

L.U.P.

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)  
z dnia 8 czerwca 2006 r. \*

W sprawie C-106/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 25 listopada 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 marca 2005 r., w postępowaniu:

**L.u.P. GmbH**

przeciwko

**Finanzamt Bochum-Mitte,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, J.P. Puissechet, U. Lõhmus i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), sędziowie,

\* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 stycznia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu L.u.P. GmbH początkowo przez R. Todtenhöfera i N. Bohna, conseillers fiscaux, a następnie przez W. Krieger, Rechtsanwalt,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2006 r.,

wyduje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) oraz ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między spółką L.u.P. GmbH (zwaną dalej „L.u.P”) a Finanzamt Bochum-Mitte (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie odmowy przyznania przez ten ostatni zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od analiz laboratoryjnych wykonywanych przez L.u.P. dla spółek korzystających z usług laboratoriów, z którymi związani są lekarze ogólni, którzy zalecili ich wykonanie w ramach sprawowanej przez nich opieki medycznej.

## Ramy prawne

### *Ustawodawstwo wspólnotowe*

- 3 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

- b) opiek[ę] szpitaln[ą] i medyczn[ą], jak również działalność jej towarzysząca [ściśle z nią związaną], wykonywan[ą] przez instytucje zarządzane według prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

c) świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”.

4 Artykuł 13 część A ust. 2 lit. a) tiret trzecie szóstej dyrektywy stanowi:

„2. a) Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku innym instytucjom [podmiotom], które nie są instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, według ust. 1, lit. b), [...] w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:

[...]

— [omawiane podmioty] pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne bądź opłaty ich nieprzewyższające lub też w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objęte podatkiem od wartości dodanej”.

### *Ustawodawstwo krajowe*

5 Paragraf 4 pkt 14 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „UStG”) stanowi, że zwolnienie z opodatkowania obejmuje „czynności związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, fizjoterapeuty,

kinezyterapeuty, położnej lub każdą inną działalność medyczną o podobnym charakterze w rozumieniu art. 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), a także wykonywanie zawodu chemika klinicznego”.

- 6 Zdaniem sądu krajowego, na przepis ten może się powołać laboratorium lekarskie, które przybrało formę prawną spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). W rzeczywistości Bundesverfassungsgericht jest zdania, że zasada równego traktowania sprzeciwia się wszelkiej różnicy w traktowaniu w zakresie zwolnienia z podatku VAT, która byłaby konsekwencją samej formy prawnej spółki.

- 7 Paragraf 4 pkt 16 lit. c) UStG stanowi:

„Wśród czynności, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 1–3, zwolnieniu podlegają:

[...]

16. czynności ściśle związane z korzystaniem z usług szpitali, klinik świadczących usługi specjalistyczne w zakresie badań mających na celu wczesne wykrycie choroby i innych placówek opieki medycznej, diagnostyki lub badań lekarskich, [...] w przypadku gdy:

[...]

- c) w odniesieniu do klinik świadczących usługi specjalistyczne w zakresie badań mających na celu wczesne wykrycie choroby oraz innych placówek opieki

medycznej, diagnostyki lub badań lekarskich świadczenie usług odbywa się pod kontrolą lekarską, a w poprzednim roku co najmniej 40% usług zostało wykonanych na rzecz osób, które zostały wymienione w pkt 15 lit. b)”.  
8

- Osoby, które zostały wymienione w tym ostatnim przepisie, są ubezpieczone w instytucji ubezpieczeń społecznych, korzystają z pomocy społecznej i są uprawnione do świadczeń emerytalnych (lub kombatanckich).

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

- 9 L.u.P. jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego, której jedynym wspólnikiem jest M. Scharmann, lekarz biolog. Spółka ta wykonuje analizy laboratoryjne, w szczególności dla podmiotów, korzystających z laboratoriów, z którymi związani są lekarze ogólni, którzy zlecili wykonanie tych analiz w ramach sprawowanej przez nich opieki.
- 10 Finanzamt uznał, że świadczenia te powinny podlegać opodatkowaniu z tytułu podatku VAT.
- 11 Finanzgericht potwierdził decyzję wydaną przez Finanzamt, ponieważ po pierwsze, chociaż w rozumieniu § 4 pkt 16 UStG L.u.P. jest „inną placówką świadczącą usługi w zakresie badań lekarskich”, to świadczenia te nie zostały w rozumieniu tego przepisu zrealizowane „pod kontrolą lekarską”, a po drugie, L.u.P. nie przedstawiła dowodów na to, że w każdym minionym roku kalendarzowym co najmniej 40% świadczeń zrealizowano na rzecz osób wymienionych w § 4 pkt 15 lit. b) UStG .

- 12 L.u.P. wniosła do Bundesgerichtshof rewizję od orzeczenia.
- 13 W postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof stwierdza, że Finanzgericht słusznie uznał, że dane świadczenia nie są zwolnione z opodatkowania na podstawie § 4 pkt 16 lit. c) UStG, ponieważ zostało wykazane, iż wymagany odsetek osób, z kategorii o których mowa w pkt 15 tego przepisu, nie skorzystał z tych świadczeń.
- 14 Tymczasem sąd ten ma wątpliwości przede wszystkim co do tego, czy świadczenia te należałoby uznać za „działalność ściśle [...] związaną” z „opieką medyczną”, wykonywaną przez „szpitale” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, czy też za „świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych” w rozumieniu ust. 1 lit. c) tego samego artykułu.
- 15 Bundesfinanzhof z jednej strony podnosi, że nawet jeżeli analizy laboratoryjne przyczyniają się do diagnozowania chorych, a zatem w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy mogłyby one stanowić świadczenie opieki medycznej, to jednak przeprowadzające te analizy laboratoria na ogół nie świadczą swych usług w ramach stosunku wzajemnego zaufania z pacjentem, co wyłącza zastosowanie przewidzianego w tym przepisie zwolnienia z opodatkowania (wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 K ugler, Rec. str. I-6833, pkt 35). Z drugiej strony, sąd ten zauważa, iż chociaż z wyroku Trybunału z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 20, wynika, że w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy analizy laboratoryjne stanowią działalność ściśle związaną z opieką medyczną, to usługi świadczone przez lekarzy, którzy zalecili wykonanie omawianych analiz, są jego zdaniem zwolnione z opodatkowania na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Przepis ten nie ma zaś zastosowania do działalności ściśle związanej z opieką medyczną.

- 16 Zdaniem sądu krajowego przy założeniu, że świadczenia te byłyby zwolnione z opodatkowania na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, transpozycję dokonaną przez § 4 pkt 16 lit. c) UStG należałoby uznać za niewłaściwą. Ponadto sąd ten usiłuje dociec, czy gdyby świadczenia te były objęte zakresem art. 13 część A ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy, można by odmówić zwolnienia z opodatkowania działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną, opierając się na przesłankach przewidzianych w tym ustępie i w ustępie drugim tego artykułu, podczas gdy sama opieka medyczna podlega zwolnieniu z opodatkowania, nawet jeżeli nie spełnia tych warunków. Z pewnością treść art. 13 część A ust. 1 lit. b) pozwala jego zdaniem na zastosowanie takiej wykładni. Jednakże przewidziany w tym przepisie warunek dotyczący uprawnionych placówek medycznych można by również interpretować tak, że odnosi się on wyłącznie do opieki szpitalnej i medycznej, a nie do działalności ściśle z nią związanej. Ponadto jeżeli do działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną zostałyby zastosowane surowsze wymogi zwolnienia z opodatkowania, dostęp do opieki medycznej i szpitalnej byłby bardziej utrudniony. Sytuacja ta byłaby również sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej, ponieważ szpitale, a także ośrodki medyczne i diagnostyczne, znalazłyby się w sytuacji mniej korzystnej pod względem podatkowym, gdyby nie wykonywały same analiz laboratoryjnych.

- 17 W tych okolicznościach Bundesgerichtshof postanowił zwiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 13 część A ust. 1 lit. b) i ust. 2 [szóstej dyrektywy] dopuszcza uzależnienie zwolnienia z podatku analiz laboratoryjnych zaleconych przez lekarzy ogólnych od wskazanych tam warunków również wtedy, gdy opieka medyczna świadczona przez lekarzy jest niezależnie od tego zwolniona od podatku?”.



## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 18 Swoim pytaniem sąd krajowy zmierza w zasadzie do ustalenia warunków, od których spełnienia art. 13 część A szóstej dyrektywy pozwala uzależnić przyznanie zwolnienia od podatku VAT w zakresie analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratoria będące podmiotami prawa prywatnego, poza placówką medyczną, na zalecenie lekarza ogólnego.
- 19 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim sprawdzić, czy — jak zakłada sąd krajowy — przepis ten rzeczywiście zezwala państwom członkowskim, podobnie jak to czynią wskazane przepisy krajowe, na zwolnienie takich analiz laboratoryjnych, a jeśli tak, to należy również sprawdzić, od jakich warunków można uzależnić przyznanie tego zwolnienia.

*W przedmiocie zwolnienia z opodatkowania świadczeń będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym*

- 20 Jak zauważa sąd krajowy, przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy zwolnienie z opodatkowania może obejmować świadczenia o charakterze medycznym.
- 21 Według art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania w szczególności opiekę medyczną i działalność ściśle z nią związaną wykonywaną przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze.

Natomiast ust. 1 lit. c) tego artykułu przewiduje zwolnienie z opodatkowania świadczenia opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

- 22 Według orzecznictwa Trybunału kryterium, które należałoby uwzględnić w celu określenia zakresu stosowania tych dwóch przypadków zwolnienia z opodatkowania, jest w mniejszym stopniu powiązane z rodzajem świadczenia niż z miejscem jego realizacji. W rzeczywistości art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy zwalnia z opodatkowania świadczenia obejmujące swym zakresem całokształt opieki medycznej w placówkach realizujących cele społeczne, takie jak ochrona ludzkiego zdrowia, podczas gdy lit. c) tego samego ustępu dotyczy zwolnienia z opodatkowania świadczeń zrealizowanych poza szpitalami, niezależnie od tego, czy miejscem ich realizacji było mieszkanie prywatne osoby świadczącej usługi, mieszkanie pacjenta, czy też jakiegokolwiek inne miejsce (zob. podobnie wyroki z dnia 23 lutego 1988 r. w sprawie 353/85 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. 817, pkt 32 i 33; ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 35 i 36, oraz wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 47).

W przedmiocie charakteru świadczeń będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym

- 23 W niniejszym przypadku, chociaż zarówno sąd krajowy w swoim postanowieniu odsyłającym, jak i L.u.P. oraz Komisja Wspólnot Europejskich w przedstawionych przez nie uwagach pisemnych wydają się być zgodne co do tego, że analizy laboratoryjne, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mogą zostać uznane za „działalność ściśle [...] związaną” z opieką medyczną w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, to jednak należy sprawdzić, czy owe analizy nie stanowią „opieki medycznej” w rozumieniu tego samego przepisu lub „świadczenia opieki medycznej” w rozumieniu ust. 1 lit. c) tegoż artykułu. W rzeczywistości, jeżeli taka sytuacja miałaby miejsce, rzeczony analizy zostałyby zwolnione z opodatkowania na mocy szóstej dyrektywy niezależnie od miejsca ich wykonania, nawet jeśli ten ostatni przepis nie przewiduje w sposób wyraźny zwolnienia z opodatkowania działalności ściśle związanej z opieką medyczną (zob. na ten temat ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 47).

- 24 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Niemniej jednak, wykładnia pojęć zawartych w tym przepisie powinna być zgodna z celami, którym służą te zwolnienia, a także pozostawać w zgodzie z wymogami zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 42, oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Rec. str. I-4427, pkt 29).
- 25 Zgodnie z uprzednimi orzeczeniami Trybunału, zwolnienia z opodatkowania przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy oraz w lit. c) tego samego ustępu służą obniżeniu kosztów opieki medycznej (ww. wyrok Dornier, pkt 43, oraz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. str. I-13989, pkt 58).
- 26 Jeśli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, z orzecnictwa wynika, iż zamieszczone w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wyrażenie „opieka medyczna” należy interpretować w ten sposób, iż obejmuje ono całość świadczeń opieki medycznej, o których mowa w lit. c) tego samego ustępu (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 50), ponieważ oba te przepisy mają na celu uregulowanie ogółu zwolnień z opodatkowania świadczeń medycznych w ścisłym znaczeniu (ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 36).
- 27 W konsekwencji oba pojęcia „opieki medycznej” oraz „świadczeń opieki medycznej” zawarte odpowiednio w art. 13 część A ust. 1 lit. b) oraz w lit. c) tego samego ustępu szóstej dyrektywy odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 48).

28 W tym przypadku sąd krajowy ma wątpliwości co do tego, czy za taką opiekę można uznać analizy laboratoryjne, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nawet jeżeli twierdzi on, iż przyczyniają się one do diagnozowania chorób. Jeśli chodzi o Komisję, to twierdzi ona jednocześnie, że — zgodnie z funkcjonalną i teleologiczną wykładnią odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy — laboratorium wykonującego takie analizy nie można utożsamiać z ośrodkiem diagnostycznym, ponieważ omawiane analizy służą wyłącznie postawieniu diagnozy oraz — zgodnie z wykładnią systemową tych samych przepisów — z racji tego, że analizy te pozwalają na postawienie diagnozy i stanowią jej nieodłączną część, że można by je uznać za opiekę medyczną.

29 Należy w tym zakresie przypomnieć, że nawet jeżeli „opiece medycznej” oraz „świadczeniom opieki medycznej” powinien przyświecać cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie dowodzi to tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, wykonane zapobiegawczo świadczenia medyczne mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania z tytułu art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. W rzeczywistości nawet jeżeli w pewnych przypadkach okaże się, że osoby poddane badaniom lub innym zabiegom lekarskim o charakterze zapobiegawczym nie cierpią z powodu jakiegokolwiek choroby lub zaburzeń zdrowia, to włączenie omawianych świadczeń w zakres pojęcia „opieki medycznej” i „świadczeń opieki medycznej” jest zgodne z celem redukcji kosztów opieki medycznej, który przyświeca zarówno przewidzianemu w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy zwolnieniu z opodatkowania, jak i zwolnieniu przewidzianemu w lit. c) tego samego ustępu. Zatem świadczenia medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) niniejszej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Unterpertinger, Rec. str. I-13859, pkt 40 i 41, a także w ww. sprawie D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 58 i 59).

30 Analizy laboratoryjne, których wykonanie — podobnie jak w omawianym przypadku — jest zalecane przez lekarzy ogólnych w ramach sprawowanej przez nich opieki medycznej, mogą przyczynić się do utrzymywania dobrego stanu zdrowia ludzi, ponieważ — podobnie jak w przypadku wszelkich świadczeń medycznych

wykonywanych zapobiegawczo — ich celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zanim zaistnieje konieczność poddania ich diagnozie, leczeniu czy też wyleczeniu z ewentualnej choroby.

- 31 W tych okolicznościach, podobnie jak twierdziła L.u.P. podczas rozprawy oraz skoro sąd krajowy i Komisja dopuścili taką możliwość, należy uznać, że mając na uwadze realizowany przez powyższe zwolnienia z opodatkowania cel obniżenia kosztów opieki medycznej, analizy laboratoryjne, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, których celem jest poddanie pacjentów zapobiegawczym obserwacjom i badaniom, można uznać za „opiekę medyczną” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, czy też za „świadczenia opieki medycznej” w rozumieniu lit. c) tego samego ustępu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30).
- 32 Ponadto wykładnia ta jest zgodna z zasadą neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, aby świadczenie podobnych usług, które są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20, a także ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 54). W rzeczywistości zasada ta zostałaby naruszona, gdyby analizy laboratoryjne, których wykonanie zostało zalecone przez lekarzy ogólnych, podlegały różnemu opodatkowaniu w zależności od miejsca ich wykonywania, podczas gdy ich jakość byłaby taka sama, z uwagi na wykształcenie danych usługodawców (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Dornier, pkt 49, oraz z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 oraz C-444/04 Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. str. I-3617, pkt 40 i 41).

W przedmiocie jakości instytucji świadczących usługi będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym

- 33 Jak wynika w tym wypadku z postanowienia odsyłającego, analizy laboratoryjne, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie są wykonywane w gabinecie lekarza ogólnego, który zalecił ich wykonanie. W tych okolicznościach należy zbadać, czy omawiane analizy mogą podlegać art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

- 34 Zdaniem Komisji, laboratorium takiego jak to będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie można zakwalifikować jako szpitala ani też jako „ośrodek [ka] medyczn[ego] i diagnostyczn[ego]” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Nie można również uznać takiego laboratorium za placówkę „o podobnym charakterze”, z uwagi na to że — jak wynika z systematyki tego przepisu — odwołuje się on do instytucji o rozbudowanym schemacie organizacyjnym. Wreszcie niemożliwe jest również oficjalne uznanie tego laboratorium za ośrodek diagnostyczny, ponieważ wyłącznym celem tych analiz jest umożliwienie postawienia diagnozy.
- 35 Takiej argumentacji nie można przyjąć. W rzeczy samej, skoro analizy laboratoryjne z uwagi na przyświecający im cel terapeutyczny wchodzą w zakres pojęcia „opieki medycznej”, które zostało przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, laboratorium należy uznać za instytucję „o podobnym charakterze”, co „szpitale” oraz „ośrodki medyczne i diagnostyczne” w rozumieniu tego przepisu.
- 36 Zresztą, jak wynika z pkt 31 i 32 niniejszego wyroku, zarówno cel obniżenia kosztów opieki medycznej, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy, jak i zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się temu, aby analizy laboratoryjne podlegały różnemu opodatkowaniu podatkiem VAT w zależności od miejsca ich wykonywania, podczas gdy ich jakość byłaby taka sama, z uwagi na wykształcenie danych usługodawców.
- 37 Tezę Komisji, że z orzecznictwa w zakresie zwolnień z opodatkowania wynika, iż zwolnieniu z opodatkowania nie podlegają czynności zrealizowane na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do tych, które zostały wykonane przez ostatniego usługodawcę (wyroki z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 107/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. 2655, pkt 20; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 40 i 41; z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 CSC Financial Services, Rec. str. I-10237, pkt 39 i 40, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Rec. str. I-1719, pkt 39) z tym skutkiem, że zakres stosowania art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje jedynie analizy laboratoryjne, które zostały wykonane przez laboratoria na rachunek pacjentów w ramach bezpośredniego stosunku zobowiązaniowego, jaki został nawiązany z tymi ostatnimi, należy odrzucić, ponieważ orzecznictwo to odnosi się

również do wykładni innych zwolnień z opodatkowania, które różnią się zarówno pod względem treści, jak i celów od tych, które realizuje ten ostatni przepis (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 13).

- 38 Ponadto, zgodnie z tym, co Trybunał już orzekł w kwestii zwolnienia z opodatkowania przekazywania przez laboratoria próbek do celów wykonania analizy laboratoryjnej, sam fakt, że laboratorium, które pobiera te próbki, wykonuje również analizy lub zleca ich podwykonawstwo innemu laboratorium, nadal ponosząc odpowiedzialność względem pacjenta, jak również to, że z uwagi na rodzaj wykonywanej analizy spoczywa na nim obowiązek przekazania tych próbek profesjonalnemu laboratorium, jest bez znaczenia dla celów stosowania art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 28). Podobnie z pkt 67 ww. wyroku w sprawie D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services wynika, że kontrole lekarskie, których głównym celem jest umożliwienie zapobiegania i wykrywania chorób, a także monitorowanie stanu zdrowia pracowników lub ubezpieczonych, mogą spełniać przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy warunki dla zwolnienia z opodatkowania nawet wtedy, gdy odbywa się to na wniosek osób trzecich.
- 39 Z przedstawionych powyżej uwag wynika, że analizy laboratoryjne wykonywane przez laboratorium będące podmiotem prawa prywatnego, takie jak to, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym, mogą zostać objęte przewidzianym w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy zwolnieniem z opodatkowania opieki medycznej.
- 40 Należy zatem zbadać, od jakich warunków można na mocy tego przepisu uzależnić przyznanie zwolnienia z opodatkowania.

*W przedmiocie warunków zwolnienia z opodatkowania*

- 41 Z art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, że przewidziane w tym przepisie pojęcie „inne [...] placówki o podobnym charakterze” obejmuje laboratoria będące podmiotami prawa prywatnego, takie jak to, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, które należy „oficjalnie uznać”, aby mogły one skorzystać z zawartego w tej dyrektywie zwolnienia z opodatkowania.
- 42 Zgodnie z tym, co Trybunał już orzekł, art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nie określa warunków ani też sposobów takiego uznania. W związku z powyższym, ustalenie zasad, według których możliwe będzie przyznanie owym podmiotom takiej kwalifikacji, pozostaje zasadniczo domeną prawa krajowego każdego państwa członkowskiego. Państwa członkowskie dysponują swobodą uznania w tym zakresie (zob. ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 64 i 81).
- 43 Ponadto art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy zezwala na to, aby państwa członkowskie przyznały zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. b) innym podmiotom niebędącym podmiotami prawa publicznego, uzależniając przyznanie tego zwolnienia od spełnienia jednego lub kilku warunków, które zostały wymienione w dalszej części tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 65). Państwa członkowskie mogą swobodnie ustanowić dodatkowo owe fakultatywne warunki w celu przyznania określonych zwolnień (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 38).
- 44 Jak wynika z treści pytania prejudycjalnego, sąd krajowy zastanawia się, czy owe przepisy zezwalają na przyznanie zwolnienia z opodatkowania analiz laboratoryjnych, takich jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, uzależniając je od spełnienia warunków, jakim nie podlega zwolnienie z opodatkowania opieki sprawowanej przez lekarzy ogólnych, którzy zalecili wykonanie tych analiz.



- 45 Wystarczy w tym zakresie zauważyć, że jak wynika z samej treści art. 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy, warunki wymienione w lit. a) tego ustępu mogą mieć zastosowanie wyłącznie do świadczeń opieki medycznej, które zostały zawarte w ust. 1 lit. b) tego artykułu, a nie do opieki, która została zwolniona z opodatkowania na mocy ust. 1 lit. c) tego artykułu. Ponadto ten ostatni przepis nie uzależnia przyznania zwolnienia z opodatkowania ww. opieki od tego, czy podmiot lub instytucja zapewniająca taką opiekę ma status publicznoprawny albo też są oficjalnie uznane przez dane państwo członkowskie, lecz od tego, czy świadczy ona taką opiekę w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez ustawodawstwo krajowe (ww. wyrok w sprawie Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, pkt 23).
- 46 Zatem istotą tych przepisów jest to, że przewidują one możliwość zwolnienia z opodatkowania analiz laboratoryjnych, uzależniając jego przyznanie od spełnienia warunków stosowanych w przypadku lekarzy, którzy zalecili wykonanie omawianych analiz.
- 47 Ponadto, wbrew sugestiom, jakie poczynił sąd krajowy, jak wynika zarówno ze swobody uznania, z jakiej korzystają państwa członkowskie w zakresie uznawania podmiotów prawa prywatnego dla celów zastosowania art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jak i z postanowień zawartych w ust. 2 lit. a) tego artykułu, który nie zobowiązuje tych państw do nałożenia wymienionych w nim warunków, lecz zezwala im na ich nałożenie w każdym poszczególnym przypadku, państwa te mogą co do zasady uzależnić zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych traktowanych jako opieka medyczna od spełnienia warunków odmiennych od tych, jakie obowiązują w przypadku zwolnienia z opodatkowania działalności ściśle z taką opieką związanej.
- 48 Jak wynika również z utrwalonego orzecznictwa, do sądu krajowego należy jednakże zbadanie, czy państwa członkowskie, które nałożyły takie warunki, nie naruszyły granic swobodnego uznania, stosując zasady wspólnotowe, a w szczególności zasadę równego traktowania, której wyrazem jest w zakresie podatku VAT zasada neutralności podatkowej (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Dornier, pkt 69,

Kingscrest Associates i Montecello, pkt 52, oraz Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, pkt 36).

- 49 W niniejszym przypadku, z postanowienia odsyłającego wynika, że ustawodawstwo krajowe uzależnia zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratorium, takie jak to będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, od spełnienia warunku, zgodnie z którym, po pierwsze, omawiane analizy będą wykonywane pod kontrolą lekarską, a po drugie, w co najmniej 40% będą one dotyczyć osób ubezpieczonych przez instytucję ubezpieczeń społecznych.
- 50 Należy tu od razu podkreślić, że zasada neutralności podatkowej nakłada przede wszystkim wymóg, aby wszystkie kategorie podmiotów prawa prywatnego, o których mowa w art.13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, podlegały tym samym warunkom w celu ich oficjalnego uznania przy realizacji podobnych świadczeń. W tym przypadku do sądu krajowego należy zatem sprawdzenie, czy ustawodawstwo krajowe jest zgodne z tym wymogiem, czy też przeciwnie, ogranicza ono zastosowanie tych warunków do niektórych rodzajów podmiotów, wyłączając zastosowanie tych warunków w przypadku innych podmiotów.
- 51 Następnie, w zakresie w jakim ustawodawstwo krajowe uzależniałoby zwolnienie z opodatkowania opieki medycznej, takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, od spełnienia tych warunków, co powinien ustalić sąd krajowy, przypomnieć należy, iż zgodnie z tym, co Trybunał już orzekł, warunek odnoszący się do kontroli lekarskiej, który zmierza jedynie ku wyłączeniu możliwości skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania w odniesieniu do świadczeń wykonywanych wyłącznie na odpowiedzialność osób wykonujących zawód paramedyczny, wykracza poza granice swobody uznania przyznanej państwom członkowskim w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. W rzeczywistości, zawarte w tym przepisie pojęcie „opieki medycznej” obejmuje nie tylko świadczenia

zrealizowane bezpośrednio przez lekarzy lub przez innych pracowników służby zdrowia pod kontrolą lekarską, lecz również świadczenia paramedyczne w ośrodku szpitalnym, które zostały zrealizowane na wyłączną odpowiedzialność osób niebędących lekarzami (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 70).

52 Z powyższego wynika, że dla celów zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, państwo członkowskie nie może skutecznie uzależnić oficjalnego uznania podmiotów prawa prywatnego od wymogu, aby analizy wykonane przez te podmioty były przeprowadzane pod kontrolą lekarską (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 71 i 82).

53 Jeśli chodzi o drugi warunek, z orzecznictwa również wynika, iż w celu określenia, czy podmioty prawa prywatnego mogą być oficjalnie uznane do celów zastosowania zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, władze krajowe zgodnie z prawem wspólnotowym oraz pod kontrolą sądów krajowych mogą uwzględnić w szczególności — poza tym, że działalność danego podatnika ma charakter interesu ogólnego oraz tym, że z analogicznego uznania korzystają już inni podatnicy wykonujący tą samą działalność — okoliczność, iż to ostatecznie kasy chorych lub inne instytucje ubezpieczeń społecznych ponoszą znaczną część kosztów rzeczonych świadczeń (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 72 i 73).

54 Zatem nakładając wymóg, aby wykonane przez laboratoria analizy laboratoryjne były w co najmniej 40% przeznaczone dla osób ubezpieczonych w instytucji ubezpieczeń społecznych, celem uznania za laboratoria będące podmiotami prawa prywatnego dla zastosowania rzeczonych zwolnienia z opodatkowania, dane państwo członkowskie nie przekroczyło swobody uznania, jaka została mu przyznana na mocy tego przepisu.

55 Mając na uwadze powyższe rozważania, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż:

- Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że analizy laboratoryjne, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym, a które, tak jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, są wykonywane przez laboratoria będące podmiotami prawa prywatnego, poza placówką medyczną, na zalecenie lekarzy ogólnych, mogą podlegać przewidzianemu w tym przepisie zwolnieniu z opodatkowania jako opieka medyczna sprawowana przez inną placówkę będącą podmiotem prawa prywatnego, która jest oficjalnie uznana w rozumieniu tego przepisu.
  
- Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) i ust. 2 lit. a) omawianej dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo krajowe uzależniało zwolnienie z opodatkowania takich analiz laboratoryjnych od spełnienia warunków, które po pierwsze, nie mają zastosowania w przypadku zwolnienia z opodatkowania opieki sprawowanej przez lekarzy ogólnych, którzy zalecili ich wykonanie, oraz po drugie, różnią się od warunków stosowanych w przypadku działalności ściśle związanej z opieką medyczną w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.
  
- Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) tej samej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo krajowe uzależniało zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratorium będące podmiotem prawa prywatnego, poza placówką medyczną, od spełnienia warunku, aby były one wykonywane pod kontrolą lekarską. Natomiast przepis ten nie sprzeciwia się temu, aby to samo ustawodawstwo uzależniało zwolnienie z opodatkowania tych właśnie analiz od spełnienia warunku, że co najmniej 40% z nich będzie wykonywane na rzecz osób ubezpieczonych w instytucji ubezpieczeń społecznych.

## W przedmiocie kosztów

- 56 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że analizy laboratoryjne, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym, a które, tak jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, są wykonywane przez laboratoria będące podmiotami prawa prywatnego, poza placówką medyczną, na zalecenie lekarzy ogólnych, mogą podlegać przewidzianemu w tym przepisie zwolnieniu z opodatkowania jako opieka medyczna sprawowana przez inną placówkę będącą podmiotem prawa prywatnego, która jest oficjalnie uznana w rozumieniu tego przepisu.

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) i ust. 2 lit. a) omawianej dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo krajowe uzależniało zwolnienie z opodatkowania takich analiz laboratoryjnych od spełnienia warunków, które po pierwsze, nie mają zastosowania w przypadku zwolnienia z opodatkowania opieki sprawowanej przez lekarzy ogólnych, którzy zalecili ich wykonanie, oraz po drugie, różnią się od warunków stosowanych w przypadku działalności ściśle związanej z opieką medyczną w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

**Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) tej samej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo krajowe uzależniało zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratorium będące podmiotem prawa prywatnego, poza placówką medyczną, od spełnienia warunku, aby były one wykonywane pod kontrolą lekarską. Natomiast przepis ten nie sprzeciwia się temu, aby to samo ustawodawstwo uzależniało zwolnienie z opodatkowania tych właśnie analiz od spełnienia warunku, że co najmniej 40% z nich będzie wykonywane na rzecz osób ubezpieczonych w instytucji ubezpieczeń społecznych.**

Podpisy