ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER
της 15ης Σεπτεμβρίου 2005 [1]

1. Οι παρούσες δύο προδικαστικές υποθέσεις, τις οποίες έφερε στο Δικαστήριο το Συμβούλιο της Επικρατείας, αφορούν την ερμηνεία της έννοιας των πράξεων που κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [2] συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

2. Το ζήτημα είναι αν η από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα τηλεφωνική εξυπηρέτηση ενός νοσηλευόμενου και διάθεση τηλεοράσεως στο πρόσωπο αυτό όπως και η από το πιο πάνω ίδρυμα παροχή γευμάτων και κλίνης στους συνοδούς του προσώπου αυτού μπορούν να θεωρηθούν πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και έτσι να απαλλαγούν από τον φόρο προστιθεμένης αξίας [3] κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής.

I — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

3. Η έκτη οδηγία σκοπό έχει να καθιερώσει ένα κοινό σύστημα του ΦΠΑ σε όλα τα κράτη μέλη. Προς τούτο, αφενός, δίνει ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων [4]. Έτσι, το άρθρο 2, σημείο 1, ορίζει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενον στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή. Κατά το άρθρο της 4, υποκείμενος στον φόρο θεωρείται όποιος ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μια οικονομική δραστηριότητα όπως η δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

4. Αφετέρου, η έκτη οδηγία παραθέτει στον τίτλο της Χ κοινό κατάλογο απαλλαγών προκειμένου, κατά την ενδέκατη αιτιολογική

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — Στο εξής: ΦΠΑ.

4 — Βλ. τις αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38), και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE (Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 36).

της σκέψη, να εξασφαλιστεί ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων της Κοινότητας σε όλα τα κράτη μέλη.

5. Το άρθρο 13 της ίδιας οδηγίας απαριθμεί, στο σημείο Α, τις απαλλαγές που προβλέπονται υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Η παράγραφος 1 της διατάξεως αυτής έχει ως εξής:

«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·

[...]»

6. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν, χωριστά για κάθε περίπτωση, από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων προϋποθέσεων που θέτει η ίδια διάταξη τη χορήγηση της κατά την παράγραφο 1, στοιχείο β', απαλλαγής σε οργανισμούς που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου.

7. Το ίδιο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, ορίζει στο στοιχείο του β':

«Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β', ζ', η', [θ'], ιβ', ιγ' και ιδ', εάν:

— δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

— προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.»

B — *Το εθνικό δίκαιο*

8. Το άρθρο 18, παράγραφος 1, του νόμου 1642/1986, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 125), ορίζει:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

[...]

δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

[...]» [5]

II — Τα πραγματικά περιστατικά

9. Το Διαγνωστικό & Θεραπευτικό Κέντρο Αθηνών - Υγεία ΑΕ [6] είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, του οποίου ο εταιρικός σκοπός συνίσταται στην παροχή νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως.

10. Κατόπιν ελέγχου των λογιστικών βιβλίων του Υγεία για τα λογιστικά έτη 1992 και 1993, η αρμόδια αρχή θεώρησε ότι έπρεπε να υποβληθούν στον ΦΠΑ τα έσοδα του Υγεία, αφενός, από την τηλεφωνική εξυπηρέτηση των νοσηλευθέντων και τη διάθεση τηλεοράσεων σε αυτούς και, αφετέρου, από την παροχή γευμάτων και κλίνης στους συνοδούς των προσώπων αυτών. Κατά συνέπεια, η αρμόδια αρχή διόρθωσε τις φορολογητέες εκροές που η εταιρεία αυτή είχε κατά τα δύο πιο πάνω έτη.

11. Οι προσφυγές που το Υγεία άσκησε κατά των αποφάσεων της αρχής αυτής απορρίφθηκαν από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών και στη συνέχεια οι εφέσεις του απορρίφθηκαν από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών. Τα δικαστήρια αυτά έκριναν ότι, ως εκ της φύσεως των πιο πάνω παροχών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι οι παροχές αυτές συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθόσον σκοπό έχουν να

5 — Βλ. την απόφαση περί παραπομπής, σ. 3.

6 — Στο εξής: Υγεία.

διευκολύνουν την παραμονή των ασθενών στο νοσοκομείο και δεν συμβάλλουν στην περίθαλψη που τους παρέχεται.

12. Το Υγεία υπέβαλε αίτηση αναιρέσεως των αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

13. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι δεν αμφισβητείται ότι το Υγεία, ως νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον επίμαχο φόρο όσον αφορά τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη που παρέχει. Κατά το δικαστήριο αυτό, το μόνο ζήτημα που τίθεται είναι αν οι επίμαχες παροχές υπάγονται στην έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

14. Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι η έννοια αυτή δεν ορίζεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Υπενθυμίζει ότι, στην απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001 στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας[7], το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια αυτή δεν πρέπει να γίνεται το αντικείμενο ιδιαιτέρως στενής ερμηνείας, καθόσον η απαλλαγή των πράξεων αυτών σκοπό έχει να εξασφαλίσει ότι η νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και οι πράξεις που συνδέονται με αυτήν δεν θα γίνουν απρόσιτες λόγω του αυξημένου κόστους που θα είχαν αν υπέκειντο σε ΦΠΑ.

15. Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει και στην απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003 στην υπόθεση Dornier[8], όπου το Δικαστήριο δέχθηκε ότι το ζήτημα αν μια πράξη υπάγεται στην έννοια των «στενά συνδεόμενων πράξεων» εξαρτάται από τον παρεπόμενο χαρακτήρα της. Με άλλα λόγια, το ζήτημα είναι αν η σχετική παροχή είναι για τους αποδέκτες της ένα μέσο για να λάβουν υπό τις καλύτερες συνθήκες άλλες παροχές ή αποτελεί αυτοσκοπό. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, από την άποψη αυτή, οι σχετικές παροχές θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως παρεπόμενες της περιθάλψεως που παρέχεται από το Υγεία, χωρίς όμως ο χαρακτηρισμός αυτός να είναι αρκετός για την υπαγωγή τους στην κατηγορία των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

16. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει συναφώς ότι, κατά το πρώτο κριτήριο που παρατίθεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, μια πράξη, για να θεωρηθεί ότι συνδέεται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, πρέπει να είναι απαραίτητη. Αναφέρει, ως παράδειγμα εφαρμογής του κριτηρίου αυτού, την απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002 στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γερμανίας[9], όπου κρίθηκε ότι η έννοια της παροχής υπηρεσιών

7 — C-76/99 (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23).

8 — C-45/01 (Συλλογή 2003, σ. I-12911).

9 — C-287/00 (Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψεις 31 και 48).

που συνδέονται στενά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση καλύπτει τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών που είναι *ευθέως αναγκαίες* για την εκπαίδευση. Εξ αυτών συνάγει ότι, βάσει του κριτηρίου αυτού, οι επίμαχες πράξεις δεν θα μπορούσαν να απαλλαγούν του ΦΠΑ.

17. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάσισε να αναστείλει τις διαδικασίες και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Παροχές, από τα κατ' άρθρο 13 Α παρ. 1 περ. β΄ της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ πρόσωπα, χρήσεως τηλεφώνου και τηλεοράσεως σε ασθενείς καθώς και τροφής και κλίνης σε συνοδούς ασθενών εντάσσονται στις στενώς συνδεόμενες με την νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη πράξεις κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, ως παρεπόμενες της περιθάλψεως αυτής πράξεις αλλά και ως απαραίτητες για αυτήν;»

IV — Ανάλυση

18. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα τηλεφωνική εξυπηρέτηση ενός νοσηλευόμενου και διάθεση τηλεοράσεως στο πρόσωπο αυτό όπως και η από το πιο πάνω ίδρυμα παροχή γευμάτων και κλίνης στους συνοδούς του προσώπου αυτού αποτελούν πράξεις που κατά τη διάταξη αυτή συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

19. Το ερώτημα αυτό τίθεται καθόσον η τηλεφωνική εξυπηρέτηση, η διάθεση τηλεοράσεως και η παροχή γευμάτων και κλινοστρωμνής αποτελούν, κατ' αρχήν, πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ όταν πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο το οποίο υπόκειται στον φόρο. Στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ, είναι φυσιολογικό και το να μπορεί το ίδιο πρόσωπο να προβεί σε πράξεις που απαλλάσσονται του ΦΠΑ και σε παροχές που υπόκεινται στον φόρο αυτόν [10].

20. Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί επομένως να πληροφορηθεί αν οι σχετικές παροχές αποτελούν, ως εκ της φύσεώς τους, πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και αν, κατά συνέπεια,

10 — Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για να προβεί σε απαλλασσόμενες παροχές και συγχρόνως να παράσχει φορολογητέες υπηρεσίες, η έκτη οδηγία ορίζει, στα άρθρα της 17, παράγραφος 5, και 19, κατά ποιον τρόπο εκπίπτει ο φόρος εισροών που καταβλήθηκε για την άσκηση των φορολογητέων δραστηριοτήτων.

πρέπει πάντοτε να απαλλάσσονται του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

21. Το Υγεία προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό. Θεωρεί, αφενός, ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν ασκούν οπωσδήποτε επιρροή για τον ορισμό της έννοιας των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Κατά το Υγεία, πρόκειται ενδεχομένως για προϋποθέσεις από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν την εφαρμογή της σχετικής απαλλαγής σε παρέχοντες υπηρεσίες οι οποίοι δεν είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

22. Το Υγεία εκθέτει, αφετέρου, ότι οι επίμαχες παροχές δεν αποτελούν αυτοσκοπό για τους ασθενείς, αλλά είναι το μέσο για να τύχουν οι τελευταίοι νοσηλείας και περιθάλψεως υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες. Επομένως, κατά το Υγεία, όντως πρόκειται για παρεπόμενες της νοσηλείας παροχές οι οποίες πρέπει να τυγχάνουν, όσον αφορά τον ΦΠΑ, της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με τη νοσηλεία. Το Υγεία επικαλείται και το γεγονός ότι στην Ελλάδα είναι σύνηθες μέλη της οικογενείας του ασθενούς να τον συνοδεύουν και έτσι να βοηθούν το νοσηλευτικό προσωπικό. Υπογραμμίζει ότι η παρουσία τους θέτει τον ασθενή σε καλύτερη ψυχολογική κατάσταση και έτσι συμβάλλει στην αποκατάσταση της υγείας του. Υποστηρίζει ότι το ίδιο ισχύει για την τηλεφωνική εξυπηρέτηση και την εκμίσθωση τηλεοράσεως, καθόσον οι παροχές αυτές δίνουν στον ασθενή τη δυνατότητα να μείνει σε επαφή με τον έξω κόσμο. Επομένως, κατά το Υγεία, το λυσιτελές κριτήριο για να καθοριστεί αν τέτοιες παροχές υπάγονται στην έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη είναι η βούληση του ίδιου του ασθενούς, ο οποίος ζήτησε να λάβει τις εν λόγω παροχές διότι τις έκρινε αναγκαίες για την ανάρρωσή του.

23. Τέλος, το Υγεία εκθέτει ότι οι σχετικές παροχές, εφόσον παρέχονται μόνον εντός του νοσοκομείου, δεν ανταγωνίζονται ανάλογες υπηρεσίες που προτείνονται από άλλες επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ.

24. Δεν συμμερίζομαι την ανάλυση αυτή. Όπως η Ελληνική Δημοκρατία, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η Κυπριακή Δημοκρατία και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, είμαι της γνώμης ότι, όπως έχει το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο, ουδεμία από τις σχετικές παροχές δύναται να θεωρηθεί πράξη που ως εκ της φύσεώς της συνδέεται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

25. Ωστόσο, διαφορετικά από τα πιο πάνω κράτη μέλη, νομίζω ότι, παρά ταύτα, ουδεμία από τις ίδιες παροχές πρέπει να αποκλείεται εκ συστήματος από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Κατ' εμέ, οι παροχές αυτές πρέπει να απαλλάσσονται του ΦΠΑ όταν έχει αποδειχθεί ότι είναι απαραίτητες για το «κουράρισμα» του νοσηλευομένου και μια ιατρική συνταγή είναι το μόνο λυσιτελές κριτήριο που στην

πραγματικότητα φαίνεται να μπορεί να ληφθεί υπόψη για να καθοριστεί αν οι πιο πάνω παροχές είναι όντως αναγκαίες. Στηρίζω την άποψη αυτή, αφενός, στο περιεχόμενο του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, στον σκοπό που αποτελεί το υπόβαθρο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά τη νοσηλεία και την ιατρική περίθαλψη εντός νοσοκομειακού περιβάλλοντος.

26. Πρώτον, όσον αφορά το περιεχόμενο του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, όπως σημειώνει το αιτούν δικαστήριο και όπως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο [11], η διάταξη αυτή δεν ορίζει τι καλύπτει η έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Ούτε εγώ βρίσκω, στο κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, κάποια ένδειξη ως προς το αν η τάδε ή η δείνα επίμαχη παροχή υπάγεται στην έννοια αυτή.

27. Όπως εκθέτει η Επιτροπή, από το κείμενο της διατάξεως αυτής δύναται να συναχθεί ότι η εν λόγω διάταξη αφορά τις παροχές στις οποίες προβαίνει το προσωπικό του νοσηλευτικού ιδρύματος, καθόσον η ίδια διάταξη καλύπτει τις παροχές «οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα». Αντιθέτως, δεν συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι από το κείμενο της διατάξεως αυτής προκύπτει και ότι «οι στενά συνδεόμενες πράξεις» αποτελούνται μόνον από παροχές προς τον ίδιο τον ασθενή. Κατ' εμέ, από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καλύπτει το σύνολο των παροχών ενός νοσηλευτικού ιδρύματος οι οποίες έχουν στενό σύνδεσμο με τη νοσηλεία του ασθενούς και με την ιατρική περίθαλψη που του παρέχεται [12].

28. Κατά συνέπεια, από το κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν δύναται να συναχθεί ότι παροχές ενός νοσηλευτικού ιδρύματος προς έναν οικείο του ασθενούς, όπως η παροχή κλίνης και γευμάτων, αποκλείονται του ευεργετήματος της απαλλαγής.

29. Αντιθέτως, στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας βρίσκω λυσιτελείς ενδείξεις για την απάντηση στο υπό εξέταση ερώτημα. Έτσι, κατά το κείμενο της διατάξεως αυτής, οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται της απαλλαγής που προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας όταν, αφενός, δεν είναι απαραίτητες για την τέλεση των απαλλασσομένων πράξεων και, αφετέρου, προορίζονται στην ουσία να δώσουν στον περί ου πρόκειται οργανισμό πρόσθετα έσοδα από την πραγματοποίηση

11 — Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 22.

12 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1988, σ. 817, σκέψη 32), και την προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 33.

πράξεων οι οποίες ανταγωνίζονται ευθέως πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον ΦΠΑ.

30. Μολονότι το Δικαστήριο δεν παρέπεμψε στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας στην προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, όπου αποφάνθηκε επί της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στην έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, νομίζω, όπως το αιτούν δικαστήριο και τα πιο πάνω κράτη μέλη, ότι η διάταξη αυτή ασκεί επιρροή για την εν λόγω ερμηνεία. Συγκεκριμένα, από το κείμενό της προκύπτει ότι επιβάλλει στα κράτη μέλη δύο υποχρεώσεις τις οποίες οφείλουν να τηρούν για κάθε μία από τις ρητώς προβλεπόμενες περιπτώσεις απαλλαγής, δηλαδή τις περιπτώσεις που το πιο πάνω άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, παραθέτει στα στοιχεία του β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ'. Θα σημειώσω επιπλέον ότι κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές αφορά παροχές ή παραδόσεις «στενά συνδεόμενες» ή που «συνδέονται στενά» με δραστηριότητα γενικού συμφέροντος [13].

31. Κατά συνέπεια, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, αντιθέτως προς την υποθετική ερμηνεία στην οποία αναφέρθηκε το Υγεία, δεν θέτει πρόσθετες προϋποθέσεις οι οποίες θα εφαρμόζονται μόνο στην ειδική περίπτωση που τα κράτη μέλη αποφασίσουν να επεκτείνουν το ευεργέτημα της απαλλαγής σε πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες τα οποία δεν είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Συγκεκριμένα, αν συνέβαινε αυτό, θα υπήρχε κάθε λόγος να σκεφθεί κανείς ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν θα περιλαμβάνονταν σε χωριστό σημείο, αλλά θα αναγράφονταν σε συνέχεια των προϋποθέσεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει για τα κράτη μέλη την εν λόγω δυνατότητα επεκτάσεως [14]. Από το κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκύπτει και ότι οι δύο προϋποθέσεις που παραθέτει έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη, διαφορετικά από εκείνες που περιλαμβάνονται στο ίδιο άρθρο, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', οι οποίες έχουν προαιρετικό χαρακτήρα.

32. Λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, οι προϋποθέσεις που παραθέτει η διάταξη αυτή πρέπει να λαμβά-

13 — Παραδείγματος χάριν, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, απαλλάσσει, στο στοιχείο του ζ', τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες «συνδέονται στενά» με την κοινωνική πρόνοια και την κοινωνική ασφάλιση· στο στοιχείο του η', τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες «συνδέονται στενά» με την προστασία των παιδιών και των νέων· στο στοιχείο του θ', την αγωγή των παιδιών ή των νέων, τη σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση ή επανακατάρτιση και τις «στενά συνδεόμενες» με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών κ.λπ.

14 — Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', έχει ως εξής: «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 προβλέπονται στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β', ζ', η', [θ'], ιβ', ιγ' και ιδ', εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:
— 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.»

νονται υπόψη για την ερμηνεία των λέξεων που χρησιμοποιούνται στις διάφορες περιπτώσεις απαλλαγής τις οποίες αφορά η διάταξη αυτή, δηλαδή στις περιπτώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄, ζ΄, η΄, θ΄, ιβ΄, ιγ΄ και ιδ΄.

33. Η πιο πάνω ανάλυση του περιεχομένου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας επιβεβαιώνεται από την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, όπου το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του ζητήματος αν οι ερευνητικές δραστηριότητες που ασκούνται εξ επαχθούς αιτίας από ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα μπορούν να απαλλαγούν του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας.

34. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε στη δίκη εκείνη ότι η έρευνα είναι μια υπηρεσία που συνδέεται στενά με την εκπαίδευση στα δημόσια ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, καθόσον η έρευνα είναι εκείνη που τα τελευταία έχουν ανάγκη για να ασκούν σωστά τις εκπαιδευτικές τους δραστηριότητες, μια και τους δίνει τη δυνατότητα να αναπτύξουν και να μεταδώσουν νέες γνώσεις. Το Δικαστήριο δεν δέχθηκε την ανάλυση αυτή και έκρινε ότι η έρευνα, μολονότι μπορεί να θεωρηθεί «πολύ χρήσιμη για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, δεν είναι απαραίτητη προς εκπλήρωση του στόχου τον οποίο η εκπαίδευση αυτή επιδιώκει, δηλαδή, κυρίως, την κατάρτιση των φοιτητών προκειμένου αυτοί να είναι σε θέση να ασκήσουν επαγγελματική δραστηριότητα» [15].

15 — Βλ. τη σκέψη 48. Στην ίδια σκέψη, το Δικαστήριο δικαιολόγησε την ανάλυση αυτή σημειώνοντας ότι «αρκετά ιδρύματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως επιτυγχάνουν αυτόν τον σκοπό χωρίς να εκτελούν ερευνητικά προγράμματα εξ επαχθούς αιτίας και [ότι] υπάρχουν άλλοι τρόποι για να εξασφαλιστεί η σύνδεση μεταξύ της πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως και της επαγγελματικής ζωής».

35. Η απαίτηση αυτή, την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε στο πλαίσιο της ερμηνείας τής κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ΄, της έκτης οδηγίας έννοιας των πράξεων που συνδέονται στενά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, ισχύει, λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας, και για την ερμηνεία τής κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, έννοιας των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

36. Επομένως, όπως έχει το εφαρμοστέο δίκαιο, κατά την πρώτη προϋπόθεση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν είναι αρκετό, για να απαλλαγούν του ΦΠΑ, οι παροχές που πραγματοποιούνται εντός του νοσηλευτικού ιδρύματος να είναι δυνητικά ή πραγματικά χρήσιμες για την ανάρρωση του ασθενούς. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη είναι μόνον εκείνες που είναι απαραίτητες για την περίθαλψη αυτή.

37. Όταν εξετάζω τις σχετικές παροχές, ουδεμία από αυτές φαίνεται να μπορεί να θεωρηθεί γενικά, δηλαδή όποιος και αν είναι ο νοσηλευόμενος και όποιος και αν είναι ο λόγος της νοσηλείας του, απαραίτητη ή αναγκαία για τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Ναι μεν δεν φαίνεται να μπορεί να αμφισβητηθεί ότι κάθε μία από αυτές δύναται κατά το μάλλον ή ήττον να συμβάλει στη βελτίωση των συνθηκών παραμονής του νοσηλευομένου και, επο-

μένως, στην αποκατάσταση της υγείας του, πλην όμως μου φαίνεται ότι η συμβολή αυτή στη θεραπευτική διαδικασία ποικίλλει σε μεγάλο βαθμό αναλόγως του προσώπου και του λόγου της νοσηλείας του. Έτσι, η κατάσταση μου φαίνεται πολύ διαφορετική αν ο ασθενής είναι παιδί μικρής ηλικίας ή ενήλικος και αν η νοσηλεία έχει ως αντικείμενο μια απλή χειρουργική επέμβαση, η οποία απαιτεί νοσηλεία μικρής διάρκειας, ή την αντιμετώπιση μιας σοβαρής παθήσεως, η οποία απειλεί τη ζωή του ασθενούς και δικαιολογεί νοσηλεία μεγάλης διάρκειας.

38. Κατά συνέπεια, δεν φαίνεται να μπορεί να θεωρηθεί ότι οι σχετικές παροχές, ως εκ της φύσεώς τους, συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Μου φαίνονται σαφώς διαφορετικές, π.χ., από την πράξη που εξετάστηκε από το Δικαστήριο στην προαναφερθείσα υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας και που το Δικαστήριο θεώρησε ότι συνδέεται στενά με μια ιατρική ανάλυση, η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

39. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο βρέθηκε αντιμέτωπο με τη γαλλική νομοθεσία η οποία όριζε ότι ορισμένες βιολογικές αναλύσεις μπορούν να γίνουν μόνον από ειδικευμένα εργαστήρια. Επίσης, κατά τη νομοθεσία αυτή, το ειδικευμένο εργαστήριο το οποίο είχε προβεί στην ανάλυση έπρεπε να καταβάλει στο εργαστήριο που είχε λάβει το δείγμα από τον ασθενή αποζημίωση για τη διαβίβαση του δείγματος αυτού. Η αιτίαση της Επιτροπής κατά της νομοθεσίας αυτής αφορούσε το γεγονός ότι, αντιθέτως προς το κόστος της αναλύσεως και της ίδιας της λήψεως του δείγματος, το κόστος της διαβιβάσεως του δείγματος υπέκειτο σε ΦΠΑ. Το Δικαστήριο, δεχόμενο στο σημείο αυτό την επιχειρηματολογία της Επιτροπής, έκρινε ότι η διαβίβαση του δείγματος αποτελεί πράξη που συνδέεται στενά με την απαλλασσόμενη του ΦΠΑ ανάλυση, καθόσον, κατά τη λογική σειρά των πραγμάτων, η διαβίβαση αυτή βρίσκεται στη μέση μεταξύ της λήψεως του δείγματος και της αναλύσεώς του [16].

40. Και εγώ θα συμμεριστώ την άποψη της Επιτροπής, η οποία ισχυρίζεται ότι ουδεμία από τις σχετικές παροχές δύναται να εξομοιωθεί με την παροχή γευμάτων και κλίνης στον ίδιο τον ασθενή, η οποία, ως εκ της φύσεώς της, κάλλιστα είναι πράξη που συνδέεται στενά με τη νοσοκομειακή περίθαλψη. Επομένως, ουδεμία από τις επίμαχες παροχές δύναται εκ συστήματος να απαλλάσσεται του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

41. Δεύτερον, μου φαίνεται ότι η ανάλυση αυτή επιβεβαιώνεται αν ληφθεί υπόψη ο σκοπός που αποτελεί το υπόβαθρο της απαλλαγής η οποία προβλέπεται από τη διάταξη αυτή. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η απαλλαγή αυτή προορισμό έχει να εξασφαλίσει ότι το ευεργέτημα της ιατρικής και νοσοκομειακής περιθάλψεως δεν θα καταστεί απρόσιτο λόγω του αυξημένου κόστους της περιθάλψεως αυτής αν η ίδια η εν λόγω περίθαλψη, ή οι πράξεις που συνδέονται στενά με αυτήν, υπόκειται σε ΦΠΑ [17]. Κατά τη νομολογία, εκείνο που επιδιώκεται είναι να απαλλάσσονται του

16 — Βλ. τη σκέψη 24.

17 — Βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 23, και Dornier, σκέψη 43.

ΦΠΑ οι παροχές οι οποίες πραγματοποιούνται εντός ιδρυμάτων που έχουν κοινωνικούς σκοπούς, όπως είναι η διαφύλαξη της υγείας των ανθρώπων, και οι οποίες έχουν ως αντικείμενο τη διάγνωση, την αντιμετώπιση και, στο μέτρο του δυνατού, τη θεραπεία των ασθενειών ή των ανωμαλιών της υγείας [18]. Κατά συνέπεια, η απαλλαγή αυτή σκοπό έχει να μειώσει το κόστος της υγειονομικής περιθάλψεως και να καταστήσει για τους ιδιώτες πιο προσιτή την περίθαλψη αυτή [19].

42. Επομένως, για να μπορέσουν να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, οι παροχές που πραγματοποιούνται εντός του σχετικού νοσηλευτικού ιδρύματος πρέπει να έχουν πραγματικά θεραπευτικό σκοπό. Μόνον υπό το φως του σκοπού αυτού δέχεται η νομολογία ότι δεν πρέπει να γίνεται υπερβολικά στενή ερμηνεία της έννοιας των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Κατά συνέπεια, η νομολογία αυτή δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι οι σχετικές παροχές αποτελούν οπωσδήποτε πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, τη στιγμή που, όπως είδαμε, δεν μπορούν εν γένει και εκ συστήματος να θεωρούνται παροχές αναγκαίες ή απαραίτητες για την περίθαλψη εντός νοσοκομειακού περιβάλλοντος.

43. Επιπλέον, όπως σημειώνει η Επιτροπή, η εκ συστήματος απαλλαγή των επίμαχων παροχών θα μπορούσε να έχει αποτέλεσμα αντίθετο με τον σκοπό του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο ασκεί δραστηριότητα η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ, επιβαρύνεται στην πραγματικότητα με τον φόρο εισροών που κατέβαλε για τη λήψη των αναγκαίων για τη δραστηριότητα αυτή αγαθών και υπηρεσιών, καθόσον δεν δύναται να τον μετακυλίσει στους τελικούς καταναλωτές. Είδαμε επίσης ότι, όταν ασκεί συγχρόνως φορολογητέες και απαλλασσόμενες δραστηριότητες, έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών μόνο κατά τον λόγο των φορολογητέων δραστηριοτήτων του προς τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες. Επομένως, το να μεγαλώσει το κομμάτι των απαλλασσομένων δραστηριοτήτων έχει ως συνέπεια να μειωθούν τα δικαιώματα εκπτώσεως τα οποία έχει ο υποκείμενος στον φόρο και έτσι να αυξηθεί το ποσό του ΦΠΑ με το οποίο μένει επιβαρυμένος. Εφόσον ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ισοσκελίσει τον προϋπολογισμό του, η αύξηση της φορολογικής αυτής επιβαρύνσεως θα μεταφραστεί ως αύξηση της τιμής των υπηρεσιών του που απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, η εκ συστήματος απαλλαγή της τηλεφωνικής εξυπηρετήσεως του νοσηλευομένου ασθενούς, της διαθέσεως τηλεοράσεως σε αυτόν, καθώς και της στεγάσεως και σιτίσεως των συνοδών του είναι πολύ πιθανό να επιφέρει αύξηση των ημερησίων νοσηλίων.

44. Νομίζω ότι ούτε η εξέταση των επίμαχων παροχών με γνώμονα το κριτήριο του παρεπόμενου ή όχι χαρακτήρα τους καθιστά δυνατή την εκ συστήματος απαλλαγή τους από τον ΦΠΑ. Όπως υπενθυμίζει το αιτούν δικαστήριο, το κριτήριο αυτό χρησιμοποιήθηκε από το Δικαστήριο στις προαναφερθείσες υποθέσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας και Dornier για να καθοριστεί αν οι τότε

18 — Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψεις 47 και 48.

19 — Αυτόθι, σκέψη 43.

επίμαχες παροχές υπάγονταν στην έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Βέβαια, η έννοια της «παρεπόμενης παροχής» δύναται να αποδειχθεί ευρύτερη από την προϋπόθεση ότι η πράξη πρέπει να είναι απαραίτητη για να υπηρετηθεί το περί ου πρόκειται γενικό συμφέρον. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία, μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη της κύριας παροχής όταν για την πελατεία δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά το μέσο για την υπό τις καλύτερες συνθήκες απόλαυση της κύριας υπηρεσίας του παρέχοντος υπηρεσίες [20].

45. Ωστόσο, ακόμη και αν ληφθεί ως βάση το κριτήριο αυτό και υποτεθεί ότι το εν λόγω κριτήριο μπορεί να εφαρμοστεί αγνοουμένης της πρώτης προϋποθέσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, φαίνεται πολύ δύσκολο να τεκμαίρεται εκ συστήματος ότι οι επίμαχες παροχές δεν αποτελούν αυτοσκοπό. Όπως εξέθεσα, η τηλεφωνική εξυπηρέτηση του ασθενούς και η διάθεση τηλεοράσεως σε αυτόν δεν στοιχούν πάντοτε με έναν θεραπευτικό σκοπό. Ο ασθενής δύναται να επιλέξει να λάβει τις παροχές αυτές από το νοσηλευτικό ίδρυμα και όχι από άλλη οικονομική μονάδα για λόγους ανέσεως και χωρίς οι παροχές αυτές να αποτελούν κατ' ανάγκη μέρος της θεραπευτικής αγωγής η οποία δικαιολογεί τη νοσηλεία του. Ομοίως, η από τους οικείους του ασθενούς χρησιμοποίηση των δυνατοτήτων στεγάσεως και σιτίσεως που παρέχει το νοσοκομείο δεν οφείλεται πάντοτε στην ηλικία ή στην πάθηση του ασθενούς, αλλά μπορεί επίσης να απορρέει απλώς και μόνον από τη θέληση να χρησιμοποιηθούν οι προσφερόμενες από το νοσοκομείο υπηρεσίες στεγάσεως και σιτίσεως που είναι λιγότερο ακριβές και περισσότερο κοντινές στον νοσηλευόμενο απ' ό,τι ανάλογες υπηρεσίες που παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο, είτε ξενοδοχείο είτε εστιατόριο.

46. Επιπλέον, η εκ συστήματος απαλλαγή των σχετικών παροχών θα αντιστρατευόταν τις συναχθείσες από τη νομολογία αρχές που πλαισιώνουν την ερμηνεία των προβλεπομένων από την έκτη οδηγία απαλλαγών. Όπως υπενθύμισαν όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις, αποτελεί πάγια νομολογία ότι οι κατά το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, καθόσον συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο το οποίο υπόκειται στον φόρο [21]. Προς την ίδια κατεύθυνση, πρέπει να υπογραμμιστεί και ότι η έκτη οδηγία δεν απαλλάσσει από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα [22]. Κατά συνέπεια, οι σχετικές παροχές δύνανται να απαλλαγούν του

20 — Βλ. τις αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24), και της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 30).

21 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20)· της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 28), και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services (Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψη 52).

22 — Βλ. τις αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry (Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18), και της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D. (Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψη 20), καθώς και την προαναφερθείσα απόφαση D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 54.

ΦΠΑ μόνον αν πληρούν επακριβώς τις προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

47. Η ερμηνεία της διατάξεως αυτής πρέπει να τηρεί και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ και βάσει της οποίας οι οικονομικές μονάδες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ [23]. Εν προκειμένω, αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζει το Υγεία και όπως ορθώς υπογράμμισαν τα κράτη μέλη που κατέθεσαν παρατηρήσεις στην παρούσα διαδικασία, το νοσηλευτικό ίδρυμα, όταν προβαίνει στις σχετικές παροχές, όντως ανταγωνίζεται τους άλλους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν σε παροχές της ίδιας φύσεως, όπως είναι τα ξενοδοχεία και τα εστιατόρια, όσον αφορά τις παροχές στεγάσεως και σιτίσεως των συνοδών του ασθενούς, καθώς και όσοι παρέχουν τηλεφωνική εξυπηρέτηση ή εκμισθώνουν τηλεοράσεις. Όπως σημειώνει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, οι ασθενείς που χρησιμοποιούν κινητό τηλέφωνο καταβάλλουν ΦΠΑ επί του κόστους των τηλεφωνικών παροχών και τα μέλη της οικογενείας τους τα οποία κοιμούνται και γευματίζουν στο ξενοδοχείο καταβάλλουν τον φόρο αυτόν επί της τιμής της στεγάσεως και σιτίσεώς τους.

48. Τέλος, από τη νομολογία προκύπτει ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο να αποφευχθούν αποκλίσεις κατά την εφαρμογή του καθεστώτος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο [24]. Τούτο συνεπάγεται ότι η έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη δεν μπορεί να οριστεί κατά τρόπον ο οποίος εξαρτάται από τα κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά κάθε κράτους μέλους.

49. Επομένως, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων αυτών νομίζω ότι οι επίμαχες παροχές δεν μπορούν να θεωρούνται εν γένει και εκ συστήματος παροχές που κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

50. Παρά ταύτα, δεν δύναμαι να αποκλείσω ότι οι σχετικές παροχές μπορούν, σε ορισμένες περιπτώσεις, να καλυφθούν από την απαλλαγή που προβλέπεται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Όπως είδαμε, η απαλλαγή αυτή σκοπό έχει να μειώσει το κόστος της υγειονομικής περιθάλψεως, δηλαδή των παροχών που αποβλέπουν στην προστασία, στη διατήρηση ή στην αποκατάσταση της υγείας των προσώπων. Κατά συνέπεια, ο σκοπός μιας παροχής είναι εκείνος που καθορίζει αν η παροχή αυτή πρέπει να απαλλαγεί του ΦΠΑ.

23 — Βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 30, και Dornier, σκέψεις 42 και 44.

24 — Βλ. την απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 11), καθώς και τις προαναφερθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 15· Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 21, και D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 52.

51. Μου φαίνεται ότι κάλλιστα δύναται να διανοηθεί κανείς ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η παρουσία ενός οικείου κοντά στον νοσηλευόμενο μπορεί να είναι απαραίτητη για το «κουράρισμα» του τελευταίου και ότι η παροχή κλίνης και γευμάτων σε αυτόν τον οικείο δύναται να αποδειχθεί αναγκαία για να εξασφαλιστεί η συνεχής παρουσία του κοντά στον ασθενή. Θα πρόκειται περί αυτού, π.χ., όταν ο νοσηλευόμενος είναι παιδί μικρής ηλικίας ή έχει μια πάθηση η οποία δημιουργεί σημαντική ανησυχία.

52. Η τηλεφωνική εξυπηρέτηση ενός ασθενούς μπορεί να του δώσει τη δυνατότητα να μείνει σε επαφή με τους οικείους του και να βρει σε αυτούς σημαντική ανακούφιση που μπορεί να είναι απαραίτητη σε ορισμένες περιπτώσεις. Ακόμη και αν εκ πρώτης όψεως μπορεί να θεωρηθεί λιγότερο φανερό, φαίνεται εξίσου δύσκολο να αποκλειστεί κατηγορηματικά ότι η εκμίσθωση τηλεοράσεως, η οποία είναι ένα μέσο ενημερώσεως και ψυχαγωγίας που το θέλει ο περισσότερος κόσμος, μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να είναι αναγκαία για το «κουράρισμα» του νοσηλευομένου ασθενούς. Πάλι σκέπτομαι τα παιδιά τα οποία, λόγω μιας βαριάς παθήσεως ή λόγω του «κουραρίσματος» για την πάθηση αυτή, δεν μπορούν να δεχθούν επισκέψεις ή μόνο σε λίγες περιπτώσεις. Το να τεθεί μια τηλεόραση στη διάθεση των παιδιών αυτών μπορεί να είναι ένα στοιχείο ψυχαγωγίας απαραίτητο για το «κουράρισμα» των τελευταίων σε νοσοκομειακό περιβάλλον.

53. Ωστόσο, ναι μεν φαίνεται αρκετά εύκολο να θεωρηθεί ότι οι παροχές αυτές μπορούν, σε ορισμένες περιπτώσεις, να θεωρηθούν απαραίτητες για το «κουράρισμα» του νοσηλευομένου, πλην όμως φαίνεται πολύ δύσκολο να διευκρινιστεί αντικειμενικά ποιες είναι οι περιπτώσεις αυτές, λαμβανομένης υπόψη της πολύ μεγάλης ποικιλίας των καταστάσεων που μπορούν να υπάρξουν στην πράξη. Επίσης, πρέπει να θυμόμαστε ότι η έκτη οδηγία σκοπό έχει να καθιερώσει ένα κοινό σύστημα του ΦΠΑ και ότι το σύστημα αυτό πρέπει να είναι τέτοιο ώστε να υπάρχει βεβαιότητα και προβλεψιμότητα[25]. Κατά συνέπεια, δεν θα στοιχούσε με τον σκοπό αυτόν και τις απαιτήσεις αυτές να αφεθεί στα νοσηλευτικά ιδρύματα και στις αρμόδιες εθνικές αρχές η κατά περίπτωση εκτίμηση του αν οι σχετικές παροχές είναι όντως αναγκαίες. Επομένως, στο Δικαστήριο απόκειται να ορίσει ένα αντικειμενικό κριτήριο, κοινό για όλα τα κράτη μέλη.

54. Όπως έχει το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο, δεν νομίζω ότι το κριτήριο αυτό μπορεί να είναι η αίτηση του ίδιου του ασθενούς, όπως προτείνει το Υγεία, ή η αίτηση των οικείων του. Ένα τέτοιο κριτήριο δεν θα καθιστούσε δυνατό να εξασφαλιστεί ότι η απαλλαγή περιορίζεται στις πράξεις που είναι πραγματικά αναγκαίες για τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Επιπλέον, το αν η τάδε ή η δείνα από τις σχετικές παροχές είναι αναγκαία για το «κουράρισμα» του νοσηλευομένου φαίνεται

25 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 23).

κάλλιστα να είναι το αντικείμενο μιας εκτιμήσεως ιατρικής φύσεως. Ο θεράπων ιατρός του νοσηλευομένου είναι εκείνος που φαίνεται να είναι η αυθεντία που βρίσκεται στην καλύτερη θέση για να εκτιμήσει αν παροχές όπως η επίμαχες, οι οποίες ως εκ της φύσεώς τους δεν αποτελούν παροχές που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, πρέπει παρά ταύτα να θεωρηθούν απαραίτητες για το «κουράρισμα» του νοσηλευομένου. Το κριτήριο αυτό έχει και το πλεονέκτημα ότι είναι αντικειμενικό και στοιχεί με τις απαιτήσεις της βεβαιότητας και προβλεψιμότητας.

55. Έτσι, σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, η από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα τηλεφωνική εξυπηρέτηση ενός νοσηλευόμενου και διάθεση τηλεοράσεως σε αυτόν όπως και η από το πιο πάνω ίδρυμα παροχή γευμάτων και κλίνης στους συνοδούς του προσώπου αυτού θα αποτελούν πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη αν η διάθεση των συσκευών αυτών ή η μόνιμη παρουσία ενός οικείου είναι το αντικείμενο ιατρικής συνταγής.

56. Όταν, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι διάδικοι κλήθηκαν να γνωστοποιήσουν την άποψή τους επί του κριτηρίου αυτού, ο δικαστικός πληρεξούσιος του Υγεία ανέφερε ότι οι ιατροί ουδέποτε συνταγογραφούν τέτοιες παροχές. Αντιθέτως, ο δικαστικός πληρεξούσιος της Ελληνικής Κυβερνήσεως ανέφερε ότι το κριτήριο αυτό μπορεί να οδηγήσει σε καταχρήσεις.

57. Πρώτα απ' όλα, από την απάντηση της Ελληνικής Κυβερνήσεως συνάγω ότι, αντιθέτως με αυτό που υποστηρίζει το Υγεία, το κριτήριο που προτείνω μπορεί να εφαρμοστεί στην πράξη. Μετά, δεν αμφισβητώ ότι η εφαρμογή του κριτηρίου αυτού μπορεί να δώσει λαβή σε καταχρήσεις και, τουλάχιστον, σε πρακτικές που αποκλίνουν από το ένα νοσηλευτικό ίδρυμα στο άλλο. Ωστόσο, ο κίνδυνος αυτός και το μειονέκτημα αυτό είναι σύμφυτοι με την εφαρμογή κάθε κριτηρίου που στηρίζεται σε ανθρώπινη εκτίμηση, το δε συμφέρον οι σχετικές παροχές να μην αποκλείονται κατηγορηματικά από το πεδίο της απαλλαγής υπερισχύει, κατά την άποψή μου, των δυσχερειών που θέτει στην πράξη η εφαρμογή του κριτηρίου που προτείνω. Πρέπει επίσης να υπενθυμίσω ότι τα κράτη μέλη μπορούν, εφόσον χρειάζεται, να λάβουν τα κατάλληλα μέτρα για να αποτρέπουν τις καταχρήσεις κατά την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού όπως καλούνται να πράξουν από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας για κάθε μία από τις διαφορετικές περιπτώσεις απαλλαγής που προβλέπονται από τη διάταξη αυτή.

58. Αν το Δικαστήριο δεχθεί αυτό που προτείνω, του εθνικού δικαστηρίου θα είναι έργο να εξετάσει εν προκειμένω αν οι σχετικές παροχές του Υγεία προς τα πρόσωπα που είχε νοσηλεύσει είχαν γίνει το αντικείμενο ιατρικής συνταγής. Θα πρέπει επίσης να εξακριβώσει ότι οι παροχές αυτές δεν είχαν στην ουσία ως σκοπό να δώσουν στο Υγεία πρόσθετα έσοδα κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

59. Κατόπιν όλων των στοιχείων αυτών, προτείνω να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα τηλεφωνική εξυπηρέτηση ενός νοσηλευόμενου και διάθεση τηλεοράσεως στο πρόσωπο αυτό όπως και η από το πιο πάνω ίδρυμα παροχή γευμάτων και κλίνης στους συνοδούς του προσώπου αυτού αποτελούν πράξεις που κατά τη διάταξη αυτή συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη μόνον αν η παροχή των συσκευών αυτών στον ασθενή ή η μόνιμη παρουσία ενός οικείου δίπλα του είναι το αντικείμενο ιατρικής συνταγής.

V — Συμπέρασμα

60. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στο ερώτημα του Συμβουλίου της Επικρατείας η εξής 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η από ένα νοσηλευτικό ίδρυμα τηλεφωνική εξυπηρέτηση ενός νοσηλευόμενου και διάθεση τηλεοράσεως στο πρόσωπο αυτό όπως και η από το πιο πάνω ίδρυμα παροχή γευμάτων και κλίνης στους συνοδούς του προσώπου αυτού αποτελούν πράξεις που κατά τη διάταξη αυτή συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη μόνον αν η παροχή των συσκευών αυτών στον ασθενή ή η μόνιμη παρουσία ενός οικείου δίπλα του είναι το αντικείμενο ιατρικής συνταγής.»