

Sprawa C-106/05

L.u.P. GmbH

przeciwko

Finanzamt Bochum-Mitte

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia z opodatkowania – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) i ust. 2 lit. a) – świadczenie opieki medycznej przez podmioty inne niż podmioty prawa publicznego – świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodu medycznego – Wykonywanie analiz laboratoryjnych przez laboratorium będące podmiotem prawa prywatnego, poza placówką medyczną, zgodnie z zaleceniem lekarza ogólnego – Warunki zwolnienia z opodatkowania – Swoboda uznania państw członkowskich – Granice

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 7 marca 2006 r. I-0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 8 czerwca 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i ust. 2 lit. a))

Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że analizy laboratoryjne, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym, a które 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.

W istocie świadczenia medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania będącego przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w tym przepisie. Analizy laboratoryjne, których wykonanie 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.

Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i ust. 2 lit. a) szóstej 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, różni się od warunków stosowanych w przypadku działalności ściśle związanej z opieką

medyczn? w rozumieniu pierwszego z tych przepisów. Do s?du krajowego nale?y jednak?e zbadanie, czy pa?stwa cz?onkowskie, które na?o?y?y takie warunki, nie naruszy?y granic swobodnego uznania, stosuj?c zasady wspólnotowe, a w szczególno?ci zasad? równego traktowania, której wyrazem jest w zakresie podatku od warto?ci dodanej zasada neutralno?ci podatkowej.

Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy sprzeciwia si? zatem temu, aby ustawodawstwo krajowe uzale?nia?o zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych od spe?nienia warunku, aby by?y one wykonywane pod kontrol? lekarsk?. W rzeczywisto?ci zawarte w tym przepisie poj?cie „opieki medycznej” obejmuje nie tylko ?wiadczenia zrealizowane bezpo?rednio przez lekarzy lub przez innych pracowników s?u?by zdrowia pod kontrol? lekarsk?, lecz równie? ?wiadczenia paramedyczne w o?rodku szpitalnym, które zosta?y zrealizowane na wy??czn? odpowiedzialno?? osób nieb?d?cych lekarzami.

Natomiast przepis ten nie sprzeciwia si? temu, aby to samo ustawodawstwo uzale?nia?o zwolnienie z opodatkowania tych w?a?nie analiz od spe?nienia warunku, ?e co najmniej 40% z nich b?dzie wykonywane na rzecz osób ubezpieczonych w instytucji ubezpiecze? spo?ecznych. W celu okre?lenia, czy podmioty prawa prywatnego mog? by? oficjalnie uznane do celów zastosowania zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, w?adze krajowe zgodnie z prawem wspólnotowym oraz pod kontrol? s?dów krajowych mog? bowiem uwzgl?dni? w szczególno?ci – poza tym, ?e dzia?alno?? danego podatnika ma charakter interesu ogólnego oraz tym, ?e z analogicznego uznania korzystaj? ju? inni podatnicy wykonuj?cy t? sam? dzia?alno?? – okoliczno??, i? to ostatecznie kasy chorych lub inne instytucje ubezpiecze? spo?ecznych ponosz? znaczne cz??? kosztów rzeczonych ?wiadcze?.

(por. pkt 29, 30, 48, 51, 53, 55 i sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 8 czerwca 2006 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia z opodatkowania – Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) oraz ust. 2 lit. a) – ?wiadczenie opieki medycznej przez podmioty inne ni? podmioty prawa publicznego – ?wiadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodu medycznego – Wykonywanie analiz laboratoryjnych przez laboratorium b?d?ce podmiotem prawa prywatnego, poza placówk? medyczn?, zgodnie z zaleceniem lekarza ogólnego – Warunki zwolnienia z opodatkowania – Swoboda uznania pa?stw cz?onkowskich – Granice

W sprawie C?106/05

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 25 listopada 2004 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 3 marca 2005 r., w post?powaniu:

L.u.P. GmbH

przeciwko

Finanzamt Bochum-Mitte,

TRYBUNA (trzecia izba),

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

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.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 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: ujednolicona podstawa 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 cz. 1 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[?] szpitaln[?] i medyczn[?], jak równie? dzia?alno?? jej towarzysz?ca [?]ci?le z ni? zwi?zan[?], wykonywan[?] przez instytucje zarz?dzane wed?ug prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

c) ?wiadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, okre?lonych przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie”.

4 Artyku? 13 cz??? A ust. 2 lit. a) tiret trzecie szóstej dyrektywy stanowi:

„2. a) Pa?stwa cz?onkowskie mog? przyzna? zwolnienia od podatku innym instytucjom [podmiotom], które nie s? instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, wed?ug ust. 1, lit. b), [...] w oparciu o jeden lub wi?cej z nast?puj?cych warunków:

[...]

– [omawiane podmioty] pobieraj? op?aty zatwierdzone przez w?adze publiczne b?d? op?aty ich nieprzewy?szaj?ce lub te? w odniesieniu do tych us?ug, które nie wymagaj? zatwierdzenia, pobieraj? op?aty ni?sze ni? pobierane za podobne us?ugi przez przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz?, obj?te podatkiem od warto?ci dodanej”.

Ustawodawstwo krajowe

5 Paragraf 4 pkt 14 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „UStG”) stanowi, ?e zwolnienie z opodatkowania obejmuje „czynno?ci zwi?zane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, fizjoterapeuty, kinezyterapeuty, po?o?nej lub ka?d? inn? dzia?alno?? medyczn? o podobnym charakterze w rozumieniu art. 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), a tak?e wykonywanie zawodu chemika klinicznego”.

6 Zdaniem s?du krajowego, na przepis ten mo?e si? powo?a? laboratorium lekarskie, które przybra?o form? prawn? spółki z ograniczon? odpowiedzialno?ci? (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). W rzeczywisto?ci Bundesverfassungsgericht jest zdania, ?e zasada równego traktowania sprzeciwia si? wszelkiej ró?nicy w traktowaniu w zakresie zwolnienia z podatku VAT, która by?aby konsekwencj? samej formy prawnej spółki.

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

„Wśród czynno?ci, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 1–3, zwolnieniu podlegaj?:

[...]

16. czynno?ci ?ci?le zwi?zane z korzystaniem z us?ug szpitali, klinik ?wiadcz?cych us?ugi specjalistyczne w zakresie bada? maj?cych na celu wczesne wykrycie choroby i innych placówek opieki medycznej, diagnostyki lub bada? lekarskich, [...] w przypadku gdy:

[...]

c) w odniesieniu do klinik ?wiadcz?cych us?ugi specjalistyczne w zakresie bada? maj?cych na celu wczesne wykrycie choroby oraz innych placówek opieki medycznej, diagnostyki lub bada? lekarskich ?wiadczenie us?ug odbywa si? pod kontrol? lekarsk?, 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 zlecieli 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 świadcząca 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 ciężką [...] związaną” z „opieką medyczną”, wykonywaną przez „szpitale” w rozumieniu art. 13 cz. III 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 cz. III 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 Kügler, 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 cz. III A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy analizy laboratoryjne stanowią działalność ciężką związaną z opieką medyczną, to usługi świadczone przez lekarzy, którzy zalecili wykonanie omawianych analiz, są jego zdaniem zwolnione z opodatkowania na mocy art. 13 cz. III A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Przepis ten nie ma zatem zastosowania do działalności ciężkiej związanej z opieką medyczną.

16 Zdaniem sądu krajowego przy założeniu, że świadczenia te byłyby zwolnione z opodatkowania na mocy art. 13 cz. III A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, transpozycja dokonana przez § 4 pkt 16 lit. c) UStG należałoby uznać za niewłaściwą. Ponadto sąd ten usiuguje do cieć,

czy gdyby ?wiadczania te by?y obj?te zakresem art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy, mo?na by odmówi? zwolnienia z opodatkowania dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? szpitaln? i medyczn?, opieraj?c si? na przes?ankach przewidzianych w tym ust?pie i w ust?pie drugim tego artyku?u, podczas gdy sama opieka medyczna podlega zwolnieniu z opodatkowania, nawet je?eli nie spe?nia tych warunków. Z pewno?ci? tre?? art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) pozwala jego zdaniem na zastosowanie takiej wyk?adni. Jednak?e przewidziany w tym przepisie warunek dotycz?cy uprawnionych placówek medycznych mo?na by równie? interpretowa? tak, ?e odnosi si? on wy??cznie do opieki szpitalnej i medycznej, a nie do dzia?alno?ci ?ci?le z ni? zwi?zanej. Ponadto je?eli do dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? szpitaln? i medyczn? zosta?yby zastosowane surowsze wymogi zwolnienia z opodatkowania, dost?p do opieki medycznej i szpitalnej by?by bardziej utrudniony. Sytuacja ta by?aby równie? sprzeczna z zasad? neutralno?ci podatkowej, poniewa? szpitale, a tak?e o?rodki medyczne i diagnostyczne, znalaz?yby si? w sytuacji mniej korzystnej pod wzgl?dem podatkowym, gdyby nie wykonywa?y same analiz laboratoryjnych.

17 W tych okoliczno?ciach Bundesgerichtshof postanowi? zwiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u o udzielenie odpowiedzi na nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i ust. 2 [szóstej dyrektywy] dopuszcza uzale?nienie zwolnienia z podatku analiz laboratoryjnych zaleconych przez lekarzy ogólnych od wskazanych tam warunków równie? wtedy, gdy opieka medyczna ?wiadczona przez lekarzy jest niezale?nie od tego zwolniona od podatku?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Swoim pytaniem s?d krajowy zmierza w zasadzie do ustalenia warunków, od których spe?nienia art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy pozwala uzale?ni? przyznanie zwolnienia od podatku VAT w zakresie analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratoria b?d?ce podmiotami prawa prywatnego, poza placówk? medyczn?, na zalecenie lekarza ogólnego.

19 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y przede wszystkim sprawdzi?, czy – jak zak?ada s?d krajowy – przepis ten rzeczywi?cie zezwala pa?stwowym cz?onkowskim, podobnie jak to czyni? wskazane przepisy krajowe, na zwolnienie takich analiz laboratoryjnych, a je?li tak, to nale?y równie? sprawdzi?, od jakich warunków mo?na uzale?ni? przyznanie tego zwolnienia.

W przedmiocie zwolnienia z opodatkowania ?wiadcze? b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym

20 Jak zauwa?a s?d krajowy, przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy zwolnienie z opodatkowania mo?e obejmowa? ?wiadczania o charakterze medycznym.

21 Wed?ug art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z opodatkowania w szczególno?ci opiek? medyczn? i dzia?alno?? ?ci?le z ni? zwi?zan? wykonywan? przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze. Natomiast ust. 1 lit. c) tego artyku?u przewiduje zwolnienie z opodatkowania ?wiadczenia opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych, okre?lonych przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie.

22 Wed?ug orzecznictwa Trybuna?u kryterium, które nale?a?oby uwzgl?dni? w celu okre?lenia zakresu stosowania tych dwóch przypadków zwolnienia z opodatkowania, jest w mniejszym stopniu powi?zane z rodzajem ?wiadczenia ni? z miejscem jego realizacji. W rzeczywisto?ci art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy zwalnia z opodatkowania ?wiadczenia obejmuj?ce swym zakresem ca?okszta?t opieki medycznej w placówkach realizuj?cych cele spo?eczne, 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 ciężką [...] związanej” z opieką medyczną w rozumieniu art. 13 cz. 1 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) tego artykułu. W rzeczywistości, jeżeli taka sytuacja miałaby miejsce, rzeczne analizy zostałyby zwolnione z opodatkowania na mocy szóstej dyrektywy niezależnie od miejsca ich wykonania, nawet jeżeli ten ostatni przepis nie przewiduje w sposób wyraźny zwolnienia z opodatkowania działalności ciężkiej związanej z opieką medyczną (zob. na ten temat ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 47).

24 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlegać ciszej 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 służyły 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 cz. 1 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 Jeżeli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, z orzecznictwa wynika, iż zamieszczone w art. 13 cz. 1 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 ściśleym znaczeniu (ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 36).

27 W konsekwencji oba pojęcia „opieki medycznej” oraz „świadczeń opieki medycznej” zawarte odpowiednio w art. 13 cz. 1 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. Jeżeli chodzi o Komisję,

to twierdzi ona jednocześnie, że – zgodnie z funkcjonalną i teleologiczną wykładnią odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy – laboratorium wykonującego takie analizy nie może utożsamiać z ośrodkiem diagnostycznym, ponieważ omawiane analizy są wyłącznie postawieniu diagnozy oraz – zgodnie z wykładnią systemową tych samych przepisów – z racji tego, że analizy te pozwalają na postawienie diagnozy i stanowi jej nieodłączną część, że może być ona uznana za opiekę medyczną.

29 Należy w tym zakresie przypomnieć, że nawet jeżeli „opiece medycznej” oraz „świadczeniom opieki medycznej” powinien przywiecać cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie dowodzi to tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wskie znaczenie. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, wykonane zapobiegawczo świadczenia medyczne mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania z tytułu art. 13 cz. 1 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 wycenienie omawianych świadczeń w zakres pojęcia „opieki medycznej” i „świadczonych usług opieki medycznej” jest zgodne z celem redukcji kosztów opieki medycznej, który przywieca zarówno przewidzianemu w art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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 dopuściły tak 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, mogą być uznane za „opiekę medyczną” w rozumieniu art. 13 cz. 1 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 wyk?adnia ta jest zgodna z zasad? neutralno?ci podatkowej, która sprzeciwia si? temu, aby ?wiadczenie podobnych us?ug, które s? wzgl?dem siebie konkurencyjne, by?o traktowane w ró?ny sposób z punktu widzenia podatku VAT (wyrok z dnia 23 pa?dziernika 2003 r. w sprawie C?109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I?12691, pkt 20, a tak?e ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 54). W rzeczywisto?ci zasada ta zosta?aby naruszona, gdyby analizy laboratoryjne, których wykonanie zosta?o zalecone przez lekarzy ogólnych, podlega?y ró?nemu opodatkowaniu w zale?no?ci od miejsca ich wykonywania, podczas gdy ich jako?? by?aby taka sama, z uwagi na wykszta?cenie danyh us?ugodawców (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Dornier, pkt 49, oraz z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach po??czonych 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 jako?ci instytucji ?wiadczc?cych us?ugi b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym

33 Jak wynika w tym wypadku z postanowienia odsy?aj?cego, analizy laboratoryjne, b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, nie s? wykonywane w gabinecie lekarza ogólnego, który zaleci? ich wykonanie. W tych okoliczno?ciach nale?y zbada?, czy omawiane analizy mog? podlega? art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

34 Zdaniem Komisji, laboratorium takiego jak to b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie mo?na zakwalifikowa? jako szpitala ani te? jako „o?rod[ka] medyczn[ego] i diagnostyczn[ego]” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Nie mo?na równie? uzna? takiego laboratorium za placówk? „o podobnym charakterze”, z uwagi na to ?e – jak wynika z systematyki tego przepisu – odwo?uje si? on do instytucji o rozbudowanym schemacie organizacyjnym. Wreszcie niemo?liwe jest równie? oficjalne uznanie tego laboratorium za o?rodek diagnostyczny, poniewa? wy??cznym celem tych analiz jest umo?liwienie postawienia diagnozy.

35 Takiej argumentacji nie mo?na przyj??. W rzeczy samej, skoro analizy laboratoryjne z uwagi na przy?wiecaj?cy im cel terapeutyczny wchodz? w zakres poj?cia „opieki medycznej”, które zosta?o przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, laboratorium nale?y uzna? za instytucj? „o podobnym charakterze”, co „szpitale” oraz „o?rodki medyczne i diagnostyczne” w rozumieniu tego przepisu.

36 Zreszt?, jak wynika z pkt 31 i 32 niniejszego wyroku, zarówno cel obni?enia kosztów opieki medycznej, o której mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy, jak i zasada neutralno?ci podatkowej sprzeciwiaj? si? temu, aby analizy laboratoryjne podlega?y ró?nemu opodatkowaniu podatkiem VAT w zale?no?ci od miejsca ich wykonywania, podczas gdy ich jako?? by?aby taka sama, z uwagi na wykszta?cenie danyh us?ugodawców.

37 Tez? Komisji, ?e z orzecznictwa w zakresie zwolnie? z opodatkowania wynika, i? zwolnieniu z opodatkowania nie podlegaj? czynno?ci zrealizowane na wcze?niejszym etapie obrotu w stosunku do tych, które zosta?y wykonane przez ostatniego us?ugodawc? (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, ?e zakres stosowania art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje jedynie analizy laboratoryjne, które zosta?y wykonane przez laboratoria na rachunek pacjentów w ramach bezpo?redniego stosunku zobowi?zaniowego, jaki zosta? nawi?zany z tymi ostatnimi, nale?y odrzuci?, poniewa? orzecznictwo to odnosi si? równie? do wyk?adni innych zwolnie? z opodatkowania, które ró?ni?

si? zarówno pod wzgl?dem tre?ci, 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 Trybuna? ju? orzek?, w kwestii zwolnienia z opodatkowania przekazywania przez laboratoria próbek do celów wykonania analizy laboratoryjnej, sam fakt, ?e laboratorium, które pobiera te próbki, wykonuje równie? analizy lub zleca ich podwykonawstwo innemu laboratorium, nadal ponosz?c odpowiedzialno?? wzgl?dem pacjenta, jak równie? to, ?e z uwagi na rodzaj wykonywanej analizy spoczywa na nim obowi?zek przekazania tych próbek profesjonalnemu laboratorium, jest bez znaczenia dla celów stosowania art. 13 cz??? 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, ?e kontrole lekarskie, których g?ównym celem jest umo?liwienie zapobiegania i wykrywania chorób, a tak?e monitorowanie stanu zdrowia pracowników lub ubezpieczonych, mog? spe?nia? przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy warunki dla zwolnienia z opodatkowania nawet wtedy, gdy odbywa si? to na wniosek osób trzecich.

39 Z przedstawionych powy?ej uwag wynika, ?e analizy laboratoryjne wykonywane przez laboratorium b?d?ce podmiotem prawa prywatnego, takie jak to, którego dotyczy post?powanie przed s?dem krajowym, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym, mog? zosta? obj?te przewidzianym w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy zwolnieniem z opodatkowania opieki medycznej.

40 Nale?y zatem zbada?, od jakich warunków mo?na na mocy tego przepisu uzale?ni? przyznanie zwolnienia z opodatkowania.

W przedmiocie warunków zwolnienia z opodatkowania

41 Z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, ?e przewidziane w tym przepisie poj?cie „inne [...] placówki o podobnym charakterze” obejmuje laboratoria b?d?ce podmiotami prawa prywatnego, takie jak to, którego dotyczy post?powanie przed s?dem krajowym, które nale?y „oficjalnie uzna?”, aby mog?y one skorzystać z zawartego w tej dyrektywie zwolnienia z opodatkowania.

42 Zgodnie z tym, co Trybuna? ju? orzek?, art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nie okre?la warunków ani te? sposobów takiego uznania. W zwi?zku z powy?szym, ustalenie zasad, wed?ug których mo?liwe b?dzie przyznanie owym podmiotom takiej kwalifikacji, pozostaje zasadniczo domen? prawa krajowego ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego. Pa?stwa cz?onkowskie dysponuj? swobod? uznania w tym zakresie (zob. ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 64 i 81).

43 Ponadto art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy zezwala na to, aby pa?stwa cz?onkowskie przyzna?y zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. b) innym podmiotom nieb?d?cym podmiotami prawa publicznego, uzale?niaj?c przyznanie tego zwolnienia od spe?nienia jednego lub kilku warunków, które zosta?y wymienione w dalszej cz???ci tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 65). Pa?stwa cz?onkowskie mog? swobodnie ustanowi? dodatkowo owe fakultatywne warunki w celu przyznania okre?lonych zwolnie? (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 38).

44 Jak wynika z tre?ci pytania prejudycjalnego, s?d krajowy zastanawia si?, czy owe przepisy zezwalaj? na przyznanie zwolnienia z opodatkowania analiz laboratoryjnych, takich jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, uzale?niaj?c je od spe?nienia 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 cz. 2 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 cz. 2 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 takiej opieki 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 odsyłanego wynika, że ustawodawstwo krajowe uzależnia zwolnienie z opodatkowania analiz laboratoryjnych wykonywanych przez laboratorium, takie jak to było 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 dotyczyły 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 cz. 2 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, wykluczając zastosowanie tych warunków w przypadku innych podmiotów.

51 Następnie, w zakresie w jakim ustawodawstwo krajowe uzależniałoby zwolnienie z opodatkowania opieki medycznej, takiej jak ta była 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 państwu członekowskim w art. 13 cz. 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 wyjątkowo 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 cz. 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 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, wadze 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 tę samą działalność – okoliczności, iż to ostatecznie kasy chorych lub inne instytucje ubezpieczeń społecznych ponoszą znaczne koszty rzeczonych świadczeń (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 72 i 73).

54 Zatem nakładajęć 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 rzeczowego 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 cz. 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 placówkami medycznymi, 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 cz. 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, różni się od warunków stosowanych w przypadku działalności częściowo związanej z opieką medyczną w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

– Artykuł 13 cz. 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 placówkami medycznymi, 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 cz. 1 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: ujednolicona podstawa 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 placówkami medycznymi, 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 cz. 1 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, różni się od warunków stosowanych w przypadku działalności związanej z opieką medyczną w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

Artykuł 13 cz. 1 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 placówkami medycznymi, 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 ubezpieczeniowej.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.