ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 10ης Σεπτεμβρίου 2009[1]

1. Οι κοινοτικοί κανόνες στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) προβλέπουν, μεταξύ άλλων, την απαλλαγή από φόρο των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, καθώς και των «στενά συνδεόμενων με αυτές πράξεων», οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και «από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα».

Σχετική κοινοτική νομοθεσία

Νομοθεσία περί ΦΠΑ

3. Η διαδικασία της κύριας δίκης αφορά υπηρεσίες παρασχεθείσες πριν από το 2007, οπότε η εφαρμοστέα κοινοτική ρύθμιση στον τομέα του ΦΠΑ είναι η έκτη οδηγία[2].

2. Με την υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Østre Landsret (Δανία) ερωτά αν η απαλλαγή αυτή εκτείνεται και στη συλλογή, μεταφορά, ανάλυση και συντήρηση αίματος ομφάλιου λώρου με σκοπό τη χρησιμοποίηση των βλαστοκυττάρων που λαμβάνονται από αυτό για ενδεχόμενη μέλλουσα ιατρική αγωγή, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από ιδιωτική τράπεζα βλαστοκυττάρων επισήμως εξουσιοδοτημένη να εκμεταλλεύεται τα προερχόμενα από το εν λόγω αίμα βλαστοκύτταρα.

4. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αριθμεί τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 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, τροποποιηθείσα επανειλημμένως, στο εξής: έκτη οδηγία). Η οδηγία αυτή αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), σκοπός της οποίας είναι η σαφής και ορθολογική παρουσίαση των εφαρμοστέων διατάξεων μέσω της αναδιατύπωσής της, χωρίς να επιφέρει, καταρχήν, ουσιώδεις αλλαγές στην υφιστάμενη νομοθεσία.

«ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος». Προβλέπει, ειδικότερα, τα 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·

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

δ) τις παραδόσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος·

[…]» [3]

3 — Διατάξεις που περιλαμβάνονται πλέον στο άρθρο 131 και στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και δ΄, της οδηγίας 2006/112.

5. Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέπουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχεία β΄, ζ΄, η΄, δ΄, ιβ΄, ιγ΄ και ιδ΄, εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις προϋποθέσεις που προβλέπει η οδηγία και συγκεκριμένα: οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους και/ή η διοίκηση και η διαχείρισή τους πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό και/ή οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ και/ή οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

6. Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, πρώτη περίπτωση, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, εφόσον δεν είναι «απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου» [4].

4 — Άρθρο 134, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112. Πρέπει επίσης να τονισθεί, μολονότι το σημείο αυτό δεν προβλήθηκε και δεν φαίνεται να ασκεί επιρροή εν προκειμένω, ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα, αλλά δεν καλύπτονται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, μπορούν να εξακολουθούν να απαλλάσσονται από φόρο στα κράτη μέλη στα οποία ίσχυε η εν λόγω απαλλαγή πριν από την 1η Ιανουαρίου 1978 (άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, και παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 10, και άρθρο 371 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Β, σημείο 7).

Η οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων

7. Οι προδιαγραφές ποιότητας και ασφάλειας που διέπουν τη δωρεά, την προμήθεια, τον έλεγχο, την επεξεργασία, τη συντήρηση, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρώπινων ιστών και κυττάρων καθορίζονται στην οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων [5], της οποίας το άρθρο 1 διευκρινίζει ότι η οδηγία αφορά τους ανθρώπινους ιστούς και κύτταρα «που προορίζονται για εφαρμογές στον άνθρωπο, ώστε να εξασφαλίζεται υψηλού επιπέδου προστασία της ανθρώπινης υγείας». Το προοίμιο της οδηγίας αυτής αναφέρει, εξάλλου, ότι η μεταμόσχευση ανθρωπίνων ιστών και κυττάρων «είναι ένας έντονα διευρυνόμενος τομέας της ιατρικής που προσφέρει μεγάλες ευκαιρίες για τη θεραπεία ανίατων μέχρι σήμερα νόσων» (πρώτη αιτιολογική σκέψη) και αναφέρεται εκτενώς στις ιατρικές και θεραπευτικές εφαρμογές που προβλέπει η οδηγία. Η έβδομη αιτιολογική σκέψη διευκρινίζει ότι η οδηγία αυτή θα έπρεπε να εφαρμόζεται στα βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου.

8. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι όλα τα ιδρύματα ιστών όπου διενεργούνται δραστηριότητες ελέγχου, επεξεργασίας, συντήρησης, αποθήκευσης ή διανομής ανθρώπινων ιστών και κυττάρων που προορίζονται για εφαρμογές στον άνθρωπο έχουν διαπιστευθεί, οριστεί, εγκριθεί ή αδειοδοτηθεί για τους σκοπούς αυτών των δραστηριοτήτων από αρμόδια αρχή»

Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

9. Με τη διάταξη περί παραπομπής διευκρινίζεται ότι τα βλαστοκύτταρα είναι κύτταρα αδιαφοροποίητα τα οποία μπορούν να ανανεωθούν και να διαφοροποιηθούν σε πλείονες τύπους ειδικευμένων κυττάρων στον οργανισμό. Τα βλαστοκύτταρα μπορούν να ληφθούν από το έμβρυο, το αίμα του ομφάλιου λώρου, τον νωτιαίο μυελό ή το περιφερικό αίμα (ήτοι το αίμα που κυκλοφορεί στο σώμα) και χρησιμοποιούνται για την αντιμετώπιση των νόσων στις οποίες δεν υπάρχουν ή έχουν καταστραφεί συγκεκριμένα κύτταρα. Ωστόσο, όλες οι νόσοι δεν αντιμετωπίζονται με οποιοδήποτε είδος βλαστοκυττάρων· σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι προτιμότερα τα βλαστοκύτταρα που προέρχονται από το αίμα του ομφάλιου λώρου (στο εξής: βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου).

10. Η CopyGene A/S (στο εξής: CopyGene), η σημαντικότερη ιδιωτική τράπεζα βλαστοκυττάρων στη Σκανδιναβία, παρέχει στους γονείς υπηρεσίες συλλογής, μεταφοράς, αναλύσεως και συντηρήσεως αίματος ομφάλιου λώρου με σκοπό τη χρησιμοποίηση

5 — Οδηγία 2004/23/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 31ης Μαρτίου 2004, για τη θέσπιση προτύπων ποιότητας και ασφάλειας για τη δωρεά, την προμήθεια, τον έλεγχο, την επεξεργασία, τη συντήρηση, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρώπινων ιστών και κυττάρων (ΕΕ L 102, σ. 48).

των βλαστοκυττάρων που λαμβάνονται από αυτό για ενδεχόμενη θεραπεία του τέκνου τους στην περίπτωση μελλοντικής σοβαρής νόσου. Οι υπηρεσίες αυτές δεν καλύπτονται από το δανικό δημόσιο ασφαλιστικό σύστημα ούτε βεβαίως αποδίδονται τα σχετικά έξοδα.

11. Κατ' αρχάς, οι μέλλοντες γονείς συνάπτουν σύμβαση με την CopyGene για τη συλλογή, μεταφορά και ανάλυση του αίματος. Η αιμοληψία πραγματοποιείται αμέσως μετά τον τοκετό από εξουσιοδοτημένο ιατρικό προσωπικό το οποίο έχει επίσης συνάψει σύμβαση με την CopyGene. Στη συνέχεια το αίμα μεταφέρεται στο εργαστήριο της CopyGene και αναλύεται προκειμένου να εξακριβωθεί αν τα ζωντανά βλαστοκύτταρα είναι αρκετά σε αριθμό ώστε να μπορούν να διατηρηθούν. Εφόσον συντρέχει η περίπτωση αυτή, οι γονείς μπορούν να συνάψουν νέα συμφωνία με την CopyGene για την κρυοσυντήρηση (κατάψυξη) και τη διατήρηση των κυττάρων.

12. Τα επίμαχα βλαστοκύτταρα μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο στο πλαίσιο νοσοκομειακών αγωγών. Το αίμα αποτελεί ιδιοκτησία του τέκνου, εκπροσωπούμενου από τη μητέρα του. Η CopyGene δεν είναι κύριος των βλαστοκυττάρων και δεν δικαιούται να τα χρησιμοποιεί για έρευνα, μεταμόσχευση ή άλλους εμπορικούς σκοπούς.

13. Η διάταξη περί παραπομπής επισημαίνει ότι τα βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου χρησιμοποιούνται από το 1988, ιδίως για την αντιμετώπιση και τη θεραπεία του καρκίνου και ότι αναμένεται στο μέλλον να μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη θεραπεία και άλλων νόσων. Είτε προορίζονται για αυτόλογη είτε για αλλογενή χρήση [6], τα βλαστοκύτταρα λαμβάνονται πάντα αμέσως μετά τον τοκετό και κατά κανόνα καταψύχονται επ' αόριστον μέχρις ότου ανακύψει η ανάγκη χρησιμοποιήσεώς τους για θεραπευτικούς σκοπούς.

14. Η διάταξη περί παραπομπής επισημαίνει επίσης ότι, με τη γνωμοδότηση της 16ης Μαρτίου 2004 επί των ηθικών ζητημάτων που εγείρουν οι τράπεζες αίματος ομφάλιου λώρου [7], το European Group on Ethics in Science and New Technologies (στο εξής: EGE) διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, ότι «η πιθανότητα το δείγμα να χρησιμοποιηθεί για τη θεραπεία [του συγκεκριμένου παιδιού] είναι σήμερα αμελητέα, ότι οι μελλοντικές θεραπευτικές δυνατότητες είναι ιδιαιτέρως υποθετικές και ότι επί του παρόντος δεν υφίσταται καμία ένδειξη ως προς το ότι η σημερινή έρευνα θα καταλήξει σε ειδικές θεραπευτικές εφαρμογές βλαστοκυττάρων για ανάλογους σκοπούς», μολονότι ορισμένες πιο πρόσφατες έρευνες διαβλέπουν πιο συγκεκριμένες και πιο σημαντικές μελλοντικές δυνατότητες.

6 — Κατά το άρθρο 3, στοιχεία ιστ' και ιζ', της οδηγίας περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων, ως αλλογενής χρήση νοείται η αφαίρεση κυττάρων ή ιστών από ένα άτομο με σκοπό να εφαρμοσθούν σε άλλο, ενώ ως αυτόλογη χρήση νοείται η αφαίρεση κυττάρων ή ιστών από ένα άτομο και η εφαρμογή τους στο ίδιο αυτό άτομο.

7 — Διαθέσιμο υπό μορφή pdf στον ιστότοπο http://ec.europa.eu/european_group_ethics/docs/avis19.

15. Βάσει της δανικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων στην εσωτερική έννομη τάξη, χορηγήθηκε στην CopyGene άδεια εκμεταλλεύσεως βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου για αυτόλογη χρήση. Η εταιρία αυτή απέκτησε και δεύτερη δανική τράπεζα βλαστοκυττάρων, στην οποία χορηγήθηκε άδεια εκμεταλλεύσεως βλαστοκυττάρων τόσο για αυτόλογη όσο και για αλλογενή χρήση. Ως εκ τούτου, η CopyGene έχει σήμερα στη διάθεσή της απόθεμα 2 000 δειγμάτων βλαστοκυττάρων προοριζόμενων για αυτόλογη χρήση, τα οποία συνέλεξε η ίδια, και 1 000 δειγμάτων βλαστοκυττάρων προοριζόμενων τόσο για αυτόλογη όσο και για αλλογενή χρήση, τα οποία συνέλεξε η άλλη τράπεζα. Οι δραστηριότητες της CopyGene ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, από τον οδηγό βιοτραπεζών στον τομέα της υγείας του δανικού Υπουργείου Υγείας.

16. Τούτα είναι τα κύρια στοιχεία της υποθέσεως στο πλαίσιο της οποίας η CopyGene υποστηρίζει ότι οι επίμαχες υπηρεσίες θα έπρεπε να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, καθόσον πρόκειται περί πράξεων στενά συνδεόμενων με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη τις οποίες παρέχουν δεόντως αναγνωρισμένα ιδρύματα της αυτής φύσεως με τα νοσηλευτικά ιδρύματα ή τα κέντρα ιατρικής περιθάλψεως ή διαγνώσεως. Το Skatteministeriet (Υπουργείο Φορολογίας) κρίνει ότι οι υπηρεσίες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ.

17. Στο πλαίσιο αυτό, το Østre Landsret ζητεί από το Δικαστήριο να εκδώσει προδικαστική απόφαση επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1) Έχει ο όρος πράξεις “στενά συνδεόμενες” με νοσοκομειακή περίθαλψη του άρθρου 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), την έννοια ότι ενέχει προϋπόθεση προθεσμίας, ότι δηλαδή η νοσοκομειακή περίθαλψη με την οποία η υπηρεσία συνδέεται στενά πρέπει να είναι πραγματική και περατωμένη, τρέχουσα ή προγραμματισμένη ή αρκεί η εν λόγω υπηρεσία να ενδέχεται απλώς να συνδεθεί στενά με πιθανή νοσοκομειακή περίθαλψη, ούτε πραγματική, ούτε προγραμματισμένη, έτσι ώστε οι υπηρεσίες που παρέχει μια τράπεζα βλαστοκυττάρων, οι οποίες συνίστανται στη συλλογή, τη μεταφορά, την ανάλυση και την αποθήκευση αίματος λώρου νεογέννητων που προορίζεται για [αυτόλογες] μεταμοσχεύσεις, εμπίπτουν στον όρο αυτό;

Συναφώς, ασκεί επιρροή το γεγονός ότι οι προαναφερθείσες υπηρεσίες δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν σε άλλη χρονική στιγμή παρά μόνο κατά τον τοκετό;

2) Έχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι καλύπτει κάθε υπηρεσία που παρέχεται προληπτικώς τη στιγμή που οι σχετικές υπηρεσίες πραγματοποιούνται πριν από τη νοσοκομειακή ή την ιατρική περίθαλψη και πριν καν ανακύψει το ενδεχόμενο τέτοιας περιθάλψεως ούτε από χρονικής ούτε από ιατρικής σκοπιάς;

3) Έχει ο όρος "άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως δεόντως αναγνωρισμένα", του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι καλύπτει τις ιδιωτικές τράπεζες βλαστοκυττάρων οι υπηρεσίες των οποίων –πραγματοποιούμενες από ιατρικό προσωπικό που έχει τη σχετική άδεια, δηλαδή νοσοκόμες, μαίες και ιατροτεχνίτες– συνίστανται στη συλλογή, τη μεταφορά, την ανάλυση και την αποθήκευση αίματος ομφάλιου λώρου νεογέννητου προς τον σκοπό πραγματοποιήσεως [αυτόλογων] μεταμοσχεύσεων σε ενδεχομένη μέλλουσα νοσοκομειακή περίθαλψη, τη στιγμή που αυτές οι τράπεζες βλαστοκυττάρων δεν λαμβάνουν καμία ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, το οποίο και δεν αναλαμβάνει τη δαπάνη της αμοιβής που καταβάλλεται σε αυτές;

Συναφώς, ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, κατ' εφαρμογήν του εθνικού νόμου που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία [περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων], μια ιδιωτική τράπεζα βλαστοκυττάρων έλαβε την άδεια από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους να [εκμεταλλεύεται] ανθρώπινους ιστούς και κύτταρα — [η δε εκμετάλλευση] συνίσταται στη συλλογή, συντήρηση και αποθήκευση των βλαστοκυττάρων αίματος ομφάλιου λώρου για [αυτόλογες] μεταμοσχεύσεις;

4) Επηρεάζει την απάντηση στα τρία πρώτα ερωτήματα το γεγονός ότι οι υπηρεσίες παρέχονται ενόψει ενδεχομένων αλλογενών μεταμοσχεύσεων από ιδιωτική τράπεζα βλαστοκυττάρων η οποία έχει λάβει την άδεια από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους να [εκμεταλλεύεται] ανθρώπινους ιστούς και κύτταρα –[η δε εκμετάλλευση] συνίσταται στη συλλογή, συντήρηση και αποθήκευση των βλαστοκυττάρων αίματος ομφάλιου λώρου για [αυτόλογες] μεταμοσχεύσεις– κατ' εφαρμογήν του εθνικού νόμου που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 2004/23;»

18. Η CopyGene, η Δανική Κυβέρνηση, η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπέβαλαν γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις.

Νομική εκτίμηση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

19. Τόσο με τη διάταξη περί παραπομπής όσο και με τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου προβάλλονται επιστημονικά και ηθικά ζητήματα τα οποία εγείρει η ύπαρξη τραπεζών βλαστοκυττάρων,

και ιδίως των ιδιωτικών τραπεζών που εκμεταλλεύονται βλαστοκύτταρα για αυτόλογη χρήση. Οι απόψεις που διατυπώνονται στον τομέα αυτόν είναι μάλλον αντικρουόμενες.

20. Οι επιστημονικές επιφυλάξεις αφορούν, μεταξύ άλλων, τα εξής σημεία: την αβεβαιότητα ως προς την ποιότητα των βλαστοκυττάρων κατόπιν μακράς περιόδου κρυοσυντηρήσεως, τον περιορισμένο αριθμό κυττάρων που συλλέγονται σε κάθε περίπτωση, τα χαμηλότερα ποσοστά επιτυχίας έναντι εκείνων που επιτυγχάνονται στην περίπτωση συλλογής βλαστοκυττάρων μυελού των οστών και τον περιορισμένο αριθμό μεταμοσχεύσεων βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου που έχουν πραγματοποιηθεί για περιορισμένο αριθμό νόσων. Ωστόσο, η πρόοδος είναι συνεχής και οι επιφυλάξεις αυτές εκδηλώνονται κατά τρόπο λιγότερο σθεναρό και εκτενή σε σχέση με το παρελθόν· επιπλέον, η λήψη βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου είναι ευκολότερη και λιγότερο επεμβατική από τη λήψη βλαστοκυττάρων μυελού των οστών, ενώ ενδείκνυται περισσότερο για ορισμένα είδη θεραπειών. Από άλλη οπτική, η αποθήκευση κυττάρων ενόψει αυτόλογων θεραπειών μπορεί να αποβεί λιγότερο χρήσιμη έναντι των αλλογενών θεραπειών, στο μέτρο που τα κύτταρα που λαμβάνονται από το αίμα ομφάλιου λώρου ενός παιδιού είναι περιορισμένα σε αριθμό και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη θεραπεία γενετικών νόσων [8].

21. Τα ηθικά ζητήματα αφορούν ιδίως: τη δυνατότητα να επηρεαστεί ο τοκετός από τη λήψη βλαστοκυττάρων και να απειληθεί η υγεία του παιδιού ή της μητέρας· τον κίνδυνο να επηρεαστούν οι γονείς από ακραίες υποσχέσεις και να πειστούν να πληρώσουν για υπηρεσίες που εν τέλει δεν μπορούν να παρασχεθούν· τη χρησιμότητα των χρηματοδοτούμενων με κρατικούς πόρους τραπεζών που αποθηκεύουν βλαστοκύτταρα τα οποία έχουν προσφερθεί εθελοντικώς για αλλογενείς θεραπείες, αντιθέτως προς τις ιδιωτικές τράπεζες που χρεώνουν τη συντήρηση κυττάρων για ενδεχόμενη θεραπεία του δότη ή μέλους της οικογένειάς του· τον ανεπίτρεπτο αποκλεισμό οποιασδήποτε δυνατότητας σωτηρίας μιας ζωής και την ανάγκη να εξασφαλισθεί ότι η διαθεσιμότητα των βλαστοκυττάρων δεν θα εξαρτάται από φυλετικούς παράγοντες.

22. Δεν επιδιώκω να αριθμήσω εξαντλητικώς και πλήρως τα επίμαχα ζητήματα, εκθέτοντας με ακρίβεια ακόμη και τις λεπτομέρειές τους· πρόθεσή μου είναι απλώς να συνοψίσω

8 — Σύμφωνα με μια πηγή (Samuel et al., «Umbilical cord blood banking: public good or private benefit?», *Medical Journal of Australia*, τόμος 188, αριθ. 9, Μάιος 2008, σ. 533), η πιθανότητα να χρησιμοποιηθούν τα κύτταρα αυτά για ένα άτομο σε μεταγενέστερο στάδιο της ζωής του, στο πλαίσιο αυτόλογης θεραπείας, είναι από 1 προς 20 000 έως 1 προς 200 000 για κάθε άτομο. Σύμφωνα με άλλη πηγή (Nietfeld et al., «Lifetime probabilities of hematopoietic stem cell transplantation in the U.S.», *Biology of Blood and Marrow Transplantation*, τόμος 14, αριθ. 3, Μάρτιος 2008, σ. 316), η πιθανότητα αυτή είναι πολύ μεγαλύτερη (αλλά οι αυτόλογες θεραπείες μπορούν επίσης να πραγματοποιηθούν με βλαστοκύτταρα προερχόμενα από τον μυελό των οστών και το περιφερικό αίμα, οπότε η πιθανότητα μειώνεται όταν πρόκειται μόνο για βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου).

τους προβληθέντες προβληματισμούς [9]. Δεν έχω εξάλλου σκοπό να αποφανθώ επί των εν λόγω ζητημάτων.

23. Δεν είμαι, εξάλλου, σε θέση να εκτιμήσω το στάδιο στο οποίο βρίσκονται σήμερα τα πορίσματα της επιστήμης όσον αφορά τον πιθανό βαθμό χρησιμότητας που παρουσιάζει η συντήρηση βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου για αυτόλογες ή αλλογενείς θεραπείες.

24. Δεν πιστεύω επίσης ότι το Δικαστήριο είναι σε θέση να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, κυρίως διότι το «στάδιο στο οποίο βρίσκονται σήμερα τα πορίσματα της επιστήμης» εξελίσσεται διαρκώς και συχνά με γρήγορους ρυθμούς. Ακόμη σημαντικότερη είναι η επισήμανση ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφαίνεται επί πραγματικών ζητημάτων τέτοιας φύσεως, το δε αιτούν δικαστήριο, καθήκον του οποίου είναι να επιλύει τέτοιου είδους ζητήματα, δεν λαμβάνει θέση επί της βασιμότητας των αντικρουόμενων απόψεων.

25. Ως εκ τούτου, δεν δέχομαι τη σαφέστατα διατυπωθείσα πρόταση της Επιτροπής να ερμηνεύσει το Δικαστήριο την έκτη οδηγία στηριζόμενο άμεσα ή έμμεσα στο σημερινό στάδιο των επιστημονικών πορισμάτων.

26. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, πάντως, ότι η χρήση βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου για μεταμόσχευση ανέρχεται καταρχήν στο 1988 [10]. Το στοιχείο αυτό μπορεί να θεωρηθεί κρίσιμο αν ληφθεί υπόψη ότι ο κατάλογος απαλλαγών που περιλαμβάνει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας [11] είναι κατά κάποιο τρόπο απαρχαιωμένος, καθόσον το κοινωνικό, οικονομικό και επιστημονικό πλαίσιο

9 — Για πληρέστερη εικόνα παραπέμπω ειδικότερα –πέραν της προαναφερθείσας στο σημείο 14 και την υποσημείωση 8 γνωμοδοτήσεως της EGE– στις ακόλουθες πηγές: *σύσταση (2004)8* της Επιτροπής Υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης σχετικά με τις τράπεζες αυτόλογου αίματος ομφάλιου λώρου, που εκδόθηκε στις 19 Μαΐου 2004· Jennifer Gunning, «Umbilical cord cell banking: a surprisingly controversial issue», *Ethics, Law and Society,* τόμος 2, 2006, σ. 17· M.B. Agarwal, «Umbilical cord blood transplantation: newer trends», *Journal of the Association of Physicians of India,* τόμος 54, Φεβρουάριος 2006, σ. 143· World Marrow Donor Association, «*Statement on the utility of autologous or family cord blood unit storage*», που εκδόθηκε στις 25 Μαΐου 2006· Royal College of Obstetricians and Gynaecologists, «*Umbilical cord blood banking*», δεύτερη γνωμοδότηση (paper 2) της Scientific advisory committee, που αναθεωρήθηκε τον Ιούνιο του 2006· David Batty, «Umbilical cord best treatment for childhood leukaemia», *Guardian,* 8 Ιουνίου 2007· Haller et al., «Autologous umbilical cord blood infusion for type 1 diabetes», *Experimental Hematology,* τόμος 36, αριθ. 6, Ιούνιος 2008, σ. 710· τέλος, στον ιστότοπο http://parentsguidecordblood.org/.

10 — Η ημερομηνία προέρχεται από την προαναφερθείσα στο σημείο 14 και την υποσημείωση 7 γνωμοδότηση της EGE. Μολονότι οι μεταμοσχεύσεις βλαστοκυττάρων μυελού των οστών είχαν αρχίσει να πραγματοποιούνται νωρίτερα, η συχνότητα εφαρμογής τους «εκτινάχθηκε» μόλις τη δεκαετία του «80 (βλ. Appelbaum, F. R., Hematopoietic-Cell Transplantation at 50», *New England Journal of Medicine,* τόμος 357, 11 Οκτωβρίου 2007, σ. 1472).

11 — Η οποία πράγματι περιλαμβάνεται στα άρθρα 131 επ. της οδηγίας 2006/112.

στο οποίο καταρτίστηκε θεωρείται σήμερα, ύστερα από τέσσερις δεκαετίες, παρωχημένο και ουδέποτε τροποποιήθηκε ουσιαστικώς. Επομένως, είναι σκόπιμο, κατά την ερμηνεία του γράμματος κάθε απαλλαγής, να λαμβάνονται υπόψη καταστάσεις που δεν μπορούσαν να προβλεφθούν το 1977 –δεδομένης τόσο της προόδου της ιατρικής όσο και της εξελίξεως των δυνατοτήτων περιθάλψεως.

Δομή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄

27. Θεωρώ σκόπιμη για την εξέταση των υποβληθέντων ερωτημάτων τη σαφή παρουσίαση της δομής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, το οποίο μπορεί, κατά την άποψή μου, να σχηματοποιηθεί ως εξής:

<table>
<tr><td colspan="10">Χωρεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας εφόσον</td></tr>
<tr><td colspan="3">η παρεχόμενη υπηρεσία</td><td>ΚΑΙ</td><td colspan="6">ο παρέχων την υπηρεσία</td></tr>
<tr><td rowspan="5">είναι νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περιθάλψεως</td><td rowspan="5">Ή</td><td rowspan="5">αποτελεί δραστηριότητα στενά συνδεόμενη με νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περιθάλψεως</td><td rowspan="5"></td><td rowspan="5">είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου</td><td rowspan="5">Ή</td><td colspan="4">παρέχει την υπηρεσία υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για ιδρύματα δημοσίου δικαίου</td></tr>
<tr><td colspan="4">ΚΑΙ</td></tr>
<tr><td rowspan="3">είναι νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περιθάλψεως ή διαγνώσεως</td><td rowspan="3">Ή</td><td>ίδρυμα της αυτής φύσεως</td></tr>
<tr><td>ΚΑΙ</td></tr>
<tr><td>είναι δεόντως αναγνωρισμένο</td></tr>
</table>

28. Το πρώτο, το δεύτερο και το τέταρτο ερώτημα αφορούν, κατ' ουσίαν, την έννοια «στενά συνδεόμενες πράξεις», ενώ το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα αφορούν την έννοια «ιδρύματα της αυτής φύσεως δεόντως αναγνωρισμένα».

29. Θεωρώ προτιμότερο να εξετάσω τις έννοιες αυτές ακολουθώντας μάλλον τη δομή της διατάξεως και όχι στο αυστηρό πλαίσιο των υποβληθέντων ερωτημάτων. Θα εξετάσω, κατ' αρχάς, τα χαρακτηριστικά των επίμαχων υπηρεσιών (πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ερώτημα) και, ακολούθως, τα χαρακτηριστικά του παρέχοντος υπηρεσίες (τρίτο και τέταρτο ερώτημα), προσπαθώντας συγχρόνως να συνεκτιμήσω όλες τις δυσκολίες επί των οποίων διερωτάται το εθνικό δικαστήριο.

Χαρακτηριστικά των υπηρεσιών (πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ερώτημα)

Η νομολογία του Δικαστηρίου

30. Κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου. Οι όροι που χρησιμοποιούνται χρήζουν στενής ερμηνείας, στο μέτρο που πρόκειται περί παρεκκλίσεων από τη γενική αρχή ότι όλες οι παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας υπόκεινται στον ΦΠΑ. Τούτο δεν σημαίνει, ωστόσο, ότι οι όροι αυτοί πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο δυνάμενο να τους στερήσει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Πρέπει να ερμηνεύονται στο πλαίσιο και υπό το πρίσμα του μηχανισμού που καθιερώνει η οδηγία, λαμβανομένου υπόψη ειδικότερα του σκοπού που επιδιώκει κάθε απαλλαγή. Επιπλέον, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν προσβλέπει στην απαλλαγή από φόρο όλων των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνων που αριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερώς στην οδηγία [12].

31. Πολλές από τις απαλλαγές αυτές αφορούν υπηρεσίες ή πράξεις παρεπόμενες ή στενά συνδεόμενες με την κύρια παροχή η οποία απαλλάσσεται από φόρο για λόγους γενικού συμφέροντος. Γενικότερα, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται επικουρικώς σε σχέση με την κύρια υπηρεσία χρήζουν της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με αυτή. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το Δικαστήριο κρίνει ότι μια παροχή μπορεί να θεωρηθεί παρεπόμενη της κύριας παροχής όταν δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά

12 — Βλ. την πιο πρόσφατη απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-253/07, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (Συλλογή 2008, σ. I-78219, σκέψεις 16 έως 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· στο ίδιο πνεύμα, ο γενικός εισαγγελέας F. Jacobs, αντιδιαστέλλοντας τις έννοιες της «στενής» και της «συσταλτικής» ερμηνείας, έκρινε ότι «οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά αλλά δεν πρέπει να εξουδετερώνονται διά της ερμηνείας [...]. Κατ' αντιστοιχία, οι περιορισμοί των απαλλαγών δεν πρέπει να ερμηνεύονται στενά αλλά ούτε κατά τρόπο ώστε να υπερακοντίζεται η διατύπωσή τους. Και οι απαλλαγές και οι περιορισμοί υπό τους οποίους τελούν πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπον ώστε η απαλλαγή να εφαρμόζεται στην περίπτωση για την οποία προβλέφθηκε και όχι σε άλλη περίπτωση» (σημείο 19 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs στην υπόθεση Zoological Society, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-267/00, Συλλογή 2002, σ. I-3353).

το μέσο για να παρασχεθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες [13]. Ωστόσο, μια παροχή που δεν είναι απαραίτητη για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η κύρια παροχή δεν θα θεωρηθεί ως στενά συνδεόμενη με αυτή, μολονότι ενδέχεται να είναι εξαιρετικά χρήσιμη [14].

32. Όσον αφορά, ειδικότερα, πράξεις στενά συνδεόμενες με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, η νομολογία παρέχει ορισμένα επιπλέον στοιχεία.

33. Κατ' αρχάς, αμφότερες οι απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και γ΄, της έκτης οδηγίας αποσκοπούν στη μείωση του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως. Η έννοια «ιατρική περίθαλψη» πρέπει να ερμηνευθεί κατά τον ίδιο τρόπο για τις δύο αυτές διατάξεις, καθόσον αμφότερες ρυθμίζουν το σύνολο των απαλλαγών των ιατρικών παροχών υπό στενή έννοια, ήτοι των παροχών που σκοπούν στη διάγνωση, τη θεραπεία και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση νόσων ή ανωμαλιών της υγείας [15]. Ο σκοπός μιας ιατρικής παροχής καθορίζει αν η παροχή αυτή πρέπει να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ· αν από το πλαίσιο στο οποίο πραγματοποιείται η οικεία παροχή προκύπτει ότι κύριος σκοπός της δεν είναι η προστασία, η διατήρηση ή η αποκατάσταση της υγείας, η απαλλαγή δεν μπορεί να χορηγηθεί [16].

34. Οι παροχές εμπίπτουν στην έννοια των στενά συνδεόμενων με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη πράξεων μόνον όταν έχουν όντως χαρακτήρα παρεπόμενης υπηρεσίας σε σχέση με τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως που παρέχονται στους ασθενείς και αποτελούν την κύρια παροχή, καθώς και όταν εμπίπτουν λογικά στο πλαίσιο της παροχής των υπηρεσιών αυτών και αποτελούν απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής τους ως προς την επίτευξη των επιδιωκόμενων θεραπευτικών σκοπών, καθόσον μόνον οι υπηρεσίες αυτές είναι ικανές να επηρεάσουν το κόστος των ιατρικών παροχών στις οποίες εξασφαλίζει πρόσβαση η απαλλαγή [17].

35. Πάντως, η έννοια του θεραπευτικού σκοπού δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπερβολικά στενά. Οι ιατρικές παροχές που πραγματοποιούνται για προληπτικούς σκοπούς μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄. Ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες

13 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία (Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service (Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

14 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Υγεία (σκέψεις 27 και 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

15 — Βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P. (Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψεις 25 έως 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, την προαναφερθείσα απόφαση Υγεία (σκέψη 24).

16 — Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-212/01, Unterpertinger (Συλλογή 2003, σ. I-13859, σκέψη 42).

17 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Υγεία (σκέψεις 18 και 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

προκύπτει ότι τα άτομα που υποβάλλονται σε εξετάσεις ή προληπτικές ιατρικές θεραπείες δεν παρουσιάζουν καμία νόσο ή ανωμαλία της υγείας τους, το να περιληφθούν οι παροχές αυτές στην έννοια των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» συνάδει προς τον σκοπό της μειώσεως του κόστους των ιατρικών υπηρεσιών [18].

36. Στις δραστηριότητες που εξομοιώνονται με υπηρεσίες ιατρικής περιθάλψεως περιλαμβάνονται οι ακόλουθες: οι θεραπευτικής φύσεως παροχές που περιλαμβάνονται σε υπηρεσίες κατ' οίκον νοσηλείας από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό [19], οι ψυχοθεραπείες από ειδικευμένους ψυχολόγους [20], η διενέργεια ιατρικών εξετάσεων, η λήψη αίματος ή άλλων σωματικών δειγμάτων για την ανίχνευση της παρουσίας νόσων κατόπιν σχετικού αιτήματος εργοδοτών ή ασφαλιστικών εταιριών, ή η έκδοση ιατρικού πιστοποιητικού ικανότητας για πραγματοποίηση ταξιδίου, όταν οι ως άνω παροχές αποσκοπούν κυρίως στην προστασία της υγείας του ενδιαφερομένου [21], καθώς και οι ιατρικές αναλύσεις που καθιστούν δυνατή την παρακολούθηση και την εξέταση των ασθενών πριν καταστεί αναγκαία η διάγνωση, αντιμετώπιση ή θεραπεία ενδεχόμενης νόσου και πραγματοποιούνται από ιατρούς παθολόγους σε εξωτερικά εργαστήρια ιδιωτικού δικαίου [22].

37. Μεταξύ των πράξεων που δεν έχουν εξομοιωθεί με υπηρεσίες ιατρικής περιθάλψεως καταλέγονται οι ακόλουθες: η πραγματοποίηση γενετικών εξετάσεων από ιατρό με σκοπό την πιστοποίηση της πατρότητας [23], οι υπηρεσίες γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οι υπηρεσίες οικιακής βοήθειας που παρέχονται στο πλαίσιο υπηρεσίας κατ' οίκον νοσηλείας [24], καθώς και η έκδοση ιατρικών πιστοποιητικών στο πλαίσιο της χορηγήσεως συντάξεως πολέμου ή αναπηρίας ή αγωγής αποζημιώσεως λόγω σωματικών βλαβών [25].

38. Η νομολογία περιλαμβάνει λιγότερα παραδείγματα παροχών εξομοιούμενων ή όχι με «πράξεις στενά συνδεόμενες», οσάκις η κύρια παροχή συνίσταται σε νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη ή σε ιατρικές υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

39. Αφετέρου, το Δικαστήριο έκρινε ότι, οσάκις ένας επαγγελματίας του κλάδου της υγείας που έχει σχετική άδεια ζητεί από τον ασθενή του, για την ολοκλήρωση της διαγνώσεως και με θεραπευτικό σκοπό, να υποβληθεί σε εξέταση, η μεταφορά των ληφθέντων κυττάρων, που πραγματοποιείται λογικά κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της λήψεως και της αναλύσεως καθαυτής, πρέπει να θεωρείται ως στενά συνδεόμενη με την

18 — Βλ. προαναφερθείσα απόφαση Unterpertinger (σκέψη 40).

19 — Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833).

20 — Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier (Συλλογή 2003, σ. I-12911).

21 — Απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, Ambrumenil (Συλλογή 2003, σ. I-13989).

22 — Προαναφερθείσα απόφαση L.u.P.

23 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D. (Συλλογή 2000, σ. I-6795).

24 — Προαναφερθείσα απόφαση Kügler.

25 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Unterpertinger, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services.

ανάλυση και, ως εκ τούτου, να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ [26].

40. Αφετέρου, αν ένα νοσηλευτικό ίδρυμα ή άλλο ίδρυμα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, παρέχει τηλεφωνικές υπηρεσίες ή μισθώνει τηλεοράσεις σε νοσηλευόμενους ασθενείς, ή παρέχει κλίνες ή γεύματα στους συνοδούς τους, η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν αποτελεί στενά συνδεόμενη πράξη, εκτός αν i) οι εν λόγω υπηρεσίες είναι απαραίτητες για την εκπλήρωση των θεραπευτικών σκοπών της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και ii) δεν σκοπούν ουσιαστικώς στην απόκτηση επιπλέον προσόδων από την πραγματοποίηση πράξεων άμεσα ανταγωνιστικών προς τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ [27].

Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

— Πρώτο ερώτημα

41. Κατ' αρχάς, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε κανένας από τους διαδίκους που υπέβαλαν παρατηρήσεις υποστήριξε ότι οι επίμαχες παροχές ενέπιπταν στην κατηγορία των απαλλασσόμενων από ΦΠΑ υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως.

42. Αυτή είναι, κατά την άποψή μου, η ορθότερη προσέγγιση. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι η συλλογή, η μεταφορά, η ανάλυση και η συντήρηση βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου, όπως πραγματοποιούνται από την CopyGene, δεν σκοπούν άμεσα στη διάγνωση, θεραπεία ή ίαση των νόσων ή των ανωμαλιών της υγείας, ούτε στοχεύουν ουσιαστικώς στην προστασία, τη διατήρηση ή την αποκατάσταση της υγείας.

43. Ωστόσο, το στοιχείο αυτό δεν αποκλείει κατ' ανάγκη το ενδεχόμενο, υπό διαφορετικές περιστάσεις, η συλλογή και η ανάλυση αίματος ομφάλιου λώρου (καθώς και η μεταφορά και συντήρησή του) να μπορούν να πραγματοποιηθούν με σκοπό τη διενέργεια διαγνώσεως ανάλογης εκείνων που το Δικαστήριο εξομοιώνει με υπηρεσίες ιατρικής περιθάλψεως. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η CopyGene επισήμανε ότι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια κληρονομική νόσος είναι γνωστή στο οικογενειακό περιβάλλον του δότη, το δείγμα μπορεί να αναλυθεί προκειμένου να ανιχνευθεί η εν λόγω νόσος. Στον εθνικό δικαστή απόκειται σαφώς να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού –όπως και επί του ζητήματος αν η εξέταση έχει πράγματι ως σκοπό την πραγματοποίηση διαγνώσεως ή αν, αντιθέτως, αποτελεί απλώς μέρος των εξετάσεων βάσει των οποίων μπορεί να εξακριβωθεί η βιωσιμότητα των κυττάρων.

44. Συνεπώς, το κύριο ερώτημα που τίθεται είναι αν οι επίμαχες παροχές «συνδέονται στενά» με τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως.

26 — Απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψεις 24 επ.).

27 — Προαναφερθείσα απόφαση Υγεία.

45. Η διάταξη περί παραπομπής αναφέρει ρητώς ότι τα βλαστοκύτταρα που αφορούν οι οικείες παροχές μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για νοσοκομειακή περίθαλψη και όχι για ερευνητικούς σκοπούς [28]. Επιπλέον, από επιστημονικά συγγράμματα προκύπτει σαφώς ότι, μολονότι οι ειδικές θεραπείες ενδέχεται να ποικίλλουν, η χρήση των βλαστοκυττάρων, περιλαμβανομένων των βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου, για ιατρικούς σκοπούς περιλαμβάνει συχνά την πραγματοποίηση μεταμοσχεύσεως με σκοπό την αντικατάσταση κυττάρων που εμφανίζουν κάποιο ελάττωμα. Αναμφίβολα η χρήση αυτή έχει ως σκοπό την αντιμετώπιση ή θεραπεία νόσων ή ανωμαλιών της υγείας, ή την αποκατάσταση της υγείας, και θεωρώ μάλλον απίθανη την πραγματοποίηση των ενεργειών αυτών σε άλλο τόπο πλην νοσηλευτικού ιδρύματος.

46. Η κατάσταση αυτή μπορεί να παραλληλιστεί με τις περιπτώσεις μεταγγίσεως αίματος ή μεταμοσχεύσεως οργάνων. Είναι γεγονός ότι οι μεταφορές ανθρώπινου αίματος και οργάνων εμπίπτουν σε άλλη ειδική απαλλαγή, ο οποία προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας. Ως εκ τούτου, μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι μεταφορές αυτές εμπίπτουν σε άλλη κατηγορία από τις δραστηριότητες που συνδέονται στενά με υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως. Επίσης, το ότι οι μεταφορές ανθρώπινων ιστών και κυττάρων δεν περιλαμβάνονται στις διατάξεις αυτές αποδεικνύει ότι εκουσίως αποκλείστηκαν από την απαλλαγή.

47. Ωστόσο, φρονώ ότι, αν δεν υφίστατο το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, θα ήταν βέβαιο ότι το Δικαστήριο θα ερμήνευε τη συλλογή, μεταφορά, ανάλυση ή συντήρηση αίματος προς μετάγγιση ή οργάνων προς μεταμόσχευση ως δραστηριότητες στενά συνδεόμενες με υπηρεσίες νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως.

48. Επιπλέον, ο κατάλογος των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας θεσπίστηκε τουλάχιστον προ 40ετίας [29]. Δεν αποκλείεται ότι, αν η χρήση ανθρώπινων κυττάρων για θεραπευτικούς σκοπούς ήταν τόσο διαδεδομένη στη δεκαετία του ’70 όσο ήταν τότε οι μεταμοσχεύσεις οργάνων και οι μεταγγίσεις αίματος, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας θα περιείχε αναφορά στις μεταφορές κυττάρων.

49. Ως εκ τούτου, όταν συγκεκριμένα ανθρώπινα κύτταρα, περιλαμβανομένων των βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου, συλλέγονται, μεταφέρονται, αναλύονται και συντηρούνται για σκοπούς περιοριζόμενους αποκλειστικώς στην αντιμετώπιση ή τη θεραπεία νόσων ή ανωμαλιών της υγείας, ή στην αποκατάσταση της υγείας, οι οικείες παροχές πρέπει, κατά την άποψή μου, να είναι στενά

28 — Ο περιορισμός αυτός περιλαμβάνεται στη σύμβαση που συνάπτεται μεταξύ της CopyGene και των γονέων. Οι σύμβουλοι της CopyGene και της Δανικής Κυβερνήσεως επισήμαναν, κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση, ότι η δανική νομοθεσία επιβάλλει επίσης τέτοιο περιορισμό. Δεν μπορεί πάντως να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο, υπό άλλες συνθήκες, το αίμα από τον ομφάλιο λώρο να μπορεί να συλλεγεί προς εξυπηρέτηση της επιστημονικής έρευνας ή για άλλους σκοπούς, πέραν της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως. Όταν ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν συνδέεται με την εν λόγω περίθαλψη, η εξεταζόμενη εν προκειμένω απαλλαγή δεν μπορεί βεβαίως να τύχει εφαρμογής.

29 — Βλ. ανωτέρω σημείο 26.

συνδεόμενες με τις υπηρεσίες νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως που επιδιώκουν τον εν λόγω σκοπό. Όταν τα κύτταρα χρησιμοποιούνται προς τον σκοπό αυτόν, συμβάλλουν ευλόγως στη διαδικασία παροχής των εν λόγω υπηρεσιών.

50. Το αιτούν δικαστήριο κάνει λόγο για ενδεχόμενη «προϋπόθεση προθεσμίας». Ωστόσο, κατά την άποψή μου, ο χρόνος που παρέρχεται μεταξύ της συλλογής και της χρήσεως των κυττάρων αυτών για ιατρικούς σκοπούς δεν ασκεί επιρροή στην εκτίμηση. Είναι προφανές ότι ο χρόνος αυτός ποικίλλει –για το αίμα, τα όργανα, τα βλαστοκύτταρα ή άλλους ιστούς– και εξαρτάται σαφώς από τη συχνότητα με την οποία παρουσιάζονται οι δυνατότητες χρήσεως, από τον βαθμό συμβατότητας μεταξύ του δότη και του λήπτη και από τη δυνατότητα συντηρήσεως των ληφθέντων δειγμάτων. Αντιθέτως, κάθε επιβαλλόμενος περιορισμός είναι αυθαίρετος.

51. Το δίκαιο ενίοτε επιβάλλει αυθαίρετα όρια –χρονικά όρια, όρια ηλικίας ή όρια ταχύτητας, για παράδειγμα–, τα οποία όμως δεν απόκειται στον δικαστή να τα θέσει, αλλά στον νομοθέτη [30]. Επιπλέον, ούτε από το πλαίσιο της έκτης οδηγίας, ούτε από τους σκοπούς που επιδιώκει η απαλλαγή των στενά συνδεόμενων με νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη δραστηριοτήτων ούτε από την οικονομία της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η διάκριση μεταξύ των στενά συνδεόμενων με νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη δραστηριοτήτων και εκείνων που δεν συνδέονται στενά με τις υπηρεσίες αυτές είναι αυθαίρετη αποκλειστικώς και μόνο λόγω της παρελεύσεως χρόνου.

52. Συνεπώς, όταν ανθρώπινοι ιστοί ή κύτταρα συλλέγονται, μεταφέρονται, αναλύονται και συντηρούνται με αποκλειστικό σκοπό την παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, η στενή σύνδεση των δραστηριοτήτων αυτών με τις εν λόγω υπηρεσίες δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, κατά την άποψή μου, για τον λόγο και μόνον ότι ενδέχεται να έχει παρέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα μεταξύ της συλλογής των εν λόγω ιστών και κυττάρων και της πραγματικής χρήσεώς τους προς τον σκοπό αυτόν. Το συμπέρασμα αυτό επιβάλλεται, εν πάση περιπτώσει, a fortiori, δεδομένου ότι είναι πρακτικώς αδύνατο να συλλεγεί το αίμα που περιέχει τα βλαστοκύτταρα σε άλλη χρονική στιγμή πλην του τοκετού.

53. Το εθνικό δικαστήριο ερωτά, ειδικότερα, αν η νοσοκομειακή περίθαλψη με την οποία συνδέεται στενά η παροχή υπηρεσιών πρέπει να είναι πραγματική, περατωμένη, τρέχουσα ή προγραμματισμένη, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η οικεία απαλλαγή.

54. Το Δικαστήριο έχει πράγματι κρίνει ότι οι παροχές είναι στενά συνδεόμενες με υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως μόνον εφόσον «όντως» πραγματοποιούνται

30 — Βλ., επίσης, σημεία 93 και 94 των προτάσεών μου στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-402/07 και C-432/07, Sturgeon κ.λπ. (που εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου).

ως παρεπόμενες υπηρεσίες[31]. Φρονώ πάντως ότι η απαίτηση αυτή πληρούται όταν οι εν λόγω υπηρεσίες πράγματι παρέχονται με μοναδικό σκοπό να αποτελέσουν αναγκαίες παρεπόμενες παροχές στο πλαίσιο νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως.

55. Οσάκις, για παράδειγμα, λαμβάνεται αίμα από δότη με σκοπό να πραγματοποιηθεί μετάγγιση, το αίμα αυτό προορίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις για συγκεκριμένο δικαιούχο, στο πλαίσιο συγκεκριμένης πραγματικής, τρέχουσας ή προγραμματισμένης θεραπείας· ωστόσο, οι δωρεές αίματος χρησιμοποιούνται κατά κανόνα σε επείγουσες περιπτώσεις, οι οποίες προς το παρόν δεν είναι γνωστές. Κατά την άποψή μου, η διαφορά μεταξύ των δύο αυτών καταστάσεων δεν πρέπει να συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση από πλευράς επιβολής ΦΠΑ, είτε πρόκειται για μεταγγίσεις αίματος είτε για μεταμοσχεύσεις ιστών ή κυττάρων στο πλαίσιο νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως.

56. Το τελευταίο σκέλος του πρώτου ερωτήματος του εθνικού δικαστηρίου αφορά το αν η αβεβαιότητα ως προς το κατά πόσον τα βλαστοκύτταρα θα χρησιμοποιηθούν πράγματι κάποια στιγμή στο πλαίσιο νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως μπορεί να επηρεάσει την από πλευράς ΦΠΑ μεταχείριση των οικείων παροχών.

57. Κατά την άποψή μου, το στοιχείο αυτό επίσης δεν διαφοροποιεί την κατάσταση. Η φύση καθαυτή του αίματος, των οργάνων, των ιστών ή των κυττάρων που συλλέγονται για ιατρική αγωγή συνεπάγεται ότι ορισμένα δείγματα δεν θα χρησιμοποιηθούν ποτέ για πολλούς και διάφορους λόγους. Αυτό που κατά την εκτίμησή μου έχει σημασία είναι οι παροχές να έχουν θεραπευτικό χαρακτήρα και να μην προορίζονται για άλλους σκοπούς. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής, η περίπτωση αυτή συντρέχει όσον αφορά τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παροχές. Επιπλέον, δεν χωρεί καμία αμφιβολία ως προς τη σχέση μεταξύ της κύριας αυτής υπηρεσίας και της παρεπόμενης, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας παροχής της κύριας υπηρεσίας (ήτοι της θεραπείας για την οποία χρησιμοποιούνται βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου).

58. Είναι σκόπιμη η σύγκριση με τη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία χωρεί πάντα μείωση φόρου στις περιπτώσεις υποκείμενων στον ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών εισροών που θα χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο δραστηριοτήτων υποκείμενων σε φόρο επί των εκροών, ακόμη και αν στην πράξη οι υποκείμενες σε φόρο επί των εκροών δραστηριότητες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν[32]. Μολονότι απαλλαγή από φόρο και μείωση φόρου είναι δύο διαφορετικές έννοιες, είναι σαφές ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν θέτει τον γενικό κανόνα ότι η μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ εξαρτάται κατ' ανάγκη από την οριστική χρήση.

31 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Dornier (σκέψη 35) και Ύγεία (σκέψη 18).

32 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, Inzo (Συλλογή 1996, σ. I-857), και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1).

59. Η Δανική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, ήγειραν σειρά άλλων ερωτημάτων: θα έπρεπε οι επίμαχες υπηρεσίες να αποκλείονται από την απαλλαγή με την αιτιολογία ότι, πρώτον, δεν είναι απαραίτητες για τη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη, δεύτερον, η απαλλαγή αυτή δεν μειώνει το κόστος των υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως και, τρίτον, δεν συνταγογραφήθηκαν από ιατρό ή από άλλο εξουσιοδοτημένο επαγγελματία του κλάδου της υγείας;

60. Είναι γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, αποκλείεται η απαλλαγή φόρου για υπηρεσίες που δεν είναι απαραίτητες για την πραγματοποίηση των απαλλασσόμενων από φόρο δραστηριοτήτων και ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ως απαραίτητες αν είναι απλώς «πολύ χρήσιμ[ες]» για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η απαλλασσόμενη από φόρο κύρια υπηρεσία [33]. Ωστόσο, είναι κατά την άποψή μου προφανές ότι, αν εφαρμοστεί μια θεραπεία βασιζόμενη σε βλαστοκύτταρα, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η διαθεσιμότητα των κυττάρων αυτών είναι απαραίτητη για την εφαρμογή της εν λόγω θεραπείας και ότι δεν είναι απλώς πολύ χρήσιμη. Αμελητέο είναι επίσης το αν είναι διαθέσιμες και άλλες πηγές βλαστοκυττάρων (προερχομένων από τον μυελό των οστών, το περιφερικό αίμα ή από διαφορετικό δότη): το γεγονός και μόνον ότι υφίστανται εναλλακτικές δεν μπορεί να αποτελεί συστηματικώς λόγο αποκλεισμού της απαλλαγής. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι τα βλαστοκύτταρα μυελού των οστών ή περιφερικού αίματος δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για ορισμένα είδη ανωμαλιών της υγείας. Συνεπώς, φρονώ ότι δεν υπάρχει κανένας λόγος αποκλεισμού της απαλλαγής βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄.

61. Είναι επίσης γεγονός ότι το Δικαστήριο τόνισε επανειλημμένως ότι οι απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και γ΄, της έκτης οδηγίας έχουν ως σκοπό τη μείωση του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως. Η Δανική και η Ελληνική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η απαλλαγή των επίμαχων εν προκειμένω παροχών από φόρο δεν θα μείωνε το κόστος αυτό, κυρίως διότι οι παροχές αυτές δεν συνδέονται με πραγματική χρήση. Φρονώ ωστόσο ότι, στο μέτρο που τα βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου μπορούν να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως (και πράγματι η περίπτωση αυτή συντρέχει εν προκειμένω), το κόστος των υπηρεσιών αυτών θα μειωθεί αν απαλλαγούν από τον ΦΠΑ προκαταρκτικές υπηρεσίες έχουσες ως σκοπό να καταστούν διαθέσιμα τα κύτταρα αυτά. Επιπλέον, φρονώ ότι, εφόσον η απαλλαγή σκοπεί όντως στη μείωση του κόστους των υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως, δεν εξαρτάται από το κατά πόσον επιτυγχάνεται μείωση του κόστους σε κάθε επιμέρους παροχή.

62. Η Δανική Κυβέρνηση εφιστά την προσοχή στο ότι οι υπηρεσίες που παρέχει η CopyGene δεν εγκρίνονται από ιατρό ή επαγγελματία του κλάδου της υγείας, αντιθέτως προς την περίπτωση που αφορά η απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, με την οποία

33 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψεις 48 και 49), και προαναφερθείσα απόφαση Υγεία (σκέψεις 26 και 27).

το Δικαστήριο τόνισε ότι οι αναλύσεις είχαν ζητηθεί από εξουσιοδοτημένο επαγγελματία του κλάδου της υγείας. Κατά την άποψή μου πάντως, η σύγκριση των καταστάσεων αυτών δεν είναι απολύτως εύστοχη. Στην υπόθεση εκείνη, η κύρια παροχή συνίστατο στην ανάλυση, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έννοιας των υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως, ενώ η «στενά συνδεόμενη [...] δραστηριότητα» συνίστατο στη μεταβίβαση δείγματος, η οποία δεν μπορεί να συνταγογραφηθεί από επαγγελματία του κλάδου της υγείας, αλλά αναγκαστικά πλαισιώνει την ανάλυση. Εν προκειμένω, η υπηρεσία ιατρικής περιθάλψεως που αναμφίβολα αποτελεί την κύρια παροχή, καθώς και τον μοναδικό σκοπό των παρεχόμενων από την CopyGene υπηρεσιών, απαλλάσσεται από φόρο μόνον αν έχει συνταγογραφηθεί ή εγκριθεί από ιατρό (και κατά πάσα πιθανότητα παρασχεθεί από αυτόν).

63. Ως εκ τούτου, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι οι παροχές υπηρεσιών ανάλογων με τις περιγραφόμενες αποτελούν πράγματι δραστηριότητες στενά συνδεόμενες με τη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

— Δεύτερο ερώτημα

64. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄, της έκτης οδηγίας ρυθμίζει τις γενικές υπηρεσίες που παρέχονται προληπτικώς, πριν καταστούν αναγκαίες οι παροχές νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως. Κατά την άποψή μου, στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί σύντομη απάντηση.

65. Από τη νομολογία προκύπτει σαφώς ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται προληπτικώς μπορούν να τύχουν των απαλλαγών που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και γ΄· εμπίπτουν, περαιτέρω, σε καθαυτές τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και δεν αποτελούν απλώς στενά συνδεόμενες με τις υπηρεσίες αυτές δραστηριότητες [34].

66. Φρονώ, ωστόσο, ότι το στοιχείο αυτό δεν ασκεί ιδιαίτερη επιρροή εν προκειμένω. Συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασε το Skatteministeriet κατά τη διαδικασία της κύριας δίκης –λαμβανομένης υπόψη της περιγραφής τους, οι επίμαχες υπηρεσίες δεν έχουν προληπτικό χαρακτήρα. Οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται προληπτικώς είναι, κατά την κλασική του όρου έννοια, εκείνες οι οποίες εμποδίζουν, αποτρέπουν ή προλαμβάνουν νόσους, βλάβες ή ανωμαλίες της υγείας, ή καθιστούν δυνατή τη διάγνωση λανθανουσών ή νεοεμφανιζόμενων νόσων, εξασφαλίζοντας δυνατότητα έγκαιρης θεραπείας. Οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει η CopyGene, αντιθέτως, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίσουν ότι θα είναι διαθέσιμοι συγκεκριμένοι πόροι για μια θεραπεία, αν αυτή καταστεί αναγκαία. Σε καμία περίπτωση δεν έχουν ως σκοπό να εμποδίσουν, να αποτρέψουν ή να προλάβουν μια νόσο, βλάβη ή ανωμαλίες της υγείας, ή να καταστήσουν δυνατή τη διάγνωση λανθανουσών ή νεοεμφανιζόμενων νόσων. Μολονότι η διάγνωση νόσου αποτελεί δυνητικό σκοπό της συλλογής βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου, η διάταξη περί παραπομπής επισημαίνει ότι δεν είναι

34 — Βλ., για παράδειγμα, προαναφερθείσες αποφάσεις Unterpertinger, D'Ambrumenil, Dispute Resolution Services και L.u.P.

αυτός ο σκοπός που επιδιώκει η CopyGene όταν παρέχει τις επίμαχες υπηρεσίες [35].

67. Η CopyGene υποστηρίζει ότι, αν τα βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου συλλεγούν κατά τον τοκετό και στη συνέχεια συντηρηθούν, μπορούν να χρησιμοποιηθούν αφ' ης στιγμής διαγνωσθεί σχετική νόσος, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτόν στην αποτροπή της επιδεινώσεως της νόσου σε βαθμό που να απειλείται η ζωή του ασθενούς. Ο ισχυρισμός αυτός ωστόσο οδηγεί, κατά την άποψή μου, σε σύγχυση μεταξύ των παρεπόμενων και των κύριων υπηρεσιών. Η θεραπεία για την οποία προορίζεται η χρήση των κυττάρων μπορεί να έχει προληπτικό ή θεραπευτικό χαρακτήρα, ο οποίος όμως δεν επηρεάζει τη φύση της συλλογής, μεταφοράς, αναλύσεως και συντηρήσεως των κυττάρων. Οι δραστηριότητες αυτές δεν παρουσιάζουν, καθαυτές, κανένα προληπτικό χαρακτήρα.

— Τέταρτο ερώτημα

68. Το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν ασκεί επιρροή επί του χαρακτηρισμού των οικείων υπηρεσιών το γεγονός ότι τα βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν μάλλον για αλλογενή παρά για αυτόλογη μεταμόσχευση.

69. Θεωρώ ότι η διάκριση αυτή μεταξύ των διαφόρων ειδών μεταμοσχεύσεων ασκεί επιρροή μόνον ως προς την πιθανότητα χρήσεως των εν λόγω βλαστοκυττάρων. Η Επιτροπή και η Δανική Κυβέρνηση, μεταξύ άλλων, τονίζουν την εξαιρετικά ισχνή πιθανότητα μελλοντικής χρήσεως βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου στο πλαίσιο αυτόλογης θεραπείας. Η πιθανότητα αυτή θα είναι κατ' ανάγκη μεγαλύτερη στην περίπτωση αλλογενούς μεταμοσχεύσεως, δεδομένου ότι ο αριθμός των δυνητικών ληπτών μπορεί να είναι πολύ υψηλός — παράγοντας που μπορεί να μειώσει επίσης τη μέση χρονική απόσταση μεταξύ λήψεως και μεταμοσχεύσεως. Ακόμη και όταν η ενδεχόμενη χρήση περιορίζεται στον οικογενειακό κύκλο, είναι πιθανό να υπάρχουν πολλοί δυνητικοί λήπτες, ενώ η χρήση προς αυτόλογη μεταμόσχευση αφορά εξ ορισμού ένα μόνο λήπτη.

70. Πάντως, εάν, όπως εκτιμώ, ο ακριβής βαθμός πιθανότητας πραγματοποιήσεως μιας μεταμοσχεύσεως είναι αδιάφορος από τη στιγμή που οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται για θεραπευτικό σκοπό, χωρίς να είναι δυνατό να παρασχεθούν καταχρηστικώς για άλλους σκοπούς [36], τότε η διάκριση μεταξύ αυτόλογης και αλλογενούς μεταμοσχεύσεως δεν ασκεί περαιτέρω επιρροή. Θα έλεγα απλώς –χωρίς να υπονοώ ότι αυτό συμβαίνει εν προκειμένω– ότι, αν η πιθανότητα μελλοντικής χρήσεως των βλαστοκυττάρων αυτών (ιδίως ενόψει αυτόλογης μεταμοσχεύσεως) είναι στην πραγματικότητα τόσο ισχνή ώστε να οδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στο συμπέρασμα ότι ο σκοπός των επίμαχων υπηρεσιών δεν μπορεί ευλόγως να είναι η διάθεσή τους ενόψει ενδεχόμενης ιατρικής αγωγής, αλλά η πραγματοποίηση κέρδους εις βάρος των φόβων και των ελπίδων των γονέων, τότε οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν προφανώς να χαρακτηρισθούν ως πράξεις στενά

35 — Βλ., ωστόσο, ανωτέρω σημείο 43.

36 — Βλ. ανωτέρω σημείο 57.

συνδεόμενες με υπηρεσίες νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως.

71. Ως προς το ζήτημα αν μπορεί να γίνει δεκτός ο χαρακτηρισμός των ιατρικών υπηρεσιών ως προληπτικώς παρεχόμενων, είναι σαφές ότι η χρήση βλαστοκυττάρων για αυτόλογη ή αλλογενή μεταμόσχευση συνιστά, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, υπηρεσίες ιατρικής περιθάλψεως. Κατά συνέπεια, υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται για παρεπόμενη παροχή «στενά συνδεόμενη» προς τις παροχές αυτές, η ακριβής φύση των τελευταίων ουδεμία επιρροή ασκεί ως προς τον προληπτικό ή άλλο χαρακτήρα της παρεπόμενης αυτής παροχής.

Χαρακτηριστικά του παρέχοντος την υπηρεσία (τρίτο και τέταρτο ερώτημα)

Νομολογία του Δικαστηρίου

72. Στο πλαίσιο της υποθέσεως Dornier, στο Δικαστήριο τέθηκε κατ' ουσίαν το ερώτημα αν η φράση «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα» προϋποθέτει τυπική διαδικασία αναγνωρίσεως ή αν η αναγνώριση αυτή μπορεί επίσης να απορρέει από το γεγονός ότι τα έξοδα της αγωγής αναλαμβάνουν οι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως και, αντιθέτως, αν η μη ανάληψη των εξόδων από τους φορείς αυτούς δικαιολογεί την κατάργηση της απαλλαγής [37].

73. Το Δικαστήριο παρατήρησε κατ' αρχάς ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν διευκρινίζει προϋποθέσεις ή λεπτομέρειες της αναγνωρίσεως αυτής. Απόκειται συνεπώς, κατ' αρχήν, σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίσει τους σχετικούς κανόνες. Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να εξαρτούν την απαλλαγή από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων συγκεκριμένων προϋποθέσεων. Εντούτοις, δεν υποχρεούνται να λάβουν τέτοια μέτρα και ένα ίδρυμα μπορεί να αναγνωρισθεί ακόμη και αν ένα κράτος μέλος δεν έχει κάνει χρήση της ευχέρειας αυτής. Ομοίως, καμία διάταξη της έκτης οδηγίας δεν απαιτεί η αναγνώριση να χορηγείται σύμφωνα με τυπική διαδικασία ή να προβλέπεται ρητώς σε εθνικές διατάξεις φορολογικού χαρακτήρα [38].

74. Το Δικαστήριο προχώρησε το σκεπτικό του ευθυγραμμιζόμενο σε πολλά σημεία με την κρίση που είχε εκφέρει στην απόφαση Kügler, η οποία αφορούσε την αναγνώριση της ιδιότητας του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ΄, της έκτης οδηγίας [39]. Ενόψει του καθορισμού των οργανισμών που πρέπει να αναγνωρίζονται ως έχοντες

37 — Βλ. σκέψη 52 της αποφάσεως.

38 — Σκέψεις 64 έως 67.

39 — Που απαλλάσσει από φόρο «τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα».

κοινωνικό χαρακτήρα, απόκειται ιδίως στις εθνικές αρχές να λαμβάνουν υπόψη πολλά στοιχεία, μεταξύ των οποίων καταλέγονται ο χαρακτήρας γενικού συμφέροντος των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο ασκούντες τις ίδιες αρμοδιότητες τυγχάνουν ήδη παρόμοιας αναγνωρίσεως, καθώς και το γεγονός ότι το κόστος των οικείων υπηρεσιών επιβαρύνει ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία προνοίας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως. Κατά την εξέταση των στοιχείων αυτών, απόκειται στις αρχές να ασκούν την εξουσία τους εκτιμήσεως εντός των ορίων που θέτει το κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως. Αν, παραδείγματος χάριν, η κατάσταση ενός υποκείμενου στον φόρο μπορεί να συγκριθεί με εκείνη άλλων επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες σε παρεμφερείς καταστάσεις, το γεγονός και μόνον ότι το κόστος των παροχών αυτών δεν επιβαρύνει πλήρως τους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως δεν δικαιολογεί διαφορετική μεταχείριση μεταξύ παρεχόντων υπηρεσίες όσον αφορά την υποβολή στον ΦΠΑ. Όταν έχει χορηγηθεί αναγνώριση, ο εθνικός δικαστής οφείλει να εξακριβώσει, βάσει του συνόλου των κρίσιμων στοιχείων, αν ένας υποκείμενος στον φόρο πρέπει να θεωρηθεί ως «δεόντως αναγνωρισμένος» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής [40].

75. Παρατηρώ ότι η ανάλυση αυτή δεν λαμβάνει πλήρως υπόψη τις τρεις παραμέτρους της προϋποθέσεως που θέτει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας –ήτοι ότι η υπηρεσία πρέπει να παρέχεται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου και ότι τα ιδρύματα πρέπει να είναι της αυτής φύσεως με τα νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, και να είναι «δεόντως αναγνωρισμένα» [41]. Είναι βεβαίως αλήθεια ότι το γεγονός ότι το ίδρυμα παροχής κατ' οίκον περιθάλψεως ήταν εν προκειμένω «της αυτής φύσεως» δεν αμφισβητούνταν. Εντούτοις, δεν είναι ευχερής η απάντηση στο ερώτημα αν η συμμετοχή των οργανισμών κοινωνικής ασφαλίσεως αποτελούσε μορφή αναγνωρίσεως ή μια ένδειξη ότι η υπηρεσία παρεχόταν υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες.

Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

76. Με το τρίτο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις επί του ζητήματος αν η CopyGene μπορεί να θεωρηθεί ως ίδρυμα δεόντως αναγνωρισμένο και της αυτής φύσεως με ένα νοσηλευτικό ίδρυμα ή ένα κέντρο ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως. Τα πραγματικά περιστατικά που θεωρεί δυνητικώς κρίσιμα για την απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι τα ακόλουθα: i) οι υπηρεσίες της CopyGene παρέχονται από το εξουσιοδοτημένο ιατρικό προσωπικό, ήτοι από νοσηλευτές, μαίες και ιατροτεχνίτες, ii) για τις υπηρεσίες αυτές δεν χορηγείται καμία ενίσχυση

40 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Dornier (σκέψεις 69 και 72 έως 76) και Kügler (σκέψεις 56 έως 58).

41 — Βλ., επίσης, τον πίνακα στο σημείο 27 ανωτέρω.

από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και δεν αποδίδονται τα σχετικά έξοδα, και iii) οι αρμόδιες υγειονομικές αρχές εξουσιοδότησαν την CopyGene να εκμεταλλεύεται βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου βάσει της εθνικής νομοθεσίας με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων. Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η απάντηση αποτελεί συνάρτηση του κατά πόσον οι υπηρεσίες παρέχονται για αυτόλογες ή για αλλογενείς μεταμοσχεύσεις.

77. Σημειωτέον ότι το Βασίλειο της Δανίας δεν προέβλεψε κανένα ειδικό κανόνα ή διαδικασία για τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει εφαρμογή στους παρέχοντες υπηρεσίες που δεν αποτελούν οργανισμούς δημοσίου δικαίου [42]. Οι δανικές φορολογικές αρχές διαθέτουν, συνεπώς, εξουσία εκτιμήσεως η οποία πρέπει ωστόσο να ασκείται υπό την προϋπόθεση της τηρήσεως του κοινοτικού δικαίου. Συναφώς, είναι αμελητέο, κατά την άποψή μου, το γεγονός ότι, όπως επισήμαναν οι σύμβουλοι της CopyGene κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πολλά άλλα κράτη μέλη απαλλάσσουν συστηματικώς από φόρο τις παροχές υπηρεσιών των ιδιωτικών τραπεζών βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου.

78. Πάντως, από τη διάταξη περί παραπομπής και από τις παρατηρήσεις της Δανικής Κυβερνήσεως προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές καθιέρωσαν μια διοικητική πρακτική βάσει της οποίας οι υπηρεσίες υγείας απαλλάσσονται από φόρο όταν παρέχονται από εξουσιοδοτημένο ιατρικό προσωπικό το οποίο ενεργεί εντός των ορίων της εξουσίας που του παραχωρήθηκε, ή αν τα έξοδα θεραπείας αποδίδονται από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως. Στις λοιπές περιπτώσεις, η απαλλαγή χωρεί εφόσον η θεραπεία χορηγήθηκε κατόπιν των οδηγιών που έλαβε ο ασθενής από ιατρό ή από νοσηλευτικό ίδρυμα. Μπορεί να γίνει κατά τεκμήριο δεκτό ότι οι υπηρεσίες που δεν πληρούν κανένα από τα κριτήρια αυτά δεν θα τύχουν απαλλαγής από τον φόρο.

79. Αν γίνει δεκτό ότι η απόφαση των δανικών αρχών να μην αναγνωρίσουν την CopyGene συνάδει προς την πρακτική που οι εν λόγω αρχές καθιέρωσαν, το ζήτημα που τίθεται είναι το αν το κοινοτικό δίκαιο, που δεν προβλέπει κανένα κριτήριο χορηγήσεως της εν λόγω αναγνωρίσεως, δεν επιτρέπει κατά κάποιον τρόπο την εφαρμογή της πρακτικής αυτής εν προκειμένω.

42 — Για να μην παρακαμφθεί καμία πτυχή του ζητήματος, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, είναι δυνατό να επιβληθεί στους οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου υποχρέωση τηρήσεως ορισμένων προϋποθέσεων (βλ. σημείο 5 ανωτέρω). Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Δανική Κυβέρνηση δήλωσε ότι το Βασίλειο της Δανίας δεν προσέφυγε στην εν λόγω διάταξη. Ωστόσο, σε άλλα κράτη μέλη, τα εργαστήρια που παρέχουν παρεμφερείς υπηρεσίες προς εκείνες της CopyGene είναι δυνατό να αποκλεισθούν από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής λόγω μη τηρήσεως μιας ή πλειόνων από τις προϋποθέσεις αυτές. Πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη το ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θέτουν όρους προς εξασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των προβλεπόμενων στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, απαλλαγών και προς αποφυγή κάθε είδους ενδεχόμενης απάτης, παραβάσεως και καταχρήσεως.

80. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, θα εξετάσω τα διάφορα στοιχεία στα οποία παραπέμπουν η νομολογία και το υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα. Προς τούτο, θα ακολουθήσω, από πλευράς δομής, το τρίπτυχο που κατά την εκτίμησή μου συνοψίζει την εν λόγω προϋπόθεση.

— Κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου

81. Ούτε η διάταξη περί παραπομπής ούτε κάποια από τις κατατεθείσες παρατηρήσεις περιέχει ρητή αναφορά στην προϋπόθεση αυτή, της οποίας εξάλλου η σημασία δεν είναι απολύτως σαφής.

82. Η εν λόγω προϋπόθεση δεν περιλαμβανόταν στην αρχική πρόταση της έκτης οδηγίας, κατά την οποία χωρούσε απαλλαγή φόρου για «τις παροχές υπηρεσιών που σχετίζονται με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και με τις παρεπόμενες προς τις υπηρεσίες αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τα ιδρύματα υγείας τα οποία ελέγχονται: i) είτε από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, ii) είτε από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, iii) είτε από ιδιωτικούς οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα» [43]. Εξ όσων γνωρίζω, δεν υφίσταται κανένα έγγραφο που να εξηγεί τους λόγους για τους οποίους προστέθηκε το κριτήριο περί «[παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών]» στην τελική μορφή της οδηγίας [44].

83. Ωστόσο, το 1983 η Επιτροπή, με την πρώτη έκθεση σχετικά με την εφαρμογή της έκτης οδηγίας [45], δήλωσε ότι ήταν δυσχερής η διάκριση μεταξύ των ιδρυμάτων που παρέχουν υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου και των λοιπών ιδρυμάτων και ότι μέχρι τότε οι συζητήσεις της επιτροπής ΦΠΑ δεν είχαν επιφέρει πρόοδο προς την κατεύθυνση αυτή.

84. Η πρόταση του 1984 για μια 19η οδηγία [46] είχε ως αποτέλεσμα την πλήρη κατάργηση των όρων «από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, με αποτέλεσμα να χωρεί απαλλαγή για υπηρεσίες νοσηλείας σε νοσοκομειακά ιδρύματα και ιατρικής περιθάλψεως, καθώς και για τις στενά συνδεόμενες με αυτές δραστηριότητες που παρέχονται από όλα τα νοσοκομειακά ιδρύματα, τα κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως και τα λοιπά δεόντως αναγνωρισμένα ιδρύματα της αυτής φύσεως. Αυτή η πρόταση ωστόσο ουδέποτε εγκρίθηκε, με αποτέλεσμα να αποσυρθεί τελικώς το 1993.

85. Μπορεί να γίνει δεκτό ότι η πρόθεση ήταν να αποκλεισθεί η χορήγηση απαλλαγής για τις δραστηριότητες που ασκούνται από τους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου με αποκλειστικώς εμπορικό και κερδοσκοπικό χαρακτήρα, οι οποίοι επ' ουδενί τρόπω μετέχουν σε δημόσια υπηρεσία υγείας ή σε

43 — JO 1973, C 80, σ. 1 (άρθρο 14, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄).

44 — Βλ. Terra, B.J.M. και Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive,* IBFD 1991, τόμος Α, σ. 587.

45 — COM(83) 426 τελικό (σ. 44 και 45).

46 — COM(84) 648 τελικό (ΕΕ 1984, C 347, σ. 5).

σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και των οποίων οι παροχές δεν αναλαμβάνονται από αυτά. Ωστόσο, πρόκειται κατ' αρχάς απλώς περί υποθέσεως –που δεν αντικρούσθηκε στο πλαίσιο της υπό κρίση διαδικασίας–, επιπλέον δε είναι ενδεχομένως σκόπιμο να ληφθεί υπόψη ο βαθμός (που μπορεί να διαφέρει μεταξύ των χωρών) στον οποίο κατέστη δυνατή η μετάβαση, όσον αφορά τη χρηματοδότηση των υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως, από το καθεστώς κοινωνικής ασφαλίσεως στις ιδιωτικές ασφαλίσεις υγείας από το 1977 και εφεξής [47].

86. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι δεν χρηματοδοτούνται οι υπηρεσίες που παρέχει ένα φορέας και δεν αποδίδονται τα σχετικά έξοδα από το καθεστώς κοινωνικής ασφαλίσεως αποτελούσε κρίσιμο στοιχείο. Ως εκ τούτου, η πρακτική που έχουν καθιερώσει οι δανικές αρχές είναι θεμιτή από της απόψεως αυτής και δεν αμφισβητείται η δυνατότητα εφαρμογής της εν προκειμένω. Τούτο πάντως δεν σημαίνει ότι δεν πρέπει συστηματικώς να χορηγείται απαλλαγή, όταν τα έξοδα για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν αποδίδονται από τους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως· πρόκειται μάλλον για παράγοντα ο οποίος πρέπει να σταθμίζεται και θα μπορούσε να αντισταθμιστεί, για παράδειγμα, από την ανάγκη εξασφαλίσεως ίσης μεταχειρίσεως [48].

87. Η προϋπόθεση αυτή θα μπορούσε, εν προκειμένω, να έχει και μια άλλη πτυχή, ήτοι τις ανησυχίες που εξέφρασε η Δανική Κυβέρνηση [49] όσον αφορά τα πλεονεκτήματα, από πλευράς της εταιρίας, των δημόσιων τραπεζών βλαστοκυττάρων που ενισχύονται από ευεργεσίες, αντιθέτως προς τις ιδιωτικές τράπεζες οι οποίες υπηρετούν ατομικά ή οικογενειακά μόνο συμφέροντα. Αν οι ανησυχίες αυτές συγκεκριμενοποιηθούν υπό μορφή κριτηρίων εφαρμοζόμενων συστηματικώς στη διοικητική πρακτική, φρονώ ότι μπορούν επίσης να αποτελέσουν νόμιμη βάση δυνάμενη να δικαιολογήσει την άρνηση χορηγήσεως της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

88. Τονίζεται ότι οι δύο αυτές πτυχές συμβάλλουν επίσης στην έννοια του γενικού συμφέροντος των δραστηριοτήτων του οικείου φορολογουμένου· στην υπόθεση Dornier πάντως [50], το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτός ο χαρακτήρας γενικού συμφέροντος έπρεπε να ληφθεί υπόψη.

— Ιδρύματα της αυτής φύσεως

89. Μια άλλη πτυχή της οποίας η κρισιμότητα δεν εξετάστηκε πλήρως στο πλαίσιο των παρατηρήσεων, μολονότι η Ελληνική Δημοκρατία την είχε επικαλεστεί με το επιχείρημά της κατά το οποίο «δεόντως αναγνωρισμένο» είναι το ίδρυμα που «παρέχει υπηρεσίες ανάλογες εκείνων των νοσοκομειακών ιδρυμάτων και κέντρων ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, τα οποία αναγνωρίζονται από τις υγειονομικές αρχές».

47 — Βλ., επίσης, σημείο 26 ανωτέρω.

48 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Dornier (σκέψη 75).

49 — Ανησυχίες οι οποίες εκφράζονται επίσης ευρέως στην επιστημονική βιβλιογραφία (βλ., μεταξύ άλλων, τις παραπομπές στις υποσημειώσεις 8 και 9).

50 — Στη σκέψη 72.

90. Ανεξαρτήτως του αν το επιχείρημα αυτό είναι ακριβές ή όχι, είναι γεγονός ότι, για να χορηγηθεί απαλλαγή, το οικείο ίδρυμα πρέπει να είναι της αυτής φύσεως με τα ιδρύματα αναφοράς.

91. Μολονότι απόκειται σαφώς στον εθνικό δικαστή να επιλύσει το ζήτημα αυτό, εντούτοις από τη διάταξη περί παραπομπής και από τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν η CopyGene και η Δανική Κυβέρνηση προκύπτει ότι οι ιδιωτικές τράπεζες βλαστοκυττάρων δεν εμφανίζουν το χαρακτηριστικό αυτό των νοσοκομειακών ιδρυμάτων ή των κέντρων ιατρικής περιθάλψεως –που κατά την άποψή μου είναι καθοριστικής σημασίας–, το οποίο συνίσταται στην υποδοχή ασθενών προκειμένου να τους παρασχεθεί θεραπεία και/ή χειρουργικές και/ή ιατρικές υπηρεσίες. Η φύση των ιδιωτικών τραπεζών βλαστοκυττάρων εμφανίζει περισσότερα κοινά χαρακτηριστικά με τα κέντρα διαγνώσεως, τα οποία δεν υποδέχονται κατ' ανάγκη ασθενείς και ασκούν δραστηριότητες μεταξύ των οποίων καταλέγονται οι εξετάσεις βιωσιμότητας των κυττάρων, τις οποίες πραγματοποιεί επίσης η CopyGene. Από τη δικογραφία προκύπτει πάντως ότι η CopyGene, τουλάχιστον υπό την ιδιότητα της τράπεζας βλαστοκυττάρων, δεν ασκεί καμία δραστηριότητα διαγνωστικής φύσεως (και αναφέρομαι σε κάθε δραστηριότητα με την οποία διαπιστώνεται η παρουσία, η απουσία ή ο βαθμός σοβαρότητας μιας ανωμαλίας της υγείας) και, αν συντρέχει η περίπτωση αυτή, φρονώ ότι δύσκολα μπορεί να γίνει δεκτό ότι η CopyGene είναι της αυτής φύσεως με ένα κέντρο διαγνώσεως [51].

— Δεόντως αναγνωρισμένα ιδρύματα

92. Το τρίτο ερώτημα αφορά κυρίως το ζήτημα αν ορισμένα στοιχεία (η απασχόληση επαγγελματιών του ιατρικού κλάδου, η μη ανάληψη των εξόδων από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και η χορήγηση άδειας εκμεταλλεύσεως βλαστοκυττάρων ομφάλιου λώρου) συνεπάγονται κατ' ανάγκη –εκτιμώμενα από κοινού ή χωριστά– ότι η CopyGene πρέπει (ή δεν πρέπει) να χαρακτηρισθεί από τον εθνικό δικαστή ως «δεόντως αναγνωρισμέν[η]» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

93. Κατ' αρχάς, ως προς το σημείο αυτό, από τη νομολογία προκύπτει σαφώς ότι ορισμένες από τις κύριες υπηρεσίες που παρέχονται από το ιατρικό προσωπικό δεν εμπίπτουν στον ορισμό των «υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής [52]. Ως εκ τούτου, δεν υπάρχει κανένας λόγος να γίνει δεκτό ότι η προσφυγή στο προσωπικό αυτό για την άσκηση «στενά συνδεόμενων» με τις οικείες υπηρεσίες δραστηριοτήτων συνεπάγεται αυτόματη αναγνώριση του ιδρύματος που απασχολεί το εν λόγω προσωπικό. Φρονώ, επομένως, ότι οι δανικές αρχές μπορούν θεμιτώς να εφαρμόσουν ένα κριτήριο βάσει του κατά πόσον οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται από το *εξουσιοδοτημένο ιατρικό προσωπικό, το οποίο ενεργεί εντός των ορίων της άδειας που του χορηγήθηκε*. Κατά συνέπεια, αν το κριτήριο αυτό εφαρμόζεται κατά τρόπο συνεκτικό και δεν πληρούται από

51 — Βλ., ωστόσο, σημείο 43 ανωτέρω.

52 — Βλ. ανωτέρω σημείο 37 και υποσημειώσεις 23 και 25.

τους «επαγγελματίες του ιατρικού κλάδου» που απασχολεί η CopyGene στο πλαίσιο της παροχής των επίμαχων υπηρεσιών, το γεγονός και μόνον ότι πρόκειται για ειδικευμένους επαγγελματίες του ιατρικού κλάδου δεν εμποδίζει τις δανικές αρχές να αρνηθούν στην CopyGene την αναγνώριση που θα της εξασφάλιζε την οικεία απαλλαγή.

94. Περαιτέρω, όπως έχω ήδη επισημάνει [53], το Δικαστήριο, με την απόφαση Dornier, έκρινε ότι το γεγονός ότι τα έξοδα για τις υπηρεσίες που παρέχει ένας φορέας δεν αποδίδονται (πλήρως) από τους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως αποτελούσε κρίσιμο στοιχείο. Στο πλαίσιο της αναλύσεώς μου του κριτηρίου περί των «[παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών]», διαπίστωσα ότι το στοιχείο αυτό ήταν ικανό να δικαιολογήσει άρνηση χορηγήσεως απαλλαγής. Το συμπέρασμά μου δεν μπορεί να είναι διαφορετικό όταν το εν λόγω κριτήριο εξετάζεται υπό το πρίσμα της ανάγκης να είναι το οικείο ίδρυμα δεόντως αναγνωρισμένο.

95. Από μια εύλογη ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι «δεόντως αναγνωρισμένα» είναι τα ιδρύματα που αναγνωρίσθηκαν προκειμένου να τύχουν απαλλαγής. Όταν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει κανένα ειδικό μηχανισμό αναγνωρίσεως στον τομέα του ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστούν άλλες κανονιστικές διατάξεις –όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση Dornier, η αναγνώριση δεν πρέπει κατ' ανάγκη να προκύπτει από τις εθνικές φορολογικές διατάξεις. Συνεπώς, ένα ίδρυμα στο οποίο τα έξοδα παροχής των οικείων υπηρεσιών αποδίδονται από τον φορέα κοινωνικής ασφαλίσεως μπορεί κάλλιστα να θεωρηθεί ως «δεόντως αναγνωρισμένο» και, αντιστρόφως, ένα ίδρυμα στο οποίο δεν αποδίδονται τα σχετικά έξοδα μπορεί θεμιτώς να μη θεωρηθεί ως αναγνωρισμένο ίδρυμα.

96. Τέλος, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα που ανακύπτει από το γεγονός ότι η CopyGene εξουσιοδοτήθηκε να εκμεταλλεύεται βλαστοκύτταρα ομφάλιου λώρου βάσει της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη την οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων.

97. Σημαίνει η εξουσιοδότηση αυτή, που χορηγήθηκε βάσει της εν λόγω οδηγίας, ότι το οικείο ίδρυμα πρέπει να θεωρηθεί ως «δεόντως αναγνωρισμένο» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας;

98. Δεν πιστεύω ότι η εν λόγω εξουσιοδότηση μπορεί αυτομάτως να επιφέρει το αποτέλεσμα αυτό, μολονότι πρόκειται σαφώς για στοιχείο που συνηγορεί υπέρ της αναγνωρίσεως.

53 — Βλ. ανωτέρω σημεία 74 και 86.

99. Λαμβανομένων υπόψη των γενικών όρων που χρησιμοποιεί η έκτη οδηγία και το ότι η ιατρική επιστήμη τελεί υπό διαρκή εξέλιξη, μπορεί ευλόγως να γίνει δεκτό ότι οι ορισμοί των υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως και των στενά συνδεόμενων δραστηριοτήτων δεν είναι στατικοί, αλλά χρήζουν δυναμικής ερμηνείας [54]. Η ερμηνεία αυτή δεν πρέπει να στηρίζεται σε αυθαίρετα κριτήρια, αλλά αντιθέτως πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις εξελίξεις που σημειώνονται στον οικείο τομέα.

100. Οι διαπιστεύσεις, ορισμοί, ή άδειες που προβλέπει το άρθρο 6 της οδηγίας περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων έχουν ως σκοπό να εξασφαλίσουν ότι ο έλεγχος, η μετατροπή, η συντήρηση, η αποθήκευση ή η διανομή των ανθρώπινων ιστών και κυττάρων που προορίζονται για εφαρμογές στον άνθρωπο πληρούν τις προβλεπόμενες προδιαγραφές ποιότητας και ασφάλειας. Οι επίμαχες ανθρώπινες εφαρμογές [55] έχουν συχνά χαρακτήρα υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ ή γ΄, της έκτης οδηγίας. Συνεπώς, είναι εύλογη η εκτίμηση ότι ένα ίδρυμα εξουσιοδοτημένο για την άσκηση των παρεπόμενων δραστηριοτήτων ελέγχου, μετατροπής, συντηρήσεως, αποθηκεύσεως ή διανομής ανθρώπινων ιστών και κυττάρων πρέπει να θεωρείται ως δεόντως αναγνωρισμένο ίδρυμα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄.

101. Η οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων εκδόθηκε υπό το φως καινοτομιών και εξελίξεων της ιατρικής επιστήμης, οι οποίες είχαν αναγκαστικά αντίκτυπο στην έννοια των υπηρεσιών ιατρικής περιθάλψεως και, κατά συνέπεια, στον ορισμό της εν λόγω έννοιας. Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι για τις υπηρεσίες που παρέχει η CopyGene χορηγήθηκε σχετική άδεια και το ότι οι υπηρεσίες αυτές διέπονται από την οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων σημαίνει ότι η CopyGene ασκεί δραστηριότητες στον κλάδο της ιατρικής με τον τρόπο που περιγράφεται στο προοίμιο της εν λόγω οδηγίας.

102. Ωστόσο, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί, κατά την άποψή μου, για να χαρακτηρισθεί αυτομάτως και απαρεγκλίτως ένα ίδρυμα ως «δεόντως αναγνωρισμένο». Είναι γεγονός ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια για την αναγνώριση ιδρυμάτων κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, οπότε θα ήταν άστοχη η διαπίστωση ότι η αναγνώριση που αντλείται από την οδηγία περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων συνεπάγεται άνευ ετέρου αναγνώριση από πλευράς ΦΠΑ. Αυτό που έχει σημασία είναι οι φορολογικές αρχές να αναλύουν τη φύση παρεμφερών

54 — Βλ., επίσης, ανωτέρω σημείο 48.

55 — Που ορίζεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, ως εφαρμογή στον άνθρωπο: η χρήση ιστών ή κυττάρων επί ή εντός ανθρώπινου λήπτη και οι εξωσωματικές εφαρμογές.

και ανταγωνιστικών ιδρυμάτων κατά τρόπο συνεκτικό.

— Συμπέρασμα επί του τρίτου ερωτήματος

103. Στο πλαίσιο αυτό, οι σύμβουλοι της CopyGene επιβεβαίωσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι δεν υφίστατο καμία άλλη ιδιωτική τράπεζα βλαστοκυττάρων στη Δανία. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα δυσμενούς διακρίσεως σε βάρος της CopyGene λόγω του ότι άλλα ιδρύματα που ασκούν παρεμφερείς δραστηριότητες αντιμετωπίστηκαν ως «δεόντως αναγνωρισμένα» ιδρύματα ως προς το ζήτημα της απαλλαγής. Ωστόσο, αν άλλοι φορείς που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες υπό παρεμφερείς συνθήκες ήταν «δεόντως αναγνωρισμένοι» από τις εν λόγω αρχές, η προβλεπόμενη στο κοινοτικό δίκαιο απαγόρευση δυσμενών διακρίσεων θα επέτασσε καταρχήν να αναγνωρισθεί η ιδιότητα αυτή και στην CopyGene.

105. Συνεπώς, διαπιστώνω ότι ούτε η νομολογία του Δικαστηρίου ούτε τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο –εκτιμώμενα χωριστά ή από κοινού– δεν εμποδίζουν τυπικώς τις δανικές φορολογικές αρχές να αρνηθούν να εξομοιώσουν την CopyGene με «δεόντως αναγνωρισμένο» ίδρυμα ως προς το ζήτημα της επίμαχης απαλλαγής. Τα στοιχεία αυτά πάντως, ομοίως, δεν υποχρεώνουν τυπικώς τις δανικές αρχές να αρνηθούν την εν λόγω αναγνώριση — μολονότι τα κριτήρια περί «[παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών» και περί ιδρύματος «της αυτής φύσεως» επιβάλλουν μια μάλλον ενδελεχέστερη εξέταση.

106. Υπό τις περιστάσεις αυτές, η τελική εξέταση απόκειται στον εθνικό δικαστή. Αυτός θα καθορίσει τη σημασία που πρέπει να αποδοθεί σε καθένα από τα κρίσιμα κριτήρια και θα εξακριβώσει αν η άρνηση αναγνωρίσεως συνάδει με την καθιερωμένη διοικητική πρακτική και την πρακτική που ακολουθείται σε παρεμφερείς τομείς, λαμβανομένου ιδίως υπόψη του καθεστώτος που διέπει τα παραϊατρικά ιδρύματα και τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ.

104. Συνεπώς, φρονώ ότι η άδεια που χορηγήθηκε στην CopyGene βάσει των εθνικών κανόνων μεταφοράς της οδηγίας περί ανθρώπινων ιστών και κυττάρων στην εσωτερική έννομη τάξη δεν εμποδίζει, αφ' εαυτής και αυτομάτως, τις δανικές φορολογικές αρχές να αρνηθούν να εξομοιώσουν την CopyGene με ίδρυμα δεόντως αναγνωρισμένο κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

— Τέταρτο ερώτημα

107. Η φύση της μελλοντικής θεραπείας –αυτόλογη ή αλλογενής– δεν πρέπει, κατά

τη γνώμη μου, να ασκεί επιρροή επί της απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα. Δεν καθορίζει το αν ένα ίδρυμα είναι της αυτής φύσεως ή όχι με ένα νοσηλευτικό ίδρυμα ή με ένα κέντρο ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή το αν πρόκειται για ίδρυμα «δεόντως αναγνωρισμένο». Εντούτοις, αναγνωρίζω ότι το ζήτημα αυτό συνδέεται με τους εξεταστέντες ανωτέρω προβληματισμούς [56] ως προς τα πλεονεκτήματα των δημόσιων τραπεζών βλαστοκυττάρων σε σχέση με τις ιδιωτικές και θα μπορούσε, ως εκ τούτου, να συνιστά στοιχείο προς στάθμιση κατά την εξέταση του ερωτήματος κατά πόσον οι υπηρεσίες παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

προσφάτως υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, Manchester [57] εγείρει το ερώτημα κατά πόσον τα επιμέρους στοιχεία που απαρτίζουν τη συνολική υπηρεσία η οποία συνίσταται στη συλλογή, μεταφορά, ανάλυση, συντήρηση και διάθεση αίματος ομφάλιου λώρου και βλαστοκυττάρων πρέπει να θεωρούνται ως διακριτές υπηρεσίες από πλευράς ΦΠΑ, γεγονός που ενδέχεται να οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα στον τομέα της απαλλαγής από τον φόρο.

Τελική παρατήρηση

110. Δεδομένου ότι η υπόθεση αυτή βρισκόταν σε αρχικό στάδιο κατά τον χρόνο ορισμού της επ' ακροατηρίου συζητήσεως στην υπό κρίση υπόθεση, οι δύο αυτές υποθέσεις δεν συνεκδικάσθηκαν ούτε συνεξετάσθηκαν.

108. Εξετάζοντας την παρούσα υπόθεση, υποστήριξα ότι οι παρεχόμενες από την CopyGene υπηρεσίες συλλογής, μεταφοράς, αναλύσεως και συντηρήσεως αίματος ομφάλιου λώρου συνιστούσαν μία και μόνη πολυσύνθετη υπηρεσία η οποία χρήζει ενιαίας μεταχειρίσεως από πλευράς ΦΠΑ.

111. Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση υπόθεση δεν υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο παρατηρήσεις που θα μπορούσαν να αφορούν το ζήτημα της διαφορετικής μεταχειρίσεως. Το Østre Landsret δεν αναζήτησε άλλωστε απάντηση στο ερώτημα αυτό. Απέφυγα, ως εκ τούτου, να το θίξω με οποιονδήποτε τρόπο στις παρούσες προτάσεις, αν και έχω συναίσθηση ότι η απάντηση θα μπορούσε να επηρεάσει τη μεταχείριση των παρεχόμενων από την CopyGene υπηρεσιών από πλευράς ΦΠΑ.

109. Γνωρίζω ότι μια αίτηση προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως την οποία

56 — Βλ. σημείο 87.

57 — Υπόθεση C-86/09, Future Health Technologies.

Πρόταση

112. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Østre Landsret ως εξής:

«1) Μια παροχή υπηρεσιών όπως η συλλογή, μεταφορά, ανάλυση και συντήρηση αίματος ομφάλιου λώρου πρέπει να θεωρηθεί ως στενά συνδεόμενη με τη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη κατά την έννοια του άρθρου 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, αν το αίμα που συνελέγη μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τις υπηρεσίες αυτές και προορίζεται για τη χρήση αυτή και μόνο. Συναφώς, το κατά πόσον οι εν λόγω υπηρεσίες έχουν προγραμματισθεί ειδικώς κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παροχής είναι άνευ σημασίας.

2) Μια παροχή υπηρεσιών που δεν έχει ως σκοπό να εμποδίσει, να αποτρέψει ή να προλάβει μια ανωμαλία της υγείας, ή να ανιχνεύσει την ανωμαλία αυτή όσο ακόμα βρίσκεται σε λανθάνουσα κατάσταση ή σε πρόωρο στάδιο, δεν αποτελεί προληπτική ιατρική παροχή κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

3) Για να τύχει της απαλλαγής φόρου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ένας οργανισμός, πλην των οργανισμών δημοσίου δικαίου, πρέπει να πληροί τις εξής προϋποθέσεις:

— να παρέχει τις υπηρεσίες του υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου,

— να είναι της αυτής φύσεως με νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περιθάλψεως ή διαγνώσεως, και

— να είναι δεόντως αναγνωρισμένο προς τούτο.

Η απόφαση των εθνικών αρχών να μη χορηγήσουν την αναγνώριση αυτή δεν κωλύεται:

— από το ότι οι παροχές υπηρεσιών όπως η συλλογή, μεταφορά, ανάλυση και συντήρηση αίματος ομφάλιου λώρου πραγματοποιούνται από επαγγελματίες του ιατρικού κλάδου ή

— από το ότι το οικείο ίδρυμα έλαβε άδεια εκμεταλλεύσεως βλαστοκυττάρων αίματος ομφάλιου λώρου βάσει εθνικής νομοθεσίας μεταφέρουσας στην εσωτερική έννομη τάξη την οδηγία 2004/23/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 31ης Μαρτίου 2004, για τη θέσπιση προτύπων ποιότητας και ασφάλειας για τη δωρεά, την προμήθεια, τον έλεγχο, την επεξεργασία, τη συντήρηση, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρώπινων ιστών και κυττάρων·

υπέρ της αποφάσεως αυτής συνηγορεί, ωστόσο, το ότι τα έξοδα για τις δραστηριότητες του ιδρύματος δεν αναλαμβάνονται από το δημόσιο καθεστώς κοινωνικής ασφαλίσεως.

4) Το αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται με σκοπό την πραγματοποίηση αυτόλογης ή αλλογενούς μεταμοσχεύσεως δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα.»