

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 2 lipca 2015 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) – Opieka szpitalna i medyczna – Działalność ściśle związana – Działalność polegająca na przewożeniu 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:

państwo belgijskie

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,

podjęwszy, 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 cz. 1 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 j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy państwem belgijskim a Nathalie De Fruytier w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) działalności polegającej na przewożeniu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów, którą zainteresowana wykonuje samodzielnie.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 13 cz. 1 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) opiekę szpitalną i medyczną, jak również jej towarzyszącą [ciężką z nią związaną], wykonywaną 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 cz. 1 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 cz. 1 ust. 1 lit. b) innym podmiotom, które nie są podmiotami prawa publicznego.

5 Wspomniany art. 13 cz. 1 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), jeżeli:

- 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 działalnościami przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętą 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 cz. 1 A szóstej dyrektywy dotyczący zwolnienia z podatku VAT na rzecz niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym. Przepis ten stanowi:

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

[...]

2) lekarzy, stomatologów, kinezyterapeutów, położone, pielęgniarzy i pielęgniarki, opiekunów medycznych i opiekuńki medyczne, domowych opiekunów medycznych, masażyści i masażystki, 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) dostawa organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 Nathalie De Fruytier wykonuje samodzielnie działalność polegającą na przewożeniu 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 twierdzenia 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. skierowaną do Trybunału Sprawiedliwości pytanie prejudycjalne dotyczyło wykładni art. 13 cz. 1 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 przewożeniu 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 cz. 1 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 cz. 1 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 cz. 1 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 prowadzący 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 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 przewożeniu próbek i organów do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywana przez osobę trzecią prowadzącą samodzielnie 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 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) [szóstej dyrektywy]?

3) Czy zawarte w art. 13 cz. 1 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 przewożeniu 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 należą zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 lit. b) lub c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do działań polegających na przewożeniu organów i próbek pochodzących od ludzi do celów przeprowadzenia analizy medycznej albo zapewnienia opieki medycznej lub terapeutycznej, wykonywanej przez osobę trzecią prowadzącą samodzielnie działania gospodarcze 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 cz. 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 są ujęte 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 są owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza 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 Jeżeli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, mogą one być objęte zwolnieniami przewidzianymi w art. 13 cz. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy. Z orzecznictwa wynika, iż art. 13 cz. 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 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy oraz pojęcia „świadczeń opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. c) tej dyrektywy, Trybunał już wielokrotnie orzeka, że te dwa pojęcia odnoszą się do świadczeń, które są ujęte w 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 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy. W zwi?zku z tym, o ile przepis ten ma odr?bne zakresy stosowania, jego celem jest uregulowanie wszystkich zwolnie? ?wiadcze? medycznych w znaczeniu ?cis?ym (zob. wyrok Klinikum Dortmund, C?366/12, EU:C:2014:143, pkt 30, 31, a tak?e przytoczone tam orzecznictwo).

22 O ile „opieka medyczna” oraz „?wiadczenia opieki medycznej” powinny mie? cel terapeutyczny, o tyle jednak niekoniecznie wynika z tego, ?e nale?y nada? terapeutycznemu celowi ?wiadczenia szczególnie w?skie znaczenie (zob. wyrok CopyGene, C?262/08, EU:C:2010:328, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W niniejszym przypadku nale?y stwierdzi?, ?e dzia?alno?? taka jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, czyli przewóz organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów, nie stanowi w sposób oczywisty „opieki medycznej” lub „?wiadcze? opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy, poniewa? nie jest obj?ta ?wiadczeniami medycznymi, których bezpo?redni i rzeczywisty cel polega na diagnozie, leczeniu lub wyleczeniu chorób lub zaburze? zdrowia lub których rzeczywisty cel polega na ochronie zdrowia, utrzymaniu b?d? przywróceniu dobrego stanu zdrowia (zob. podobnie wyrok Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, pkt 43).

24 Poza tym Trybuna? ju? orzek?, ?e w przeciwie?stwie do tre?ci art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy tre?? art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy nie zawiera ?adnego odniesienia do dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? medyczn?, mimo i? przepis ten nast?puje bezpo?rednio po art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i ?e tym samym poj?cie „dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? medyczn?” nie ma ?adnego znaczenia w odniesieniu do wyk?adni art. 13 cz??? 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 przedo?y?y uwagi w niniejszej sprawie, nale?y stwierdzi?, ?e dzia?alno?? taka jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym nie mo?e korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

26 Z powy?szego wynika, ?e aby udzieli? odpowiedzi na przedstawione pytania, Trybuna? musi jeszcze zbada?, czy dzia?alno??, taka jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, mo?e korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim dzia?alno?? ta zosta?aby zrównana ze ?wiadczeniami ?ci?le zwi?zanymi z opiek? szpitaln? lub medyczn?. W tym celu nale?y zbada? wspomnian? dzia?alno?? pod k?tem poszczególnych kryteriów przewidzianych we wspomnianym art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b), z uwzgl?dnieniem tak?e dodatkowych kryteriów ustanowionych w art. 13 cz??? A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy.

27 Tak wi?c nale?y podkre?li?, ?e z brzmienia art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, i? dzia?alno??, taka jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, mo?e korzystać ze zwolnienia z podatku VAT na mocy tego przepisu jako ?wiadczenie ?ci?le zwi?zane z opiek? szpitaln? lub medyczn? wy?cznie w przypadku, gdy, po pierwsze, stanowi ona „dzia?alno?? ?ci?le zwi?zan? z opiek? szpitaln? lub medyczn?”, a po drugie, je?li jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z warunkami obowi?zuj?cymi podmioty prawa publicznego, przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze.

28 Je?eli chodzi o poj?cie dzia?alno?ci „?ci?le zwi?zanej” z „opiek? medyczn? lub szpitaln?” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, Trybuna? ju? orzek?, ?e powinno ono by? interpretowane w taki sposób, i? nie obejmuje ono dzia?alno?ci takiej jak pobranie i transport krwi, je?eli opieka medyczna ?wiadczona w ?rodowisku szpitalnym, z któr? ta dzia?alno?? jest jedynie ewentualnie zwi?zana, ani nie jest rzeczywista, ani nie jest w trakcie, ani te? nie zosta?a

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 działanie „ciężkie związane” z „opieką medyczną lub szpitalną”.

29 W odniesieniu bowiem do świadczeń medycznych Trybunał wyjaśnił, że zważywszy cel zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 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 stanowi etap niezbędnym, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie są, mogą stanowić „działanie ciężkie [...] związane” w rozumieniu tego przepisu, zważywszy, że jedynie tego rodzaju usługi mogą wpłynąć na koszt opieki zdrowotnej, której omawiane zwolnienie czyni dostępne 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 działania ci rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

31 A zatem na wypadek, gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że wspomniana działanie stanowi rzeczywiście etap niezbędnym w procesie świadczenia usług opieki szpitalnej lub medycznej, aby osiągnąć cele terapeutyczne tych usług, należy ustalić, czy działanie 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 działanie w warunkach porównywalnych z warunkami obowiązującymi podmioty prawa publicznego w rozumieniu art. 13 cz. 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 rozpatrywane działanie w takich samych warunkach w rozumieniu wspomnianego przepisu.

34 W tym zakresie jest bezsporne, że Nathalie De Fruytier wykonuje samodzielnie działanie polegające na przewożeniu 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 cz. 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 wchodzi 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 działanie gospodarcze, taki jak Nathalie De Fruytier, nie jest, w odróżnieniu w szczególności od prywatnego laboratorium wykonującego diagnostyczne analizy medyczne o celu

terapeutycznym, zindywidualizowanym podmiotem prawnym 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 cz. 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 wartość zwolnienia, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować ściśle z zasadą ciszej wykładni zwolnienia (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 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nie należy badać kryteriów znajdujących się w art. 13 cz. 2 lit. b) tej dyrektywy.

39 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 13 cz. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności polegającej na przewożeniu 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 cz. 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 „adnówkę” „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 cz. 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 należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności polegającej na przewożeniu 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 cz. 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

**Wadn? inn? „oficjalnie uznan? placówk? o podobnym charakterze” prowadz?c?
dzia?alno?? w warunkach porównywalnych z warunkami obowi?zuj?cymi podmioty prawa
publicznego.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.