, I?4793. lpp., 16. punkts; 2007. gada 14. j?nija spriedumu liet? C?445/05 *Haderer*, Kr?jums, I?4841. lpp., 18. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Kr?jums, I?0000. lpp., 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 Saska?? ar Tiesas judikat?ru atbr?vojumi, kas paredz?ti Sest?s direkt?vas 13. pant?, ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kuru m?r?is ir nov?rst atš?ir?bas PVN rež?ma piem?rošan? daž?d?s dal?bvalst?s (skat. it ?paši 1999. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C?349/96 *CPP, Recueil*, I?973. lpp., 15. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Horizon College*, 15. punkts, un 2009. gada 22. oktobra spriedumu liet? C?242/08 *Swiss Re Germany Holding*, Kr?jums, I?0000. lpp., 33. punkts). L?dz ar to, t? k? Sest?s direkt?vas norm?s nav skaidras nor?des uz dal?bvalstu ties?b?m, tad, nosakot to j?gu un piem?rojam?bu, vis? Savien?b? ir j?vad?s p?c autonomas un vienotas interpret?cijas (šaj? zi?? skat. 2003. gada 27. novembra spriedumu liet? C?497/01 *Zita Modes, Recueil*, I?14393. lpp., 34. punkts, un 2005. gada 21. apr??a spriedumu liet? C?25/03 *HE*, Kr?jums, I?3123. lpp., 63. punkts).

22 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka j?dziens “pre?u pieg?de”, uz kuru ir atsauce Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta d) apakšpunkt?, attiec?b? uz “cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?d?šanu” ir j?defin? autonomi un vienveid?gi, atbilstoši Savien?bas ties?b?m.

23 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka atbilstoši Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punktam “pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam” (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?111/05 *Aktiebolaget NN*, Kr?jums, I?2697. lpp., 31. punkts). Turkl?t no Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta izriet, ka j?dzien? “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-0000. lpp., 17. punkts).

24 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka preču piegādes jēdziens neattiecas uz pašuma nodošanu tādā formā, kas ir paredzēta attiecīgajās valsts tiesībās, bet ietver visus vienas personas darījumus ar ģerменisku lietu nodošanu, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai atsavināt šo pašumu tādā, it kā tā būtu pašniece (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 tādā civiļķa 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 tādā, it kā tā būtu pašniece.

26 Tādējādi šādi darbības nevar piemērot atbilstoši PVN, kas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts attiecībā uz “civiļķa orgānu, asiņu un piena piegādāšanu”.

27 Šajā sakarā, lai arī no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Beļģijā civiļķu orgāni un paraugi netiek komerciāli tirgoti, un pat ja 1997. gada 4. aprīlī Oviedo [Oviedo] parakstītās Konvencijas par civiļķtiesību un civiļķa ciešanas aizsardzību bioloģijā un medicīnā: Konvencijas par civiļķtiesībām un biomedicīnu 21. pantā ar nosaukumu “Peļķas aizliegums” ir noteikts, ka civiļķa ģerменis un tā daļas kā tādās nevar būt peļķas avots, tomēr šie fakti paši par sevi nav uzskatāmi par tādām, kuri atbilst 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 paši tie, kuri attiecas uz civiļķa pienu, būtu likumīgi un līdz ar to tiem varētu piemērot Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbilstoši PVN no nodokļa.

29 Ģemot 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 “civiļķa orgānu, asiņu un piena piegādāšana”, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neattiecas uz civiļķa orgānu un paraugu pārvadāšanu, ko slimnīcu un laboratoriju labā veic pašnodarbinātā persona.

Par tiesāšanas izdevumiem

30 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas 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 – Kopējā 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 pērvadāšanu, ko slimnīcu un laboratoriju labā veic pašnodarbinātā persona.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.