

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 7 marca 2006 r.(1)

Sprawa C-106/05

L.u.P. GmbH

przeciwko

Finanzamt Bochum-Mitte

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

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 lit. b) i c) oraz art. 13 cz. 2 ust. 2 – świadczenie opieki medycznej – świadczenie opieki medycznej w ramach wykonywania zawodu medycznego – Wykonywanie analiz laboratoryjnych przez laboratorium zgodnie z zaleceniem lekarza ogólnego

1. W ramach niniejszego odwołania prejudycjalnego Bundesfinanzhof (Niemcy) zwraca się do Trybunału z pytaniem dotyczącym wykładni 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(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2. Pytanie dotyczy konkretnie wykładni art. 13 cz. 1 lit. b) i c) oraz art. 13 cz. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy i zmierza do określenia warunków, od których państwa członkowskie mogą uzależnić zwolnienie od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) analiz laboratoryjnych wykonywanych przez zewnętrzne, prywatne laboratoria zgodnie z zaleceniem lekarskim.

I – Okoliczności faktyczne, ramy prawne i pytania przedłożone Trybunałowi

3. L.u.P. GmbH (zwana dalej „L.u.P.”) jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego, której jedynym wspólnikiem jest doktor medycyny laboratoryjnej Ingo Scharmann. L.u.P. wykonywała analizy laboratoryjne w imieniu dwóch stowarzyszeń laboratoriów, z którymi związani są lekarze ogólni. Zlecali oni wykonanie tych analiz w ramach sprawowanej przez nich opieki medycznej.

4. Finanzamt, Bochum-Mitte (zwany dalej „Finanzamt”) uznał, że świadczenia wykonywane przez L.u.P. na rzecz stowarzyszeń laboratoriów podlegają opodatkowaniu z tytułu podatku VAT. Decyzja o odmowie zwolnienia od podatku VAT została potwierdzona przez Finanzgericht, który stwierdził, że zgodnie z § 4 pkt 16 lit. c) Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „UStG”) L.u.P. była z pewnością podmiotem, który można określić jako „inną

placówek? świadczeń? usług w zakresie badań lekarskich”, lecz wykonywane przez nie świadczenia nie były w rozumieniu tego przepisu realizowane „pod kontrolą lekarską”. L.u.P. nie przedstawiła reszty dowodów na to, by w minionym roku kalendarzowym co najmniej 40% świadczeń zrealizowanych zostało na rzecz osób wymienionych w § 4 pkt 15 lit. b) UstG.

5. Paragraf 4 pkt 16 lit. c) UstG stanowi:

„Zgodnie z § 4 pkt 16 UstG zwolnieniu podlegają czynności, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1–3, które są ściśle związane z korzystaniem z usług szpitali, klinik świadczących usługi specjalistyczne w zakresie badań mających na celu wczesne wykrycie choroby i innych placówek opieki medycznej, diagnostyki lub badań lekarskich, w przypadku gdy:

[...]

c) w odniesieniu do klinik świadczących usługi specjalistyczne w zakresie badań mających na celu wczesne wykrycie choroby oraz innych placówek opieki medycznej, diagnostyki lub badań lekarskich świadczenie usług odbywa się pod kontrolą lekarską, a w poprzednim roku co najmniej 40% usług zostało wykonanych na rzecz osób, które zostały wymienione w pkt 15 lit. b) [...]”.

6. Osobami wymienionymi w tym ostatnim przepisie są ubezpieczeni w instytucji zabezpieczenia społecznego, osoby korzystające z pomocy społecznej i uprawnieni do emerytury (lub ofiary wojny) wypłacanej przez instytucję zabezpieczenia społecznego.

7. Zgodnie z § 4 pkt 14 zdanie pierwsze UstG zwolnienie z opodatkowania obejmuje „czynności związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, fizjoterapeuty, kinezyterapeuty, położnej lub kadeinn? działalno?? medyczn? o podobnym charakterze w rozumieniu § 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), a także wykonywanie zawodu chemika klinicznego”.

8. Zdaniem Bundesfinanzhof na § 4 pkt 14 zdanie pierwsze UstG może się również powołać laboratorium lekarskie w formie prawnej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W rzeczywistości Bundesverfassungsgericht jest zdania, że zasada równego traktowania sprzeciwia się wszelkiej różnicy w traktowaniu w zakresie zwolnienia od podatku VAT, która byłaby konsekwencją samej formy prawnej spółki.

9. L.u.P. wniosła skargę na decyzję Finanzgericht do Bundesfinanzhof, który z kolei zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującym pytaniem:

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

10. Pytaniem tym wniesiono do Trybunału o dokonanie wykładni art. 13 cz.?? A ust. 1 szóstej dyrektywy, który stanowi:

„1. Nie naruszają 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 również działalno?? jej towarzysząc[?] [ściśle z nią

związanych], wykonywan[?] przez instytucje zarządzane według prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

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

[...].

11. Zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku innym podmiotom, które nie są podmiotami prawa publicznego, według ust. 1 lit. b) „w oparciu o jeden lub więcej” z warunków wskazanych w dalszej części tego artykułu(3).

II – Analiza

12. Trybunał miał już okazję dokonać wykładni przepisów szóstej dyrektywy, na których Bundesfinanzhof oparł się w niniejszym odesłaniu prejudycjalnym. Jednak dotychczas Trybunał nie analizował dokładnie kwestii, jaki jest dokładny zakres świadczenia usług medycznych w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz jakim warunkom państwa członkowskie mogą poddać zwolnienie od podatku VAT analiz medycznych dokonywanych w okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie.

13. W pierwszej kolejności należy upewnić się, że analizy te mogą podlegać zwolnieniu od podatku VAT. W tym celu należy ustalić, czy odpowiadają one którejś z kategorii przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) lub art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Następnie, jeżeli rozważane analizy mieszczą się w jednym z tych dwóch punktów, skieruję moją uwagę na problem określenia warunków, którym państwa członkowskie mogą poddać te zwolnienia.

A – Kwalifikacja świadczenia usług analiz laboratoryjnych przez L.u.P.

14. Po pierwsze, należy ustalić, czy analizy medyczne, takie jak te będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, można zakwalifikować jako „opiekę medyczną” lub czynności „ściśle związane” z opieką medyczną, przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b).

15. W tym celu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, którego celem jest uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT(4). Ponadto „pojęcia wykorzystane do określenia zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlegać ściślej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika”(5).

16. Należy zatem zbadać ratio legis zwolnień od podatku VAT przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy w celu określenia, jakie świadczenia mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tych przepisach. W tym zakresie jest bezsporne, że wspólnym celem zwolnień przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), jak i w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) jest zmniejszenie kosztów opieki zdrowotnej i uczynienie tej opieki łatwiej dostępną dla jednostek(6). Ze względu na takie ratio legis problemem nie jest to, czy świadczenie usług analiz medycznych może w ogólności zostać zwolnione od podatku na podstawie jednego z tych przepisów, lecz raczej to, którym konkretnie zwolnieniem są one objęte.

17. Należy w istocie zbadać, czy należy zakwalifikować świadczenie usług analiz medycznych

do jednej z kategorii przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) b) d) w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c). W rzeczywistości art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) nie tylko nie stosuje się do czynności związanych z opieką medyczną, lecz ponadto przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), w odróżnieniu od tego przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c), może być swobodnie uzależnione przez państwa członkowskie od określonych warunków, przewidzianych w art. 13 cz. 2, gdy dani usługodawcy nie są podmiotami prawa publicznego.

18. Szczegółowej kwestii, czy świadczenie usług analiz medycznych mieści się w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) b) d) w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) nie można rozstrzygnąć, uwzględniając jedynie ogólny cel tych przepisów. Pozwala to jedynie na stwierdzenie, podobnie jak to uczynił wcześniej Trybunał, że terminów użytych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) nie należy „interpretować w sposób szczególnie ścisły”(7).

19. Jeżeli chodzi o ewentualne zastosowanie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), to należy, po pierwsze, ustalić, czy świadczenie przedmiotowych usług analiz medycznych stanowi „opiekę medyczną” w rozumieniu tego przepisu. Należy następnie ustalić, czy laboratoria analiz medycznych takie jak L.u.P. objęte są przepisem art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), w zakresie w jakim odnosi się on do „szpitali, ośrodków medycznych i diagnostycznych i innych oficjalnie uznaných placówek o podobnym charakterze”.

20. Jeżeli chodzi o aspekt pierwszy, Trybunał miał już okazję wypowiedzieć się w kwestii pokrewnej w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji. W sprawie tej chodziło o stwierdzenie, czy przekazanie próbek do laboratorium odpowiedzialnego następnie za przeprowadzenie analiz medycznych podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b). Trybunał uznał, że „akt pobrania próbek i ich przesłania do specjalistycznego laboratorium stanowi świadczenie ściśle związane z analizą, co oznacza, że powinny one podlegać takiemu samemu opodatkowaniu, jak ta analiza, a w związku z tym że nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT”(8) jako czynności ściśle związane z opieką medyczną. Zdaniem Trybunału świadczenie usług analiz medycznych sensu stricto jest objęte tym art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b).

21. Jak wynika z ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji, aby zakwalifikować działalność jako podlegającą zwolnieniu wynikającemu z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), należy wziąć pod uwagę cel, w jakim jest ona realizowana(9). Podobnie równolegle Trybunał przyznaje w odniesieniu do art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c), że „to cel świadczenia usługi medycznej decyduje o tym, czy należy ją zwolnić od podatku VAT”(10).

22. W związku z tym zdaniem Trybunału celem świadczenia usług „opieki medycznej” widniejących w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) oraz „świadczenia opieki medycznej” widniejącego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) jest „jest diagnoza, leczenie i, gdy to możliwe, zwalczanie chorób lub anomalii zdrowotnych”(11). Innymi słowy, aby podlegać zwolnieniu, tak na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), jak i na podstawie lit. c), dane świadczenie powinno mieć cel terapeutyczny(12).

23. Należy również podkreślić, że ostatnio w szczególności w ww. wyrokach w sprawie Unterpertinger oraz D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, dotyczących stosowania art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c), Trybunał wyjaśnił, że ponieważ celu terapeutycznego nie należy określać w sposób szczególnie wąski, świadczenie profilaktycznych usług medycznych może być również zwolnione od podatku(13) „nawet jeżeli się okaże, że osoby, które są poddane badaniom lub innym zabiegom medycznym o charakterze profilaktycznym, nie cierpią na żadną chorobę ani anomalii zdrowotną, przy czym zaliczenie tych świadczeń do pojęcia »świadczenia opieki medycznej« jest zgodne z celem zmniejszania kosztów opieki medycznej, który jest wspólny dla zwolnienia

przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i tego przewidzianego w lit. c)“(14).

24. Tak jak to rozumiem, nic nie uzasadnia zerwania z jednolit? i spójn? wyk?adni?, jak? Trybuna? rozwin?? w odniesieniu do natury dzia?alno?ci zawieraj?cej si? w tych dwóch punktach. Wyk?adnia Trybuna?u dotycz?ca poj?cia „?wiadczenia opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodu medycznego”, zawartego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c), powinna zatem odpowiada? wyk?adni poj?cia „opieki medycznej” u?ytego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b). Przypomn? w tym miejscu, ?e po pierwsze, Trybuna? przyzna? wyra?nie, ?e poj?cie „opieki medycznej” figuruj?ce w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) obejmuje wszelkie „?wiadczenie opieki medycznej” wskazane w tym samym ust?pie w lit. c)(15). Po drugie, celem tych dwóch punktów jest „uregulowanie wszystkich zwolnie? ?wiadcze? medycznych sensu stricto”(16).

25. W oczywisty sposób te dwa przepisy s?u?? realizacji ró?nych celów. Jednak „kryterium rozgraniczenia zakresu stosowania tych dwóch zwolnie? przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) dotyczy raczej natury ?wiadczenia, ni? miejsca jego wykonania”(17). Innymi s?owy zgodnie z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) „nale?y zwolni? ?wiadczenia obejmuj?ce wszelk? opiek? medyczn? w zak?adach, które maj? cele spo?eczne, takie jak zabezpieczenie zdrowia ludzi, chocia? ten sam ust?p lit. c) przewiduje zwolnienie ?wiadcze? wykonywanych poza szpitalami i w ramach stosunku zaufania mi?dzy pacjentem a podmiotem ?wiadczc?ym opiek?”(18).

26. Poj?cie „opieki medycznej” przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) obejmuje zatem zgodnie z ust. 1 lit. c) „?wiadczenia medyczne wykonywane w celu [...] ochrony, w tym zachowania lub przywrócenia zdrowia osób”(19). Innymi s?owy poj?cie to obejmuje zarówno leczenie, jak i profilaktyk?.

27. W ramach profilaktycznej opieki medycznej nie jest diagnozowana ?adna choroba(20) i nie jest wykonywana ?adna czynno?? terapeutyczna sensu stricto. Centralnym elementem jest obserwacja i badanie pacjenta w?a?nie w celu unikni?cia konieczno?ci przysz?ego diagnozowania i leczenia ewentualnych chorych.

28. Wykonanie analiz medycznych zgodnie z zaleceniem lekarza stanowi integraln? cz??? opieki medycznej nad pacjentem(21), bez której nie mo?e oczywi?cie by? mowy o ochronie, w tym o utrzymaniu b?d? przywróceniu dobrego stanu zdrowia osób. Innymi s?owy opieka medyczna w rozumieniu zespo?u czynno?ci funkcjonalnie skierowanych na utrzymanie b?d? przywrócenie dobrego stanu zdrowia stanowi ci?g czynno?ci – których celem jest utrzymanie b?d? przywrócenie dobrego stanu zdrowia – obejmuj?cy na wst?pie czynno?ci polegaj?ce na obserwacji i badaniu, a nast?pnie ewentualnie na diagnozie i leczeniu. W tym znaczeniu analizy medyczne przepisane przez lekarza stanowi? opiek? medyczn?.

29. Zatem ze wzgl?du na ich cel, analizy medyczne, takie jak te wykonywane przez L.u.P., zawieraj? si? w poj?ciu opieki medycznej w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy.

30. Inn? kwesti? jest, czy dzia?alno?? polegaj?ca na opiece medycznej, wykonywana przez zewn?trzne laboratorium analityczne, obj?ta jest przepisem art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b), czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c). Jak ju? wskaza?em rozstrzygni?cie tej kwestii wymaga ustalenia, czy rozwa?ane ?wiadczenia s? wykonywane poza szpitalami lub placówkami z nimi zrównanymi, w ramach stosunku zaufania mi?dzy pacjentem a podmiotem ?wiadczc?ym opiek?, w jego gabinecie lub w miejscu zamieszkania(22). Innymi s?owy odpowied? zale?y bardziej od miejsca, gdzie dzia?alno?? jest wykonywana, ni? od jej charakteru.

31. W tym zakresie, przeciwnie do tego, co twierdzi Komisja Wspólnot Europejskich w uwagach

na piśmie, uważam, iż laboratorium, które wykonuje analizy medyczne przepisane przez lekarzy i w konsekwencji – zgodnie z tym, co opisałem – które świadczy usługi „opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), objęte jest tym przepisem, jeżeli stanowi ono „szpital, ośrodek medyczny i diagnostyczny [lub] inny oficjalnie uznany placówek o podobnym charakterze”.

32. Ratio legis zwolnienia przewidzianego zarówno w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), jak i w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c), jest takie samo, niezależnie od tego, czy analizy będą wykonywane przez szpital lub nawet przez lekarza w jego gabinecie (jeżeli posiada on wymagane kwalifikacje i środki techniczne), czy też przeciwnie, będą nimi inne placówki, których konkretnym przedmiotem działania jest wykonywanie analiz medycznych. Z punktu widzenia celu polegającego na obniżeniu kosztów opieki medycznej taka różnica w traktowaniu byłaby niezrozumiała. Proponowana tutaj przeze mnie wykładnia jest również w większym stopniu zgodna z zasadą neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, by podmioty wykonujące takie same czynności były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT(23).

33. Należy również podkreślić, że działaniem polegającym na wykonywaniu analiz medycznych będzie podlegała przepisom art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c), a nie w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), jeżeli świadczenie to będzie rzeczywiście wykonywane w ramach stosunku zaufania między podmiotem świadczącym opiekę a pacjentem. Jednakże jak wydaje się wynikać z postanowienia odsyłającego, rozważane analizy nie są wykonywane w ramach stosunku zaufania między świadczącym opiekę a pacjentem w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, co pozwalałoby zakwalifikować je do zakresu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c)(24).

34. W uwagach na piśmie i uwagach ustnych Komisja stwierdziła z kolei, że należy dokonać rozróżnienia między laboratoriami analiz medycznych, które pozostają w bezpośrednich stosunkach umownych z pacjentami oraz tymi, które pozostają w stosunkach jedynie z lekarzem, który zaleci analizę. Świadczenia polegające na analizach medycznych mogłyby jej zdaniem zwolnione od podatku jedynie w pierwszym przypadku, ponieważ są one wtedy przeznaczone dla końcowych odbiorców. W drugim przypadku będzie to jedynie świadczenia wykonane na poprzednim etapie obrotu w stosunku do świadczenia opieki medycznej. Innymi słowy ich odbiorcami będą podmioty świadczące opiekę medyczną, a nie odbiorcy końcowi tych usług, a w związku z tym czynności te nie powinny być zwolnione od podatku VAT. Komisja opiera tę tezę na wyrokach Trybunału w sprawach Komisja przeciwko Niemcom(25), Skandia(26), CSC Financial Services(27) i Arthur Andersen(28), w których uznano, że świadczenia wykonywane w ramach podzlecenia czynności związanych ze świadczeniem usług zwolnionych od podatku VAT podlegają opodatkowaniu. Nie podzielam opinii Komisji.

35. W istocie teza ta jest sprzeczna ze stanowiskiem, jakie Trybunał wyraził w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji. W wyroku tym stwierdza się w jasny sposób, że okoliczności, iż „laboratorium, które pobiera próbki, wykonuje również analizę lub podzleca ją innemu laboratorium, pozostaje nadal odpowiedzialnym w stosunku do pacjenta, będzie też, ze względu na naturę wykonywanej analizy, jest zobligowane przekazać próbkę do specjalistycznego laboratorium”(29), nie ma znaczenia do celów stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b). Innymi słowy okoliczności, że laboratorium powierza wykonanie analizy medycznej laboratorium podwykonawcy nie pozbawia tej analizy wykonanej przez laboratorium podwykonawcę możliwości korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b).

36. Orzecznictwo wskazane przez Komisję dotyczy zwolnień od podatku VAT odrębnych od tych przewidzianych dla działania w interesie ogólnym. Orzecznictwo to dotyczy ponadto zwolnień od podatku, które nie mają takiego samego ratio legis, co zwolnienia przewidziane w art. 13 cz. 1

A ust. 1 lit. b) i c) dla opieki medycznej(30).

37. Zatem nie s?dz?, by nale?a?o zaw??a? wyk?adni? zwolnie? przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) – wyk?adni? dobrze ugruntowan?, przedstawion? zw?aszcza ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji – celem wyj?cia naprzeciw hipotetycznej potrzebie wi?kszej sp?jno?ci i uniformizacji ze wskazanym przez Komisj? orzecnictwem dotycz?cym podzlecania pewnych rodzaj?w dzia?alno?ci zwi?zanej ze ?wiadczeniem us?ug zwolnionych od podatku. Poniewa? ?wiadczenie us?ug analiz medycznych, takich jak tu rozpatrywane, stanowi co do zasady ?wiadczenie „opieki medycznej” wykonywane przez „inne [...] plac?wki o podobnym charakterze” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b), nie widz? ani w tre?ci, ani w ratio legis tego przepisu powod?w dla wprowadzenia dodatkowego warunku zwolnienia tych ?wiadcze?, jak to proponuje Komisja. Warunkami, które mo?na wprowadzi?, s? te warunki, które wynikaj? z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i art. 13 cz??? A ust. 2.

B – *Zgodno?? z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i art. 13 cz??? A ust. 2 warunk?w, od których pa?stwo cz?onkowskie mo?e swobodnie uzale?ni? zwolnienie ?wiadcze? wykonywanych przez podmioty, które nie s? podmiotami prawa publicznego*

38. Pa?stwa cz?onkowskie mog? swobodnie wprowadzi? jeden lub wi?cej z warunk?w wskazanych w art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) w zakresie ?wiadcze? wykonywanych przez podmioty, które nie s? podmiotami prawa publicznego. Jak wynika jasno z art. 13 cz??? A ust. 2, te fakultatywne warunki mog? by? wprowadzone jedynie w zakresie ?wiadczenia us?ug przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b), lecz nie w zakresie us?ug wskazanych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c). W ten spos?b sz?sta dyrektywa traktuje odmiennie dwa zwolnienia przewidziane w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i c), poniewa? wprowadza w zakresie ?wiadcze? przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) zwolnienie a priori mniej korzystne od tego przewidzianego dla ?wiadcze? wskazanych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c). Zatem pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? zwolnienie ?wiadcze? wykonywanych przez prywatne laboratoria analiz medycznych podlegaj?ce art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) od jednego lub kilku z warunk?w przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a), co nie zachodzi z kolei w przypadku ?wiadcze? wykonywanych przez lekarzy, którzy przepisuj? analizy w ramach art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c).

39. Nale?y równie? zasygnalizowa? – bowiem wydaje mi si?, ?e chodzi tu o w?tpliwo??, która le?y u podstaw pytania skierowanego przez Bundesfinanzhof – ?e w odniesieniu do ?wiadcze? wskazanych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) okoliczno??, i? pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? uzale?ni? przyznanie zwolnie? od pewnych warunk?w, nie zobowi?zuje ich do traktowania na równej stopie ?wiadcze? „opieki medycznej” i ?wiadcze?, „które s? z nimi ?ci?le zwi?zane”, wykonywanych przez podmioty, które nie s? podmiotami prawa publicznego. Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzale?ni? od takich warunk?w w poszczeg?lnych przypadkach przyznanie zwolnie? przewidzianych w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) podmiotom, które nie s? podmiotami prawa publicznego, naturalnie z poszanowaniem ogólnej zasady niedyskryminacji. Wynika st?d w moim mniemaniu, ?e nie s? one zobowi?zane poddawa? tych dwu typ?w ?wiadcze? dok?adnie tym samym warunkom. W istocie pa?stwo cz?onkowskie mo?e po prostu zdecydowa?, by nie uzale?nia? od ?adnego z warunk?w wskazanych w art. 13 cz??? A ust. 2 lit. a) zwolnienia ?wiadczenia us?ug zdrowotnych, o których mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b), wykonywanych przez podmioty, które nie s? podmiotami prawa publicznego. Powinno ono równie? móc ustala? warunki wy??cznie dla wykonywania przez podmioty prywatne us?ug zdrowotnych, które s? ?ci?le zwi?zane z hospitalizacj? lub opiek? medyczn?. Dlatego w?a?nie s?dz?, ?e nale?y usun?? wszelk? w?tpliwo?? co do ewentualnej niezgodno?ci mi?dzy systemem przewidzianym w § 4 pkt 16 UStG a systemem zwolnie? przewidzianym w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) i ust. 2 lit. a) sz?stej dyrektywy, poniewa? – jak wida? – system krajowy wprowadza warunki jedynie w zakresie zwolnie? od podatku VAT, który przypada na czynno?ci „?ci?le zwi?zane” z hospitalizacj? lub

opiekę medyczną?

40. W sytuacji gdy obowiązujące prawo niemieckie poddaje zwolnienie świadczenia usług „opieki medycznej” wykonywanych przez „inne placówki o podobnym charakterze” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy warunkom przewidzianym w § 4 pkt 16 lit. c) UstG, należy ustalić, czy owe dwa warunki, od których prawo niemieckie uzależnia przyznanie zwolnienia, są zgodne z prawem wspólnotowym.

41. Jeżeli chodzi o warunek przewidziany w § 4 pkt 16 lit. c) UstG, który stanowi, że „świadczenie usług odbywa się pod kontrolą lekarską”, to jest on sprzeczny z prawem wspólnotowym. W istocie żadnego z warunków wskazanych w art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. a) nie można interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnień przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) podmiotom, które nie są podmiotami prawa publicznego, od warunku kontroli lekarskiej, takiej jak ta przewidziana w prawie niemieckim.

42. Należy przypomnieć w kontekście tego warunku, że w ww. wyroku w sprawie Dornier Trybunał stwierdził wyraźnie, iż „ponieważ warunek, by świadczenia były wykonywane pod kontrolą lekarską, wyklucza możliwość korzystania ze zwolnienia świadczeń wykonywanych na własną odpowiedzialność przez osoby wykonujące zawody paramedyczne, wykracza on poza granice uprawnienia dyskrecjonalnych przyznanych państwom członkowskim w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. W istocie pojęcie „opieki medycznej” znajdujące się w tym przepisie obejmuje nie tylko świadczenia wykonane bezpośrednio przez lekarzy lub osoby wykonujące inne zawody medyczne pod kontrolą lekarską, lecz również świadczenia paramedyczne udzielane w środowisku szpitalnym na własną odpowiedzialność przez osoby niemające statusu lekarza”(31).

43. Jeżeli chodzi o drugi warunek przewidziany w § 4 pkt 16 lit. c) UstG – zgodnie z którym w poprzednim roku co najmniej 40% usług zostało wykonane na rzecz ubezpieczonych, beneficjentów pomocy społecznej, osób korzystających z pomocy dla ofiar wojennych lub emerytów (otrzymujących emerytury wypłacone przez instytucję zabezpieczenia społecznego) – to w moim mniemaniu, choć nie jest on wyraźnie przewidziany w szóstej dyrektywie, można uznać, że przyczynia się on do realizacji warunku fakultatywnego przewidzianego w art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. a) tiret trzecie, zgodnie z którym aby korzystać ze zwolnienia, podmioty, które nie są podmiotami prawa publicznego, muszą „pobierać opłaty zatwierdzone [w wysokości zatwierdzonej] przez władze publiczne bądź opłaty ich nieprzewyższające”. W istocie jeżeli cz. 1 ust. 2 lit. a) osób korzystających z usług tych podmiotów jest ubezpieczona, pozwoli to ewentualnie zagwarantować, że ceny stosowane przez ten podmiot będą zgodne z cenami zatwierdzonymi przez władze publiczne. Nawet jeżeli nie rozumiem zbyt dobrze, dlaczego w tym celu co najmniej 40% usługobiorców tego podmiotu powinno być ubezpieczonymi, to sądzę, że warunek taki może być zgodny z prawem wspólnotowym, jeżeli rzeczywiście umożliwia ocenę zgodności cen stosowanych przez ten podmiot z cenami zatwierdzonymi przez władze publiczne. Do sądu krajowego należy ocena, czy warunek ten jest odpowiedni dla oceny zgodności cen stosowanych przez L.u.P. z cenami zatwierdzonymi przez władze publiczne.

III – Wnioski

44. Wobec tych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytanie przedstawione przez Bundesfinanzhof udzielił następującej odpowiedzi:

„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 wykonywanie analiz laboratoryjnych, takich jak te rozważane w niniejszej sprawie, stanowi »opiekę medyczną« sprawowaną przez »inne [...]»

placówki o podobnym charakterze« w rozumieniu ww. art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b)».

1 – Język oryginału: portugalski.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Warunki te są następujące: „instytucje [podmioty], których to dotyczy nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysków, ewentualne zyski, które pomimo to osiągną, nie mogą być rozdzielane, ale muszą być przeznaczone na kontynuację i doskonalenie świadczonych usług; muszą być [one] zarządzane i administrowane wyłączenie społecznie przez osoby niemające bezpośredniego czy pośredniego interesu, ani samodzielnie, [ani] też przez pośredników w wynikach działalności; pobierają opłaty zatwierdzone przez władze publiczne ich nie przewyższające lub też, w odniesieniu do tych usług, które nie wymagają zatwierdzenia, pobierają opłaty niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, objęte podatkiem od wartości dodanej; zwolnienie od podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem od wartości dodanej”.

4 – Zobacz wyroki z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 15; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 15, oraz z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. str. 1737, pkt 1.

5 – Wyżej wymienione wyroki w sprawie Ygeia, pkt 15, i w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 13.

6 – Wyroki z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 43; z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 23, oraz z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 29.

7 – Wyżej wymienione wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23, oraz w sprawie Dornier, pkt 48.

8 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30.

9 – Ibidem, pkt 24, podkreślający konieczność „wzięcia pod uwagę celu, w którym te wypłaty są dokonywane” oraz ww. wyrok w sprawie Ygeia, pkt 22.

10 – Wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Unterpertinger, Rec. str. I-13859, pkt 42, oraz opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl w tej sprawie, pkt 66–68, do których wyrok odwołuje się w sposób wyraźny.

11 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dornier, pkt 48; wyrok z dnia 14 września 2000 r. w sprawie C-384/98 D., Rec. str. I-6795, pkt 18, oraz ww. wyroki w sprawie Kügler, pkt 38 i w sprawie Ygeia, pkt 24.

12 – Wyżej wymienione wyroki w sprawie D., pkt 19; w sprawie Kügler, pkt 39, w sprawie Unterpertinger, pkt 40, 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.

13 – Wyżej wymienione wyroki w sprawie Unterpertinger, pkt 40, oraz w sprawie D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 58. Zobacz opinia rzecznika generalnego C. Stix Hackl w tej sprawie, pkt 72–75, w której domaga się ona rozszerzenia pojęcia działalności o celu terapeutycznym celem objęcia nim również „działalności, która nie ma bezpośrednio na celu

leczenia, lecz która dotyczy samej profilaktyki”, pkt 72. Zobacz w pewnym zakresie podobnie ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 40.

14 – Wyżej wymienione wyroki w sprawie Unterpertinger, pkt 40, oraz w sprawie D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 58.

15 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dornier, pkt 50.

16 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kügler, pkt 36. Zobacz opinia rzecznika generalnego C. Stix Hackl w ww. sprawie Unterpertinger, pkt 71, zgodnie z którą „dwa przypadki zwolnienia są w tym samym celu, polegającym na ułatwieniu dostępu do opieki medycznej”.

17 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dornier, pkt 47, w nawiązaniu do wyroku z dnia 23 lutego 1987 r. w sprawie 353/85 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. 817, pkt 32 i 33. Zobacz również podobnie ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 35.

18 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dornier, pkt 47, wyrok w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 33, i w sprawie Kügler, pkt 35 i 36.

19 – Wyżej wymienione wyroki w sprawie Unterpertinger, pkt 41, oraz w sprawie D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 59.

20 – W istocie diagnoza jest czynnością, poprzez którą lekarz stwierdza chorobę na podstawie obecności w organizmie dla niej objawów.

21 – Niezależnie od tego, czy lekarz wykona te badania lub analizy sam w ramach udzielanej konsultacji, czy zleci ich wykonanie na zewnątrz, w zależności od specjalistycznego charakteru tej analizy.

22 – Zobacz powyżej pkt 25.

23 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 30.

24 – Zobacz orzecznictwo cytowane w pkt 25.

25 – Wyrok z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 107/84, Rec. str. 2655, pkt 20, w których zostało ustalone, że jedynie świadczenia wykonane przez Deutsche Bundespost były zwolnione na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, natomiast nie były zwolnione usługi wykonane na poprzednim etapie, odpłatnie, przez przedsiębiorstwa transportowe na rzecz Deutsche Bundespost.

26 – Wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99, Rec. str. I-1951, pkt 40 i 41, w którym wskazano, że administrowanie umowami ubezpieczenia przez podmiot działający na rachunek towarzystwa ubezpieczeniowego nie jest zwolnione od podatku jako „usługi ubezpieczeniowe” w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ podmiot ten nie ma stosunków umownych z ubezpieczeniowymi i nie ponosi ryzyka związanych z działalnością ubezpieczeniową.

27 – Wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00, Rec. str. I-10237, pkt 39 i 40. Trybunał stwierdził w odniesieniu do wykładni pojęcia „negocjacji [pośrednictwa]”, dotyczącego papierów wartościowych w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, że pośrednik nie może korzystać z tego zwolnienia, jeżeli „nie jest stroną umowy dotyczącej produktu finansowego”. Również „nie ma miejsca działalności polegającej na pośrednictwie, jeżeli jedna ze stron umowy zleca podwykonawcy czynniki materialnych związanych z umową, takich jak

informowanie drugiej strony, przyjmowanie i rozpatrywanie wniosków o subskrypcje papierów wartościowych, które są przedmiotem umowy. W takim przypadku podwykonawca pełni taką samą rolę, co sprzedawca produktu finansowego, i nie jest w związku z tym podmiotem pośredniczącym, niebędącym stroną umowy w rozumieniu rozpatrywanego przepisu”.

28 – Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03, Rec. str. I-1719, w którym wskazano, że działalność „back office” wykonywana zwykle przez towarzystwo ubezpieczeń, zlecona zewnętrznemu podwykonawcy, który sam nie ponosi ryzyka ubezpieczeniowego i nie działa w charakterze brokera ani pośrednika ubezpieczeniowego, nie może zostać zwolniona od podatku na podstawie art. 13 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

29 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 28. W ww. wyroku w sprawie D’Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 67, podobnie stwierdzono, że okoliczności, iż osoby trzecie, tj. podmioty będące pracodawcami, kontrolują i wnioskują o badania medyczne dla pracowników, nie wyklucza uznania, że analizy te mają na celu ochronę zdrowia, a zatem ich zwolnienia.

30 – Zobacz w szczególności w odniesieniu do celu zwolnienia działalności ubezpieczeniowej i świadczeń wykonywanych przez brokerów i pośredników ubezpieczeniowych ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 23, opinia rzecznika generalnego Saggia w ww. sprawie Skandia, pkt 23, oraz pkt 13 mojej opinii w ww. sprawie Arthur Andersen.

31 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dornier, pkt 70 i 71.