OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 7 marca 2006 r. [1]

I — Okoliczności faktyczne, ramy prawne i pytania przedłożone Trybunałowi

1. W ramach niniejszego odesłania 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 część A ust. 1 lit. b) i c) oraz art. 13 część A 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.

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 podlegały 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 placówkę świadczącą usługi w zakresie badań lekarskich", lecz wykonywane przez nią świadczenia nie były w rozumieniu tego przepisu realizowane „pod kontrolą lekarską". L.u.P. nie przedstawiła zresztą dowo-

1 — Język oryginału: portugalski.
2 — Dz.U. L 145, str. 1.

dów na to, by w minionym roku kalendarzowym co najmniej 40% świadczeń zrealizowane zostało na rzecz osób wymienionych w § 4 pkt 15 lit. b) UstG.

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.

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) [...]".

7. Zgodnie z § 4 pkt 14 zdanie pierwsze UstG zwolnienie z opodatkowania obejmuje „czynności związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, fizjoterapeuty, kinezyterapeuty, położnej lub każdą inną działalność medyczną o podobnym charakterze w rozumieniu § 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteurgesetz (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 część A ust. 1 lit. b) i art. 13 część 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 niezależnie od tego zwolniona od podatku?".

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

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

[...]

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

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

[...]".

11. Zgodnie z art. 13 część A 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 część A 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 część A ust. 1 lit. b) lub art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Następnie, jeśli 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 część A ust. 1 lit. b).

15. W tym celu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia przewidziane w art. 13 część A 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

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 wyłącznie 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 Financiëlle Acties, Rec. str. 1737, pkt 11.

zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlegać ścisłej 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 część A 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 część A ust. 1 lit. b), jak i w art. 13 część A 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 część A ust. 1 lit. b) bądź w art. 13 część A ust. 1 lit. c). W rzeczywistości art. 13 część A ust. 1 lit. c) nie tylko nie stosuje się do czynności ściśle związanych z opieką medyczną, lecz ponadto przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b), w odróżnieniu od tego przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c), może być swobodnie uzależnione przez państwa członkowskie od określonych warunków, przewidzianych w art. 13 część A ust. 2, gdy dani usługodawcy nie są podmiotami prawa publicznego.

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

19. Jeśli chodzi o ewentualne zastosowanie art. 13 część A 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

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.

analiz medycznych takie jak L.u.P. objęte są przepisem art. 13 część A ust. 1 lit. b), w zakresie w jakim odnosi się on do „szpital[i], ośrodk[ów] medyczn[ych] i diagnostyczn[ych] i inn[ych] oficjalnie uznan[ych] placów[ek] o podobnym charakterze".

20. Jeśli 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 część A 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 część A 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 część A ust. 1 lit. b), należy wziąć pod uwagę cel, w jakim jest ona realizowana [9]. Podobnie równolegle Trybunał przyznaje w odniesieniu do art. 13 część A 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 część A ust. 1 lit. b) oraz „świadczenia opieki medycznej" widniejącego w art. 13 część A 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 część A 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 część A ust. 1 lit. c), Trybunał

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.

wyjaśnił, że ponieważ celu terapeutycznego nie należy określać w sposób szczególnie wąski, świadczenie profilaktycznych usług medycznych może być również zwolnione od podatku [13] „nawet jeśli się okaże, że osoby, które są poddane badaniom lub innym zabiegom medycznym o charakterze profilaktycznym, nie cierpią na żadną chorobę ani anomalię 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 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i tego przewidzianego w lit. c)" [14].

24. Tak jak to rozumiem, nic nie uzasadnia zerwania z jednolitą i spójną wykładnią, jaką Trybunał rozwinął w odniesieniu do natury działalności zawierającej się w tych dwóch punktach. Wykładnia Trybunału dotycząca pojęcia „świadczenia opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodu medycznego", zawartego w art. 13 część A ust. 1 lit. c), powinna zatem odpowiadać wykładni pojęcia „opieki medycznej" użytego w art. 13 część A ust. 1 lit. b). Przypomnę w tym miejscu, że po pierwsze, Trybunał przyznał wyraźnie, że pojęcie „opieki medycznej" figurujące w art. 13 część A ust. 1 lit. b) obejmuje wszelkie „świadczenie opieki medycznej" wskazane w tym samym ustępie w lit. c) [15]. Po drugie, celem tych dwóch punktów jest „uregulowanie wszystkich zwolnień świadczeń medycznych sensu stricto" [16].

25. W oczywisty sposób te dwa przepisy służą realizacji różnych celów. Jednak „kryterium rozgraniczenia zakresu stosowania tych dwóch zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) dotyczy raczej natury świadczenia, niż miejsca jego wykonania" [17]. Innymi słowy zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) „należy zwolnić świadczenia obejmujące wszelką opiekę medyczną w zakładach, które mają cele społeczne, takie jak zabezpieczenie zdrowia ludzi, chociaż ten sam ustęp lit. c) przewiduje zwolnienie świadczeń wykonywanych poza szpitalami i w ramach stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę" [18].

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 służą temu samemu celowi, polegającemu na ułatwianiu 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.

26. Pojęcie „opieki medycznej" przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) obejmuje zatem zgodnie z ust. 1 lit. c) „świadczenia medyczne wykonywane w celu [...] ochrony, w tym zachowania lub przywrócenia zdrowia osób"[19]. Innymi słowy pojęcie to obejmuje zarówno leczenie, jak i profilaktykę.

27. W ramach profilaktycznej opieki medycznej nie jest diagnozowana żadna choroba[20] i nie jest wykonywana żadna czynność terapeutyczna sensu stricto. Centralnym elementem jest obserwacja i badanie pacjenta właśnie w celu uniknięcia konieczności przyszłego diagnozowania i leczenia ewentualnych chorych.

28. Wykonanie analiz medycznych zgodnie z zaleceniem lekarza stanowi integralną część opieki medycznej nad pacjentem[21], bez której nie może oczywiście być mowy o ochronie, w tym o utrzymaniu bądź przywróceniu dobrego stanu zdrowia osób. Innymi słowy opieka medyczna w rozumieniu zespołu czynności funkcjonalnie skierowanych na utrzymanie bądź przywrócenie dobrego stanu zdrowia stanowi ciąg czynności — których celem jest utrzymanie bądź przywrócenie dobrego stanu zdrowia — obejmujący na wstępie czynności polegające na obserwacji i badaniu, a następnie ewentualnie na diagnozie i leczeniu. W tym znaczeniu analizy medyczne przepisane przez lekarza stanowią opiekę medyczną.

29. Zatem ze względu na ich cel, analizy medyczne, takie jak te wykonywane przez L.u.P., zawierają się w pojęciu opieki medycznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy.

30. Inną kwestią jest, czy działalność polegająca na opiece medycznej, wykonywana przez zewnętrzne laboratorium analityczne, objęta jest przepisem art. 13 część A ust. 1 lit. b), czy art. 13 część A ust. 1 lit. c). Jak już wskazałem rozstrzygnięcie tej kwestii wymaga ustalenia, czy rozważane świadczenia są wykonywane poza szpitalami lub placówkami z nimi zrównanymi, w ramach stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę, w jego gabinecie lub w miejscu zamieszkania[22]. Innymi słowy odpowiedź zależy bardziej od miejsca, gdzie działalność jest wykonywana, niż od jej charakteru.

31. W tym zakresie, przeciwnie do tego, co twierdzi Komisja Wspólnot Europejskich w uwagach na piśmie, uważam, iż laborato-

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 właściwych 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.

rium, które wykonuje analizy medyczne przepisane przez lekarzy i w konsekwencji — zgodnie z tym, co opisałem — które świadczy usługi „opieki medycznej" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b), objęte jest tym przepisem, jeśli stanowi ono „szpital, ośrod[ek] medyczn[y] i diagnostyczn[y] [lub] inn[ą] oficjalnie uznan[ą] placówk[ę] o podobnym charakterze".

32. Ratio legis zwolnienia przewidzianego zarówno w art. 13 część A ust. 1 lit. b), jak i w art. 13 część A ust. 1 lit. c), jest takie samo, niezależnie od tego, czy analizy będą wykonywane przez szpital lub nawet przez lekarza w jego gabinecie (jeśli posiada on wymagane kwalifikacje i środki techniczne), czy też przeciwnie, będą nimi inne placówki, których konkretnym przedmiotem działalności 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 działalność polegająca na wykonywaniu analiz medycznych będzie podlegała przepisom art. 13 część A ust. 1 lit. c), a nie w art. 13 część A ust. 1 lit. b), jeśli 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 część A 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 zalecił analizę. Świadczenia polegające na analizach medycznych mogą być jej zdaniem zwolnione od podatku jedynie w pierwszym przypadku, ponieważ są one wtedy przeznaczone dla końcowych odbiorców. W drugim przypadku będą 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,

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

24 — Zobacz orzecznictwo cytowane w pkt 25.

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 okoliczność, iż „laboratorium, które pobiera próbki, wykonuje również analizę lub podzleca ją innemu laboratorium, pozostając nadal odpowiedzialnym w stosunku do pacjenta, bądź 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 część A ust. 1 lit. b). Innymi słowy okoliczność, że laboratorium powierza wykonanie analizy medycznej laboratorium podwykonawcy nie pozbawia tej analizy wykonanej przez laboratorium podwykonawcę możliwości korzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b).

36. Orzecznictwo wskazane przez Komisję dotyczy zwolnień od podatku VAT odrębnych od tych przewidzianych dla działalności w interesie ogólnym. Orzecznictwo to dotyczy ponadto zwolnień od podatku, które nie mają takiego samego ratio legis, co zwolnienia przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) dla opieki medycznej [30].

37. Zatem nie sądzę, by należało zawężać wykładnię zwolnień przewidzianych w art. 13

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 część A 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 wskazane zostało, że administrowanie umowami ubezpieczenia przez podmiot działający na rachunek towarzystwa ubezpieczeniowego nie jest zwolnione od podatku jako „usługi ubezpieczeniowe" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ podmiot ten nie ma stosunków umownych z ubezpieczeniowymi i nie ponosi ryzyk 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 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, że pośrednik nie może korzystać z tego zwolnienia, jeśli „nie jest stroną umowy dotyczącej produktu finansowego". Również „nie ma miejsca działalność polegająca na pośrednictwie, jeśli jedna ze stron umowy zleca podwykonawcy część czynności 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 część B 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 okoliczność, 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.

część A ust. 1 lit. b) i c) — wykładnię dobrze ugruntowaną, przedstawioną zwłaszcza ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji — celem wyjścia naprzeciw hipotetycznej potrzebie większej spójności i uniformizacji ze wskazanym przez Komisję orzecznictwem dotyczącym podzlecania pewnych rodzajów działalności związanej ze świadczeniem usług zwolnionych od podatku. Ponieważ świadczenie usług analiz medycznych, takich jak tu rozpatrywane, stanowi co do zasady świadczenie „opieki medycznej" wykonywane przez „inne [...] placówki o podobnym charakterze" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b), nie widzę ani w treści, ani w ratio legis tego przepisu powodów dla wprowadzenia dodatkowego warunku zwolnienia tych świadczeń, jak to proponuje Komisja. Warunkami, które można wprowadzić, są te warunki, które wynikają z art. 13 część A ust. 1 lit. b) i art. 13 część A ust. 2.

B — *Zgodność z art. 13 część A ust. 1 lit. b) i art. 13 część A ust. 2 warunków, od których państwo członkowskie może swobodnie uzależnić zwolnienie świadczeń wykonywanych przez podmioty, które nie są podmiotami prawa publicznego*

38. Państwa członkowskie mogą swobodnie wprowadzić jeden lub więcej z warunków wskazanych w art. 13 część A ust. 2 lit. a) w zakresie świadczeń wykonywanych przez podmioty, które nie są podmiotami prawa publicznego. Jak wynika jasno z art. 13 część A ust. 2, te fakultatywne warunki mogą być wprowadzone jedynie w zakresie świadczenia usług przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b), lecz nie w zakresie usług wskazanych w art. 13 część A ust. 1 lit. c). W ten sposób szósta dyrektywa traktuje odmiennie dwa zwolnienia przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c), ponieważ wprowadza w zakresie świadczeń przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) zwolnienie a priori mniej korzystne od tego przewidzianego dla świadczeń wskazanych w art. 13 część A ust. 1 lit. c). Zatem państwa członkowskie mogą uzależnić zwolnienie świadczeń wykonywanych przez prywatne laboratoria analiz medycznych podlegające art. 13 część A ust. 1 lit. b) od jednego lub kilku z warunków przewidzianych w art. 13 część A ust. 2 lit. a), co nie zachodzi z kolei w przypadku świadczeń wykonywanych przez lekarzy, którzy przepisują analizy w ramach art. 13 część A ust. 1 lit. c).

39. Należy również zasygnalizować — bowiem wydaje mi się, że chodzi tu o wątpliwość, która leży u podstaw pytania skierowanego przez Bundesfinanzhof — że w odniesieniu do świadczeń wskazanych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) okoliczność, iż państwa członkowskie mają możliwość uzależnić przyznanie zwolnień od pewnych warunków, nie zobowiązuje ich do traktowania na równej stopie świadczeń „opieki medycznej" i świadczeń, „które są z nimi ściśle związane", wykonywanych przez podmioty, które nie są podmiotami prawa publicznego. Państwa członkowskie *mogą* uzależnić od takich warunków w *poszczególnych przypadkach* przyznanie zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) podmiotom, które nie są podmiotami prawa publicznego, naturalnie z poszanowaniem ogólnej zasady niedyskryminacji. Wynika stąd w moim mniemaniu, że nie są one zobowiązane poddawać tych dwu typów świadczeń dokładnie tym samym warunkom.

W istocie państwo członkowskie może po prostu zdecydować, by nie uzależniać od żadnego z warunków wskazanych w art. 13 część A ust. 2 lit. a) zwolnienia świadczenia usług zdrowotnych, o których mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. b), wykonywanych przez podmioty, które nie są podmiotami prawa publicznego. Powinno ono również móc ustalać warunki *wyłącznie* dla wykonywania przez podmioty prywatne usług zdrowotnych, które są *ściśle związane* z hospitalizacją lub opieką medyczną. Dlatego właśnie sądzę, że należy usunąć wszelką wątpliwość co do ewentualnej niezgodności między systemem przewidzianym w § 4 pkt 16 UStG a systemem zwolnień przewidzianym w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ — jak widać — system krajowy wprowadza warunki jedynie w zakresie zwolnień od podatku VAT, który przypada na czynności „ściśle związane" z hospitalizacją lub opieką 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 część A 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. Jeśli 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 część A ust. 2 lit. a) nie można interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnień przewidzianych w art. 13 część A 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 uprawnień dyskrecjonalnych przyznanych państwom członkowskim w art. 13 część A 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].

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

43. Jeśli 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 wypłacane 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 część A ust. 2 lit. a) tiret trzecie, zgodnie z którym aby korzystać ze zwolnienia, podmioty, które nie są podmiotami prawa publicznego, muszą „pobiera[ć] opłaty zatwierdzone [w wysokości zatwierdzonej] przez władze publiczne bądź opłaty ich nieprzewyższające". W istocie jeśli część 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 jeśli 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, jeśli 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 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: 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 część A ust. 1 lit. b)".