

Byla C-237/09

Belgijos valstyb?

prieš

Nathalie De Fruytier

(Cour de cassation (Belgija) prašymas priimti prejudicin? sprendim?)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas – Visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokes?io – Žmogaus organ?, kraujo ir pieno tiekimas – Žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo lignonin?ms ir laboratorijoms veikla, kuria ver?iasi savarankiškai dirbantis asmuo – „Preki? tiekimo“ ir „paslaug? teikimo“ s?vokos – Atskyrimo kriterijai“

Sprendimo santrauka

*Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokes?io – Žmogaus organ?, kraujo ir pieno tiekimo atleidimas nuo mokes?io*

*(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas)*

Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kur? nuo PVM atleidžiami „tiekiama žmogaus organai, kraujas ir pienas“, turi b?ti aiškinamas taip, kad jis netaikytinas žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo veiksmai, kuria lignonini? ir laboratorij? s?skaita ver?iasi savarankiškai dirbantis asmuo.

Iš ties?, jei šia veikla besiver?iantis transportuotojas tik fiziškai perveža atitinkamus produktus iš vienos vietos ? kit? ?vairi? lignonini? ir laboratorij? s?skaita, tokia veikla n?ra „preki? tiekimas“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dal?, nes iš tikr?j? ji nesuteikia kitai šaliai teis?s naudotis aptariamomis prek?mis taip, lyg ji b?t? savinink?.

(25, 29 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. birželio 3 d.(\*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas – Visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokes?io – Žmogaus organ?, kraujo ir pieno tiekimas – Žmogaus organ? ir

m?gini? transportavimo ligin?ms ir laboratorijoms veikla, kuria ver?iasi savarankiškai dirbantis asmuo – „Preki? tiekimo“ ir „paslaug? teikimo“ s?vokos – Atskyrimo kriterijus“

Byloje C?237/09

d?l *Cour de cassation* (Belgija) 2009 m. birželio 18 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 1 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

## **Belgijos valstyb?**

prieš

**Nathalie De Fruytier,**

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (praneš?jas) ir D. Šváby,

generalin? advokat? E. Sharpston,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- De Fruytier, atstovaujamos advokato E. Traversa,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Jacobs,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos K. Georgiadis ir I. Bakopoulos bei M. Tassopoulou,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos M. Afonso,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

## **Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977 6 13, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 gin?? tarp N. De Fruytier ir Belgijos valstyb?s d?l žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo ?vairioms ligin?ms ir laboratorijoms veiklos, kuria ver?iasi savarankiškai dirbantis suinteresuotas asmuo, apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

## **Teisinis pagrindas**

### *S?jungos teis?*

3 Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teis?s, 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 apibr?žta 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 mokesčių:

<...>

d) tiekiamus žmogaus organus, kraują ir pieną;

<...>“

### *Nacionalinė teis?*

6 Pridėtinės vertės mokesčių 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 teis?s, 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 apibr?žta 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 mokesčių 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 trauktos sveikatos priežiūros paslaugų, patenkančių į privalomojo draudimo nuo lygų ir invalidumo sritį, nomenklatūrą;

2. Nuo mokesčio taip pat atleidžiami:

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

<...>

1b° žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

10 N. De Fruytier, kaip savarankiškai dirbantis asmuo, vairių ligoninių ir laboratorijų skaita veržiasi žmogaus organų ir męšinių transportavimo šioms staigoms 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 Namūro *Tribunal de première instance* (Pirmosios instancijos teismas), paskui 2007 m. spalio 26 d. sprendimu Lježo *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas) patenkino suinteresuotojo asmens ieškinį ir atitinkamai atleido jį nuo mokesčio.

13 Savo sprendime Lježo apeliacinis teismas nusprendė, kad žmogaus organų ir męšinių transportavimo veikla, kuria veržiasi 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 męšiniiais 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 statymu. „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 valstybų pateiktą 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 męšinių transportavimo ligoninėms ir laboratorijoms veikla, kuria veržiasi savarankiškai dirbantis asmuo, apima žmogaus organų, kraujo ir pieno tiekimą, kuris pagal Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktą neapmokestinamas (PVM)?“

## D?I prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kur? nuo PVM atleidžiami „tiekiama žmogaus organai, kraujas ir pienas“, taikytinas žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo veiktai, kuria liginini? ir laboratorij? s?skaita ver?iasi savarankiškai dirbantis asmuo.

19 Toliau reikia priminti, kad Šeštoji direktyva nustato labai pla?i? PVM taikymo srit?, apiman?i? bet koki? gamintojo, prekybininko ar paslaug? teik?jo ?kin? veikt?. Ta?iau pagal šios direktyvos 13 straipsn? 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 punkt?; taip pat 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Eulitz*, C?473/08, Rink. p. I?0000, 24 punkt?).

20 Iš nusistov?jusios teismo praktikos taip pat matyti, jog s?vokos, apibr?žian?ios Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes jomis nukrypstama nuo bendro principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prek? tiekimas ar paslaug? teikimas už atlyg?. Ta?iau ši? s?vok? aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo siekiamus tikslus ir nepažeisti fiskalinio neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai. Ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad s?vokos, apibr?žian?ios 13 straipsnyje numatytus atleidimo atvejus, turi b?ti aiškinamos taip, jog atleidimo nuo mokes?io poveikis neb?t? pasiektas (žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C?434/05, Rink. p. I?4793, 16 punkt?; Sprendimo *Haderer*, C?445/05, Rink. p. I?4841, 18 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik? bei 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C?461/08, Rink. p. I?0000, 25 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

21 Pagal Teisingumo Teismo praktik? Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai yra savarankiškos Bendrijos teis?s s?vokos, kuriomis siekiama išvengti PVM sistemos taikymo skirtum? valstyb?se nar?se (žr., be kita ko, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C?349/96, Rink. p. I?973, 15 punkt?; min?to Sprendimo *Horizon College*, 15 punkt? ir 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Swiss Re Germany Holding*, C?242/08, Rink. p. I?0000, 33 punkt?). Tod?l Šeštosios direktyvos nuostata, kuri jos prasmei ir turiniui nustatyti nedaro aiškios nuorodos ? valstybi? nari? teis?, turi b?ti aiškinama nepriklausomai ir vienodai visoje S?jungoje (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C?497/01, Rink. p. I?14393, 34 punkt? ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C?25/03, Rink. p. I?3123, 63 punkt?).

22 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte „tiekiama žmogaus organ?, kraujo ir pieno“ atžvilgiu pavartota s?voka „prek? tiekimas“ turi b?ti apibr?žiama savarankiškai ir vienodai S?jungos teis?je.

23 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dal? „prek? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“ (žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C?111/05, Rink. p. I?2697, 31 punkt?). Be to, iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies matyti, jog s?voka „paslaug? teikimas“ apima bet kok? sandor?, kuris n?ra prek? tiekimas, kaip apibr?žta šios direktyvos 5 straipsnyje (žr. 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo *Graphic Procédé*, C?88/09, Rink. p. I?0000, 17 punkt?).

24 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog prek? tiekimo s?voka susijusi ne su nuosavyb?s teis?s perdavimu taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? naudotis tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink? (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 min?to Sprendimo *Aktiebolaget NN* 32 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

25 Taigi, jei žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo veikla besiver?iantis transportuotojas tik fiziškai perveža atitinkamus produktus iš vienos vietos ? kit? ?vairi? ligonini? ir laboratorij? s?skaita, kaip antai pagrindin?je byloje, tokia veikla n?ra „preki? tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes iš tikr?j? ji nesuteikia kitai šaliai teis?s naudotis aptariamomis prek?mis taip, lyg ji b?t? savinink?.

26 Tod?l tokia veikla negali b?ti atleidžiama nuo PVM kaip „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkt?.

27 Nors iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Belgijoje draudžiama prekiauti žmogaus organais ir m?giniais ir nors 1997 m. balandžio 4 d. Ovjede priimtos Konvencijos d?l žmogaus teisi? ir orumo apsaugos biologijos ir medicinos taikymo srityje (Žmogaus teisi? ir biomedicinos konvencija) 21 straipsnyje „Finansin?s naudos draudimas“ numatyta, kad „žmogaus k?nas ir jo dalys neturi b?ti finansin?s naudos šaltinis“, ta?iau tai savaime negali b?ti aiškinama taip, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkto veiksmingumas negali b?ti užtikrintas. Iš tikr?j? S?junga nepasiraš? šios konvencijos, pateiktos pasirašyti, kaip tai matyti iš šios konvencijos 33 straipsnio 1 dalies, be kita ko, Europos Tarybos valstyb?ms nar?ms ir Europos S?jungai. Be to, šiuo metu tik nedidel? dauguma valstybi? nari? ratifikavo ši? konvencij?.

28 Iš to matyti, kad negalima atmesti galimyb?s, jog kitose nei Belgijos Karalyst? valstyb?se nar?se tokie sandoriai, be kita ko, susij? su žmogaus pienu, yra teis?ti ir tod?l jiems gali b?ti taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punkte numatytas atleidimas nuo mokes?io.

29 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kur? nuo PVM atleidžiami „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“, turi b?ti aiškinamas taip, jog jis netaikytinas žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo veiklai, kuria ligonini? ir laboratorij? s?skaita ver?iasi savarankiškai dirbantis asmuo.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

30 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

**1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies d punktas, pagal kur? nuo PVM atleidžiami „tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas“, turi b?ti aiškinamas taip, jog jis netaikytinas žmogaus organ? ir m?gini? transportavimo veiklai, kuria ligonini? ir laboratorij? s?skaita ver?iasi savarankiškai dirbantis asmuo.**

Parašai.

\* Proceso kalba: pranc??z?.