Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 27ης Ιουνίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Απαλλαγές – Ιατρικά και παραϊατρικά επαγγέλματα – Χειροπρακτική και οστεοπαθητική – Άρθρο 98 – Παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 3 και 4 – Φάρμακα και ιατροτεχνολογικά προϊόντα – Μειωμένος συντελεστής – Χορήγηση στο πλαίσιο θεραπευτικής επεμβάσεως ή αγωγής – Κανονικός συντελεστής – Χορήγηση στο πλαίσιο αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Διατήρηση σε ισχύ των αποτελεσμάτων εθνικής νομοθεσίας ασύμβατης προς το δίκαιο της Ένωσης»

Στην υπόθεση C-597/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Οκτωβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Belgisch syndicat van Chiropraxie και Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten κ.λπ.,

Plast.Surg. BVBA κ.λπ.,

Belgian Society for Private Clinics VZW κ.λπ.

κατά

Ministerraad,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Toader (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι Belgisch Syndicaat van Chiropraxie και Bart Vandendries, εκπροσωπούμενοι από τους E. Maes και M. Denef, advocaten,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

– οι Belgische Unie van Osteopaten κ.λπ., εκπροσωπούμενοι από τους B. Hermans και J. Bosquet, advocaten, καθώς και από την H. Van den Keybus, avocate,

– οι Plast.Surg BVBA κ.λπ., εκπροσωπούμενοι από τον T. De Gendt, advocaat,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Halleux και P. Cottin καθώς και από την C. Pochet,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas καθώς και από τις E. de Moustier και A. Alidière,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη J. Jokubauskaitė και τον P. Vanden Heede,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 98, του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′, γ′ και ε′, του άρθρου 134 και του παραρτήματος III, σημεία 3 και 4, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των Belgisch Syndicaat van Chiropraxie και Bart Vandendries, των Belgische Unie van Osteopaten κ.λπ., των Belgisch Unie van Osteopalten κ.λπ., των Plast.Surg. BVBA κ.λπ. και των Belgian Society for Private Clinic VZW κ.λπ. και, αφετέρου, του Ministerraad (Υπουργικού Συμβουλίου, Βέλγιο) όσον αφορά αίτημα ακύρωσης διατάξεων της βελγικής νομοθεσίας σχετικών με τις ρυθμίσεις για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις παροχές υπηρεσιών περίθαλψης καθώς και στην προμήθεια φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

3 Το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

4 Το άρθρο 98 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα III.

[…]»

5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

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

[…]

ε) τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους καθώς και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες,

[…]».

6 Το άρθρο 134 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) εφόσον δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

β) εφόσον προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενων στον ΦΠΑ.»

7 Το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112, με τίτλο «Κατάλογος των παραδόσεων αγαθών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 98» αναφέρει στο σημείο 3 «τα φαρμακευτικά προϊόντα που συνήθως χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς ή κτηνιατρικούς καθώς και τα προϊόντα για την αντισύλληψη και για τη γυναικεία υγιεινή προστασία».

8 Στο σημείο 4 του ίδιου παραρτήματος περιλαμβάνονται «ο ιατρικός εξοπλισμός, τα βοηθητικά όργανα και οι άλλες συσκευές που συνήθως χρησιμοποιούνται για την ανακούφιση ή την αντιμετώπιση αναπηριών, εφόσον προορίζονται αποκλειστικά για προσωπική χρήση από αναπήρους, περιλαμβανομένης της επισκευής των προϊόντων αυτών, καθώς και η παράδοση παιδικών καθισμάτων αυτοκινήτων».

Το βελγικό δίκαιο

9 Το άρθρο 110 του wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (νόμου περί μέτρων για την ενίσχυση της δημιουργίας θέσεων εργασίας και της αγοραστικής δύναμης), της 26ης Δεκεμβρίου 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30 Δεκεμβρίου 2015, σ. 80634, στο εξής: νόμος της 26ης Δεκεμβρίου 2015), προβλέπει τα εξής:

«Στο άρθρο 44 του κώδικα περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, που αντικαταστάθηκε από τον νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1992 και τροποποιήθηκε εσχάτως με τον νόμο της 12ης Μαΐου 2014, επέρχονται οι ακόλουθες τροποποιήσεις:

a) η παράγραφος 1 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

"§ 1 Απαλλάσσονται από τον φόρο οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν, στο πλαίσιο της ασκήσεως της συνήθους επαγγελματικής τους δραστηριότητας, τα ακόλουθα πρόσωπα:

1° οι ιατροί, οδοντίατροι και φυσιοθεραπευτές.

Η κατά το σημείο 1 απαλλαγή δεν ισχύει για τις υπηρεσίες που παρέχουν ιατροί και που αφορούν αισθητικές επεμβάσεις και θεραπείες:

a) αν αυτές οι επεμβάσεις και θεραπείες δεν περιλαμβάνονται στην ονοματολογία των παροχών υγείας του συστήματος υποχρεωτικής ασφαλίσεως κατά της ασθενείας και της αναπηρίας·

b) αν αυτές οι επεμβάσεις και θεραπείες περιλαμβάνονται στην ονοματολογία των παροχών υγείας του συστήματος υποχρεωτικής ασφαλίσεως κατά της ασθενείας και της αναπηρίας, αλλά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις ώστε να θεμελιώνουν δικαίωμα επιστροφής των σχετικών δαπανών σύμφωνα με το καθεστώς περί υποχρεωτικής ασφαλίσεως για υγειονομική περίθαλψη και χρηματικές παροχές·

2° οι μαίες, νοσηλευτές και φροντιστές·

3° οι ασκούντες αναγνωρισμένο και νομοθετικώς κατοχυρωμένο παραϊατρικό επάγγελμα σχετικά με υπηρεσίες παραϊατρικής φύσεως που περιλαμβάνονται στην ονοματολογία των παροχών υγείας του συστήματος υποχρεωτικής ασφαλίσεως κατά της ασθενείας και της αναπηρίας." ·

b) στην παράγραφο 2, η διάταξη του σημείου 1 αντικαθίσταται ως εξής:

"1° a) η νοσοκομειακή και η ιατρική περίθαλψη καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά και ψυχιατρικά ιδρύματα, κλινικές και εξωτερικά ιατρεία στο πλαίσιο της ασκήσεως της συνήθους δραστηριότητάς τους,.

Από την απαλλαγή της διατάξεως του στοιχείου a αποκλείονται η νοσοκομειακή περίθαλψη και η ιατρική φροντίδα καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών που αφορούν επεμβάσεις και θεραπείες κατά την έννοια της παραγράφου 1, σημείο 1, δεύτερο εδάφιο·

b) οι μεταφορές ασθενών και τραυματιών από ειδικώς εξοπλισμένα προς τούτο μέσα μεταφοράς".»

10 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, δυνάμει του άρθρου 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο a, του koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (βασιλικού διατάγματος αριθ. 20 περί καθορισμού των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και περί κατατάξεως των αγαθών και υπηρεσιών με βάση τους συντελεστές αυτούς), της 20ής Ιουλίου 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31 Ιουλίου 1970, σ. 7920), τα φάρμακα και τα ιατροτεχνολογικά προϊόντα υπόκεινται κατά κανόνα στο Βέλγιο στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ύψους 6 %.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Τον Μάιο και τον Ιούνιο του 2016, ορισμένοι χειροπράκτες, οστεοπαθητικοί, πλαστικοί χειρουργοί καθώς και ορισμένες επαγγελματικές ενώσεις άσκησαν προσφυγές ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ζητώντας, μεταξύ άλλων, την ακύρωση του άρθρου 110 του νόμου της 26ης Δεκεμβρίου 2015.

12 Οι προσφυγές που άσκησαν οι χειροπράκτες, οστεοπαθητικοί και οι επαγγελματικές ενώσεις τους στηρίζονται, μεταξύ άλλων, σε παράβαση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112. Οι ανωτέρω φρονούν ότι το άρθρο 110 του εν λόγω νόμου αντιβαίνει προς τη διάταξη αυτή, δεδομένου ότι, χωρίς να υφίσταται εύλογος δικαιολογητικός λόγος, περιορίζει την εφαρμογή της εκεί προβλεπόμενης απαλλαγής από τον ΦΠΑ αποκλειστικά και μόνο στους ασκούντες νομοθετικώς κατοχυρωμένο ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα, ενώ οι ασκούντες τα επαγγέλματα του χειροπράκτη και του οστεοπαθητικού δεν απολαύουν, κατά το βελγικό δίκαιο, του καθεστώτος αυτού.

13 Όσον αφορά τις προσφυγές που άσκησαν οι πλαστικοί χειρουργοί, αυτές στηρίζονται, μεταξύ άλλων, σε αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση, την οποία εισάγει κατ' αυτούς το βελγικό δίκαιο, μεταξύ φαρμάκων ή ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο αισθητικών επεμβάσεων και θεραπειών και φαρμάκων ή ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικών επεμβάσεων και αγωγών, λαμβανομένου υπόψη ότι μόνον τα τελευταία υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι το Υπουργικό Συμβούλιο του ζήτησε επικουρικώς, ως μεταβατικό μέτρο, να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα των διατάξεων που ενδεχομένως θα αποφασίσει να ακυρώσει, προκειμένου να παρασχεθεί στον Βέλγο νομοθέτη η δυνατότητα να εναρμονίσει τις επίμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις με την οδηγία 2006/112.

15 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το εν λόγω αίτημα στηρίζεται, αφενός, στα δημοσιονομικά και διοικητικά προβλήματα καθώς και στην ανασφάλεια δικαίου που θα συνεπαγόταν για τους αποδέκτες των σχετικών υπηρεσιών η αναδρομική ακύρωση των επίμαχων στην κύρια δίκη διατάξεων και, αφετέρου, στην παράβαση της εν λόγω οδηγίας την οποία συνεπάγεται η εφαρμογή του συστήματος που ίσχυε πριν από την έκδοση του νόμου της 26ης Δεκεμβρίου 2015.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας [2006/112] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιορίζει, τόσο για τις συμβατικές όσο και για τις μη συμβατικές πρακτικές, την εφαρμογή της προβλεπόμενης από την εν λόγω διάταξη απαλλαγής αποκλειστικά και μόνο στους ασκούντες ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα οι οποίοι υπόκεινται στην εθνική νομοθεσία περί των επαγγελμάτων υγειονομικής περιθάλψεως και πληρούν τις κατά την εν λόγω εθνική νομοθεσία προϋποθέσεις, ενώ αποκλείονται από την απαλλαγή αυτή τα πρόσωπα που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές, αλλά ανήκουν σε επαγγελματική ένωση χειροπρακτών ή οστεοπαθητικών και πληρούν τα κριτήρια που θέτει η ένωση αυτή;

2) Πρέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′, γ′ και ε′, το άρθρο 134 και το άρθρο 98 της οδηγίας [2006/112], σε συνδυασμό με τα σημεία 3 και 4 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας αυτής και ιδίως με γνώμονα την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, να ερμηνευθούν υπό την έννοια:
   α) ότι αντιτίθενται σε εθνική διάταξη η οποία προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα φάρμακα και ιατροτεχνολογικά προϊόντα που παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικής επεμβάσεως ή αγωγής, ενώ τα φάρμακα και ιατροτεχνολογικά προϊόντα που παρέχονται στο πλαίσιο αμιγώς αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας, και συνδέονται στενά με αυτήν, υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ;

β) ή ότι επιτρέπουν ή επιβάλλουν την ίση μεταχείριση αμφοτέρων των προαναφερθεισών περιπτώσεων;

3) Δύναται το [Συνταγματικό] Δικαστήριο να διατηρήσει προσωρινώς σε ισχύ τα αποτελέσματα των ακυρωτέων [λόγω της ήδη διαπιστωθείσας αντίθεσής τους προς την οδηγία 2006/112] διατάξεων, καθώς επίσης τα αποτελέσματα των διατάξεων που, αν χρειαστεί, θα πρέπει να ακυρωθούν εν όλω ή εν μέρει, αν από την απάντηση στο πρώτο ή στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προκύψει ότι αυτές αντιβαίνουν προς το δίκαιο της Ένωσης, και τούτο για να μπορέσει ο [εθνικός] νομοθέτης να τις ευθυγραμμίσει με το δίκαιο αυτό;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι περιορίζει την εφαρμογή της εκεί προβλεπόμενης απαλλαγής αποκλειστικά και μόνο στις υπηρεσίες που παρέχονται από ασκούντες ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα κατοχυρωμένο από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους.

18 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται με τον ίδιο τρόπο και ότι, ως εκ τούτου, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την πρώτη από τις διατάξεις αυτές προσφέρεται ως βάση για την ερμηνεία της δεύτερης (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 27).

19 Από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι μια παροχή πρέπει να απαλλάσσεται εφόσον πληροί δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, να συνιστά παροχή περίθαλψης και, αφετέρου, να πραγματοποιείται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος (πρβλ. αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 27, και της 27ης Απριλίου 2006, Sollevd και van den Houtvan Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 23).

20 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι ασκούντες τα εν λόγω επαγγέλματα στο πλαίσιο της κύριας δίκης ασχολούνται όντως με την παροχή υπηρεσιών περίθαλψης, δεδομένου ότι προσφέρουν θεραπευτικές αγωγές που αποσκοπούν στην περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, στη θεραπεία ασθενειών ή προβλημάτων υγείας.

21 Στο πλαίσιο αυτό, με το προδικαστικό ερώτημα ζητείται μόνον από το Δικαστήριο να διευκρινίσει το περιεχόμενο της δεύτερης προϋπόθεσης που παρατίθεται στη σκέψη 19 της παρούσας απόφασης, καθορίζοντας εάν μόνον τα επαγγέλματα που κατοχυρώνονται από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους μπορούν να θεωρηθούν «ιατρικά και παραϊατρικά επαγγέλματα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος, 1 στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112.

22 Εν προκειμένω, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι, αν και η προϋπόθεση αυτή συνεπάγεται ότι η προβλεπόμενη απαλλαγή παρέχεται αποκλειστικά και μόνο σε ορισμένα συγκεκριμένα επαγγέλματα, εντούτοις, από το γράμμα της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει ότι πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να επιβάλει στα οικεία κράτη μέλη την υποχρέωση να χορηγούν την εν λόγω απαλλαγή αποκλειστικά και μόνο στα επαγγέλματα που κατοχυρώνονται από τη νομοθεσία τους.

23 Πράγματι, από το γράμμα της καθίσταται σαφές ότι η διάταξη αυτή δεν ορίζει η ίδια την έννοια των «ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων», αλλά παραπέμπει ως προς το ζήτημα αυτό στον ορισμό που υιοθετείται από το εθνικό δίκαιο των κρατών μελών (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 28).

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα κράτη μέλη διαθέτουν, ιδίως προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, εξουσία εκτίμησης κατά τον καθορισμό των επαγγελμάτων στο πλαίσιο άσκησης των οποίων οι υπηρεσίες περίθαλψης απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ και, ειδικότερα, για τον καθορισμό των προσόντων που απαιτούνται για την άσκηση των επαγγελμάτων αυτών (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψεις 29, 30 και 32).

25 Ωστόσο, η εν λόγω εξουσία εκτίμησης δεν είναι απεριόριστη, καθόσον τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν υπόψη, αφενός, τον σκοπό που επιδιώκεται με τη διάταξη αυτή, ο οποίος έγκειται στο να διασφαλιστεί ότι η απαλλαγή εφαρμόζεται αποκλειστικά στις παροχές υπηρεσιών περίθαλψης οι οποίες παρέχονται από πρόσωπα που διαθέτουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα, και, αφετέρου, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψεις 31, 36 και 37).

26 Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη πρέπει να διασφαλίζουν, κατά πρώτο και κύριο λόγο, τη συμμόρφωση προς τον εν λόγω σκοπό, μεριμνώντας ώστε η απαλλαγή που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη να εφαρμόζεται μόνο σε παροχές υπηρεσιών περίθαλψης επαρκούς ποιοτικού επιπέδου (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 37).

27 Μολονότι εναπόκειται στα κράτη μέλη να ελέγχουν αν οι οικείοι παρέχοντες υπηρεσίες περίθαλψης διαθέτουν τα απαραίτητα προς τούτο επαγγελματικά προσόντα (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψεις 37 και 38), εντούτοις η απαίτηση αυτή δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι οι εν λόγω παρέχοντες υπηρεσίες ασκούν επάγγελμα κατοχυρωμένο από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, εφόσον μπορούν να προβλεφθούν άλλοι αποτελεσματικοί τρόποι ελέγχου των επαγγελματικών τους προσόντων, ανάλογα με την οργάνωση των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων στο εν λόγω κράτος μέλος.

28 Δεύτερον, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοιες παροχές υπηρεσιών, οι οποίες κατά συνέπεια ανταγωνίζονται οι μεν τις δε (απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Η απαίτηση όμως αυτή δεν συνεπάγεται ούτε ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 χορηγείται κατ' ανάγκην αποκλειστικά και μόνο στους ασκούντες επάγγελμα κατοχυρωμένο από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, δεδομένου ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί, κατά τρόπο γενικό και απόλυτο, ότι οι επαγγελματίες που δεν ασκούν τέτοιο επάγγελμα μπορούν να διαθέτουν τα αναγκαία προσόντα για την παροχή υπηρεσιών

περίθαλψης επαρκούς ποιοτικού επιπέδου ώστε να θεωρηθούν παρόμοιες με τις παρεχόμενες από τους ασκούντες τέτοιο επάγγελμα, ιδίως δε εάν έχουν παρακολουθήσει κύκλο εκπαιδευτικών μαθημάτων προσφερόμενο από εκπαιδευτικό ίδρυμα αναγνωρισμένο από το εν λόγω κράτος μέλος.

30 Εκτός αυτού, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το κανονιστικό πλαίσιο του οικείου κράτους μέλους αποτελεί ένα μόνον από τα διάφορα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον ένας υποκείμενος στον φόρο διαθέτει τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα ώστε να τύχει της εν λόγω απαλλαγής (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψεις 46 και 50), όπερ συνεπάγεται ότι τα κράτη μέλη δεν πρέπει κατ' ανάγκην να επιβάλλουν, για τον σκοπό αυτό, στους παρέχοντες υπηρεσίες περίθαλψη την προϋπόθεση να ασκούν νομοθετικά κατοχυρωμένο επάγγελμα.

31 Ως εκ τούτου, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν περιορίζει την εφαρμογή της εκεί προβλεπόμενης απαλλαγής αποκλειστικά και μόνο στις υπηρεσίες που παρέχονται από ασκούντες ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα κατοχυρωμένο από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

32 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στερείται παντός αντικειμένου και ότι, ως εκ τούτου, δεν επιδέχεται απάντηση. Συγκεκριμένα, η βελγική κανονιστική ρύθμιση δεν διαφοροποιεί τον συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα φάρμακα και τα ιατροτεχνολογικά προϊόντα αναλόγως της χρήσης τους και, συνεπώς, δεν προβλέπει εφαρμογή άλλου συντελεστή όταν τα προϊόντα αυτά παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικής επεμβάσεως ή αγωγής και άλλου όταν παρέχονται στο πλαίσιο αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας.

33 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην κύρια δίκη βελγική κανονιστική ρύθμιση θα μπορούσε να ερμηνευθεί ποικιλοτρόπως. Στο πλαίσιο αυτό, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αποβλέπει ιδίως στο να κριθεί κατά πόσον το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει να αποκλειστεί η ερμηνεία της εν λόγω κανονιστικής ρύθμισης υπό την έννοια ότι στα φάρμακα και στα ιατροτεχνολογικά προϊόντα πρέπει να εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές ΦΠΑ, αναλόγως της χρήσης τους.

34 Κατά συνέπεια, μολονότι η Βελγική Κυβέρνηση φρονεί ότι μια τέτοια ερμηνεία της εν λόγω κανονιστικής ρύθμισης πρέπει σε κάθε περίπτωση να αποκλειστεί, εντούτοις φαίνεται ότι το επιχείρημα αυτό στηρίζεται σε ερμηνεία του εθνικού δικαίου διαφορετική από εκείνη που δέχεται το εθνικό δικαστήριο.

35 Όπως όμως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο του συστήματος δικαστικής συνεργασίας που θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφαίνεται επί της ερμηνείας των εθνικών διατάξεων ούτε να κρίνει ή να ελέγχει αν η ερμηνεία του εθνικού δικαίου από το αιτούν δικαστήριο είναι ορθή (απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), αλλά να λαμβάνει υπόψη, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ του ιδίου και των εθνικών δικαστηρίων, το πραγματικό και νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το προδικαστικό ερώτημα, όπως το πλαίσιο αυτό προσδιορίζεται με την αίτηση περί παραπομπής (πρβλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, Fundación Gala Salvador Dali και EGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, σκέψη 21).

36 Επομένως, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να κριθεί παραδεκτό.

Επί της ουσίας

37 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 98, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β', γ' και ε', και το άρθρο 134 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΙΙ, σημεία 3 και 4, της εν λόγω οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση που εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικής επεμβάσεως ή αγωγής και, αφετέρου, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο αμιγώς αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας, αποκλείοντας τα τελευταία από το πλεονέκτημα του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα πρώτα.

38 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, μολονότι το γράμμα του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος αφορά, ιδίως, τα άρθρα 132 και 134 της οδηγίας 2006/112, το τμήμα του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής που αφορά το εν λόγω ερώτημα δεν παραπέμπει στις εν λόγω διατάξεις αλλά, αντιθέτως, εκθέτει ότι μοναδικός σκοπός του εν λόγω ερωτήματος είναι να διευκρινιστεί εάν το δίκαιο της Ένωσης αποκλείει τη δυνατότητα εφαρμογής του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένα φάρμακα και ιατροτεχνολογικά προϊόντα, αποκλειόμενα από τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 98 της εν λόγω οδηγίας, σε συνδυασμό με τα σημεία 3 και 4 του παραρτήματος ΙΙΙ, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος επιλέγει να εφαρμόσει τον εν λόγω μειωμένο συντελεστή σε άλλα φάρμακα και σε άλλα ιατροτεχνολογικά προϊόντα.

39 Υπό τις συνθήκες αυτές, η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί σε σχέση με το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112, με την επιφύλαξη της ενδεχόμενης εφαρμογής του συστήματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ που επιβάλλει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής για τα φάρμακα και τα ιατροτεχνολογικά προϊόντα τα οποία είναι απαραίτητα για τις πράξεις που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη καθώς και της εφαρμογής του συστήματος απαλλαγής που απορρέει από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ' και στοιχείο ε', της εν λόγω οδηγίας για τα φάρμακα και τα ιατροτεχνολογικά προϊόντα τα οποία είναι απολύτως αναγκαία κατά τον χρόνο παροχής των καλυπτόμενων από τις εν λόγω διατάξεις υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 34).

40 Όσον αφορά τα φάρμακα και τα ιατροτεχνολογικά προϊόντα που δεν καλύπτονται από τέτοια καθεστώτα απαλλαγής, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112, ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, δηλαδή ο κανονικός συντελεστής που καθορίζει κάθε κράτος μέλος, εφαρμόζεται καταρχήν στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Κατά παρέκκλιση από την ως άνω αρχή, το άρθρο 98 της οδηγίας αυτής παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ στις κατηγορίες παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2017, Oxypense Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 21, και της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 22).

42 Το εν λόγω καθεστώς παρέκκλισης εφαρμόζεται, στην περίπτωση φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων, στα αγαθά που πληρούν τις ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες θέτει το εν λόγω παράρτημα στα σημεία 3 ή 4.

43 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι, ενώ το σημείο 3 του εν λόγω παραρτήματος αναφέρεται στα φαρμακευτικά προϊόντα μόνο στον βαθμό που αυτά χρησιμοποιούνται συνήθως για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για ιατρικούς ή κτηνιατρικούς σκοπούς, η εν λόγω προϋπόθεση δεν είναι αυτή καθαυτήν ικανή να έχει ως συνέπεια την αδυναμία εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ στα φάρμακα που παρέχονται στο πλαίσιο αμιγώς αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας, δεδομένου ότι η προϋπόθεση αυτή αναφέρεται στη συνήθη χρήση των προϊόντων τα οποία αφορά και όχι στη συγκεκριμένη χρήση τους.

44 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης προέβλεψε απλώς τη δυνατότητα των κρατών μελών να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στις κατηγορίες του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112 και, ως εκ τούτου, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν ειδικότερα, μεταξύ των εν λόγω παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών, εκείνες στις οποίες εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 23, και της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 23).

45 Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται να επιλέξουν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένα συγκεκριμένα φαρμακευτικά και ιατροτεχνολογικά προϊόντα μεταξύ εκείνων που μνημονεύονται στα σημεία 3 και 4 του παραρτήματος III της οδηγίας αυτής, καίτοι εφαρμόζουν τον κανονικό συντελεστή σε άλλα φαρμακευτικά ή ιατροτεχνολογικά προϊόντα (πρβλ. απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 26).

46 Ωστόσο, όταν ένα κράτος μέλος επιλέγει να εφαρμόσει επιλεκτικά τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένες συγκεκριμένες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας, οφείλει να σέβεται την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Η αρχή αυτή δεν επιτρέπει να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ σε παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 24, και της 9ης Μαρτίου 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, σκέψη 30).

48 Για να προσδιοριστεί η ομοιότητα μεταξύ αγαθών ή υπηρεσιών πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κυρίως η άποψη του μέσου καταναλωτή. Δύο αγαθά είναι παρόμοια και δύο υπηρεσίες είναι παρόμοιες όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να αναζητήσει ένα συγκεκριμένο αγαθό ή μια συγκεκριμένη υπηρεσία (αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, σκέψη 25, και της 9ης Νοεμβρίου 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, σκέψη 31).

49 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, αφενός, ότι δεν θα πρέπει να θεωρούνται απαραιτήτως όλα τα φάρμακα παρόμοια για τους σκοπούς της εφαρμογής της αρχής της ουδετερότητας (πρβλ. απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-481/98, EU:C:2001:237, σκέψη 30) και, αφετέρου, ότι η συγκεκριμένη χρήση για την οποία προορίζονται οι παραδόσεις αγαθών είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη κατά την εκτίμηση του κατά πόσον οι εν λόγω παραδόσεις είναι παρόμοιες από την άποψη του μέσου καταναλωτή (πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-41/09, EU:C:2011:108, σκέψη 66).

50 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση προβλέπει, σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, διαφορετική μεταχείριση, αφενός, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικής αγωγής και, αφετέρου, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο αισθητικής θεραπείας. Διαπιστώνεται όμως ότι η χρήση για θεραπευτικούς σκοπούς και η χρήση για αισθητικούς σκοπούς αντιπροσωπεύουν δύο είδη σαφώς διαχωρισμένων συγκεκριμένων χρήσεων, οι οποίες δεν ικανοποιούν την ίδια ανάγκη από την άποψη του μέσου καταναλωτή.

51 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια κανονιστική ρύθμιση όπως αυτή στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ δύο κατηγοριών φαρμάκων ή ιατροτεχνολογικών προϊόντων που δεν φαίνεται να είναι παρόμοιες όσον αφορά την εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

52 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημεία 3 και 4, της εν λόγω οδηγίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση που εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικής επεμβάσεως ή αγωγής και, αφετέρου, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο αμιγώς αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας, αποκλείοντας τα τελευταία από το πλεονέκτημα του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα πρώτα.

Επί του τρίτου ερωτήματος

53 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ένα εθνικό δικαστήριο μπορεί να χρησιμοποιήσει εθνική διάταξη που του παρέχει την εξουσία να διατηρήσει σε ισχύ ορισμένα αποτελέσματα ακυρωθείσας πράξης, ούτως ώστε να διατηρήσει προσωρινά σε ισχύ το αποτέλεσμα εθνικών διατάξεων τις οποίες έκρινε αντίθετες προς την οδηγία 2006/112 μέχρις ότου αυτές εναρμονισθούν με την εν λόγω οδηγία, προκειμένου, αφενός, να περιοριστούν οι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου που απορρέουν από την αναδρομική ισχύ της ακύρωσης αυτής και, αφετέρου, να αποφευχθεί η εφαρμογή εθνικού συστήματος προγενέστερου των διατάξεων αυτών και ασύμβατου με την εν λόγω οδηγία.

54 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, δυνάμει της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας την οποία προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εξαλείφουν τις παράνομες συνέπειες των παραβάσεων του δικαίου της Ένωσης και ότι την υποχρέωση αυτή υπέχει, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του, κάθε όργανο του εμπλεκόμενου κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2012, Inter-Environnement Wallonie και Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, σκέψη 43, και της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 31).

55 Ως εκ τούτου, όταν διαπιστώνουν ότι οι εθνικοί κανόνες δεν συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης, οι αρχές του οικείου κράτους μέλους διατηρούν μεν την ευχέρεια επιλογής των ληπτέων μέτρων, αλλά οφείλουν να μεριμνούν ώστε το εθνικό δίκαιο να εναρμονισθεί προς το δίκαιο της Ένωσης το συντομότερο δυνατόν και να διασφαλισθεί η πλήρης αποτελεσματικότητα των δικαιωμάτων που αντλούν οι ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, Jonkman κ.λπ., C-231/06 έως C-233/06, EU:C:2007:373, σκέψη 38).

56 Στο πλαίσιο αυτό, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια που έχουν νομίμως επιληφθεί προσφυγής κατά εθνικής κανονιστικής ρύθμισης αντίθετης προς την οδηγία 2006/112 να λάβουν μέτρα, δυνάμει του εθνικού δικαίου, προκειμένου αφήσουν ανεφάρμοστη την εν λόγω κανονιστική ρύθμιση (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2012, Inter-Environnement Wallonie και Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, σκέψη 47, καθώς και της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 32).

57 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο, επιληφθέν προσφυγής ακυρώσεως, διερωτάται κατά πόσον, ακυρώνοντας τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, μπορεί ταυτοχρόνως, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της κύριας δίκης, να διατηρήσει σε ισχύ τα αποτελέσματα των διατάξεων αυτών κατά τη διάρκεια ορισμένης μεταβατικής περιόδου ώστε να καταστεί δυνατή η αντικατάστασή τους από νέους εθνικούς κανόνες συμβατούς με την οδηγία 2006/112.

58 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί, πρώτον, ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η λύση αυτή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη μέριμνα περιορισμού των κινδύνων ανασφάλειας δικαίου οι οποίοι απορρέουν από την αναδρομική ισχύ της ακύρωσης των εν λόγω διατάξεων.

59 Πράγματι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι επιτακτικοί λόγοι ασφάλειας δικαίου δύνανται να οδηγήσουν, κατ' εξαίρεση, σε προσωρινή αναστολή του αποτελέσματος του άμεσα εφαρμοστέου κανόνα δικαίου της Ένωσης το οποίο συνίσταται στον αποκλεισμό της εφαρμογής του εθνικού δικαίου που αντιβαίνει σε αυτόν, εντούτοις, στην προκειμένη περίπτωση, η ως άνω αναστολή αποκλείεται εξαρχής, δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο δεν παρέθεσε συγκεκριμένα στοιχεία ικανά να αποδείξουν ότι συντρέχουν συγκεκριμένοι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, σκέψη 67).

60 Ειδικότερα, η απλή επίκληση δημοσιονομικών και διοικητικών δυσχερειών που ενδέχεται να προκύψουν από την ακύρωση των επίμαχων στην κύρια δίκη διατάξεων δεν αρκεί για να διαπιστωθεί η συνδρομή επιτακτικών λόγων ασφάλειας δικαίου (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψη 44, και της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 111).

61 Δεύτερον, όσον αφορά το γεγονός ότι η ακύρωση των εν λόγω διατάξεων συνεπάγεται την εφαρμογή εθνικού συστήματος προγενέστερου των διατάξεων αυτών και ασύμβατου με την οδηγία 2006/112, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι επιτρέπεται κατ' εξαίρεση στα εθνικά δικαστήρια να κάνουν χρήση εθνικής διάταξης που τους παρέχει την εξουσία να διατηρήσουν ορισμένα αποτελέσματα ακυρωθείσας πράξης, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών περιλαμβάνεται η απαίτηση η εν λόγω πράξη να συνιστά μέτρο ορθής μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο μιας υποχρέωσης επιβαλλόμενης από το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2012, Inter-Environnement Wallonie και Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, σκέψη 63, και της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 43).

62 Στην υπόθεση όμως της κύριας δίκης δεν προκύπτει ότι οι επίμαχες διατάξεις συνιστούν τέτοιο μέτρο ορθής μεταφοράς.

63 Επομένως, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ένα εθνικό δικαστήριο δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει εθνική διάταξη που του παρέχει την εξουσία να διατηρήσει σε ισχύ ορισμένα αποτελέσματα ακυρωθείσας πράξης, ούτως ώστε να διατηρήσει προσωρινά σε ισχύ το αποτέλεσμα εθνικών διατάξεων τις οποίες έκρινε αντίθετες προς την οδηγία 2006/112 μέχρις ότου αυτές εναρμονισθούν με την εν λόγω οδηγία, προκειμένου, αφενός, να περιοριστούν οι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου που απορρέουν από την αναδρομική ισχύ της ακύρωσης αυτής και, αφετέρου, να αποφευχθεί η εφαρμογή εθνικού συστήματος προγενέστερου των διατάξεων αυτών και ασύμβατου με την εν λόγω οδηγία.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν περιορίζει την εφαρμογή της εκεί προβλεπόμενης απαλλαγής αποκλειστικά και μόνο στις υπηρεσίες που παρέχονται από ασκούντες ιατρικό ή παραϊατρικό επάγγελμα κατοχυρωμένο από τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους.

2) Το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα III, σημεία 3 και 4, της εν λόγω οδηγίας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση που εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο θεραπευτικής επεμβάσεως ή αγωγής και, αφετέρου, των φαρμάκων και ιατροτεχνολογικών προϊόντων που παρέχονται στο πλαίσιο αμιγώς αισθητικής επεμβάσεως ή θεραπείας, αποκλείοντας τα τελευταία από το πλεονέκτημα του μειωμένου συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που εφαρμόζεται στα πρώτα.

3) Υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ένα εθνικό δικαστήριο δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει εθνική διάταξη που του παρέχει την εξουσία να διατηρήσει σε ισχύ ορισμένα αποτελέσματα ακυρωθείσας πράξης, ούτως ώστε να διατηρήσει προσωρινά σε ισχύ το αποτέλεσμα εθνικών διατάξεων τις οποίες έκρινε αντίθετες προς την οδηγία 2006/112 μέχρις ότου αυτές εναρμονισθούν με την εν λόγω οδηγία, προκειμένου, αφενός, να περιοριστούν οι κίνδυνοι ανασφάλειας δικαίου που απορρέουν από την αναδρομική ισχύ της ακύρωσης αυτής και, αφετέρου, να αποφευχθεί η εφαρμογή εθνικού συστήματος προγενέστερου των διατάξεων αυτών και ασύμβατου με την εν λόγω οδηγία.

(υπογραφές)