



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2015. gada 2. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Sestā PVN direktīva — Noteiktu darbību sabiedrības interesēs atbrīvojumi no nodokļa — 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkts — Slimnīcas un medicīniskā aprūpe — Cieši saistītas darbības — Cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšana medicīnisko analīžu vai medicīniskas vai terapeitiskas aprūpes veikšanai — Darbība pašnodarbinātas personas statusā — Slimnīcas un medicīniskās aprūpes un diagnostikas centri — Līdzīgas iestādes

Lieta C-334/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 27. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 9. jūlijā, tiesvedībā

État belge

pret

Nathalie De Fruytier .

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], tiesneši K. Toadere [*C. Toader*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *N. De Fruytier* vārdā – *O. D'Aout*, *avocat*,

— Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis* un *I. Kotsoni*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios*, *M. Owsiany-Hornung* un *C. Soulay*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – franču.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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 b) un c) apakšpunkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts attiecībā uz tiesvedību starp *État belge* [Beļģijas valsti] un *N. De Fruytier* par cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanas, ko ieinteresētā persona dažādu slimnīcu un laboratoriju labā veic kā pašnodarbināta persona, aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b)–d) apakšpunktā 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:

[..]

- b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;
 - c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;
 - d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādāšanu.”
- 4 Šīs direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis var piešķirt organizācijām, kas nav publisko tiesību subjekti, šā panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, katrā atsevišķā gadījumā pakļaujot to vienam vai vairākiem no tajā paredzētajiem nosacījumiem.
 - 5 Minētā 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai nepiešķir 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, ja:

— tas nav būtiski svarīgs atbrīvotajiem darījumiem,

— to pamatmērķis ir gūt organizācijai papildu ienākumus, veicot darījumus, kas tieši konkurē ar komercuzņēmumu darījumiem, [par] kuriem jāmaksā [PVN].”

Beļģijas tiesības

- 6 Ar 1969. gada 3. jūlija Likuma, ar ko izveido Pievienotās vērtības nodokļa kodeksu (1969. gada 17. jūlija *Moniteur belge*, 7046. lpp.), pamatlietā piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā – “PVN kodekss”), 44. pantu Beļģijas tiesībās ir transponēta Sestās direktīvas 13. panta A daļa par atbrīvojumiem dažām darbībām sabiedrības interesēs. Tajā 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 cieši saistīta un ko savas parastās darbības ietvaros ir veikušas slimnīcas un psihiatriskās slimnīcas, klinikas un dispanseri; slimo un ievainoto pārvadāšana ar šajā nolūkā īpaši aprīkotu transportlīdzekli;

[..]

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

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 7 *N. De Fruytier* kā pašnodarbināta persona ārsta pakļautībā un atbildībā nodarbojas ar cilvēka orgānu un paraugu pārvadājumiem dažādu slimnīcu un laboratoriju labā.
- 8 Beļģijas nodokļu administrācija *N. De Fruytier* veikto darbību aplika ar PVN.
- 9 Uzskatot, ka viņas darbība bija jāatbrīvo no PVN, *N. De Fruytier* cēla prasību tiesā. *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 prasījumus un lēma par attiecīgiem nodokļu atbrīvojumiem.
- 10 Saistībā ar *État belge* iesniegto kasācijas sūdzību par *Cour d'appel de Liège* spriedumu *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] ar 2009. gada 18. jūnija lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu uzdeva Tiesai prejudiciālu jautājumu par Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkta interpretāciju.
- 11 Tiesa savā spriedumā *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316) nosprieda, ka šī tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka tā neattiecas uz cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšanu, ko slimnīcu un laboratoriju labā veic pašnodarbināta persona.

- 12 Kasācijas tiesa ar savu 2010. gada 16. septembra spriedumu atcēla *Cour d'appel de Liège* spriedumu un līdz ar to nosūtīja lietu jaunai izskatīšanai citā tiesā, proti, *Cour d'appel de Mons* [Monsas apelācijas tiesā]. Tā ar 2013. gada 15. februāra spriedumu atzina apelācijas sūdzību par pieņemamu un pirms tās izskatīšanas pēc būtības izdeva rīkojumu par mutvārdu procesa atsākšanu.
- 13 Šajā mutvārdu procesā *N. De Fruytier* apgalvoja, ka, ja viņas darbībai nav piemērojams atbrīvojums no nodokļa, pamatojoties uz PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1°b) apakšpunktu, ar ko Beļģijas tiesībās transponēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta d) apakšpunkts, tam jābūt piemērojamam, pamatojoties uz PVN kodeksa 44. panta 2. punkta 1° apakšpunktu, ar ko Beļģijas tiesībās ir transponēts šīs direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts. It īpaši šo nostāju viņa pamatoja ar spriedumu lietā Komisija/Francijs (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 Šādos apstākļos *Cour d'appel de Mons* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai ar [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. [punkta] b) un c) [apakšpunktu] netiek pieļauta medicīniskām analizēm, medicīniskai aprūpei vai terapijai paredzētu paraugu un orgānu pārvadājumu, ko veic trešā persona, kas ir pašnodarbināta persona, kuras pakalpojumu apmaksu klīnikām un laboratorijām veic no sociālā nodrošinājuma līdzekļiem, atbrīvošana no PVN, tos pielīdzinot pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar medicīniska rakstura pakalpojumiem, proti, tādiem, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un iespējamā mērā izārstēt slimības vai veselības traucējumus?
- 2) Vai medicīniskām analizēm, medicīniskai aprūpei vai terapijai paredzētus paraugu un orgānu pārvadājumus, ko veic trešā persona, kas ir pašnodarbināta persona, kuras pakalpojumu apmaksu klīnikām un laboratorijām veic no sociālā nodrošinājuma līdzekļiem, var atbrīvot no nodokļiem saskaņā ar [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas 1. [punkta] b) un c) [apakšpunktu]?
- 3) Vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais citu pienācīgā kārtā atzītu līdzīgu iestāžu jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir ietvertas privātas sabiedrības, kuru pakalpojumi ir cilvēku analīžu paraugu pārvadājumi, bez kuriem nav iespējams īstenot slimnīcu un medicīniskās aprūpes iestāžu terapeitiskos mērķus?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 15 Ar šiem trīs jautājumiem, kuri ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) vai c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir piemērojami medicīniskām analizēm, medicīniskai aprūpei vai terapijai paredzētu cilvēka paraugu un orgānu pārvadājumiem, ko klīnikām un laboratorijām veic trešā persona, kas ir pašnodarbināta persona, kuras pakalpojumu apmaksu veic no sociālā nodrošinājuma līdzekļiem, un it īpaši, vai šāda darbība ir atbrīvojama no PVN kā ar medicīniska rakstura pakalpojumiem cieši saistīta darbība, kā tas paredzēts minētajā 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā.
- 16 Vispirms ir jāatgādina, ka Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru attiecīgās dalībvalsts teritorijā par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds (skat. spriedumu *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 17 Tomēr šis direktīvas 13. pants no PVN atbrīvo konkrētas darbības. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai šajā pantā minētie atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. spriedumu *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 18 Turklāt no šis pašas 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 par atlīdzību veicis 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 (skat. spriedumu *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, EU:C:2010:695, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 19 Kas attiecas uz medicīniska rakstura pakalpojumiem, uz tiem varētu attiecināt Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktos paredzētos atbrīvojumus. No judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz slimnīcā sniegtiem pakalpojumiem, bet tā paša 1. punkta c) apakšpunkts attiecas uz medicīniskiem pakalpojumiem, kuri sniegti ārpus slimnīcas telpām – pakalpojuma sniedzēja privātajā dzīvesvietā, pacienta dzīvesvietā vai citur (šajā ziņā skat. spriedumus *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, 36. punkts, un *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 27. punkts).
- 20 Konkrētāk attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietverto jēdzienu “medicīniskā aprūpe” un jēdzienu “medicīniskās aprūpes sniegšana” šis direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē Tiesa ir jau vairākkārt konstatējusi, ka abi šie jēdzieni attiecas uz pakalpojumiem, kuru mērķis ir diagnosticēt, ārstēt un pēc iespējas izārstēt slimības vai veselības traucējumus (skat. spriedumu *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 No tā izriet, ka uz medicīniska rakstura pakalpojumiem, kas tiek veikti ar mērķi aizsargāt, uzturēt vai atjaunot personu veselību, attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums. Tādējādi, pat ja šīm tiesību normām ir atšķirīgas piemērošanas jomas, to mērķis ir reglamentēt visus atbrīvojumus medicīnas pakalpojumiem šaurā izpratnē (skat. spriedumu *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 30. un 31. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 22 Kaut arī “medicīniskai aprūpei” un “medicīniskas aprūpes sniegšanai” ir jābūt terapeitiskam mērķim, tas tomēr nenozīmē, ka pakalpojuma terapeitiskais mērķis jāsaprot ļoti šaurā nozīmē (skat. spriedumu *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka tāda darbība kā pamatlīdētā, proti, cilvēka orgānu un paraugu pārvadāšana dažādu slimnīcu un laboratoriju labā, nav acīmredzami “medicīniskā aprūpe” un “medicīniskās aprūpes sniegšana” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkta izpratnē, jo tā nav tāds medicīnisks pakalpojums, kuram nepastarpināti ir faktiski mērķis diagnosticēt, ārstēt vai izārstēt slimības vai veselības traucējumus vai kura tiešās sekas ir veselības aizsardzība, uzturēšana vai atjaunošana (šajā ziņā skat. spriedumu *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 43. punkts).
- 24 Turklāt Tiesa jau ir konstatējusi, ka pretēji Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta formulējumam šis normas c) apakšpunkta formulējumā nav ietverta neviena atsauce uz darbībām, kas ir cieši saistītas ar medicīniskās aprūpes sniegšanu, kaut gan šī tiesību norma seko tieši 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā ietvertajai tiesību normai, un līdz ar to jēdzienam “darbības, kas ir

cieši saistītas ar medicīniskās aprūpes sniegšanu” nav nozīmes Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunkta interpretācijā (šajā ziņā skat. spriedumu *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 32. punkts).

- 25 Līdz ar to, piekrītot visiem lietas dalībniekiem, kas iesnieguši apsvērumus šajā lietā, ir jākonstatē, ka tādai darbībai kā pamatlietā aplūkotā nevar piemērot PVN atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu.
- 26 No iepriekš minētā izriet, ka, lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem, Tiesai vēl ir jāizvērtē, vai tādai darbībai kā pamatlietā var piemērot PVN atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, ja šī darbība tiktu pielīdzināta pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi. Tādēļ minētā darbība ir jāizvērtē, to aplūkojot dažādu minētā 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto kritēriju kontekstā, ņemot vērā arī papildu kritērijus, kas noteikti minētās direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā.
- 27 Līdz ar to ir jāuzsver, ka no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma izriet, ka tādai darbībai kā pamatlietā var piemērot PVN atbrīvojumu vienīgi saskaņā ar šo tiesību normu kā pakalpojumam, kas ir cieši saistīts ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, ja, pirmkārt, tā tiek kvalificēta kā “ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības” un, otrkārt, ja to veic publisko tiesību subjekti vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes.
- 28 Attiecībā uz jēdzienu “ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē Tiesa jau ir atzinusi, ka tas ir jāinterpretē tādā izpratnē, ka tas neietver tādas darbības kā asins analīžu veikšanu un pārvadāšanu, ja nav veikta, uzsākta vai plānota medicīniskā aprūpe slimnīcā, ar ko šīs darbības ir tikai iespējami saistītas (skat. spriedumu *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 49. punkts). No tā izriet, ka jebkāda veida paraugu pārvadāšana nav kvalificējama kā “ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi cieši saistītas darbības”.
- 29 Faktiski attiecībā uz ārstniecības pakalpojumiem Tiesa ir precizējusi, ka, ņemot vērā Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma mērķi, tikai tādus pakalpojumus, kas ir loģiski saistīti ar slimnīcas aprūpes un medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanu un kas ir pēdējo minēto pakalpojumu sniegšanas procesa būtisks posms, kurš nepieciešams, lai sasniegtu šo pakalpojumu sniegšanas mērķus, proti, nodrošinātu ārstniecību, var uzskatīt par “[..] cieši saistītām darbībām” šīs normas nozīmē, ņemot vērā, ka veselības aprūpes izmaksas var ietekmēt tikai tādi pakalpojumi, kuriem piešķirtais konkrētais atbrīvojums dod iespēju tos padarīt pieejamus privātpersonām (skat. spriedumu *Ygeia*, C-394/04 un C-395/04, EU:C:2005:734, 25. punkts).
- 30 Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visas ar tajā izskatāmajiem strīdiem saistītās ziņas, ir jānosaka, vai pamatlietā aplūkoto darbību var vai nevar atzīt par nepieciešamu.
- 31 Tādējādi, ja iesniedzējtiesa izdarītu secinājumu, saskaņā ar ko minētā darbība tiešām ir slimnīcas aprūpes un medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšanas procesa nepieciešams posms, lai sasniegtu to terapeitiskos mērķus, būtu jāpārbauda, vai šo darbību veic publisko tiesību subjekti vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, – slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes.
- 32 Bez šaubām, tādu pārvadātāju kā pamatlietā nevar kvalificēt nedz kā “publisko tiesību subjektu”, nedz kā “slimnīcu”, “medicīniskās aprūpes centru” vai “diagnostikas centru”, kas darbojas sociālos apstākļos, kuri līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

- 33 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai uz šādu pārvadātāju var attiecināt jēdzienu “citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes”, kas veic attiecīgo darbību tādos pašos apstākļos minētās tiesību normas izpratnē.
- 34 Šajā ziņā ir tā, ka pamatlietā *N. De Fruytier* kā pašnodarbināta persona nodarbojas ar cilvēka orgānu paraugu pārvadājumiem dažādu slimnīcu un laboratoriju labā, bet viņas uzņēmums nav kvalificējams kā “līdzīgs” tām iestādēm, kas ir viņas sniegto pakalpojumu pasūtītājas.
- 35 Patiešām no judikatūras, kas attiecas uz komersanta kvalificēšanu kā “līdzīgu” [iestādi] slimnīcai, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centram Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, izriet, ka jēdziens “iestāde” īpaši norāda uz individuāli noteiktas apvienības esamību, kas veic īpašu uzdevumu (skat. spriedumu *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, 18. punkts). Tiesa ir arī atzinusi, ka privāttiesību subjekts, kas ir laboratorija, kura veic medicīniskās diagnostikas analīzes, ir jāuzskata par “slimnīcām” un “medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centriem” “līdzīgu” iestādi šīs tiesību normas izpratnē, ja šīs analīzes sava terapeitiskā mērķa dēļ ietilpst “medicīniskās aprūpes” jēdzienā, kas paredzēts minētajā tiesību normā (skat. spriedumus *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 18. un 35. punkts, kā arī *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, 60. punkts).
- 36 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka pārvadātājs, kas ir pašnodarbināta persona kā *N. De Fruytier*, īpaši atšķirībā no laboratorijas, kura ir privāttiesību subjekts, kas veic medicīniskās diagnostikas analīzes ar terapeitisku mērķi, – nav individuāli noteikta apvienība, kas veic tādu pašu īpašu uzdevumu kā slimnīcas vai medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri. Līdz ar to tādu pārvadātāju nevar kvalificēt kā šīm iestādēm vai centriem “līdzīgu iestādi” Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē un tādējādi tam nevar saskaņā ar šo tiesību normu piemērot PVN atbrīvojumu.
- 37 Pretēji tam, ko uzsver *N. De Fruytier*, nodokļu neitralitātes princips nevar ietekmēt šo secinājumu. Kā Tiesa jau ir atzinusi, šis princips neļauj paplašināt atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu, ja nav nepārprotamas tiesību normas, jo minētais princips nav primāro tiesību norma, ar kuru var tikt noteikta atbrīvojuma no nodokļa spēkā esamība, bet gan interpretācijas princips, kurš ir jāpiemēro paralēli principam par atbrīvojumu šauru interpretāciju (skat. spriedumu *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Visbeidzot, ja pamatlietā aplūkotā darbība neatbilst Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajiem kritērijiem, nav jāizvērtē šīs direktīvas 13. panta A daļas 2. punkta b) apakšpunktā esošie kritēriji.
- 39 Ņemot vērā iepriekš minētos kritērijus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) un c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nav piemērojami medicīniskām analīzēm, medicīniskai aprūpei vai terapijai paredzētu cilvēka paraugu un orgānu pārvadājumiem, ko klīnikām un laboratorijām veic trešā persona, kas ir pašnodarbināta persona, kuras pakalpojumu apmaksu veic no sociālā nodrošinājuma līdzekļiem. It īpaši šādi darbībai nevar piemērot atbrīvojumu no PVN kā ar medicīniska rakstura pakalpojumiem cieši saistītai darbībai, kā tas paredzēts minētā 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, jo šo trešo personu, kas ir pašnodarbināta persona, nevar kvalificēt nedz kā “publisko tiesību subjektu”, nedz kā “slimnīcu”, “medicīniskās aprūpes centru” vai “diagnostikas centru”, vai jebkuru citu “pienācīgā kārtā atzītu līdzīgu iestādi”, kas darbojas sociālos apstākļos, kuri līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 40 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā 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 b) un c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nav piemērojami medicīniskām analizēm, medicīniskai aprūpei vai terapijai paredzētu cilvēka paraugu un orgānu pārvadājumiem, ko klīnikām un laboratorijām veic trešā persona, kas ir pašnodarbināta persona, kuras pakalpojumu apmaksu veic no sociālā nodrošinājuma līdzekļiem. It īpaši šādai darbībai nevar piemērot atbrīvojumu no PVN kā ar medicīniska rakstura pakalpojumiem cieši saistītai darbībai, kā tas paredzēts minētā 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā, jo šo trešo personu, kas ir pašnodarbināta persona, nevar kvalificēt nedz kā “publisko tiesību subjektu”, nedz kā “slimnicu”, “medicīniskās aprūpes centru” vai “diagnostikas centru”, vai jebkuru citu “pienācīgā kārtā atzītu līdzīgu iestādi”, kas darbojas sociālos apstākļos, kuri līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem.

[Paraksti]