OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PHILIPPE'A LÉGERA
przedstawiona w dniu 15 września 2005 r. [1]

1. Obydwa niniejsze wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Symvoulio tis Epikrateias (Rada Stanu) (Grecja), dotyczą wykładni pojęcia „działalność [...] towarzysząca" opiece szpitalnej i medycznej [działalność ściśle z nią związana], które znajduje się w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388/EWG [2].

2. Pytanie prejudycjalne dotyczy kwestii, czy świadczenie przez szpital usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, a także dostarczanie przez tę placówkę posiłków i łóżek towarzyszącym im osobom może być uważane za działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną, a w związku z tym czy może być zwolnione z podatku od wartości dodanej [3] na podstawie tego przepisu.

I — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

3. Szósta dyrektywa zmierza do ustanowienia wspólnego systemu podatku VAT dla wszystkich państw członkowskich. W tym celu, po pierwsze, definiuje ona w sposób jednolity działalność podlegającą opodatkowaniu [4]. Artykuł 2 pkt 1 stanowi w związku z tym, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]. Zgodnie z art. 4 za podatnika uważa się każdą osobę wykonującą samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu usług, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

4. Po drugie, szósta dyrektywa zawiera w tytule X wspólny wykaz zwolnień, aby zgodnie z motywem jedenastym umożliwić

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

3 — Zwany dalej „podatkiem VAT".

4 — Zobacz wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38 oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. str. I-3123, pkt 36.

pobór środków własnych Wspólnot w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich.

5. Artykuł 13 tej dyrektywy wylicza w części A zwolnienia przewidziane w odniesieniu do niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym. Ustęp 1 tego przepisu ma następujące brzmienie:

„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) opiekę szpitalną i medyczną, jak również działalność jej towarzyszącą [ściśle z nią związaną], wykonywaną 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;

[...]".

6. Artykuł 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienie od podatku przewidziane w ust. 1 lit. b) instytucjom [podmiotom], które nie są instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej z warunków, które są przewidziane w tym artykule.

7. Artykuł 13 część A ust. 2 lit. b) stanowi:

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

— nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,

— ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej".

B — *Prawo krajowe*

8. Artykuł 18 ust. 1 ustawy nr 1642/1986 w sprawie stosowania podatku od wartości dodanej i innych przepisów (FEK A' 125) stanowi:

„1. Z podatku są zwolnione:

[...]

d) opieka szpitalna i medyczna, jak również ściśle z nią związane dostawy towarów i świadczenie usług, wykonywane przez osoby działające zgodnie z prawem. Z usługami tymi na równi traktowane są świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa wykorzystujące uzdrowiska i źródła termalne;

[...]" [5].

II — Stan faktyczny

9. Spółka Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon — Ygeia AE [6] jest osobą prawną prawa prywatnego, której przedmiot działalności polega na świadczeniu opieki szpitalnej i medycznej.

10. W wyniku kontroli ksiąg rachunkowych spółki Ygeia za okresy rozliczeniowe odpowiadające latom 1992 i 1993 właściwy organ administracyjny ocenił, że dochody uzyskane przez nią z tytułu świadczenia usług telefonicznych i wynajmowania telewizorów osobom hospitalizowanym oraz z tytułu dostarczania łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom powinny podlegać podatkowi VAT. W związku z tym organ określił zobowiązanie podatkowe tej spółki w każdym z dwóch odnośnych lat.

11. Skargi wniesione przez spółkę Ygeia na decyzje wydane przez ten organ zostały oddalone przez Dioikitiko Protodikeio (sąd administracyjny pierwszej instancji), a następnie przez Dioikitiko Efeteio (administracyjny sąd odwoławczy). Sądy te orzekły, że świadczenia, o których mowa, ze względu na swój charakter, nie mogą być uważane za ściśle związane z opieką szpitalną i medyczną, ponieważ nie mają na celu

5 — Zobacz postanowienie odsyłające w wersji francuskiej, str. 3.

6 — Zwana dalej „spółką Ygeia".

ułatwienia chorym pobytu w szpitalach i nie przyczyniają się do udzielenia im opieki.

12. Spółka Ygeia wniosła odwołania od wyroków wydanych przez Dioikitiko Efeteio.

III — Pytanie prejudycjalne

13. Sąd krajowy wskazał, że nie kwestionuje się faktu, iż spółka Ygeia, jako osoba prawna prawa prywatnego, spełnia warunki spornego zwolnienia z podatku w odniesieniu do opieki szpitalnej i medycznej, jaką świadczy. Jedyne pytanie, jakie powstaje, dotyczy jego zdaniem kwestii, czy sporne usługi wchodzą w zakres pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną.

14. Sąd krajowy stwierdził, że pojęcie to nie jest zdefiniowane w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy. Zauważył jednak, że w wyroku z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji [7] Trybunał orzekł, iż pojęcie to nie powinno być przedmiotem szczególnie wąskiej wykładni w zakresie, w jakim zwolnienie tej działalności z podatku ma zapewnić, aby opieka szpitalna i medyczna, a także działalność ściśle z nią związana, nie stały się niedostępne z uwagi na ich zwiększony koszt spowodowany opodatkowaniem podatkiem VAT.

15. Odwołuje się on również do wyroku z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie Dornier [8], w którym Trybunał przyznał, iż kwestia, czy działalność wchodzi w zakres pojęcia „działalności ściśle [...] związanej", zależy od jej pomocniczego charakteru. Oznacza to, że należy ustalić, czy działalność ta stanowi dla jej odbiorców środek pozwalający na korzystanie na najlepszych warunkach z innych usług, czy też jest ona dla nich celem samym w sobie. Sąd krajowy twierdzi, że z tego punktu widzenia omawiane usługi mogłyby być zakwalifikowane jako pomocnicze w stosunku do opieki świadczonej przez spółkę Ygeia, jednak ta kwalifikacja nie wystarcza, aby umieścić je w kategorii działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną.

16. Sąd krajowy wskazuje w tym względzie, że — zgodnie z pierwszym kryterium zawartym w art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy — aby można było uznać działalność za ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną, musi ona być konieczna. Jako przykład stosowania tego kryterium podaje on wyrok z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom [9], w którym Trybunał orzekł, że pojęcie świad-

7 — Sprawa C-76/99, Rec. str. I-249, pkt 23.

8 — Sprawa C-45/01, Rec. str. I-12911.

9 — Sprawa C-287/00, Rec. str. I-5811, pkt 31 i 48.

czenia usług „ściśle związanych" z nauczaniem uniwersyteckim obejmuje świadczenie usług i dostawę towarów *bezpośrednio koniecznych* dla nauczania. Wywodzi z tego, że na podstawie tego kryterium sporna działalność nie może być zwolniona z podatku VAT.

17. W tych okolicznościach Symvoulio tis Epikrateias postanowił zawiesić postępowanie i zadać Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy świadczenie przez podmioty wymienione w art. 13 część A ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/388/EWG usług dotyczących korzystania z telefonu i telewizji przez chorych oraz dostarczania posiłków i łóżek towarzyszącym im osobom, stanowi działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu powyższego przepisu, jeżeli na działalność tę składają się świadczenia pomocnicze w stosunku do tej opieki, jak również świadczenia konieczne dla jej sprawowania?".

IV — Analiza

18. Przez swoje pytanie sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania odpowiedzi, czy art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, że świadczenie przez szpital usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak i dostarczanie przez tę instytucję łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, stanowi działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu tego przepisu.

19. Wątpliwość ta powstaje, gdyż świadczenie usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów, a także dostarczanie łóżek i posiłków w zasadzie stanowią działalność opodatkowaną podatkiem VAT, jeżeli są wykonywane odpłatnie przez podatnika. We wspólnym systemie podatku VAT jest również normalne, że ta sama osoba może wykonywać działalność zwolnioną z podatku VAT oraz świadczenia podlegające temu podatkowi [10].

20. Kierując do Trybunału pytanie prejudycjalne, sąd krajowy dąży zatem do ustalenia, czy omawiane świadczenia stanowią, ze względu na swój charakter, działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną oraz czy w konsekwencji powinny one zawsze być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

21. Spółka Ygeia proponuje odpowiedzieć twierdząco na to pytanie. Twierdzi ona, po pierwsze, że warunki określone w art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy niekoniecznie są istotne dla zdefiniowania

10 — W przypadku, gdy podatnik wykorzystuje towary i usługi, aby wykonać jednocześnie świadczenia zwolnione z podatku oraz usługi opodatkowane, art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy stanowią, w jaki sposób podatnik ten odlicza podatek VAT, który naliczył za wykonywanie działalności opodatkowanej.

pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną. Według niej, chodzi ewentualnie o warunki, od jakich państwa członkowskie mogą uzależnić zastosowanie danego zwolnienia w odniesieniu do usługodawców innych niż osoby prawne prawa publicznego.

22. Podnosi ona, po drugie, że sporne świadczenia nie stanowią dla chorych celu samego w sobie, lecz środek pozwalający na korzystanie w najlepszych możliwych warunkach z opieki szpitalnej i medycznej. Są to według niej świadczenia pomocnicze w stosunku do opieki szpitalnej, które powinny być traktowane pod względem opodatkowania podatkiem VAT tak samo jak ta opieka. Spółka Ygeia odnosi się również do faktu, że w Grecji istnieje zwyczaj, iż członkowie rodziny chorego towarzyszą mu, pomagając w ten sposób personelowi szpitalnemu. Podkreśla, że ich obecność wprawia chorego w lepszy stan psychiczny, a w związku z tym przyczynia się do odzyskania przez niego zdrowia. Twierdzi, że to samo dotyczy świadczenia usług telefonicznych i wynajmowania telewizorów, ponieważ świadczenia te pozwalają choremu pozostać w kontakcie ze światem zewnętrznym. Według spółki Ygeia z powyższego wynika, że istotnym kryterium do celów określenia, czy takie świadczenia wchodzą w zakres „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną jest wola samego chorego, który zwrócił się z wnioskiem o skorzystanie z takich świadczeń, ponieważ uznaje je za konieczne dla powrotu do zdrowia.

23. Wreszcie wskazuje, że z uwagi na fakt, iż omawiane świadczenia były dostarczane wyłącznie w obrębie szpitala, nie konkurują one z równoważnymi usługami proponowanymi przez inne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

24. Nie zgadzamy się z tą analizą. Podobnie jak Republika Grecka, Republika Federalna Niemiec, Republika Cypru i Komisja Wspólnot Europejskich uważamy, że zgodnie z obecnie stosowanym prawem wspólnotowym żadne z przedmiotowych świadczeń nie może być uważane — ze względu na swój charakter — za działalność „ściśle związaną" z opieką szpitalną i medyczną.

25. Jednakże w odróżnieniu od wspomnianych państw członkowskich twierdzimy, że żadne z tych świadczeń nie powinno być wyłączone w sposób systematyczny ze zwolnienia z podatku VAT. Według nas świadczenia te powinny być zwolnione z podatku VAT, w przypadku gdy zostanie ustalone, że są one niezbędne do leczenia osoby hospitalizowanej, a jedynym istotnym kryterium, którym można byłoby się w stocie posłużyć

do określenia, czy są one faktycznie konieczne, jest zalecenie lekarskie. Nasze stanowisko opiera się z jednej strony na treści art. 13 część A szóstej dyrektywy, a z drugiej strony na celu, do którego osiągnięcia zmierza zwolnienie z podatku VAT opieki szpitalnej i medycznej w środowisku szpitalnym.

26. Po pierwsze, jak podnosi sąd krajowy, a także jak stwierdził Trybunał [11], treść art. 13 część A szóstej dyrektywy nie definiuje zakresu pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną. W sformułowaniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nie znajdujemy również wskazówki, czy jedno lub drugie sporne świadczenie wchodzi w zakres tego pojęcia.

27. Jak wskazuje Komisja, ze sformułowania tego przepisu można wywnioskować, że dotyczy on świadczeń dostarczanych przez personel zakładu opieki zdrowotnej, ponieważ obejmuje świadczenia wykonywane „przez podmioty zarządzane według prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale [...]". Natomiast nie podzielamy stanowiska Komisji, jakoby ze sformułowania tego przepisu wynikało również, że „działalność ściśle [...] związaną" mogą stanowić wyłącznie świadczenia na rzecz samego chorego. Według nas z literalnego brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, że pojęcie „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną obejmuje wszystkie świadczenia dostarczane przez szpital, które pozostają w ścisłym związku z hospitalizacją chorego oraz świadczoną mu opieką medyczną [12].

28. Nie można zatem ze sformułowania art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wywodzić, że świadczenia dostarczane przez zakład opieki zdrowotnej osobie bliskiej choremu, na przykład dostarczanie łóżek i posiłków, są wyłączone ze zwolnienia.

29. Natomiast w art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy znajdujemy wskazówki istotne dla odpowiedzi na rozpatrywane pytanie. A zatem, zgodnie z tym przepisem, świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych między innymi w art. 13 część A ust. 1 lit. b) dyrektywy, jeżeli, po pierwsze, nie są one konieczne do wykonywania czynności podlegających zwolnieniu, a po drugie, ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez wykonywanie czynności będących

11 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22.

12 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 23 lutego 1988 r. w sprawie 353/85 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. 817, pkt 32 oraz ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 33.

w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem VAT.

30. Mimo że Trybunał nie odwołuje się do art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji, w którym wypowiedział się na temat wykładni, jaką należy przypisać pojęciu „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną, podobnie jak sąd krajowy i wymienione państwa członkowskie twierdzimy, że przepis ten ma istotne znaczenie dla wspomnianej wykładni. Z jego sformułowania w istocie wynika, że nakłada on na państwa członkowskie dwa obowiązki, których muszą przestrzegać w odniesieniu do każdego z wyraźnie przewidzianych przypadków zwolnienia, czyli tych, które są wymienione w art. 13 część A ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n). Podnosimy ponadto, że każdy z tych przypadków dotyczy świadczeń lub dostaw, które są „ściśle związane" lub mają „ścisły związek" z działalnością w interesie publicznym [13].

31. Artykuł 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, w przeciwieństwie do twierdzenia wysuniętego przez spółkę Ygeia, nie przewiduje warunków dodatkowych, które miałyby zastosowanie tylko w szczególnym przypadku, gdy państwa członkowskie podejmują decyzję o rozszerzeniu zwolnienia na usługodawców innych niż osoby prawne prawa publicznego. W takim przypadku należałoby w istocie stwierdzić, że warunki te nie znajdowałyby się w odrębnym punkcie, ale byłyby umieszczone po warunkach wymienionych w art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, która przewiduje możliwość zwolnienia przez państwa członkowskie [14]. Ze sformułowania art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, że dwa warunki, które się w niej znajdują, mają charakter obligatoryjny dla państw członkowskich, w odróżnieniu od warunków zawartych w tym samym artykule w części A ust. 2 lit. a), które mają charakter fakultatywny.

32. W świetle treści art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy warunki zawarte w tym przepisie powinny być uwzględniane przy interpretacji brzmienia poszczególnych

13 — Na przykład art. 13 część A ust. 1 zwalnia w lit. g) dostawę towarów i świadczenie usług „ściśle związanych" z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej [pomocy społecznej i zabezpieczenia społecznego]; w lit. h) dostawę towarów i świadczenie usług „ściśle związanych" z opieką nad dziećmi i młodzieżą, a w lit. i) edukację dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe, szkolenia zawodowe lub zmianę kwalifikacji zawodowych łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów „ściśle z taką działalnością związanych" itp.

14 — Artykuł 13 część A ust. 2 lit. a) ma następujące brzmienie:
„Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku instytucjom [podmiotom], które nie są instytucjami [podmiotami] prawa publicznego, według ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) niniejszego artykułu, w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:
— 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 zarządzane i administrowane wyłącznie społecznie przez osoby niemające bezpośredniego czy pośredniego interesu, ani samodzielnie bądź 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 z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem od wartości dodanej".

przypadków zwolnień, o których w nim mowa, czyli zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n).

33. Taka analiza zakresu art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy znajduje potwierdzenie w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, w którym Trybunał wypowiedział się na temat kwestii, czy działalność badawcza wykonywana odpłatnie przez placówki szkolnictwa wyższego może być zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy.

34. Rząd niemiecki utrzymywał w tym postępowaniu, że badania stanowią usługę ściśle związaną z kształceniem w publicznych placówkach szkolnictwa wyższego, ponieważ właśnie tych badań potrzebowały przedmiotowe placówki, aby prawidłowo wykonywać swoją działalność w zakresie kształcenia, gdyż badania umożliwiają im rozwijanie i przekazywanie nowej wiedzy. Trybunał nie przyjął tej analizy i orzekł, że pomimo iż realizacja badań może być uznana za „bardzo użyteczną dla szkolnictwa wyższego, to jednak nie jest konieczna do osiągnięcia zamierzonego przez nie celu, tj. w szczególności kształcenia studentów w celu umożliwienia im wykonywania działalności zawodowej" [15].

15 — Zobacz pkt 48. Trybunał uzasadnił w nim również tę analizę, wskazując, że „wiele placówek szkolnictwa wyższego osiąga swój cel bez odpłatnego wykonywania projektów badawczych oraz że istnieją inne sposoby, aby zapewnić powiązanie pomiędzy szkolnictwem wyższym a działalnością zawodową".

35. Wymóg ten, określony przez Trybunał w ramach wykładni pojęcia „działalności ściśle związanej" z kształceniem uniwersyteckim, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, obowiązuje również — w świetle treści art. 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy — w odniesieniu do wykładni pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną, omówionej w art. 13 część A ust. 1 lit. b).

36. Z powyższego wynika, że zgodnie z obecnie stosowanym prawem pierwszy warunek wymieniony w art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy zakłada, iż do zwolnienia z podatku VAT nie wystarczy, aby świadczenia wykonywane w zakładzie opieki zdrowotnej były potencjalnie lub rzeczywiście użyteczne dla odzyskania zdrowia przez chorego. Zgodnie z tym przepisem działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną stanowi tylko ta działalność, która jest konieczna do jej sprawowania.

37. Kiedy rozpatrujemy sporne świadczenia, nie wydaje się, aby którekolwiek z nich mogło być zasadniczo uważane za niezbędne lub konieczne do sprawowania opieki szpitalnej i medycznej, czyli dostarczane niezależnie od osoby hospitalizowanej i powodów jej hospitalizacji. O ile wydaje się niepodważalne, że każde z nich może się przyczynić w większym lub mniejszym stopniu do poprawy warunków pobytu osoby hospitalizowanej i, w konsekwencji, odzyskania przez

nią zdrowia, wydaje nam się, że ten wkład do procesu leczniczego różni się znacznie w zależności od osób i powodów ich hospitalizacji. W związku z tym wydaje nam się, że sytuacja znacznie się różni w zależności od tego, czy pacjent jest dzieckiem czy dorosłym oraz czy hospitalizacja ma na celu łagodną interwencję chirurgiczną wymagającą krótkotrwałej hospitalizacji, czy też leczenia poważnej choroby, z której powodu życie chorego jest zagrożone i która wymaga długotrwałej hospitalizacji.

38. Nie wydaje się zatem, aby można było stwierdzić, że przedmiotowe świadczenia, ze względu na ich charakter, są „ściśle związane" z opieką szpitalną i medyczną. Wydaje nam się, że różnią się one wyraźnie np. od działalności, która została przedłożona Trybunałowi do rozstrzygnięcia w ww. sprawie Komisja przeciwko Francji i którą Trybunał uznał za „ściśle związaną" z badaniem lekarskim, zwolnionym z podatku VAT.

39. W tej sprawie Trybunał został w istocie skonfrontowany z przepisami francuskimi, które przewidują, że niektóre badania biologiczne mogą być wykonywane tylko przez wyspecjalizowane laboratoria. Przepisy te zawierały również wymóg, aby wyspecjalizowane laboratorium, które przeprowadziło badanie, uiszczało opłatę za przekazanie próbki na rzecz laboratorium pobierającego próbki do badań od pacjenta. Zarzut sformułowany przez Komisję wobec tych przepisów dotyczył faktu, że w przeciwieństwie do kosztów badania i samego pobrania próbki, koszt przekazania próbki był opodatkowany podatkiem VAT. Trybunał, zgadzając się w tym względzie z argumentacją Komisji, orzekł, że przekazywanie próbek stanowi działalność ściśle związaną z badaniem i jest zwolnione z podatku VAT, ponieważ w logiczny sposób wpisuje się pomiędzy czynność pobrania próbki do badań a badanie [16].

40. Podzielamy również opinię Komisji, zgodnie z którą żadne z omawianych świadczeń nie może być utożsamiane z dostawą posiłków i łóżek samemu choremu, stanowiącą, ze względu na swój charakter, działalność ściśle związaną z opieką szpitalną. Wynika z tego, że żadne ze spornych świadczeń nie może być zwolnione w sposób systematyczny z podatku VAT na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

41. Po drugie, wydaje się nam, że analiza ta została potwierdzona w odniesieniu do celu, który stanowi podstawę zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Zgodnie z orzeczeniem Trybunału zwolnienie to ma zapewnić, aby korzystanie z opieki medycznej i szpitalnej nie stało się niedostępne z uwagi na wyższy koszt tej opieki, gdyby ona sama lub działalność ściśle z nią związana podlegała podatkowi VAT [17]. Zgodnie z orzecznictwem chodzi o zwolnienie

16 — Zobacz pkt 24.

17 — Zobacz ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23 oraz w sprawie Dornier, pkt 43.

z podatku VAT świadczeń dostarczanych w zakładach użyteczności społecznej, na przykład zajmujących się ochroną zdrowia ludzkiego, które mają na celu diagnozowanie, leczenie i — w takim zakresie, jak to możliwe — wyleczenie chorób lub problemów zdrowotnych [18]. Zwolnienie to ma zatem na celu obniżenie kosztów opieki zdrowotnej oraz uczynienie tej opieki bardziej dostępną dla obywateli [19].

42. A zatem, aby świadczenia dostarczane w zakładzie opieki zdrowotnej mogły być objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, powinny faktycznie mieć cel leczniczy. Zgodnie z orzecznictwem tylko przy uwzględnieniu tego celu pojęcie „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną nie będzie przedmiotem zbyt zawężonej wykładni. Orzecznictwo to nie pozwala zatem twierdzić, że omawiane świadczenia stanowią bezwzględnie działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną, jeśli, jak stwierdziliśmy, nie mogą one być uważane w sposób ogólny i systematyczny za świadczenia konieczne lub niezbędne dla stosowania opieki w środowisku szpitalnym.

43. Ponadto, jak wskazuje Komisja, zwolnienie w sposób systematyczny spornych świadczeń mogłoby doprowadzić do skutku sprzecznego z celem wyznaczonym w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. W istocie podatnik prowadzący działalność zwolnioną z podatku VAT jest w rzeczywistości obciążony podatkiem VAT naliczanym w ramach zakupu towarów i usług koniecznych do prowadzenia tej działalności, ponieważ nie może on przenieść tego obciążenia na konsumentów końcowych. Stwierdziliśmy także, że gdy prowadzi on jednocześnie działalność opodatkowaną i działalność zwolnioną od podatku, może odliczyć naliczony podatek VAT tylko proporcjonalnie do części swojej opodatkowanej działalności w stosunku do działalności zwolnionej. Zwiększenie części działalności zwolnionej od podatku prowadzi zatem do zmniejszenia praw podatnika do jego odliczenia, a w konsekwencji do zwiększenia kwoty podatku VAT, którą ma obowiązek uiścić. W zakresie, w jakim podatnik powinien zrównoważyć swój budżet, zwiększenie obciążenia podatkowego przełoży się na wzrost cen jego usług zwolnionych z podatku VAT. Innymi słowy, istnieje znaczne ryzyko, że systematyczne zwalnianie świadczenia usług telefonicznych i wynajmowania telewizorów osobom hospitalizowanym, a także zakwaterowania osób im towarzyszących, może doprowadzić do podniesienia opłaty za każdy dzień spędzony w szpitalu.

44. Nie sądzimy również, aby rozpatrzenie spornych świadczeń w odniesieniu do kryterium ich pomocniczego charakteru umożliwiło ich systematyczne zwalnianie z podatku VAT. Jak przypomina sąd krajowy, kryterium to zostało zastosowane przez Trybunał w ww. sprawach Komisja przeciwko Francji oraz Dornier w celu określenia, czy świadczenia, które były rozpatrywane w tych

18 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 47 i 48.
19 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 43.

sprawach, wchodziły w zakres pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną. Pojecie „świadczenia pomocniczego" może wydawać się szersze niż warunek, zgodnie z którym czynność musi koniecznie służyć interesowi publicznemu. W istocie, zgodnie z orzecznictwem, świadczenie musi być uznane za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, w przypadku gdy nie stanowi ono dla klientów celu samego w sobie, ale środek, za pomocą którego można skorzystać w najlepszych warunkach z usługi głównej usługodawcy [20].

45. Jednakże, nawet opierając się na tym kryterium i przy założeniu, że może ono być stosowane przy pominięciu pierwszego warunku określonego w art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, wydaje się, że bardzo trudno wnioskować w sposób systematyczny, iż sporne świadczenia nie stanowią celu samego w sobie. Jak wskazaliśmy, świadczenie usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów chorym nie zawsze spełnia cel leczniczy. Chory jest bardziej skłonny do nabycia tych świadczeń w zakładzie opieki zdrowotnej niż u innego podmiotu z uwagi na wygodę, przy czym świadczenia te niekoniecznie wpisują się w działanie lecznicze, które uzasadnia jego hospitalizację. Podobnie korzystanie przez bliskich chorego z możliwości zakwaterowania zapewnianej przez szpital nie zawsze jest wymagane z uwagi na wiek lub chorobę chorego, ale może wynikać ze zwykłej woli skorzystania z możliwości zakwaterowania oferowanych przez szpital, które są tańsze i usytuowane bliżej osoby hospitalizowanej niż równoważne świadczenia dostarczane przez innego podatnika, hotel lub restaurację.

46. Ponadto systematyczne zwalnianie przedmiotowych świadczeń byłoby sprzeczne z wypracowanymi przez orzecznictwo zasadami, które dotyczyły wykładni zwolnień przewidzianych w szóstej dyrektywie. Tak jak przypomniały wszystkie strony występujące w charakterze interwenientów, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zwolnienia wymienione w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być przedmiotem wąskiej wykładni, biorąc pod uwagę, że stanowią one odstępstwa od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdego odpłatnego świadczenia usług przez podatnika [21]. Należy także podkreślić, w tym samym znaczeniu, że szósta dyrektywa nie zwalnia z podatku VAT wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, ale tylko te, które są wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób [22]. Przedmiotowe świadczenia mogą zatem być zwolnione z podatku

20 — Zobacz wyroki: z dnia 22 października 1998 r. w sprawach C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24 oraz z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 30.

21 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 20, z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 28 oraz z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. str. I-13989, pkt 52.

22 — Zobacz wyroki: z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. str. I-7053, pkt 18, z dnia 14 września 2000 r. w sprawie C-384/98 D., Rec. str. I-6795, pkt 20 oraz ww. wyrok w sprawie D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 54.

VAT tylko wtedy, gdy ściśle spełniają warunki przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

47. Wykładnia tego przepisu musi także przestrzegać zasady neutralności podatkowej, nieodłącznie związanej ze wspólnym systemem podatku VAT, na mocy której podmioty wykonujące te same rodzaje działalności nie powinny być traktowane w sposób odmienny w zakresie pobierania podatku VAT [23]. W tym względzie, w przeciwieństwie do tego, co twierdzi spółka Ygeia, i jak słusznie podkreśliły państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi w niniejszym postępowaniu, gdy zakład opieki zdrowotnej dostarcza omawiane świadczenia, znajduje się w pozycji konkurencyjnej z innymi podatnikami dostarczającymi świadczenia o takim samym charakterze, na przykład hotelami i restauracjami — w odniesieniu do świadczeń w zakresie zakwaterowania dostarczanych osobom towarzyszącym choremu — oraz dostawcami usług telefonicznych i wynajmowania telewizorów. Jak wskazuje Republika Federalna Niemiec, chorzy, którzy korzystają z telefonów komórkowych, uiszczają podatek VAT od kosztu świadczeń telefonicznych, a członkowie ich rodzin, którzy śpią i spożywają posiłki w hotelu, płacą ten podatek od ceny ich zakwaterowania.

48. Z orzecznictwa wynika wreszcie, że zwolnienia określone w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią odrębne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich [24]. Wynika z tego, że pojęcie „działalności ściśle związanej" z opieką szpitalną i medyczną nie może być różnie definiowane w zależności od właściwości społeczno-ekonomicznych każdego państwa członkowskiego.

49. W świetle wszystkich powyższych elementów twierdzimy zatem, że sporne świadczenia nie mogą być uważane, w sposób ogólny i systematyczny, za świadczenia ściśle związane z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

50. Jednakże nie możemy wykluczyć, że w niektórych okolicznościach omawiane świadczenia mogą być objęte zwolnieniem, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Jak stwierdziliśmy, zwolnienie to zmierza do obniżenia kosztów opieki zdrowotnej, czyli świadczeń, które mają na celu ochronę, utrzymanie lub odzyskanie zdrowia przez ludzi. A zatem cel świadczenia określa, czy powinno ono być zwolnione z podatku VAT.

23 — Zobacz ww. wyroki: w sprawie Kler, pkt 30 oraz w sprawie Dornier, pkt 42 i 44.

24 — Zobacz wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. str. 1737, pkt 11, a także ww. wyroki w sprawach: CPP, pkt 15, Komisja przeciwko Francji, pkt 21 oraz D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 52.

51. Wydaje nam się w pełni zrozumiałe, że w niektórych okolicznościach obecność bliskiej osoby przy osobie hospitalizowanej może być niezbędna dla jej leczenia oraz że dostarczanie łóżek i posiłków bliskiej osobie może okazać się konieczne dla zapewnienia jej ciągłej obecności przy chorym. Może tak być np. w przypadku, gdy osoba hospitalizowana jest małym dzieckiem lub jest dotknięta chorobą, która wywołuje wielki niepokój.

52. Świadczenie usług telefonicznych na rzecz chorego może jako takie pozwolić mu pozostać w kontakcie z bliskimi i znaleźć w nich znaczne wsparcie psychiczne, które może w niektórych okolicznościach okazać się niezbędne. Nawet jeśli początkowo może się to okazać mniej oczywiste, równie trudne okazuje się kategoryczne wykluczenie, że udostępnianie odbiornika telewizyjnego, który stanowi doceniane przez największą liczbę osób źródło informacji i rozrywki, może być, w pewnych przypadkach, konieczne dla leczenia hospitalizowanej osoby. Ponownie myślimy tutaj o dzieciach, które — z uwagi na poważną chorobę lub jej leczenie — albo nie mogą przyjmować odwiedzających, albo mogą to robić jedynie w ograniczonych warunkach. Dostarczenie odbiornika telewizyjnego tym dzieciom może okazać się elementem rozrywki niezbędnym dla ich leczenia w środowisku szpitalnym.

53. Jednakże o ile wydaje się, że łatwo można byłoby rozważyć, czy dostarczanie tych świadczeń może być w niektórych przypadkach uważane za niezbędne do leczenia osoby hospitalizowanej, to wydaje się, że bardzo trudno określić w sposób obiektywny, jakich przypadków to dotyczy, biorąc pod uwagę bardzo wielką różnorodność sytuacji, które mogą zaistnieć w praktyce. Należy również pamiętać, że szósta dyrektywa ma na celu ustanowienie wspólnego systemu podatku VAT oraz że system ten musi być pewny i przewidywalny [25]. Nie byłoby zatem zgodne z tym celem i z tymi wymogami pozostawienie obowiązku oceny, czy omawiane świadczenia są rzeczywiście konieczne, zakładom opieki zdrowotnej i właściwym władzom krajowym, którą te przeprowadzałyby w zależności od konkretnego przypadku. W konsekwencji do Trybunału należy zdefiniowanie obiektywnego kryterium, wspólnego dla wszystkich państw członkowskich.

54. Nie uważamy, aby zgodnie z obecnie stosowanym prawem wspólnotowym to kryterium mogło być pożądane przez samego chorego, jak twierdzi spółka Ygeia, lub przez jego bliskich. Takie kryterium nie pozwoliłoby zapewnić ograniczenia zwolnienia do czynności, które są rzeczywiście konieczne dla opieki szpitalnej i medycznej. Ponadto kwestia, czy dostarczenie jednego z omawianych świadczeń jest konieczne dla leczenia osoby hospitalizowanej, wydaje się należeć do zakresu oceny medycznej. Lekarz

25 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-691, pkt 23.

zobowiązany do leczenia osoby hospitalizowanej w zakładzie opieki zdrowotnej wydaje się być osobą najwłaściwszą do dokonania oceny, czy świadczenia takie jak te, które są przedmiotem niniejszej sprawy, niestanowiące, ze względu na swój charakter, świadczeń ściśle związanych z opieką szpitalną i medyczną, powinny być jednak uważane za niezbędne do leczenia tej osoby. Takie kryterium jest również korzystne z uwagi na obiektywizm oraz poszanowanie wymogów pewności i przewidywalności, jakie zapewnia.

55. Zgodnie z tym kryterium świadczenie przez szpital usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, podobnie jak dostarczanie przez taką placówkę posiłków i łóżek towarzyszącym im osobom stanowiłoby zatem działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną, gdyby udostępnienie tego wyposażenia lub ciągła obecność osoby bliskiej były przedmiotem zalecenia lekarskiego.

56. Kiedy na rozprawie zwrócono się do stron o przedstawienie swoich opinii na temat tego kryterium, przedstawiciel spółki Ygeia poinformował, że lekarze nie przepisują nigdy tego typu świadczeń. Natomiast przedstawiciel rządu greckiego stwierdził, że kryterium to mogłoby prowadzić do nadużyć.

57. Z odpowiedzi rządu greckiego można przede wszystkim wywnioskować, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi spółka Ygeia, kryterium, które proponujemy, może znaleźć praktyczne zastosowanie. Ponadto nie zaprzeczamy, że wprowadzenie tego kryterium mogłoby doprowadzić do nadużyć, a co najmniej odmiennych praktyk w poszczególnych placówkach. Jednakże takie ryzyko i taka niedogodność są nieodłącznie związane z wprowadzeniem jakiegokolwiek kryterium, które opiera się na ocenie dokonywanej przez człowieka, a interes leżący w odstąpieniu od kategorycznego wyłączenia omawianych świadczeń z zakresu zastosowania zwolnienia przeważa według nas nad trudnościami praktycznymi związanymi ze wprowadzaniem tego kryterium. Należy również przypomnieć, że państwa członkowskie mogą w razie potrzeby przyjąć stosowne środki, aby zapobiec nadużyciom w stosowaniu tego kryterium w ten sam sposób, w jaki zachęca się je do tego w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy w odniesieniu do każdego z poszczególnych przypadków zwolnienia przewidzianych w tym przepisie.

58. O ile Trybunał zgadza się z naszą propozycją, to do sądu krajowego należeć będzie zbadanie, czy w niniejszym przypadku omawiane świadczenia dostarczane przez spółkę Ygeia osobom hospitalizowanym w jej placówce, były przedmiotem zalecenia lekarskiego. Konieczne będzie także sprawdzenie, czy głównym celem wykonywania tych świadczeń nie było dostarczenie spółce Ygeia dodatkowych dochodów, zgodnie z art. 13 część A ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

59. W świetle wszystkich powyższych stwierdzeń, proponujemy odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne tak, że art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w następujący sposób: świadczenie przez szpital usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez tę placówkę łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, zgodnie z tym przepisem stanowią działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną tylko wtedy, gdy dostarczenie tego wyposażenia choremu lub ciągła obecność osoby bliskiej stanowią zalecenie lekarskie.

V — Wnioski

60. W świetle powyższych stwierdzeń proponujemy odpowiedzieć w następujący sposób na pytanie zadane przez Symvoulio tis Epikrateias:

„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 świadczenie przez szpital usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez tę placówkę łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, zgodnie z tym przepisem stanowią działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną tylko wtedy, gdy dostarczenie tego wyposażenia choremu lub ciągła obecność osoby bliskiej stanowią zalecenie lekarskie".