Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 18 września 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) – Zwolnienia – Opieka szpitalna i medyczna – Świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych – Brak stosunku zaufania między podmiotem świadczącym opiekę a pacjentem

W sprawie C-700/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 11 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 grudnia 2017 r., w postępowaniu:

Finanzamt Kyritz

przeciwko

Wolfowi-Henningowi Petersowi,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu niemieckiego początkowo przez T. Henzego i R. Kanitza, następnie przez R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna i J. Jokubauskaitė, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Kyritz (urzędem skarbowym w Kyritz, Niemcy, zwanym dalej „urzędem skarbowym") a Wolfem-Henningiem Petersem w przedmiocie odmowy zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) świadczeń opieki medycznej realizowanych przez tego ostatniego jako lekarza specjalisty w dziedzinie analityki klinicznej i diagnostyki laboratoryjnej.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Motyw 7 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji".

4 Artykuł 132 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) opiek[ę] szpitaln[ą] i medyczn[ą] oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;

c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie;

[…]".

5 Artykuł 133 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;

b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście, ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

[…]".

Prawo niemieckie

6 Paragraf 4 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), zmienionej ustawą z dnia 19 grudnia 2008 r. (BGBl. 2008 I, s. 2794) (zwanej dalej „UStG"), stanowi:

„Spośród transakcji objętych § 1 ust. 1 pkt 1 z podatku zwolnione są:

[…]

14) a) świadczenia opieki medycznej w ramach wykonywania zawodu lekarza, dentysty, naturopaty, fizjoterapeuty, położnej lub każdej innej zawodowej działalności medycznej o podobnym charakterze. […]

[…]

b) opieka szpitalna i medyczna, w tym diagnostyka, badania medyczne, zapobieganie, rehabilitacja, pomoc okołoporodowa oraz usługi hospicyjne, jak również ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego. Świadczenia określone w zdaniu pierwszym są także zwolnione z podatku, gdy są wykonywane przez

[…]

bb) centra opieki medycznej i diagnostyki bądź badań medycznych, które są włączone w umowny system ubezpieczenia zdrowotnego zgodnie z § 95 księgi piątej Sozialgesetzbuch [kodeksu zabezpieczenia społecznego] lub wobec których stosuje się regulacje § 115 księgi piątej kodeksu zabezpieczenia społecznego,

[…]

i które ze względu na swój rodzaj są świadczeniami, do których odnosi się zezwolenie, umowa lub regulacja, przewidziane w kodeksie zabezpieczenia społecznego […]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 W.H. Peters jest lekarzem specjalistą w zakresie analityki klinicznej i diagnostyki laboratoryjnej.

8 W latach podatkowych 2009–2012 świadczył on usługi opieki medycznej na rzecz LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, spółki laboratoryjnej świadczącej usługi laboratoryjne na rzecz lekarzy prowadzących prywatne gabinety, klinik rehabilitacyjnych, publicznych ośrodków zdrowia i szpitali.

9 Otrzymał on od niej miesięczne wynagrodzenie w wysokości 6000 EUR za te świadczenia, obejmujące w szczególności przeprowadzenie analiz w celu konkretnych diagnoz laboratoryjno-lekarskich, jak również pomoc lekarską przy transfuzjach w konkretnych procesach leczniczych.

10 W.H. Peters nie złożył deklaracji w zakresie podatku obrotowego za te lata podatkowe, uznając, że wspomniane świadczenia były zwolnione z tego podatku na mocy § 4 pkt 14 lit. a) zdanie pierwsze UStG.

11 Urząd skarbowy uznał natomiast, że świadczenia te podlegają opodatkowaniu. Decyzja ta została uzasadniona stwierdzeniem, zgodnie z którym zwolnienie przewidziane w § 4 pkt 14 lit. a) zdanie pierwsze UStG jest uzależnione od przesłanki istnienia stosunku zaufania pomiędzy lekarzem a pacjentem, która to przesłanka nie została spełniona w odniesieniu do usług analityka klinicznego i diagnosty laboratoryjnego. Wydał on zatem decyzje w przedmiocie zryczałtowanego podatku obrotowego na podstawie wynagrodzeń netto otrzymanych przez W.H. Petersa za dane lata podatkowe.

12 Decyzją z dnia 2 grudnia 2013 r. urząd skarbowy oddalił odwołania wniesione przez W.H. Petersa od powyższych decyzji.

13 W.H. Peters wniósł na tę decyzję skargę do Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sądu ds. finansowych dla Berlina-Brandenburgii, Niemcy), który uwzględnił skargę i zmienił zaskarżone decyzje podatkowe, uznając, że zwolnienie przewidziane w § 4 pkt 14 lit. a) zdanie pierwsze UStG nie wymaga istnienia stosunku zaufania między lekarzem a pacjentem.

14 Urząd skarbowy wniósł skargę rewizyjną do sądu odsyłającego.

15 W opinii sądu odsyłającego element stosunku zaufania nie ma decydującego znaczenia dla miejsca świadczenia, które zgodnie z orzecznictwem Trybunału określa rozróżnienie między przypadkami zwolnienia z opodatkowania przewidzianymi w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112. Ponadto zdaniem sądu odsyłającego istnienie zaufania pomiędzy lekarzem i pacjentem nie jest warunkiem koniecznym dla zwolnienia działalności w ramach świadczenia opieki w rozumieniu przepisu prawa niemieckiego dokonującego transpozycji art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, ponieważ taki stosunek zaufania stanowi jedynie typowy przypadek zastosowania tego zwolnienia.

16 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zwolnienie z opodatkowania świadczeń opieki medycznej lekarza specjalisty w zakresie chemii klinicznej i diagnostyki laboratoryjnej należy, w okolicznościach takich jak w niniejszym postępowaniu głównym, oceniać zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy [2006/112] czy zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy?

2) Czy stosowanie art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy [2006/112] – o ile przepis ten znajduje zastosowanie – wymaga stosunku zaufania między lekarzem a leczoną osobą?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

17 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenia opieki medycznej, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które są realizowane przez lekarza specjalistę w zakresie chemii klinicznej i diagnostyki laboratoryjnej, mogą być objęte zwolnieniem z VAT, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

18 Na wstępie należy zauważyć, że art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112, którego brzmienie jest w istocie identyczne, należy interpretować w ten sam sposób i że w związku z tym orzecznictwo Trybunału dotyczące pierwszego z tych przepisów może służyć za podstawę dokonania wykładni drugiego z nich (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r., Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 27).

19 Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania opiekę medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych ze stosowanymi w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze. Natomiast art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje zwolnienie z opodatkowania świadczenia opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

20 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie „opieki medycznej" zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 oraz pojęcie „świadczenia opieki medycznej" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozowaniu, leczeniu i w miarę możliwości wyleczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Należy również stwierdzić, że kryterium, które należałoby uwzględnić w celu określenia zakresu stosowania tych dwóch przypadków zwolnienia z opodatkowania przewidzianych przez powyższe przepisy, jest w mniejszym stopniu powiązane z rodzajem świadczenia niż z miejscem jego realizacji. Artykuł 132 ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy dotyczy bowiem świadczeń udzielanych w środowisku szpitalnym, natomiast art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy dotyczy świadczeń medycznych udzielanych poza szpitalem, w prywatnym gabinecie świadczeniodawcy, w domu pacjenta lub w jakimkolwiek innym miejscu (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 22; z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 19).

22 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy świadczeń opieki medycznej, co oznacza, że świadczenia te mogą być objęte pojęciem „opieki medycznej" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, lub pojęciem „świadczeń opieki medycznej" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

23 W odniesieniu do stosowania art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy do takich usług, Trybunał orzekł już, że laboratorium lub zindywidualizowany podmiot wykonujący porównywalną funkcję mogą stanowić placówkę „o podobnym charakterze" co „szpitale" oraz „ośrodki medyczne i diagnostyczne" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Następnie, aby ocenić, czy świadczenia opieki medycznej są zwolnione z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, należy uwzględnić wszystkie wymogi ustanowione w tym przepisie, a także pozostałe właściwe przepisy tytułu IX rozdziały 1 i 2 rzeczonej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Ponadto art. 133 dyrektywy 2006/112 umożliwia państwom członkowskim uzależnienie przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego z poszanowaniem jednej lub kilku wymienionych tam przesłanek.

26 W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się w szczególności nad możliwością zastosowania art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 do świadczeń takich jak te, o których mowa w postępowaniu głównym, przy założeniu, że powinien dojść do wniosku, iż świadczenia te nie spełniają wszystkich przesłanek zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.

27 W tym względzie należy uściślić, że świadczenia opieki medycznej, które nie spełniają wszystkich wymagań wynikających ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy, nie są co do zasady wyłączone ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

28 Z treści art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie wynika bowiem w żaden sposób, że przepis ten ma na celu ograniczenie zakresu art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, który dotyczy, jak to zostało przypomniane w pkt 21 niniejszego wyroku, świadczeń opieki medycznej wykonywanych, poza strukturami wchodzącymi w zakres art. 132 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy, w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez państwa członkowskie.

29 Trybunał uściślił ponadto w odniesieniu do analiz, których wykonanie zostało zalecone przez lekarzy ogólnych, że zasada neutralności podatkowej nie byłaby przestrzegana, gdyby takie usługi podlegały różnemu opodatkowaniu VAT w zależności od miejsca ich wykonywania, podczas gdy ich jakość byłaby taka sama, z uwagi na wykształcenie danych usługodawców (zob. podobnie wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 32).

30 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenia opieki medycznej, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które są świadczone przez lekarza specjalistę w zakresie chemii klinicznej i diagnostyki laboratoryjnej, mogą być objęte zwolnieniem z VAT przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, jeżeli nie spełniają wszystkich przesłanek stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) owej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

31 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie z VAT jest uzależnione od przesłanki polegającej na tym, aby dane świadczenie opieki medycznej zostało zrealizowane w ramach stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę.

32 W tym względzie należy stwierdzić, że z wykładni literalnej art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy wynika, iż dane świadczenie powinno być zwolnione z podatku, jeżeli spełnia dwie przesłanki, a mianowicie, po pierwsze, stanowi świadczenie opieki medycznej, a po drugie, następuje w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 27; z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 23).

33 Z brzmienia tego przepisu nie wynika zatem w żaden sposób, że wymaga on, aby w celu zwolnienia świadczeń opieki medycznej były one realizowane w ramach stosunku zaufania pomiędzy podmiotem świadczącym opiekę a pacjentem.

34 Dodanie takiej przesłanki nie jest zresztą uzasadnione w świetle celu realizowanego przez ten przepis, jakim jest obniżenie kosztów opieki zdrowotnej i zapewnienie, aby opieka ta była bardziej dostępna dla jednostek (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo), w zakresie, w jakim ta opieka ma wystarczający poziom jakości (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r., Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 i C-444/04, EU:C:2006:257, pkt 37), przy czym istnienie stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę ma w tym zakresie charakter decydujący.

35 Co prawda Trybunał orzekł, że w przeciwieństwie do art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, zwolnienie przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy ma zastosowanie do świadczeń realizowanych poza placówkami szpitalnymi oraz w ramach stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę – a zatem zwykle w gabinecie zawodowym tego podmiotu (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 lutego 1988 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, 353/85, EU:C:1988:82, pkt 33; z dnia 10 września 2002 r., Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 35).

36 Jednakże z tych stwierdzeń nie wynika, że zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie jedynie do świadczeń opieki medycznej realizowanych w ramach stosunku zaufania pomiędzy podmiotem świadczącym opiekę a pacjentem.

37 Należy bowiem zaznaczyć, że wspomniane stwierdzenia miały po prostu na celu podkreślenie przeciwieństwa między tym przepisem a art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy w związku z ograniczeniem zakresu stosowania dwóch przypadków zwolnienia przewidzianych w tych przepisach.

38 Tak więc w pkt 33 wyroku z dnia 23 lutego 1988 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (353/85, EU:C:1988:82), właśnie w celu udzielenia odpowiedzi na argument podniesiony przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oparty na podobieństwie między art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Trybunał podkreślił wagę stosunku zaufania między pacjentem a usługodawcą w celu wyprowadzenia wniosku, że oprócz małych dostaw, które są absolutnie niezbędne w chwili świadczenia opieki medycznej, dostawa produktów leczniczych i innych towarów jest materialnie i ekonomicznie oddzielona od świadczenia usług, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

39 Podobnie istnienie stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę zostało przywołane przez Trybunał w pkt 35 wyroku z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473) w celu podkreślenia przeciwieństwa pomiędzy dwoma przypadkami zwolnienia przewidzianymi w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy w odniesieniu do miejsca, w którym świadczone są usługi, przedstawiając ramy, w jakich ogólnie świadczone są usługi, o których mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

40 W tym względzie w pkt 36 tego wyroku Trybunał wyjaśnił, że art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy wszystkich świadczeń przeprowadzonych w warunkach szpitalnych, podczas gdy art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy obejmuje świadczenia medyczne realizowane poza szpitalem, zarówno w mieszkaniu prywatnym osoby świadczącej usługi, mieszkaniu pacjenta, czy też w jakimkolwiek innym miejscu.

41 Ponadto, chociaż w pkt 27 tego wyroku Trybunał wymienił przesłanki, jakim podlega zwolnienie przewidziane w tym przepisie, to nie odniósł się w tym względzie do istnienia stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę.

42 Z tego wynika, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie z VAT nie jest uzależnione od przesłanki polegającej na tym, aby dane świadczenie opieki medycznej było realizowane w ramach stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenia opieki medycznej, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które są świadczone przez lekarza specjalistę w zakresie chemii klinicznej i diagnostyki laboratoryjnej, mogą być objęte zwolnieniem z podatku od wartości dodanej przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, jeżeli nie spełniają wszystkich przesłanek stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) owej dyrektywy.**

2) **Artykuł 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie z podatku od wartości dodanej nie jest uzależnione od przesłanki polegającej na tym, aby dane świadczenie opieki medycznej było realizowane w ramach stosunku zaufania między pacjentem a podmiotem świadczącym opiekę.**

Podpisy