ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. POIARES MADURO

της 7ης Μαρτίου 2006 [1]

1. Με την εξεταζόμενη αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Bundesfinanzhof (Γερμανία) υπέβαλε στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [2] (στο εξής: έκτη οδηγία).

I — Πραγματικά περιστατικά, νομικό πλαίσιο και το υποβληθέν στο Δικαστήριο ερώτημα

2. Ειδικότερα, το ερώτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, σημεία 1, στοιχεία β' και γ', και 2, της έκτης οδηγίας και αποσκοπεί στη διευκρίνιση των προϋποθέσεων από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των ιατρικών αναλύσεων που πραγματοποιούνται, κατόπιν εντολής ιατρού, από ιδιωτικά ανεξάρτητα εργαστήρια.

3. Η L.u.P. GmbH (στο εξής: L.u.P.) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης του γερμανικού δικαίου, μοναδικός εταίρος της οποίας είναι ο μικροβιολόγος ιατρός Δρ. Ingo Scharmann. Η L.u.P. πραγματοποίησε ιατρικές αναλύσεις επ' ονόματι δύο ενώσεων εργαστηρίων στα οποία μέτοχοι ήταν ιατροί παθολόγοι. Οι εν λόγω ιατροί ζήτησαν την πραγματοποίηση αυτών των αναλύσεων στο πλαίσιο παροχής εκ μέρους τους υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως.

4. Το Finanzamt Bochum-Mitte (στο εξής: Finanzamt) έκρινε ότι οι παροχές της L.u.P. προς τις ενώσεις εργαστηρίων υπόκειντο στον φόρο κύκλου εργασιών (στο εξής: ΦΠΑ). Η απόφαση περί αρνήσεως χορηγήσεως απαλλαγής από τον ΦΠΑ επιβεβαιώθηκε από το Finanzgericht με το σκεπτικό ότι, κατά το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο c, του Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), η L.u.P. αποτελούσε, βεβαίως, «άλλο οργανισμό ιατρικής διαγνωστικής έρευνας», οι υπηρεσίες που προσφέρει όμως, δεν παρέχονται στον απαιτούμενο βαθμό «υπό ιατρική επίβλεψη». Επίσης, η L.u.P. δεν απέδειξε ότι κατά τη διάρκεια του προηγη-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

θέντος ημερολογιακού έτους τουλάχιστον το 40 % των παροχών της παρασχέθηκαν προς τα κατά το άρθρο 4, σημείο 15, στοιχείο b, του UStG πρόσωπα.

5. Πράγματι, το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο c, του UStG ορίζει ότι:

«Από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, απαλλάσσονται, δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG, οι πράξεις οι οποίες συνδέονται στενά με τη λειτουργία των νοσοκομείων, των διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως, εφόσον

[...]

γ) οι υπηρεσίες στις διαγνωστικές κλινικές και στα άλλα ιδρύματα ειδικής περιθάλψεως παρέχονται υπό ιατρική επίβλεψη και τουλάχιστον το 40 % των υπηρεσιών κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος παρασχέθηκε προς τα κατά το σημείο 15, στοιχείο c, πρόσωπα [...]»

6. Τα κατά τη διάταξη αυτή πρόσωπα είναι οι ασφαλισμένοι σε οργανισμό κοινωνικής ασφαλίσεως, οι δικαιούχοι επιδόματος κοινωνικού χαρακτήρα και οι δικαιούμενοι συντάξεως (ή τα θύματα πολέμου) καταβαλλομένης από οργανισμό κοινωνικής ασφαλίσεως.

7. Κατά το άρθρο 4, σημείο 14, πρώτη περίοδος, του UStG, «οι πράξεις που αποτελούν αποτέλεσμα της ασκήσεως του επαγγέλματος του ιατρού, του οδοντιάτρου, του φυσιοθεραπευτή, του κινησιοθεραπευτή, της μαίας ή άλλου παρόμοιου ιατρικού επαγγέλματος, κατά την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz [νόμου περί φορολογίας εισοδήματος], ή της ασκήσεως του επαγγέλματος του κλινικού χημικού» απαλλάσσονται του φόρου.

8. Κατά το Bundesfinanzhof, εργαστήριο ιατρικών αναλύσεων που έχει τη νομική μορφή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης μπορεί, επίσης, να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG. Πράγματι, κατά το Bundesverfassungsgericht, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως αποκλείει οποιαδήποτε διαφορετική μεταχείριση ως προς την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που βασίζεται, απλώς, στη νομική μορφή μιας επιχειρήσεως.

9. Η L.u.P. άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht ενώπιον του

Bundesfinanzhof, το οποίο υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Επιτρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, να εξαρτάται η απαλλαγή από τον φόρο των ιατρικών εργαστηριακών αναλύσεων που ζητούν οι παθολόγοι από τους αναφερόμενους στις διατάξεις αυτές όρους και στην περίπτωση που η θεραπευτική αγωγή που συνιστούν οι ιατροί απαλλάσσεται ούτως ή άλλως του φόρου;»

10. Με το ερώτημα αυτό ζητείται από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την έκτη οδηγία και, ειδικότερα, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, το οποίο ορίζει ότι:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα·

γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος·

[...]»

11. Δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέ-

πονται στην παράγραφο 1, στοιχείο β', εξαρτάται «από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων» των προϋποθέσεων που προβλέπει το εν λόγω άρθρο[3].

II — Νομική ανάλυση

12. Το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να ερμηνεύσει τις διατάξεις της έκτης οδηγίας στις οποίες αναφέρεται το προδικαστικό ερώτημα του Bundesfinanzhof. Δεν είχε, όμως, την ευκαιρία να εξετάσει ειδικώς το ακριβές πλαίσιο των κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας παροχών, καθώς και τις προϋποθέσεις από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν την απαλλαγή των ιατρικών αναλύσεων που πραγματοποιούνται από περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως.

13. Αρχικώς, επιβάλλεται να εξεταστεί αν οι αναλύσεις αυτές μπορούν πράγματι να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ. Προς τούτο, πρέπει να εξεταστεί αν αντιστοιχούν σε μία από τις κατηγορίες που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β' (στο εξής: στοιχείο β'), ή το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ' (στο εξής: στοιχείο γ'), της έκτης οδηγίας. Στη συνέχεια, καθόσον οι συγκεκριμένες αναλύσεις εμπίπτουν σε ένα από τα δύο αυτά στοιχεία, θα εξετάσω το ζήτημα των προϋποθέσεων από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν τις εν λόγω απαλλαγές.

Α — *Ο χαρακτηρισμός των υπηρεσιών ιατρικών αναλύσεων που παρέχει η L.u.P.*

14. Αρχικώς, επιβάλλεται να προσδιοριστεί αν ιατρικές αναλύσεις όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται εν προκειμένω μπορούν να χαρακτηριστούν ως «ιατρική περίθαλψη» ή «στενά συνδεόμενες» με αυτήν πράξεις, όπως προβλέπεται στο στοιχείο β'.

15. Προς τούτο, επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές που προβλέπονται στα στοιχεία β' και γ' συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου που αποσκοπούν στην αποτροπή του ενδεχομένου διαφοροποιήσεων κατά την εφαρμογή του καθεστώτος ΦΠΑ[4]. Επίσης, «οι όροι που το

3 — Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι ακόλουθες: «— οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών· — η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων· — οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας· — οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας».

4 — Βλ., προσφάτως την απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία (Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 15) καθώς και τις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15), και της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 1).

άρθρο 13 της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί για να αναφέρει τις απαλλαγές που προβλέπει πρέπει να ερμηνεύονται στενά, καθόσον οι απαλλαγές αυτές αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο» [5].

16. Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί ο λόγος υπάρξεως των συστημάτων απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπονται στα στοιχεία β' και γ' της έκτης οδηγίας, ώστε να προσδιοριστούν οι παροχές που μπορούν να τύχουν αυτής της απαλλαγής. Προς τούτο, δεν αμφισβητείται ότι κοινός σκοπός των προβλεπομένων στα στοιχεία β' και γ' απαλλαγών είναι ο περιορισμός του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως και η παροχή της δυνατότητας προσβάσεως ιδιωτών στις υπηρεσίες αυτές [6]. Εφόσον αυτός είναι ο λόγος υπάρξεως, το ζήτημα δεν είναι αν μπορούν γενικώς οι υπηρεσίες ιατρικών αναλύσεων να απαλλάσσονται δυνάμει μιας εκ των ως άνω δύο διατάξεων, αλλά, μάλλον, ποιο είναι το συγκεκριμένο σύστημα απαλλαγής στο οποίο αυτές υπόκεινται.

17. Πράγματι, επιβάλλεται να προσδιοριστεί αν η παροχή υπηρεσιών ιατρικών αναλύσεων πρέπει να υπαχθεί σε μία από τις κατηγορίες που προβλέπονται στο στοιχείο β' ή σε μία από τις κατηγορίες που προβλέπονται στο στοιχείο γ'. Πράγματι, όχι μόνο το στοιχείο γ' δεν έχει εφαρμογή επί πράξεων που συνδέονται στενά με την παροχή ιατρικής περιθάλψεως, αλλά και η χορήγηση της προβλεπόμενης στο στοιχείο β' απαλλαγής μπορεί να εξαρτάται ελευθέρως, βάσει ρυθμίσεων θεσπιζομένων από τα κράτη μέλη, από συγκεκριμένες προϋποθέσεις, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στην περίπτωση που δεν παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

18. Το ειδικότερο ζήτημα αν οι παροχές υπηρεσιών ιατρικών αναλύσεων εμπίπτουν στο στοιχείο β' ή στο στοιχείο γ' δεν μπορεί να επιλυθεί λαμβανομένου υπόψη μόνον του γενικού σκοπού αυτών των δύο διατάξεων. Εκείνο μόνο που μπορεί να υπογραμμιστεί, λαμβανομένου υπόψη του ως άνω σκοπού, είναι εκείνο που έχει ήδη υπογραμμίσει το Δικαστήριο, ότι δηλαδή οι όροι που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις των στοιχείων β' και γ' δεν πρέπει να τυγχάνουν «ιδιαίτερα στενής ερμηνείας» [7].

19. Όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της διατάξεως του στοιχείου β', επιβάλλεται, πρωτίστως, να προσδιοριστεί αν οι συγκεκριμένες ιατρικές αναλύσεις συνιστούν «ιατρική περίθαλψη», κατά την έννοια αυτής της διατάξεως. Ακολούθως, πρέπει να εξετα-

5 — Προαναφερθείσες αποφάσεις, Υγεία, σκέψη 15, και Stichting Uitvoering Financiëlle Acties, σκέψη 13.

6 — Αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier (Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 43), της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23), και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 29).

7 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα, σκέψη 23, και Dornier, προαναφερθείσα, σκέψη 48.

στεί αν εργαστήρια ιατρικών αναλύσεων όπως η L.u.P. εμπίπτουν στη διάταξη του στοιχείου β', καθόσον αυτή αναφέρεται σε «νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα».

20. Ως προς την πρώτη αυτή πτυχή, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να αποφανθεί επί ομοειδούς ζητήματος στην προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας. Στην υπόθεση εκείνη επρόκειτο να καθοριστεί αν η αποστολή ιατρικών δειγμάτων σε εργαστήριο προς πραγματοποίηση ιατρικών αναλύσεων μπορεί να τύχει της προβλεπόμενης από τη διάταξη του στοιχείου β' απαλλαγής. Το Δικαστήριο έκρινε ότι «η πράξη της δειγματοληψίας και η αποστολή του δείγματος σε ειδικευμένο εργαστήριο συνιστούν παροχές στενά συνδεόμενες με την ανάλυση, οπότε πρέπει να υποβληθούν στο ίδιο με αυτή φορολογικό καθεστώς και, ως εκ τούτου, να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ» [8] ως πράξεις στενά συνδεόμενες με την ιατρική περίθαλψη. Κατά το Δικαστήριο, οι συνιστάμενες σε πραγματοποίηση ιατρικών αναλύσεων υπηρεσίες, αυτές καθεαυτές, εμπίπτουν στη διάταξη του στοιχείου β'.

21. Όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προκειμένου να χαρακτηρισθεί μια δραστηριότητα ως εμπίπτουσα στην προβλεπόμενη από τη διάταξη του στοιχείου β' απαλλαγή, επιβάλλεται να λαμβάνεται υπόψη ο επιδιωκόμενος με τη δραστηριότητα αυτή σκοπός [9]. Ομοίως και παραλλήλως, το Δικαστήριο υπογράμμισε, αναφορικά με τη διάταξη του στοιχείου γ', ότι «κρίσιμο στοιχείο για να προσδιοριστεί αν παροχή ιατρικών υπηρεσιών πρέπει να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ είναι ο σκοπός της εν λόγω παροχής υπηρεσιών» [10].

22. Επομένως, κατά το Δικαστήριο, η κατά το στοιχείο β' παροχή υπηρεσιών «ιατρικής περιθάλψεως» ή η κατά το στοιχείο γ' «παροχή ιατρικής περιθάλψεως» έχει «ως σκοπό τη διάγνωση, την αντιμετώπιση και, στο μέτρο του δυνατού, τη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας» [11]. Συνεπώς, προκειμένου να τύχει απαλλαγής δυνάμει των διατάξεων του στοιχείου β' ή του στοιχείου γ', η συγκεκριμένη παροχή πρέπει να έχει θεραπευτικό σκοπό [12].

23. Επιβάλλεται, επίσης, να υπογραμμιστεί ότι, πλέον προσφάτως, ειδικότερα στις προαναφερθείσες αποφάσεις Unterpertinger και D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, που αφορούσαν την εφαρμογή της διατάξεως του στοιχείου γ', το Δικαστήριο

8 — Προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 30.

9 — Βλ. σκέψη 24, στην οποία υπογραμμίζεται η ανάγκη «να λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιείται η δειγματοληψία», καθώς και την προαναφερθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 22.

10 — Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-212/01, Unterpertinger (Συλλογή 2003, σ. I-13859, σκέψη 42) καθώς και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Stix-Hackl στην υπόθεση αυτή (σημεία 66 έως 68, στα οποία ρητώς παραπέμπει η εν λόγω απόφαση).

11 — Αποφάσεις Dornier, προαναφερθείσα, σκέψη 48, της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D (Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψη 18), Kügler, προαναφερθείσα, σκέψη 38, και, πλέον προσφάτως, Υγεία, προαναφερθείσα, σκέψη 24.

12 — Προαναφερθείσες αποφάσεις D, σκέψη 19, Kügler, σκέψη 39, Unterpertinger, σκέψη 40, και απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services (Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψη 58).

διευκρίνισε ότι ο θεραπευτικός σκοπός δεν πρέπει να νοηθεί υπό στενή έννοια, μπορούν δε, επίσης, να απαλλαγούν και οι προληπτικού χαρακτήρα ιατρικές υπηρεσίες [13] : «ακόμα και στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι τα άτομα που υποβάλλονται σε ιατρικές εξετάσεις ή που αποτελούν αντικείμενο άλλων ιατρικών παρεμβάσεων προληπτικού χαρακτήρα δεν πάσχουν από καμία ασθένεια ή ανωμαλία της υγείας, το γεγονός ότι οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών εμπίπτουν στην έννοια των "παροχών ιατρικής περιθάλψεως" είναι σύμφωνο με τον στόχο της μειώσεως του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως, ο οποίος είναι κοινός τόσο για την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας όσο και για την απαλλαγή που προβλέπεται στην ίδια παράγραφο, στοιχείο γ'» [14].

24. Κατά την άποψή μου, κανένα στοιχείο δεν δικαιολογεί παρέκκλιση από την ενιαία και συνεπή ερμηνεία που έχει δώσει το Δικαστήριο ως προς τη φύση των δραστηριοτήτων που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο αυτών στοιχείων. Η εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία της έννοιας των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων», όπως αυτή χρησιμοποιείται στη διάταξη του στοιχείου γ', πρέπει, κατά συνέπεια, να αντιστοιχεί στην ερμηνεία της έννοιας «ιατρική περίθαλψη», όπως αυτή χρησιμοποιείται στη διάταξη του στοιχείου β'. Υπενθυμίζω σχετικώς ότι, αφενός, το Δικαστήριο ρητώς επιβεβαίωσε ότι η κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» καλύπτει το σύνολο των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» στις οποίες αναφέρεται η ίδια διάταξη υπό το στοιχείο γ' [15]. Αφετέρου, σκοπός και των δύο διατάξεων είναι «η ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών των ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια» [16].

25. Προφανώς, με τις δύο αυτές διατάξεις επιδιώκεται η επίτευξη διαφορετικών σκοπών. Όμως, «το κριτήριο προσδιορισμού του πεδίου εφαρμογής των δύο περιπτώσεων απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β' και στοιχείο γ', είναι λιγότερο η φύση της υπηρεσίας παρά ο τόπος της παροχής της» [17]. Δηλαδή, κατά τη διάταξη του στοιχείου β', «πρέπει να απαλλάσσονται οι παροχές που περιλαμβάνουν σύνολο ιατρικών φροντίδων παρεχομένων εντός ιδρυμάτων τα οποία επιδιώκουν κοινωνικούς σκοπούς, όπως η διασφάλιση της ανθρώπινης υγείας, ενώ η ίδια διάταξη, υπό στοιχείο γ', αφορά την απαλλαγή των παροχών που πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών οργανισμών και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πάσχοντος και του παρέχοντος την περίθαλψη» [18].

13 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Unterpertinger, σκέψη 40, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 58. Βλ. τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Stix-Hackl στις υποθέσεις αυτές (σημεία 72 έως 75), στις οποίες προτείνει διεύρυνση της έννοιας των δραστηριοτήτων που έχουν θεραπευτικό σκοπό, προκειμένου να περιληφθούν σ' αυτήν «οι δραστηριότητες που δεν έχουν ως άμεσο αντικείμενο τη θεραπεία, αλλά αφορούν την πρόληψη και μόνον» (σημείο 72). Βλ., επίσης, υπό την αυτή κατά κάποιο τρόπο έννοια, την προαναφερθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 40.

14 — Αποφάσεις Unterpertinger, προαναφερθείσα, σκέψη 40, και D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, προαναφερθείσα, σκέψη 58.

15 — Προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 50.

16 — Προαναφερθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 36. Βλ. τις προαναφερθείσες προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Stix-Hackl στην υπόθεση Unterpertinger, σημείο 71, όπου τονίζεται ότι «αμφότερες οι περιπτώσεις απαλλαγών αποσκοπούν στη διευκόλυνση της προσβάσεως στην ιατρική περίθαλψη».

17 — Προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 47, ακριβώς όπως και η απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1987, 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1987, σ. 817, σκέψεις 32 και 33). Βλ., επίσης, υπό την αυτή έννοια, προαναφερθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 35.

18 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Dornier, σκέψη 47, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 33, και Kügler, σκέψεις 35 και 36.

26. Συνεπώς, η έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως», όπως αυτή χρησιμοποιείται στη διάταξη του στοιχείου β', περιλαμβάνει, όπως και η αντίστοιχη έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο γ', «τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται με σκοπό [...] την προστασία, συμπεριλαμβανομένης της διατηρήσεως ή της αποκαταστάσεως, της υγείας των ανθρώπων» [19]. Η έννοια αυτή, δηλαδή, περιλαμβάνει τόσο την περίθαλψη που γίνεται για θεραπευτικούς σκοπούς όσο και την περίθαλψη που γίνεται για προληπτικούς σκοπούς.

27. Στην περίπτωση της προληπτικής περιθάλψεως, δεν έχει διαγνωστεί καμία ασθένεια [20] και δεν γίνεται καμία θεραπευτική ενέργεια. Το κύριο στοιχείο της συνίσταται στην παρατήρηση και εξέταση του εξεταζόμενου ακριβώς προς αποφυγή του ενδεχομένου διαγνώσεως και θεραπείας τυχόν ασθενειών στο μέλλον.

28. Η πραγματοποίηση, όμως, ιατρικών αναλύσεων κατόπιν εντολής του ιατρού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ιατρικής παρακολουθήσεως του πάσχοντος [21], άνευ της οποίας δεν νοείται, προφανώς, προστασία, περιλαμβανομένης της διατηρήσεως ή της αποκαταστάσεως της υγείας. Επομένως, η ιατρική περίθαλψη, υπό την έννοια του συνόλου των δραστηριοτήτων που αποσκοπούν στη διατήρηση ή την αποκατάσταση της υγείας, συνίσταται σε σειρά πράξεων που αποσκοπούν στη διατήρηση ή την αποκατάσταση της υγείας, στις οποίες περιλαμβάνονται, αρχικώς, οι πράξεις παρατηρήσεως και εξετάσεως και, ακολούθως, εφόσον παραστεί ανάγκη, η διάγνωση και η θεραπεία. Υπό την έννοια αυτή, οι ιατρικές αναλύσεις που ζητεί ένας ιατρός συνιστούν περίθαλψη.

29. Κατά συνέπεια, ως εκ του σκοπού τους, οι ιατρικές αναλύσεις όπως αυτές στις οποίες προβαίνει η L.u.P. περιλαμβάνονται στην έννοια της περιθάλψεως, όπως αυτή χρησιμοποιείται στη διάταξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας.

30. Το άλλο ζήτημα είναι αν η δραστηριότητα αυτή, ασκούμενη από ανεξάρτητο εργαστήριο αναλύσεων, εμπίπτει, ειδικότερα, στη διάταξη του στοιχείου β' ή σε εκείνη του στοιχείου γ'. Όπως υπογραμμίστηκε, η απάντηση στο ερώτημα αυτό προϋποθέτει να προσδιοριστεί αν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρέχονται εκτός νοσοκομειακών ή εξομοιούμενων προς αυτά ιδρυμάτων στο πλαίσιο της σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πάσχοντος και του παρέχοντος υπηρεσία, είτε στο εργαστήριο του δεύτερου είτε κατ' οίκον [22]. Η απάντηση, δηλαδή, εξαρτάται περισσότερο από τον τόπο στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία παρά από τη φύση αυτής.

31. Ως προς το ζήτημα αυτό, αντιθέτως προς την προσέγγιση που προτείνει η Επιτροπή στις γραπτές της παρατηρήσεις,

19 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Unterpertinger, σκέψη 41, και D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 59.

20 — Πράγματι, η διάγνωση συνίσταται στη διαπίστωση μιας ασθένειας εκ των συμπτωμάτων αυτής.

21 — Είτε ο ιατρός προβαίνει ο ίδιος στις αναλύσεις αυτές είτε παραπέμπει σε εξωτερικά εργαστήρια, αναλόγως του βαθμού εξειδικεύσεως της αναλύσεως.

22 — Βλ. ανωτέρω σημείο 25.

φρονώ ότι εργαστήριο το οποίο προβαίνει σε ιατρικές αναλύσεις που έχει ζητήσει ο ιατρός —και, κατά συνέπεια, όπως προεξέθεσα, παρέχει υπηρεσίες «ιατρικής περιθάλψεως», κατά την έννοια του στοιχείου β'— εμπίπτει στην εν λόγω διάταξη, καθόσον αυτή αναφέρεται σε «κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και σε άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως».

32. Ο λόγος υπάρξεως της απαλλαγής που προβλέπεται τόσο στη διάταξη του στοιχείου β' όσο και σε εκείνη του στοιχείου γ' είναι ο ίδιος, δηλαδή να γίνονται οι αναλύσεις από νοσηλευτικό ίδρυμα ή από ιατρό στο εργαστήριό του (εφόσον έχει τα απαιτούμενα προσόντα και διαθέτει τα τεχνικά μέσα) ή, αντιθέτως, από άλλα ιδρύματα, ειδικός σκοπός των οποίων είναι η πραγματοποίηση ιατρικών αναλύσεων. Όσον αφορά τον σκοπό μειώσεως του κόστους ιατρικής περιθάλψεως, διαφορετική μεταχείριση των ως άνω περιπτώσεων θα ήταν αδιανόητη. Η λύση που προτείνεται είναι, επίσης, η πλέον συμβατή με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά την οποία δεν πρέπει οι αυτές πράξεις να αντιμετωπίζονται διαφορετικά, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ [23].

33. Επιβάλλεται επίσης, να υπογραμμιστεί ότι δραστηριότητα συνιστάμενη σε πραγματοποίηση ιατρικών αναλύσεων εμπίπτει στη διάταξη του στοιχείου γ' και όχι σε εκείνη του στοιχείου β', αν η υπηρεσία αυτή παρέχεται πράγματι στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του πάσχοντος. Πάντως, όπως προφανώς προκύπτει από τη διάταξη παραπομπής, οι συγκεκριμένες αναλύσεις δεν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ ενός πάσχοντος και ενός παρέχοντος υπηρεσίες, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, ώστε να χαρακτηριστούν ως εμπίπτουσες στη διάταξη του στοιχείου γ' [24].

34. Στις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της η Επιτροπή υποστήριξε, επίσης, την άποψη ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των εργαστηρίων ιατρικών αναλύσεων που έχουν απευθείας συμβατική σχέση με τους πάσχοντες και των εργαστηρίων εκείνων που έχουν σχέση μόνον με τον ιατρό ο οποίος ζήτησε την πραγματοποίηση των αναλύσεων. Οι συνιστάμενες στην πραγματοποίηση ιατρικών αναλύσεων υπηρεσίες μπορούν να τύχουν απαλλαγής μόνο στην πρώτη περίπτωση, ως παρεχόμενες προς τελικούς δικαιούχους. Στη δεύτερη περίπτωση, πρόκειται απλώς για υπηρεσίες παρεχόμενες στο πλαίσιο περιθάλψεως. Οι υπηρεσίες αυτές, δηλαδή, έχουν ως αποδέκτες τους παρέχοντες υπηρεσίες περιθάλψεως και όχι τελικούς αποδέκτες αυτών των υπηρεσιών, επομένως δε δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Η Επιτροπή στηρίζει την άποψή της επί των αποφάσεων του Δικαστηρίου στις υποθέσεις

23 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 30.

24 — Βλ. την παρατεθείσα στο σημείο 25 νομολογία.

Επιτροπή κατά Γερμανίας [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] και Arthur Andersen Consulting [28] στις οποίες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο υπεργολαβίας για την τέλεση πράξεων συνισταμένων σε παροχή υπηρεσιών απαλλασσομένων από τον ΦΠΑ κρίθηκαν ως υποκείμενες στον φόρο. Δεν συμμερίζομαι την ερμηνεία αυτή της Επιτροπής.

35. Πράγματι, η άποψη αυτή αντιβαίνει προς την απορρέουσα από την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας νομολογία του Δικαστηρίου. Στην απόφαση αυτή σαφώς υπογραμμίστηκε ότι το γεγονός ότι «το εργαστήριο που πραγματοποιεί τη δειγματοληψία θα προβεί και στην ανάλυση ή θα την αναθέσει με υπεργολαβία σε άλλο εργαστήριο παραμένοντας υπεύθυνο γι' αυτήν έναντι του ασθενή ή ακόμη, λόγω της φύσεως της πραγματοποιούμενης αναλύσεως, θα υποχρεωθεί να στείλει το δείγμα σε ειδικευμένο εργαστήριο» [29] στερείται σημασίας ως προς την εφαρμογή του προβλεπομένου από τη διάταξη του στοιχείου β' συστήματος απαλλαγής. Ειδικότερα, το γεγονός ότι ένα εργαστήριο αναθέτει την πραγματοποίηση ιατρικής αναλύσεως υπεργολαβικώς σε άλλο εργαστήριο δεν συνεπάγεται την απώλεια της δυνατότητας να τύχει η ανάλυση αυτή, πραγματοποιηθείσα υπεργολαβικώς, της απαλλαγής που προβλέπει η διάταξη του στοιχείου β'.

36. Η νομολογία που επικαλέστηκε η Επιτροπή αφορά συστήματα απαλλαγής από τον ΦΠΑ διαφορετικά από τις απαλλαγές που προβλέπονται για δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Επίσης, η νομολογία αυτή αφορά συστήματα απαλλαγής από τον φόρο τα οποία δεν έχουν τον ίδιο λόγο υπάρξεως με τις απαλλαγές που προβλέπουν οι διατάξεις των στοιχείων β' και γ', όσον αφορά τις δραστηριότητες που συνίστανται στην παροχή περιθάλψεως [30].

37. Συνεπώς, δεν νομίζω ότι πρέπει να γίνει περισσότερο συσταλτική η ερμηνεία των

25 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 20) με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι μόνον οι παρεχόμενες από την Deutsche Bundespost υπηρεσίες μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και όχι οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της κύριας υπηρεσίας, εξ επαχθούς αιτίας, εκ μέρους μεταφορικών επιχειρήσεων, για λογαριασμό της Deutsche Bundespost.

26 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Skandia (Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψεις 40 και 41), όπου υπογραμμίστηκε ότι η διαχείριση ασφαλιστηρίων συμβάσεων εκ μέρους οντότητας η οποία ενεργεί για λογαριασμό ασφαλιστικής επιχειρήσεως δεν απαλλάσσεται, ως «πράξη παροχής υπηρεσιών πραγματοποιούμενη από ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, διότι η οντότητα αυτή δεν έχει συμβατικές σχέσεις με τους ασφαλισμένους και δεν αναλαμβάνει κανένα κίνδυνο απορρέοντα από τις ασφαλιστικές δραστηριότητες.

27 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2001, C-235/00, CSC Financial Services (Συλλογή 2001, σ. I-10237, σκέψεις 39 και 40). Το Δικαστήριο υπογράμμισε, αναφορικά με την ερμηνεία της έννοιας «διαπραγμάτευση» όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, ότι το ενδιάμεσο πρόσωπο δεν μπορεί να τύχει μιας τέτοιας απαλλαγής αν «δεν επέχει θέση συμβαλλομένου σε σύμβαση που έχει ως αντικείμενο ένα χρηματοοικονομικό προϊόν». Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε ότι «δεν πρόκειται για δραστηριότητα διαπραγματεύσεως σαάκις κάποιος από τους συμβαλλομένους αναθέτει σε υπεργολάβο ένα τμήμα των υλικών πράξεων που αφορούν τη σύμβαση, όπως είναι η ενημέρωση του ετέρου μέρους, η λήψη και επεξεργασία των αιτήσεων εγγραφής στους τίτλους που αποτελούν αντικείμενο της συμβάσεως. Στην περίπτωση αυτή, ο υπεργολάβος επέχει την ίδια θέση με τον πωλητή του χρηματοοικονομικού προϊόντος και, κατά συνέπεια, δεν αποτελεί ενδιάμεσο πρόσωπο το οποίο δεν επέχει θέση συμβαλλομένου κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως».

28 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-472/03, Arthur Andersen (Συλλογή 2005, σ. I-1719), όπου υπογραμμίστηκε ότι οι δραστηριότητες «back office», που συνήθως ασκούνται από ασφαλιστική επιχείρηση, οι οποίες ανατίθενται σε εξωτερικό εργολάβο ο οποίος δεν φέρει ο ίδιος τον ασφαλιστικό κίνδυνο και δεν ενεργεί ως πράκτορας ή μεσολαβητής για τη σύναψη ασφαλιστηρίων συμβάσεων, δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

29 — Προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28. Στην προαναφερθείσα απόφαση D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 67, υπογραμμίστηκε, επίσης, ότι το γεγονός ότι τρίτοι, ειδικότερα εργοδοτικοί φορείς, παραγγέλλουν και ζητούν την πραγματοποίηση ιατρικών εξετάσεων που αφορούν εργαζόμενο, δεν εμποδίζει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω έλεγχοι έχουν ως κύριο σκοπό την προστασία της υγείας και, κατά συνέπεια, να τύχουν της απαλλαγής.

30 — Βλ., ιδίως, όσον αφορά τον σκοπό απαλλαγής των πράξεων που συνίστανται στην παροχή ασφαλιστικών υπηρεσιών και των υπηρεσιών που παρέχουν οι ασφαλιστικοί πράκτορες και ενδιάμεσοι, την προαναφερθείσα απόφαση CPP, σκέψη 23, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Α. Saggio στην προαναφερθείσα υπόθεση Skandia, σημείο 23, καθώς και το σημείο 13 των προτάσεών μου επί της προαναφερθείσας υποθέσεως Arthur Andersen.

συστημάτων απαλλαγής που προβλέπουν οι διατάξεις των στοιχείων β' και γ' —ήδη παγιωθείσα νομολογία, ιδίως με την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας— προς κάλυψη υποτιθέμενης ανάγκης μεγαλύτερης συνέπειας και εναρμονίσεως με τη νομολογία τη σχετική με την υπεργολαβική παροχή ορισμένων υπηρεσιών συνδεομένων με απαλλασσόμενες υπηρεσίες, την οποία επικαλέστηκε η Επιτροπή. Εφόσον οι συνιστάμενες σε πραγματοποίηση ιατρικών αναλύσεων υπηρεσίες, όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται εν προκειμένω, αποτελούν ουσιαστικώς «περίθαλψη» παρεχόμενη «από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως» κατά την έννοια της διατάξεως του στοιχείου β', δεν νομίζω ότι από το γράμμα και τον σκοπό αυτής της διατάξεως προκύπτει λόγος επιβολής πρόσθετης προϋποθέσεως για την απαλλαγή αυτών των υπηρεσιών, όπως προτείνει η Επιτροπή. Οι δυνάμενες να επιβληθούν προϋποθέσεις είναι εκείνες που προκύπτουν από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 2.

Όπως, όμως, σαφώς προκύπτει από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, οι προαιρετικές αυτές προϋποθέσεις μπορούν να επιβάλλονται μόνον όσον αφορά τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη διάταξη του στοιχείου β' και όχι εκείνες που προβλέπονται στη διάταξη του στοιχείου γ'. Ειδικότερα, η έκτη οδηγία δεν αντιμετωπίζει με τον ίδιο τρόπο τα δύο διαφορετικά συστήματα απαλλαγών που προβλέπονται από τις διατάξεις των στοιχείων β' και γ', καθόσον υπάγει τις προβλεπόμενες από τη διάταξη του στοιχείου β' παροχές σε σύστημα απαλλαγής a priori λιγότερο ευνοϊκό από εκείνο που προβλέπεται για τις εμπίπτουσες στη διάταξη του στοιχείου γ' παροχές. Συνεπώς, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την απαλλαγή υπηρεσιών παρεχομένων από ιδιωτικά εργαστήρια ιατρικών αναλύσεων, τις εμπίπτουσες στη διάταξη του στοιχείου β', από μία ή περισσότερες των προϋποθέσεων που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', πράγμα το οποίο δεν ισχύει όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται από ιατρούς οι οποίοι ζητούν την πραγματοποίηση αναλύσεων που εμπίπτουν στη διάταξη του σημείου γ'.

Β — Η συμφωνία με το άρθρο13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 2, των προϋποθέσεων υπό τις οποίες τα κράτη μέλη δύνανται ελευθέρως να εξαρτούν την απαλλαγή υπηρεσιών παρεχομένων εκ μέρους μη δημοσίου δικαίου οργανισμών

38. Τα κράτη μέλη δύνανται ελευθέρως να επιβάλλουν μία ή περισσότερες από τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', όταν πρόκειται για υπηρεσίες παρεχόμενες από οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου.

39. Επιβάλλεται, επίσης, να τονισθεί —καθόσον, κατά τη γνώμη μου, πρόκειται για αμφισβητούμενο ζήτημα συνδεόμενο με το ερώτημα του Bundesfinanzhof— ότι, όταν πρόκειται για υπηρεσίες εμπίπτουσες στη διάταξη του στοιχείου β', το γεγονός ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν τη χορήγηση της απαλλαγής από προϋποθέσεις δεν τα υποχρεώνει να αντιμετωπίζουν καθ' όμοιο τρόπο τις συνιστάμενες σε «περίθαλψη» υπηρεσίες και τις υπηρεσίες «τις στενά συνδεόμενες με αυτές» τις οποίες παρέχουν οργανισμοί μη δημοσίου δικαίου. Τα κράτη μέλη *μπορούν* να εξαρτούν, *ανά περίπτωση*, τη χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπει η διάταξη του στοιχείου β' προς οργανισμούς που δεν είναι

δημοσίου δικαίου από επακριβείς προϋποθέσεις, τηρουμένης, φυσικά, της γενικής αρχής της απαγορεύσεως διακρίσεων. Επομένως, κατά την άποψή μου, προκύπτει ότι δεν υποχρεούνται να εξαρτούν τους δύο τύπους παροχών από τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις. Πράγματι, μπορεί ένα κράτος μέλος να επιλέξει, απλώς, να μην εξαρτήσει από καμία από τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', την απαλλαγή υπηρεσιών υγείας που εμπίπτουν στη διάταξη του στοιχείου β' και παρέχονται από οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου. Συνεπώς, οφείλει επίσης να ορίσει προϋποθέσεις *αποκλειστικώς* για παροχή υπηρεσιών υγείας εκ μέρους ιδιωτικών φορέων, οι οποίοι *συνδέονται στενώς* με τη νοσοκομειακή ή μη νοσοκομειακή περίθαλψη. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να τονισθεί κατηγορηματικώς ότι δεν υφίσταται ασυμβίβαστο μεταξύ του συστήματος που προβλέπει η παράγραφος 4, σημείο 16, του UStG και του συστήματος απαλλαγών που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', και παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, καθόσον, προφανώς, το εθνικό αυτό σύστημα θέτει προϋποθέσεις μόνον όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ πράξεων «στενά συνδεομένων» με τη νοσοκομειακή ή μη νοσοκομειακή περίθαλψη.

40. Αν η εφαρμοστέα γερμανική νομοθεσία εξαρτά πράγματι την απαλλαγή των συνισταμένων σε «περίθαλψη» υπηρεσιών που παρέχουν «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως» κατά την έννοια της διατάξεως του σημείου β' της έκτης οδηγίας από τις προϋποθέσεις που προβλέπει η παράγραφος 4, σημείο 16, του UstG, πρέπει να εξεταστεί αν οι δύο προϋποθέσεις που προβλέπει σχετικώς η γερμανική νομοθεσία για τη χορήγηση της απαλλαγής είναι σύμφωνες με το κοινοτικό δίκαιο.

41. Όσον αφορά την προϋπόθεση που προβλέπει η παράγραφος 4, σημείο 16, του UStG, κατά την οποία πρέπει «οι υπηρεσίες να παρέχονται υπό ιατρική επίβλεψη», αυτή είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, καμία από τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν τη χορήγηση της προβλεπόμενης από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγής προς οργανισμούς μη δημοσίου δικαίου από προϋπόθεση ιατρικής επιβλέψεως, όπως αυτή που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία.

42. Υπενθυμίζεται, όσον αφορά αυτήν την προϋπόθεση, ότι στην προαναφερθείσα απόφαση Dornier, το Δικαστήριο ρητώς υπογράμμισε ότι «η προϋπόθεση βάσει της οποίας απαιτείται να παρέχονται οι εν λόγω υπηρεσίες υπό ιατρικό έλεγχο, εφόσον σκοπεί στο να αποκλείσει από το ευεργέτημα της απαλλαγής τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται μόνον υπό την ευθύνη επαγγελματιών εχόντων παραϊατρική ιδιότητα, βαίνει πέραν των ορίων της εξουσίας εκτιμήσεως την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, η περιλαμβανόμενη στην εν λόγω διάταξη έννοια "ιατρική περίθαλψη" καλύπτει όχι μόνον τις υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται άμεσα από ιατρούς ή από άλλους επαγγελματικά απασχολούμενους στον τομέα της υγείας υπό ιατρικό έλεγχο, αλλά επίσης τις παραϊατρικές υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται εντός νοσοκομειακών χώρων μόνον υπό την ευθύνη προσώπων μη εχόντων την ιδιότητα του ιατρού» [31].

31 — Προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψεις 70 και 71.

43. Όσον αφορά την άλλη προϋπόθεση που επιβάλλει το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο γ', του UStG, κατά την οποία, κατά το προηγηθέν ημερολογιακό έτος, το 40 % των υπηρεσιών πρέπει να έχουν παρασχεθεί προς ασφαλισμένους, προς δικαιούχους ενισχύσεως κοινωνικής φύσεως, προς δικαιούχους επιδομάτων προς θύματα πολέμου ή προς δικαιούχους συντάξεως (καταβαλλομένη από οργανισμό κοινωνικής ασφαλίσεως), θεωρώ, μολονότι δεν προβλέπεται ρητώς από την έκτη οδηγία, ότι μπορεί να εκληφθεί ως συμβάλλουσα στην υλοποίηση της προαιρετικής προϋποθέσεως που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', τρίτη περίπτωση, κατά την οποία, προκειμένου να τύχουν απαλλαγής οι μη δημοσίου δικαίου οργανισμοί πρέπει «οι τιμές τις οποίες καθορίζουν να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές». Πράγματι, αν μέρος εκείνων που κάνουν χρήση των υπηρεσιών της συγκεκριμένης οντότητας είναι ασφαλισμένοι, διασφαλίζεται ενδεχομένως ότι οι τιμές που εφαρμόζει η οντότητα αυτή είναι όμοιες με τις εγκεκριμένες τιμές των δημοσίων αρχών. Μολονότι δεν αντιλαμβάνομαι γιατί θα πρέπει, προς τούτο, τουλάχιστον το 40 % εκείνων που κάνουν χρήση των υπηρεσιών αυτού του οργανισμού να είναι ασφαλισμένοι, εντούτοις πιστεύω ότι μια τέτοια προϋπόθεση μπορεί να κριθεί συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο, αν πράγματι παρέχει τη δυνατότητα εκτιμήσεως του συμβιβαστού των τιμών που εφαρμόζει η συγκεκριμένη οντότητα με τις τιμές που έχουν εγκρίνει οι δημόσιες αρχές. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να κρίνει αν μια τέτοια προϋπόθεση είναι πρόσφορη προκειμένου να εκτιμηθεί αν οι τιμές που εφαρμόζει η L.u.P. είναι σύμφωνες με τις τιμές που έχουν εγκρίνει οι δημόσιες αρχές.

III — Πρόταση

44. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στην ερώτηση του Bundesfinanzhof την ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι υπηρεσίες ιατρικών αναλύσεων όπως αυτές για τις οποίες πρόκειται στην υπό κρίση υπόθεση, συνιστούν "ιατρική περίθαλψη" παρεχόμενη από "άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως", κατά την έννοια του ως άνω σημείου β'.»