

Sprawy połączone C-394/04 i C-395/04

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Symvoulio tis Epikrateias)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) – Zwolnienia – Działalność związana z opieką szpitalną i medyczną – świadczenie usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym – Dostarczanie pokarmów i posiłków towarzyszącym im osobom

Opinia rzecznika generalnego P. Légera przedstawiona w dniu 15 września 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 1 grudnia 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej oraz działalności związanej z nimi związanej – Pojęcia „działalność związana z opieką szpitalną i medyczną” i „opieki medycznej” – świadczenie usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym oraz dostarczanie pokarmów i posiłków towarzyszącym im osobom – Wyłączenie – Wyjątek – Przesłanki – Ocena przez sąd krajowy

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b))

Świadczenie przez podmioty określone w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych usług telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez te same podmioty pokarmów i posiłków towarzyszącym im osobom, co do zasady nie stanowi działalności związanej z opieką szpitalną i medyczną w rozumieniu tego przepisu. W istocie zwolnienie takich czynności przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) 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 związana z nią została opodatkowana podatkiem od wartości dodanej. 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. Zatem zważywszy na cel zwolnienia przewidziany w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, jedynie świadczenie usług, które logicznie wpisuje 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 związana z opieką szpitalną i medyczną” w rozumieniu tego przepisu.

Świadczenie tych usług nie może stanowić działalności „związanej”, chyba że usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym służy opieka szpitalna oraz medyczna, i nie są przeznaczone głównie do tego, by zapewnić świadczeniom je podmiotowi dodatkowe dochody poprzez realizację transakcji dokonywanych w bezpośredniej konkurencji z transakcjami

podlegaj?cymi podatkowi od warto?ci dodanej, dokonywanymi przez przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz?. Do s?du krajowego nale?y, przy uwzgl?dzeniu wszystkich okoliczno?ci faktycznych zawis?ych przed nim sporów oraz, w razie potrzeby, tre?ci zalece? medycznych wydanych zainteresowanym pacjentom, ustalenie, czy ?wiadczone us?ugi spe?niaj? te przes?anki.

(por. pkt 23–25, 30, 35 oraz pkt 1, 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

1 grudnia 2005 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. b) – Zwolnienia – Dzia?alno?? ?ci?le zwi?zana z opiek? szpitaln? i medyczn? – ?wiadczenie us?ug telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym – Dostarczanie ?ó?ek i posi?ków towarzyszcym im osobom

W sprawach po??czonych C?394/04 i C?395/04,

maj?cych za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Symvoulio tis Epikrateias (Grecja) postanowieniami z dnia 16 czerwca 2004 r., które wp?yn??y do Trybuna?u w dniu 17 wrze?nia 2004 r., w post?powaniach

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

przeciwko

Ypourgos Oikonomikon,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Löhmus i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 czerwca 2005 r.,

rozwa?ywszy uwagi na pi?mie przedstawione:

- w imieniu Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE przez K. Karlisa, dikigoros,
- w imieniu rz?du greckiego przez E.-M. Mamoun? oraz S. Trekli i V. Kyriazopoulou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez W.-D. Plessinga oraz A. Tiemann, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du cypryjskiego przez A. Miltiadou-Omirou, dzia?aj?c? w charakterze

pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 wrze?nia 2005 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotycz? wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wnioski te zosta?y przedstawione w ramach sporów pomi?dzy Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (zwan? dalej „Ygeia”), osob? prawn? prawa prywatnego, której przedmiot dzia?alno?ci polega na ?wiadczeniu opieki szpitalnej i medycznej, a Ypourgos Oikonomikon (ministrem finansów) w przedmiocie odmowy Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (urz?du skarbowego w Atenach w?a?ciwego dla opodatkowania spó?ek akcyjnych) zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) ?wiadczenia us?ug telefonicznych i wynajmowania telewizorów osobom hospitalizowanym, jak te? dostarczania ?ó?ek i posi?ków towarzyszcym im osobom, jako dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? szpitaln? i medyczn?.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Nie naruszaj?c innych przepisów wspólnotowych, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z podatku na warunkach, które okre?laj? w celu zapewnienia prawid?owego i prostego zastosowania takich zwolnie?, jak równie?, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?ycom:

[...]

b) opiek? szpitaln? i medyczn?, jak równie? dzia?alno?? jej towarzyszc? [?ci?le z ni? zwi?zan?], wykonywan? przez instytucje zarz?dzane wed?ug prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze”.

4 Artyku? 13 cz??? A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy przewiduje:

„b) ?wiadczenie us?ug lub dostawa towarów s? wy??czone ze zwolnie? przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), je?li:

– nie s? one konieczne do dokonywania transakcji podlegaj?cych zwolnieniu,

– ich g?ównym celem jest osi?gni?cie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez dokonywanie transakcji b?d?cych w bezpo?redniej konkurencji z dzia?alno?ci? przedsi?biorstw

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 świadczone 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 oceniła, że dochody uzyskane przez nią z tytułu świadczenia usług telefonicznych i wynajmowania telewizorów osobom hospitalizowanym oraz z tytułu dostarczania óków i posiłków towarzyszącym im osobom powinny podlegać podatkowi VAT, ponieważ usługi te nie mogły być uważane za działalność świadczone z opieki szpitalnej i medycznej. Określiła ona 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 mogły być uważane za świadczone z opieki szpitalnej.

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

9 W postanowieniach odsyłających Symvoulío 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 świadczonej. Jedyne pytanie, jakie jej zdaniem powstaje, dotyczy kwestii, czy sporne usługi wchodzą w zakres pojęcia „działalność świadczonej [...] świadczonej” z opieki szpitalnej i medycznej.

10 Sąd krajowy stwierdza w tym zakresie, że pojęcie to nie jest zdefiniowane w art. 13 cz. 1 A ust. 1 szóstej dyrektywy. Zauważa jednak, iż na podstawie kryteriów określonych w art. 13 cz. 1 A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy można uznać, że działalność jest świadczonej z opieki szpitalnej i medycznej, gdy jest konieczna do dokonywania czynności podlegających zwolnieniu i nie służy do osiągnięcia 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 ci?le [...] związanej”, zale?y od jej pomocniczego charakteru. Oznacza to, ?e nale?y ustali?, czy działalno?? ta stanowi dla jej odbiorców ?rodek pozwalaj?cy na korzystanie na najlepszych warunkach z innych us?ug, czy te? jest ona dla nich celem samym w sobie.

11 W tych okoliczno?ciach Symvoulio tis Epikrateias postanowi? w ramach skargi dotycz?cej okresu rozliczeniowego odpowiadaj?cego 1992 r. zawiesi? post?powanie i zada? Trybuna?owi nast?puj?ce pytanie prejudycjalne (sprawa C?394/04):

„Czy ?wiadczenie przez podmioty wymienione w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) [szóstej dyrektywy] us?ug dotycz?cych korzystania z telefonu i telewizji przez chorych oraz dostarczania posi?ków i ?ó?ek towarzyszcym im osobom, stanowi działalno?? ci?le zwi?zan? z opiek? szpitaln? i medyczn? w rozumieniu powy?szego przepisu, je?eli na działalno?? t? sk?adaj? si? z jednej strony ?wiadczenia pomocnicze w stosunku do tej?e opieki, jak równie? ?wiadczenia konieczne dla jej sprawowania?”.

12 W odniesieniu do okresu rozliczeniowego odpowiadaj?cego 1993 r. s?d ten postanowi? zawiesi? tocz?ce si? przed nim post?powanie do czasu udzielenia przez Trybuna? odpowiedzi na wy?ej wymienione pytanie (sprawa C?395/04).

13 Postanowieniem Prezesa Trybuna?u z dnia 14 pa?dziernika 2004 r. sprawy C?394/04 i C?395/04 zosta?y po??czone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak równie? wydania wyroku.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Poprzez swoje pytanie s?d krajowy w istocie zmierza do uzyskania odpowiedzi, czy ?wiadczenie przez instytucj? opieki zdrowotnej w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy us?ug telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak i dostarczanie przez t? instytucj? ?ó?ek i posi?ków towarzyszcym im osobom, stanowi działalno?? ci?le zwi?zan? z opiek? szpitaln? i medyczn? w rozumieniu tego przepisu.

15 Nale?y przypomnie? tytu?em wst?pu, i? zgodnie z orzecnictwem pojęcia wykorzystane do okre?lenia zwolnie? przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlega? ciszej wyk?adni, poniewa? stanowi? one wyj?tki od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatek VAT pobierany jest od ka?dej us?ugi ?wiadczonej odp?tnie 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 stanowi? niezale?ne pojęcia prawa wspólnotowego, którego celem jest unikni?cie rozbie?no?ci w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich (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 cz??? A szóstej dyrektywy dotyczy zwolnienia z podatku VAT pewnych rodzajów działalno?ci w interesie publicznym. Przepis ten nie wy?acza jednak ze stosowania podatku VAT wszystkich rodzajów działalno?ci wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie te, które s? wymienione i opisane w bardzo szczegó?owy sposób (zob. w szczególno?ci 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 ju? stwierdzi? Trybuna?, art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy nie zawiera ?adnej definicji pojęcia „działalności ci?le [...] związanej” z opiek? szpitaln? i medyczn? (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 wchodzi w zakres pojęcia „działalności związanej” z opieką szpitalną i medyczną określonej w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy tylko wówczas, gdy są skutecznie dostarczane jako usługi pomocnicze względem stanowiacej 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 służy 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 podstawie 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 pracowniczego personelu szpitalnego. Usługi telefoniczne i wynajmowania telewizorów świadczonych 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 związanej” z opieką szpitalną i medyczną jest wola samego chorego, który pragnie skorzystać z tych usług, ponieważ uważa 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 postępowania głównych są środkiem do skorzystania na najlepszych warunkach z usług opieki szpitalnej i medycznej świadczonych przez Ygeia należy, jak już wcześniej podkreśliliśmy wszystkie rozdyktowane czynniki, 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 związanej z opieką szpitalną i medyczną przewidziane w art. 13 cz. 1 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 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 cz. 1 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 związanej” w rozumieniu tego przepisu. Jedynie tego rodzaju usługi mogą bowiem wpływać na koszt opieki zdrowotnej, którą omawiane zwolnienie czyni

dostępny dla osób prywatnych.

26 Stwierdzenie to potwierdza, jak sędziowie podnoszą rzędy, które przedłożyły swoje uwagi, art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. b) tiret pierwsze tej dyrektywy, według którego państwa członkowskie powinny wycofać się z korzystania ze zwolnienia świadczenia usług przewidzianych w szczególności w ust. 1 lit. b) tego artykułu, jeżeli nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu. Jak tego 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 cz. 1 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy dotyczą usług lub dostaw, które są „ściśle związane” lub które mają „cisły 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 cz. 1 ust. 1 lit. i) szóstej dyrektywy, w odniesieniu do świadczenia usług „ściśle związanych” ze szkolnictwem wyższym, że odpłatna realizacja projektów badawczych, nawet jeżeli 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 wykądni pojęcia „działalność ściśle związana” z opieką szpitalną i medyczną, znajdujęcego się w pierwszym z tych przepisów.

29 Wynika z tego, że świadczenie usług, które – podobnie jak usługi będące przedmiotem postępowania 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 cz. 1 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Inaczej może być tylko wówczas, gdy usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym są 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 Stwierdzenie tych niepodważalnych argumentów Ygeia, według której pojęcie „działalność ściśle [...] związana” z opieką szpitalną i medyczną, określonej w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nie podlega, uwzględniając cel zwolnienia, wykądni szczególnie ciszej (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 dostępny dla osób prywatnych przepis ten powinien gwarantować, ponieważ usługi te nie są konieczne dla osiągnięcia celów terapeutycznych, którym ona są używane (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

sob? (wyrok z dnia 23 pa?dziernika 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 s?uszenie podnosi rz?d niemiecki, instytucja opieki zdrowotnej ?wiadcz?c us?ugi takie, jak stanowi?ce przedmiot sporu, konkuruje z podatnikami, którzy ?wiadcz? us?ugi tego samego rodzaju, takimi jak dostawcy us?ug telefonicznych i telewizyjnych, w zakresie us?ug tego rodzaju oferowanych osobom hospitalizowanym, oraz takimi jak hotele i restauracje, w zakresie us?ug zakwaterowania dla osób im towarzyszc?cych.

34 Zgodnie z art. 13 A ust. 2 lit. b) tiret drugie sz?stej dyrektywy takie us?ugi, jak te, które s? przedmiotem post?powa? przed s?dem krajowym, równie? nie powinny korzysta? ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, je?eli s? zasadniczo przeznaczone do tego, by zapewnia? osobie, która je ?wiadczy, dodatkowe dochody, co podlega ustaleniu przez s?d krajowy na podstawie okoliczno?ci faktycznych zawis?ych przed nim sporów.

35 W konsekwencji na przed?o?one pytanie nale?y odpowiedzie? w ten sposób, ?e ?wiadczenie przez podmioty okre?lone w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) sz?stej dyrektywy us?ug telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak równie? dostarczanie przez te same podmioty ó?ek i posi?ków towarzyszc?cym im osobom, co do zasady nie stanowi dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? szpitaln? i medyczn? w rozumieniu tego przepisu. Inaczej mo?e by? tylko wówczas, gdy us?ugi te s? konieczne do osi?gni?cia celów terapeutycznych, którym s?u?y opieka szpitalna oraz medyczna, i nie s? przeznaczone g?ównie do tego, by zapewnia? ?wiadcz?cemu je podmiotowi dodatkowe dochody poprzez realizacj? transakcji dokonywanych w bezpo?redniej konkurencji z transakcjami podlegaj?cymi podatkowi VAT dokonywanymi przez przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz?.

Do s?du krajowego nale?y, przy uwzgl?dnieniu wszystkich okoliczno?ci faktycznych zawis?ych przed nim sporów oraz, w razie potrzeby, tre?ci zalece? medycznych wydanych zainteresowanym pacjentom, ustalenie, czy ?wiadczone us?ugi spe?niaj? te przes?anki.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) **?**wiadczenie przez podmioty okre?lone w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednicona podstawa wymiaru podatku, us?ug telefonicznych i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak równie? dostarczanie przez te same podmioty ?ó?ek i posi?ków towarzyszcym im osobom, co do zasady nie stanowi dzia?alno?ci ?ci?le zwi?zanej z opiek? szpitaln? i medyczn? w rozumieniu tego przepisu. Inaczej mo?e by? tylko wówczas, gdy us?ugi te s? konieczne do osi?gni?cia celów terapeutycznych, którym s?u?y opieka szpitalna oraz medyczna, i nie s? przeznaczone g?ównie do tego, by zapewnia? ?wiadcz?cemu je podmiotowi dodatkowe dochody poprzez realizacj? transakcji dokonywanych w bezpo?redniej konkurencji z transakcjami podlegaj?cymi podatkowi od warto?ci dodanej dokonywanymi przez przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz?.

2) **Do s?du krajowego nale?y, przy uwzgl?dnieniu wszystkich okoliczno?ci faktycznych zawis?ych przed nim sporów oraz, w razie potrzeby, tre?ci zalece? medycznych wydanych zainteresowanym pacjentom, ustalenie, czy ?wiadczone us?ugi spe?niaj? te przes?anki.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: grecki.