



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 2 lipca 2015 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Szósta dyrektywa VAT — Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym — Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) i c) — Opieka szpitalna i medyczna — Świadczenia ściśle powiązane — Działalność polegająca na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej — Działalność prowadzona samodzielnie — Szpitale i ośrodki medyczne i diagnostyczne — Placówka o podobnym charakterze

W sprawie C-334/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia), postanowieniem z dnia 27 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 lipca 2014 r., w postępowaniu:

**État belge**

przeciwko

**Nathalie De Fruytier,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Ó Caoimh, prezes izby, C. Toader i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu N. De Fruytier przez O. D'Aouta, avocat,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz I. Kotsoni, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung oraz C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: francuski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy État belge (państwem belgijskim) a Nathalie De Fruytier w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) działalności polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów, którą zainteresowana wykonuje samodzielnie.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

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

„[...] 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 towarzyszącą [ściśle z nią związaną], wykonywan[ą] przez instytucje zarządzane według prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub[,] na warunkach porównywalnych z prawem publicznym [z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego], 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];
  - d) dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego”.
- 4 Artykuł 13 część A ust. 2 lit. a) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mogą przyznać w każdym indywidualnym przypadku w oparciu o jeden lub więcej przewidzianych w nim warunków zwolnienie od podatku przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) innym podmiotom, które nie są podmiotami prawa publicznego.

- 5 Wspomniany art. 13 część A ust. 2 lit. b) stanowi:

„Świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeśli:

— nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

— ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem [VAT]”.

### *Prawo belgijskie*

- 6 Artykuł 44 loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy z dnia 3 lipca 1969 r., kodeks podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046) w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatku VAT”) transponuje art. 13 część A szóstej dyrektywy dotyczący zwolnienia z podatku VAT na rzecz niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym. Przepis ten sanowi:

„1. Zwolnieniu z podatku podlegają usługi świadczone w wykonaniu zwykłej działalności gospodarczej przez następujące osoby:

[...]

- 2) lekarzy, stomatologów, kinezyterapeutów, położne, pielęgniarzy i pielęgniarki, opiekunów medycznych i opiekuńki medyczne, domowych opiekunów medycznych, masażyistów i masażyistki, których świadczenia w zakresie zdrowia są ujęte w nomenklaturze świadczeń zdrowotnych w ramach obowiązkowego ubezpieczenia chorobowego i na wypadek inwalidztwa;

[...]

2. Zwolnieniu podlegają również:

- 1) usługi i ściśle związane z nimi dostawy towarów, świadczone w wykonaniu zwykłej działalności gospodarczej przez placówki szpitalne i psychiatryczne, kliniki i ośrodki medyczne; przewóz chorych i rannych za pomocą odpowiednio wyposażonych w tym celu środków transportu;

[...]

1 ter dostawa organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;

[...]”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 7 Nathalie De Fruytier wykonuje samodzielnie działalność polegającą na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów, pod nadzorem lekarza i na jego odpowiedzialność.
- 8 Belgijskie organy podatkowe opodatkowały podatkiem VAT działalność wykonywaną przez Nathalie De Fruytier.
- 9 Nathalie De Fruytier była zdania, że wykonywana przez nią działalność powinna być zwolniona z podatku VAT i wniosła odwołanie na drodze sądowej. W wyrokach z dnia 1 czerwca 2006 r. wydanym przez tribunal de première instance de Namur (sąd pierwszej instancji w Namur) i z dnia 26 października 2007 r. wydanym przez cour d’appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège) uwzględniono żądania zainteresowanej i orzeczono zastosowanie odpowiednich zwolnień.

- 10 W następstwie wniesienia przez państwo belgijskie skargi kasacyjnej od wyroku cour d'appel de Liège – Cour de cassation (trybunał kasacyjny) postanowieniem odsyłającym z dnia 18 czerwca 2009 r. skierował do Trybunału Sprawiedliwości pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy.
- 11 W wyroku De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316) Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności gospodarczej polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.
- 12 Wyrokiem z dnia 16 września 2010 r. Cour de cassation uchylił wyrok cour d'appel de Liège i w konsekwencji przekazał sprawę do rozpoznania do innego sądu apelacyjnego, a mianowicie do cour d'appel de Mons. Wyrokiem z dnia 15 lutego 2013 r. sąd ten uznał apelację za dopuszczalną i przed wydaniem orzeczenia co do istoty zarządził wznowienie dyskusji.
- 13 W ramach tej dyskusji Nathalie De Fruytier twierdziła, że o ile prowadzona przez nią działalność nie może być zwolniona na podstawie art. 44 § 2 pkt 1 ter kodeksu podatku VAT, który transponuje do prawa belgijskiego art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, to działalność ta powinna być zwolniona na mocy art. 44 § 2 pkt 1 kodeksu podatku VAT, który transponuje art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. W szczególności Nathalie De Fruytier oparła swe rozumowanie na wyroku Komisja/Francja (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 W powyższych okolicznościach cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) [szóstej dyrektywy] sprzeciwia się temu, aby przewóz próbek i organów do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywany przez osobę trzecią prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą na rzecz klinik i laboratoriów, której świadczenia są objęte zwrotem z systemu zabezpieczeń społecznych, był zwolniony z podatku VAT z tytułu świadczeń ściśle związanych ze świadczeniami o charakterze medycznym, czyli świadczeniami mającymi na celu diagnozowanie, leczenie i, w miarę możliwości, wyleczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych?
- 2) Czy działalność polegająca na przewozie próbek i organów do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywana przez osobę trzecią prowadzącą samodzielną działalność gospodarczą na rzecz klinik i laboratoriów, której świadczenia są objęte zwrotem z systemu zabezpieczeń społecznych w celu przeprowadzania analiz medycznych, może być objęta zwolnieniem z podatku zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) [szóstej dyrektywy]?
- 3) Czy zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy pojęcie »innych oficjalnie uznanych placówek o podobnym charakterze« należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono spółki prywatne, których świadczenia polegają na przewozie próbek pochodzących od ludzi w celu przeprowadzenia analizy niezbędnej do osiągnięcia przez szpitale i zakłady opieki zdrowotnej celów terapeutycznych?».

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 15 Poprzez swe trzy pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. b) lub c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do działalności polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywanej przez osobę trzecią prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą na rzecz klinik i laboratoriów, której świadczenia są objęte zwrotem z systemu zabezpieczeń społecznych,

a w szczególności, czy taka działalność może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT z tytułu świadczeń ściśle związanych ze świadczeniami o charakterze medycznym, takimi jak przewidziane we wspomnianym art. 13 część A ust. 1 lit. b).

- 16 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że szósta dyrektywa wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, także dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. wyrok Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 17 Artykuł 13 wspomnianej dyrektywy przewiduje jednak zwolnienia niektórych rodzajów działalności. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że zwolnienia, o których mowa w tym przepisie, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. wyrok Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże wykładnia tych pojęć musi być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system podatku VAT. Powyższa zasada ścisłej wykładni nie oznacza więc, że pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. wyrok Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 Jeśli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, mogą one być objęte zwolnieniami przewidzianymi w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy. Z orzecznictwa wynika, iż art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy świadczeń przeprowadzonych w warunkach szpitalnych, podczas gdy ten sam ust. 1 lit. c) obejmuje świadczenia medyczne realizowane poza szpitalem, zarówno w mieszkaniu prywatnym osoby świadczącej usługi, mieszkaniu pacjenta, czy też w jakimkolwiek innym miejscu (zob. podobnie wyroki: Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 36; CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 27).
- 20 W odniesieniu w szczególności do pojęcia „opieki medycznej” zawartego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy oraz pojęcia „świadczeń opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, Trybunał już wielokrotnie orzekał, że te dwa pojęcia odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozowaniu, leczeniu i w miarę możliwości wyleczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (zob. wyrok Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 Wynika stąd, że świadczenia o charakterze medycznym, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia osób, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy. W związku z tym, o ile przepis ten ma odrębne zakresy stosowania, jego celem jest uregulowanie wszystkich zwolnień świadczeń medycznych w znaczeniu ścisłym (zob. wyrok Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 30, 31, a także przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 O ile „opieka medyczna” oraz „świadczenia opieki medycznej” powinny mieć cel terapeutyczny, o tyle jednak niekoniecznie wynika z tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie (zob. wyrok CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 23 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że działalność taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, czyli przewóz organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów, nie stanowi w sposób oczywisty „opieki medycznej” lub „świadczeń opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy, ponieważ nie jest objęta świadczeniami medycznymi, których bezpośredni i rzeczywisty cel polega na diagnozie, leczeniu lub wyleczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia lub których rzeczywisty cel polega na ochronie zdrowia, utrzymaniu bądź przywróceniu dobrego stanu zdrowia (zob. podobnie wyrok *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 43).
- 24 Poza tym Trybunał już orzekł, że w przeciwieństwie do treści art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy treść art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy nie zawiera żadnego odniesienia do działalności ściśle związanej z opieką medyczną, mimo iż przepis ten następuje bezpośrednio po art. 13 część A ust. 1 lit. b) i że tym samym pojęcie „działalności ściśle związanej z opieką medyczną” nie ma żadnego znaczenia w odniesieniu do wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 32).
- 25 Tym samym, podobnie jak wszystkie strony, które przedłożyły uwagi w niniejszej sprawie, należy stwierdzić, że działalność taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nie może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.
- 26 Z powyższego wynika, że aby udzielić odpowiedzi na przedstawione pytania, Trybunał musi jeszcze zbadać, czy działalność, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim działalność ta zostałaby zrównana ze świadczeniami ściśle związanymi z opieką szpitalną lub medyczną. W tym celu należy zbadać wspomnianą działalność pod kątem poszczególnych kryteriów przewidzianych we wspomnianym art. 13 część A ust. 1 lit. b), z uwzględnieniem także dodatkowych kryteriów ustanowionych w art. 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.
- 27 Tak więc należy podkreślić, że z brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, iż działalność, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy tego przepisu jako świadczenie ściśle związane z opieką szpitalną lub medyczną wyłącznie w przypadku, gdy, po pierwsze, stanowi ona „działalność ściśle związaną z opieką szpitalną lub medyczną”, a po drugie, jeśli jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze.
- 28 Jeżeli chodzi o pojęcie działalności „ściśle związanej” z „opieką medyczną lub szpitalną” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, Trybunał już orzekł, że powinno ono być interpretowane w taki sposób, iż nie obejmuje ono działalności takiej jak pobranie i transport krwi, jeżeli opieka medyczna świadczona w środowisku szpitalnym, z którą ta działalność jest jedynie ewentualnie związana, ani nie jest rzeczywista, ani nie jest w trakcie, ani też nie została jeszcze zaplanowana (zob. wyrok *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 49). Stąd wynika, że przekazanie próbek nie może być zakwalifikowane jako działalność „ściśle związana” z „opieką medyczną lub szpitalną”.
- 29 W odniesieniu bowiem do świadczeń medycznych Trybunał wyjaśnił, że zważywszy cel zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jedynie świadczenie usług, które logicznie wpisują się w ramy dostarczania usług opieki szpitalnej i medycznej i które w procesie świadczenia tych usług stanowią etap niezbędny, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie służą, mogą stanowić „działalność ściśle [...] związaną” w rozumieniu tego przepisu, zważywszy, że jedynie tego rodzaju usługi mogą wpływać na koszt opieki zdrowotnej, którą omawiane zwolnienie czyni dostępną dla osób prywatnych (zob. wyrok *Ygeia*, C-394/04 i C-395/04, EU:C:2005:734, pkt 25).

- 30 Zadaniem sądu odsyłającego jest określenie – z uwzględnieniem wszystkich okoliczności zawisłych przed nim sporów – niezbędnego charakteru działalności rozpatrywanej w postępowaniu głównym.
- 31 A zatem na wypadek, gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że wspomniana działalność stanowi rzeczywiście etap niezbędny w procesie świadczenia usług opieki szpitalnej lub medycznej, aby osiągnąć cele terapeutyczne tych usług, należy ustalić, czy działalność ta jest wykonywana bądź przez podmiot prawa publicznego, bądź na warunkach porównywalnych z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne lub inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze.
- 32 Jest bezsporne, że przewoźnik taki, którego dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, nie może być uznany za „podmiot prawa publicznego” ani za „szpital”, „ośrodek medyczny” lub „ośrodek diagnostyczny”, który prowadzi działalność w warunkach porównywalnych z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.
- 33 Tak więc należy ustalić, czy taki przewoźnik może być objęty pojęciem „innych oficjalnie uznanych placówek o podobnym charakterze” wykonujących rozpatrywaną działalność w takich samych warunkach w rozumieniu wspomnianego przepisu.
- 34 W tym zakresie jest bezsporne, że Nathalie De Fruytier wykonuje samodzielnie działalność polegającą na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do różnych szpitali i laboratoriów, ale jej przedsiębiorstwo nie może być uznane za placówkę „o podobnym charakterze” do tych, które zamówiły świadczone przez nią usługi przewozowe.
- 35 Z orzecznictwa dotyczącego kwalifikacji podmiotu jako placówki „o podobnym charakterze” co szpitale oraz ośrodki medyczne i diagnostyczne w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, że w szczególności pojęcie „placówki” sugeruje istnienie zindywidualizowanego podmiotu pełniącego określone zadanie (zob. wyrok Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 18). Trybunał orzekł także, że prywatne laboratorium należy uznać za placówkę „o podobnym charakterze” co „szpitale” oraz „ośrodki medyczne i diagnostyczne” w rozumieniu tego przepisu, o ile analizy te z uwagi na przyświecający im cel terapeutyczny wchodzą w zakres pojęcia „opieki medycznej” przewidzianego w tym przepisie (zob. wyroki: L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 18, 35; a także CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, pkt 60).
- 36 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że przewoźnik wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, taki jak Nathalie De Fruytier, nie jest, w odróżnieniu w szczególności od prywatnego laboratorium wykonującego diagnostyczne analizy medyczne o celu terapeutycznym, zindywidualizowanym podmiotem pełniącym określone zadanie tego samego rodzaju co szpitale lub ośrodki medyczne i diagnostyczne. Tak więc taki przewoźnik nie może być uznany za „placówkę o podobnym charakterze” co szpitale lub te ośrodki w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, a tym samym nie może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy tego przepisu.
- 37 Wbrew twierdzeniom Nathalie De Fruytier zasada neutralności podatkowej nie może podważyć tego wniosku. Jak już Trybunał orzekł, zasada ta nie może prowadzić do poszerzenia zakresu zwolnienia w braku jednoznacznego oparcia w brzmieniu przepisu, zważywszy, że wspomniana zasada nie jest normą prawa pierwotnego, od której może zależeć ważność zwolnienia, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować łącznie z zasadą ścisłej wykładni zwolnień (zob. wyrok Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Wreszcie, ponieważ działalność rozpatrywana w postępowaniu głównym nie spełnia kryteriów przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nie należy badać kryteriów znajdujących się w art. 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

- 39 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywanej przez osobę trzecią prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą na rzecz klinik i laboratoriów, której świadczenia są objęte zwrotem z systemu zabezpieczeń społecznych. W szczególności taka działalność nie może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT z tytułu świadczeń ściśle związanych ze świadczeniami o charakterze medycznym, takimi jak przewidziane we wspomnianym art. 13 część A ust. 1 lit. b), ponieważ ta prowadząca samodzielnie działalność gospodarczą osoba trzecia nie może być uznana za „podmiot prawa publicznego” ani za „szpital”, „ośrodek medyczny”, „ośrodek diagnostyczny”, ani za żadną inną „oficjalnie uznaną placówkę o podobnym charakterze” prowadzącą działalność w warunkach porównywalnych z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego.

### **W przedmiocie kosztów**

- 40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) i c) 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 nie ma on zastosowania do działalności polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywanej przez osobę trzecią prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą na rzecz klinik i laboratoriów, której świadczenia są objęte zwrotem z systemu zabezpieczeń społecznych. W szczególności taka działalność nie może korzystać ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu świadczeń ściśle związanych ze świadczeniami o charakterze medycznym, takimi jak przewidziane we wspomnianym art. 13 część A ust. 1 lit. b), ponieważ ta prowadząca samodzielnie działalność gospodarczą osoba trzecia nie może być uznana za „podmiot prawa publicznego” ani za „szpital”, „ośrodek medyczny”, „ośrodek diagnostyczny”, ani za żadną inną „oficjalnie uznaną placówkę o podobnym charakterze” prowadzącą działalność w warunkach porównywalnych z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego.**

Podpisy