WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 1 grudnia 2005 r. *

W sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Symvoulio tis Epikrateias (Grecja) postanowieniami z dnia 16 czerwca 2004 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 17 września 2004 r., w postępowaniach

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

* Język postępowania: grecki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 czerwca 2005 r.,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

— w imieniu Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE przez K. Karlisa, dikigoros,

— w imieniu rządu greckiego przez E.M. Mamouna oraz S. Trekli i V. Kyriazopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez W.D. Plessinga oraz A. Tiemann, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu cypryjskiego przez A. Miltiadou-Omirou, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach sporów pomiędzy Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (zwaną dalej „Ygeia"), osobą prawną prawa prywatnego, której przedmiot działalności polega na świadczeniu opieki szpitalnej i medycznej, a Ypourgos Oikonomikon (ministrem finansów) w przedmiocie odmowy Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (urzędu skarbowego w Atenach właściwego dla opodatkowania spółek akcyjnych) zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") świadczenia usług telefonicznych i wynajmowania telewizorów osobom hospitalizowanym, jak też dostarczania łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, jako działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi:

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

[...]

b) opiekę szpitalną i medyczną, jak również działalność jej towarzyszącą [ściśle z nią związaną], wykonywaną przez instytucje zarządzane według prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze".

4 Artykuł 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy przewiduje:

„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".

Uregulowania krajowe

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

„Z podatku zwolnione są:

[...]

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".

Postępowania przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 W wyniku kontroli ksiąg rachunkowych Ygeia za okresy rozliczeniowe odpowiadające latom 1992 i 1993 Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon 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, ponieważ usługi te nie mogą być uważane za działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną. Określił on więc zobowiązanie podatkowe tej spółki dwiema odrębnymi decyzjami dotyczącymi każdego z dwóch odnośnych lat.

7 Ygeia wniosła skargę na te decyzje do Dioikitiko Protodikeio Athinon (sąd administracyjny pierwszej instancji w Atenach), a następnie odwołanie do Dioikitiko Efeteio Athinon (administracyjny sąd odwoławczy w Atenach). Na poparcie swojej skargi Ygeia podniosła, że świadczenie owych usług przyczynia się do opieki nad osobami hospitalizowanymi i podtrzymywania ich więzi społecznych, a tym samym do przyspieszenia ich powrotu do zdrowia poprzez stworzenie korzystnego stanu psychicznego. Skargi te zostały oddalone na tej podstawie, że skoro sporne usługi mają na celu ułatwienie pobytu chorych w szpitalach, lecz nie przyczyniają się do udzielania im opieki, nie mogą być uważane za ściśle związane z opieką szpitalną.

8 Ygeia wniosła odwołania do Symvoulio tis Epikrateias (rada państwa) na wyroki wydane przez Dioikitiko Efeteio Athinon.

9 W postanowieniach odsyłających Symvoulio tis Epikrateias wskazuje, że jest pewne, iż Ygeia, jako osoba prawna prawa prywatnego, spełnia przesłanki zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do opieki szpitalnej i medycznej oraz działalności ściśle z nią związanej. Jedyne pytanie, jakie jej zdaniem powstaje, dotyczy kwestii, czy sporne usługi wchodzą w zakres pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną.

10 Sąd krajowy stwierdza w tym zakresie, że pojęcie to nie jest zdefiniowane w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy. Zauważa jednakże, iż na podstawie kryteriów określonych w art. 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy można uznać, że działalność jest ściśle związana z opieką szpitalną i medyczną, gdy jest konieczna do dokonywania czynności podlegających zwolnieniu i nie służy do osiągania dodatkowego dochodu przez podmiot świadczący usługi zwolnione z podatku. Sąd ten dodaje ponadto, że w wyroku z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 33–35 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.

11 W tych okolicznościach Symvoulio tis Epikrateias postanowił w ramach skargi dotyczącej okresu rozliczeniowego odpowiadającego 1992 r. zawiesić postępowanie i zadać Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne (sprawa C-394/04):

„Czy świadczenie przez podmioty wymienione w art. 13 część A ust. 1 lit. b) [szóstej dyrektywy] 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 z jednej strony świadczenia pomocnicze w stosunku do tejże opieki, jak również świadczenia konieczne dla jej sprawowania?".

12 W odniesieniu do okresu rozliczeniowego odpowiadającego 1993 r. sąd ten postanowił zawiesić toczące się przed nim postępowanie do czasu udzielenia przez Trybunał odpowiedzi na wyżej wymienione pytanie (sprawa C-395/04).

13 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 14 października 2004 r. sprawy C-394/04 i C-395/04 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również wydania wyroku.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy w istocie zmierza do uzyskania odpowiedzi, czy świadczenie przez instytucję opieki zdrowotnej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak i dostarczanie przez tę instytucję łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, stanowią działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu tego przepisu.

15 Należy przypomnieć tytułem wstępu, iż zgodnie z orzecznictwem pojęcia wykorzystane do określenia 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 (zob. wyroki z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, pkt 43 oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 29). Zwolnienia te stanowią niezależne pojęcia prawa wspólnotowego, którego celem jest uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyroki z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 15 oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 23).

16 Ponadto art. 13 część A szóstej dyrektywy dotyczy zwolnienia z podatku VAT pewnych rodzajów działalności w interesie publicznym. Przepis ten nie wyłącza jednak ze stosowania podatku VAT wszystkich rodzajów działalności wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie te, które są wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób (zob. w szczególności wyroki z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. str. I-7053, pkt 18 oraz z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 60).

17 Jak już stwierdził Trybunał, art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy nie zawiera żadnej definicji pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną (wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 22). Niemniej z tych samych postanowień tego przepisu wynika, że nie obejmuje on świadczeń, które nie przedstawiają żadnego związku z opieką szpitalną nad odbiorcami tych usług ani z opieką medyczną świadczoną ewentualnie na ich rzecz (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 33).

18 Zatem świadczenia wchodzą w zakres pojęcia „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną określoną w art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy tylko wówczas, gdy są skutecznie dostarczane jako usługi pomocnicze względem stanowiącej świadczenie główne opieki szpitalnej nad ich odbiorcami lub świadczonej na ich rzecz opieki medycznej (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 35).

19 Z orzecznictwa wynika, że świadczenie może być uważane za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na najlepszych warunkach z usługi głównej dostawcy (zob. w szczególności 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 ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 34).

20 Ygeia podnosi tutaj, że świadczenia polegające na zakwaterowaniu i wyżywieniu osób towarzyszących, które stanowią wsparcie dla osób hospitalizowanych na płaszczyźnie psychologicznej i pomagają im w przypadkach, gdy z powodu ich stanu nie są one w stanie samodzielnie wykonywać czynności życia codziennego, umożliwiają tym ostatnim lepszy powrót do zdrowia, redukując przy tym obciążenie pracą pomocniczego personelu szpitalnego. Usługi telefoniczne i wynajmowania telewizorów świadczone osobom hospitalizowanym umożliwiają tym ostatnim pozostanie w kontakcie ze światem zewnętrznym, co powoduje u nich stan psychiczny umożliwiający szybszą rekonwalescencję i w ten sposób obniża ostateczny koszt hospitalizacji. Z tego wynika według Ygeia, że kryterium właściwym dla ustalenia, czy takie usługi obejmują pojęcie „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną jest wola samego chorego, który pragnie skorzystać z tych usług, ponieważ uznał je za niezbędne dla swojego powrotu do zdrowia.

21 Nie można przychylić się do tej argumentacji.

22 W celu ustalenia, czy usługi takie jak te stanowiące przedmiot postępowań głównych są środkiem do skorzystania na najlepszych warunkach z usług opieki szpitalnej i medycznej świadczonej przez Ygeia należy, jak łącznie podkreśliły wszystkie rządy państw członkowskich, które przedstawiły uwagi, i Komisja Wspólnot Europejskich, wziąć pod uwagę cel, w jakim realizowane są te świadczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 24).

23 Zwolnienie działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy ma gwarantować, że nie zostanie zamknięty dostęp do opieki medycznej i szpitalnej z powodu kosztów powstałych wskutek tej opieki, gdyby ona sama lub działalność ściśle z nią związana została opodatkowana podatkiem VAT (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23).

24 Opieka medyczna i szpitalna objęta tym przepisem, to według orzecznictwa taka opieka, której celem jest diagnoza, leczenie i, gdy to możliwe, zwalczanie chorób lub anomalii zdrowotnych (ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 48).

25 Zważywszy na cel zwolnienia przewidziany w art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, należy stwierdzić, iż wynika stąd, że jedynie świadczenie usług, które logicznie wpisują się w ramy dostarczania usług opieki szpitalnej i medycznej, które w procesie świadczenia tych usług stanowią etap niezbędny, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie służą, mogą stanowić „działalność ściśle [...] związaną" w rozumieniu tego przepisu. Jedynie tego rodzaju usługi mogą bowiem wpływać na koszt opieki zdrowotnej, którą omawiane zwolnienie czyni dostępną dla osób prywatnych.

26 Stwierdzenie to potwierdza, jak słusznie podnoszą rządy, które przedłożyły swoje uwagi, art. 13 część A ust. 2 lit. b) tiret pierwsze tej dyrektywy, według którego państwa członkowskie powinny wyłączyć z korzystania ze zwolnienia świadczenie usług przewidzianych w szczególności w ust. 1 lit. b) tego artykułu, jeżeli nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Jak też zauważył rzecznik generalny w punktach 30–32 swojej opinii, ów przepis, mający charakter wiążący dla państw członkowskich, zawiera wymogi, które powinny zostać uwzględnione przy interpretacji różnych wymienionych w nim przypadków zwolnienia, które na wzór zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1

lit. b) tej dyrektywy dotyczą usług lub dostaw, które są „ściśle związane" lub które mają „ścisły związek" z działalnością w interesie publicznym.

27 Należy ponadto stwierdzić, że w pkt 48 i 49 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, Trybunał rozstrzygnął już w kwestii zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, w odniesieniu do świadczenia usług „ściśle związanych" ze szkolnictwem wyższym, że odpłatna realizacja projektów badawczych, nawet jeśli 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, a zatem nie wchodzi w zakres tego zwolnienia.

28 Biorąc pod uwagę cel zwolnienia przewidzianego w art. 13 A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy oraz mając na względzie postanowienia ust. 2 lit. b) tego artykułu należy zauważyć, jak w istocie uczynił to rzecznik generalny w pkt 35 opinii, że stwierdzenia te odnoszą się również do wykładni pojęcia „działalność ściśle związana" z opieką szpitalną i medyczną, znajdującego się w pierwszym z tych przepisów.

29 Wynika z tego, że świadczenie usług, które — podobnie jak usługi będące przedmiotem postępowań przed sądem krajowym — są zdatne do tego, by polepszyć komfort i dobre samopoczucie osób hospitalizowanych, co do zasady nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Inaczej może być tylko wówczas, gdy usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym służą usługi opieki szpitalnej i medycznej, w ramach której są one świadczone.

30 Do sądu krajowego należy, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności zawisłych przed nim sporów oraz, w razie potrzeby, treści zaleceń medycznych wydanych zainteresowanym pacjentom, stwierdzenie koniecznego charakteru dostarczanych świadczeń.

31 Stwierdzeń tych nie podważa argumentacja Ygeia, według której pojęcie „działalności ściśle [...] związanej" z opieką szpitalną i medyczną, określonej w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nie podlega, uwzględniając cel zwolnienia, wykładni szczególnie ścisłej (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23). Jak już bowiem wynika z pkt 25 niniejszego wyroku, opodatkowanie podatkiem VAT usług niemających charakteru pomocniczego nie skutkuje wzrostem kosztów opieki szpitalnej i medycznej, której dostępność dla osób prywatnych przepis ten powinien gwarantować, ponieważ usługi te nie są konieczne dla osiągnięcia celów terapeutycznych, którym ona służy (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. str. I-13989, pkt 59).

32 Ponadto, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 47 opinii, objęcie takich usług podatkiem VAT jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej, która mianowicie zakazuje różnego traktowania z punktu widzenia podatku VAT usług tego samego rodzaju, a więc konkurujących ze sobą (wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20).

33 Wbrew temu bowiem, co twierdzi Ygeia i jak słusznie podnosi rząd niemiecki, instytucja opieki zdrowotnej świadcząc usługi takie, jak stanowiące przedmiot sporu, konkuruje z podatnikami, którzy świadczą usługi tego samego rodzaju, takimi jak dostawcy usług telefonicznych i telewizyjnych, w zakresie usług tego rodzaju oferowanych osobom hospitalizowanym, oraz takimi jak hotele i restauracje, w zakresie usług zakwaterowania dla osób im towarzyszących.

34 Zgodnie z art. 13 A ust. 2 lit. b) tiret drugie szóstej dyrektywy takie usługi, jak te, które są przedmiotem postępowań przed sądem krajowym, również nie powinny korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, jeżeli są zasadniczo przeznaczone do tego, by zapewniać osobie, która je świadczy, dodatkowe dochody, co podlega ustaleniu przez sąd krajowy na podstawie okoliczności faktycznych zawisłych przed nim sporów.

35 W konsekwencji na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że świadczenie przez podmioty określone w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez te same podmioty łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, co do zasady nie stanowi działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu tego przepisu. Inaczej może być tylko wówczas, gdy usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym służy opieka szpitalna oraz medyczna, i nie są przeznaczone głównie do tego, by zapewniać świadczącemu je podmiotowi dodatkowe dochody poprzez realizację transakcji dokonywanych w bezpośredniej konkurencji z transakcjami podlegającymi podatkowi VAT dokonywanymi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą.

Do sądu krajowego należy, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych zawisłych przed nim sporów oraz, w razie potrzeby, treści zaleceń medycznych wydanych zainteresowanym pacjentom, ustalenie, czy świadczone usługi spełniają te przesłanki.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Świadczenie przez podmioty określone w art. 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, usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez te same podmioty łóżek i posiłków towarzyszącym im osobom, co do zasady nie stanowi działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu tego przepisu. Inaczej może być tylko wówczas, gdy usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym służy opieka szpitalna oraz medyczna, i nie są przeznaczone głównie do tego, by zapewniać świadczącemu je podmiotowi dodatkowe dochody poprzez realizację transakcji dokonywanych w bezpośredniej konkurencji z transakcjami podlegającymi podatkowi od wartości dodanej dokonywanymi przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą.**

2) **Do sądu krajowego należy, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych zawisłych przed nim sporów oraz, w razie potrzeby, treści zaleceń medycznych wydanych zainteresowanym pacjentom, ustalenie, czy świadczone usługi spełniają te przesłanki.**

Podpisy