ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 1ης Δεκεμβρίου 2005 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-394/04 και C-395/04,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Συμβούλιο της Επικρατείας με αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 2004, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 17 Σεπτεμβρίου 2004, στο πλαίσιο των δικών

Διαγνωστικό & Θεραπευτικό Κέντρο Αθηνών-Υγεία ΑΕ

κατά

Υπουργού Οικονομικών,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus και A. Ó Caoimh (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Ιουνίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Διαγνωστικό & Θεραπευτικό Κέντρο Αθηνών-Υγεία ΑΕ, εκπροσωπούμενο από τον δικηγόρο Κ. Καρλή,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ε.-Μ. Μαμούνα και Σ. Τρεκλή, καθώς και από τον Β. Κυριαζόπουλο,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον W.-D. Plessing και την A. Tiemann,

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Α. Μιλτιάδου-Ομήρου,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ του Διαγνωστικού & Θεραπευτικού Κέντρου Αθηνών-Υγεία ΑΕ (στο εξής: Υγεία), νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου του οποίου ο εταιρικός σκοπός συνίσταται στην παροχή νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, και του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με άρνηση της Δημοσίας Οικονομικής Υπηρεσίας Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιριών Αθηνών να απαλλάξει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), ως πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, την τηλεφωνική εξυπηρέτηση νοσηλευθέντων και την εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως σε αυτούς, καθώς και την παροχή κλίνης και γευμάτων στους συνοδούς τους.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. 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.»

4 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«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.»

Η εθνική ρύθμιση

5 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', 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.»

Οι διαφορές των κύριων δικών και το προδικαστικό ερώτημα

6 Κατόπιν ελέγχου των λογιστικών βιβλίων του Υγεία για τα οικονομικά έτη 1992 και 1993, η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιριών Αθηνών εκτίμησε ότι τα έσοδα του Υγεία, αφενός, από την τηλεφωνική εξυπηρέτηση των νοσηλευθέντων και την εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως σε αυτούς και, αφετέρου, από την παροχή κλίνης και γευμάτων στους συνοδούς τους έπρεπε να υποβληθούν σε ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι παροχές αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν πράξεις που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Κατά συνέπεια, διόρθωσε τις φορολογητέες εκροές της εταιρίας αυτής με δύο χωριστές αποφάσεις που αφορούν εκάτερο των προαναφερθέντων οικονομικών ετών.

7 Το Υγεία άσκησε κατά των αποφάσεων αυτών προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και μετά άσκησε εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Προς στήριξη των προσφυγών και εφέσεών του, το Υγεία ισχυρίστηκε ότι οι σχετικές παροχές υπηρεσιών συμβάλλουν στην περίθαλψη των νοσηλευομένων και στη διατήρηση της επικοινωνίας τους με τρίτα πρόσωπα και, κατά συνέπεια, στην ταχύτερη ανάρρωσή τους με τη δημιουργία καλής ψυχολογικής καταστάσεως. Οι προσφυγές και οι εφέσεις του απορρίφθηκαν με το σκεπτικό ότι, εφόσον οι επίμαχες παροχές σκοπό έχουν να διευκολύνουν την παραμονή των ασθενών στα νοσηλευτικά ιδρύματα χωρίς να συμβάλλουν στην περίθαλψη που τους παρέχεται, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι οι παροχές αυτές συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή περίθαλψη.

8 Το Υγεία υπέβαλε ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας αιτήσεις αναιρέσεως των αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

9 Στις αποφάσεις του περί παραπομπής, το Συμβούλιο της Επικρατείας εκθέτει ότι δεν αμφισβητείται ότι το Υγεία, ως νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις πράξεις που συνδέονται στενά με την περίθαλψη αυτή. Κατά το πιο πάνω δικαστήριο, το μόνο ζήτημα που τίθεται είναι αν οι επίμαχες παροχές υπάγονται στην έννοια των «στενά συνδεόμεν[ων] [...] πράξε[ων]» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

10 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει εν προκειμένω ότι η έννοια αυτή δεν ορίζεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, παρατηρεί ότι, βάσει των κριτηρίων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι μια πράξη συνδέεται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη όταν, αφενός, είναι απαραίτητη για την τέλεση των απαλλασσομένων πράξεων και, αφετέρου, δεν έχει σκοπό να προσπορίσει πρόσθετα έσοδα σε εκείνον ο οποίος προβαίνει στις απαλλασσόμενες παροχές. Προσθέτει ότι, στην απόφασή του της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier (Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψεις 33 έως 35), το Δικαστήριο δέχθηκε ότι το ζήτημα αν μια πράξη υπάγεται στην έννοια των «στενά συνδεόμεν[ων] [...] πράξε[ων]» εξαρτάται από το αν είναι παρεπόμενη. Τούτο συνεπάγεται ότι πρέπει να καθοριστεί αν η πράξη αυτή είναι για τους αποδέκτες της ένα μέσο για να λάβουν υπό τις καλύτερες συνθήκες άλλες παροχές ή αν είναι γι' αυτούς αυτοσκοπός.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάσισε, στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως σχετικά με το οικονομικό έτος 1992, να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα (υπόθεση C-394/04):

«Παροχές, από τα κατ' άρθρο 13 Α παρ. 1 περ. β' της [έκτης οδηγίας] 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;»

12 Όσον αφορά το οικονομικό έτος 1993, το δικαστήριο αυτό αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία επί της αιτήσεως αναιρέσεως μέχρις ότου το Δικαστήριο απαντήσει στο ερώτημα που παρατίθεται πιο πάνω (υπόθεση C-395/04).

13 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 2004, οι υποθέσεις C-394/04 και C-395/04 ενώθηκαν για τη διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας, καθώς και για την έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

14 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν η από ένα κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας νοσηλευτικό ίδρυμα τηλεφωνική εξυπηρέτηση των νοσηλευομένων και εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως σε αυτούς, καθώς και η από το ίδρυμα αυτό παροχή κλίνης και γευμάτων στους συνοδούς τους αποτελούν πράξεις που κατά τη διάταξη αυτή συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

15 Εξ αρχής, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, οι όροι που το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί για να αναφέρει τις απαλλαγές που προβλέπει πρέπει να ερμηνεύονται στενά, καθόσον οι απαλλαγές αυτές αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που

πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2002, C-287/00, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-5811, σκέψη 43, και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 29). Οι πιο πάνω απαλλαγές είναι αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου έχουσες ως σκοπό την αποφυγή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Skandia, Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψη 23).

16 Επιπλέον, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας σκοπό έχει να απαλλάξει από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος. Ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν αποκλείει από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα στην ίδια διάταξη (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18, και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Taksatorringen, Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψη 60).

17 Όπως έχει ήδη διαπιστώσει το Δικαστήριο, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «στενά συνδεόμεν[ων] [...] πράξε[ων]» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη (απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 22). Ωστόσο, από τους ίδιους τους όρους που χρησιμοποιεί η διάταξη αυτή προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη δεν αφορά παροχές που δεν έχουν καμία σχέση με τη νοσοκομειακή περίθαλψη των αποδεκτών των παροχών αυτών ούτε με την ενδεχόμενη ιατρική περίθαλψή τους (προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 33).

18 Κατά συνέπεια, παροχές υπάγονται στην κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής έννοια των «στενά συνδεόμεν[ων] [...] πράξε[ων]» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη μόνον όταν όντως χορηγούνται ως παρεπόμενες της νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως των αποδεκτών τους η οποία αποτελεί την κύρια παροχή (προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 35).

19 Από τη νομολογία προκύπτει ότι μια παροχή μπορεί να θεωρηθεί παρεπόμενη μιας κύριας παροχής όταν δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά το μέσο για να ληφθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες (βλ., στο ίδιο πνεύμα, μεταξύ άλλων αποφάσεων, την απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24, και την προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 34).

20 Εν προκειμένω, το Υγεία υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες της στεγάσεως και σιτίσεως των συνοδών, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα να βοηθούν ψυχολογικά τους νοσηλευόμενους και να τους επικουρούν στις περιπτώσεις που λόγω της καταστάσεώς τους δεν είναι πλέον σε θέση να αυτοεξυπηρετηθούν, καθιστούν δυνατή την καλύτερη αποκατάσταση της υγείας τους και συγχρόνως μειώνουν τον φόρτο εργασίας του βοηθητικού νοσηλευτικού προσωπικού. Όσο για την τηλεφωνική εξυπηρέτηση των νοσηλευομένων και την εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως σε αυτούς, οι υπηρεσίες αυτές παρέχουν στους τελευταίους τη δυνατότητα να μείνουν σε επαφή με τον έξω κόσμο, πράγμα που τους θέτει σε ψυχολογική κατάσταση ικανή να εξασφαλίσει ταχύτερη ανάρρωση και, ως εκ τούτου, μειώνει το τελικό κόστος της νοσηλείας. Επομένως, κατά το Υγεία, το κατάλληλο κριτήριο για να καθοριστεί αν τέτοιες παροχές υπάγονται στην έννοια των «στενά συνδεόμεν[ων] [...] πράξε[ων]» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη είναι η θέληση του ίδιου του ασθενούς, ο οποίος ζήτησε να λάβει τις εν λόγω παροχές διότι τις έκρινε αναγκαίες για την αποκατάσταση της υγείας του.

21 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

22 Για να καθοριστεί αν παροχές όπως οι επίμαχες στις κύριες δίκες αποτελούν το μέσο για να ληφθούν υπό τις καλύτερες συνθήκες οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως που παρασχέθηκαν από το Υγεία, πρέπει, όπως υπογράμμισαν όλες οι κυβερνήσεις των κρατών μελών που κατέθεσαν παρατηρήσεις και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, να ληφθεί υπόψη ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω παροχές (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 24).

23 Συγκεκριμένα, η προβλεπόμενη από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλαγή των πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη σκοπό έχει να εξασφαλίσει να μη γίνει το ευεργέτημα της ιατρικής και νοσοκομειακής περιθάλψεως απρόσιτο λόγω του αυξημένου κόστους που θα είχε η περίθαλψη αυτή αν η ίδια, ή οι πράξεις που συνδέονται στενά με αυτή, υπέκειτο σε ΦΠΑ (προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 23).

24 Πάντως, η κατά τη διάταξη αυτή ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη είναι, κατά τη νομολογία, η περίθαλψη που έχει ως σκοπό τη διάγνωση, την αντιμετώπιση και, στο μέτρο του δυνατού, τη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (προαναφερθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 48).

25 Κατά συνέπεια, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της απαλλαγής η οποία προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, μόνον οι παροχές υπηρεσιών που λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο της παροχής των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και που αποτελούν ένα απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής των υπηρεσιών αυτών για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί και νοσηλευτικοί σκοποί των τελευταίων μπορούν να αποτελέσουν «στενά συνδεόμενες [...] πράξεις» υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Συγκεκριμένα, μόνον τέτοιες παροχές μπορούν να επηρεάσουν το κόστος της ιατρικής περιθάλψεως την οποία η σχετική απαλλαγή καθιστά προσιτή στους ιδιώτες.

26 Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνεται, όπως ορθώς ισχυρίζονται οι πιο πάνω κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις, από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής, κατά το οποίο τα κράτη μέλη πρέπει να αποκλείουν από το ευεργέτημα της απαλλαγής τις παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 1, στοιχείο β', του ίδιου άρθρου, αν δεν είναι απαραίτητες για την τέλεση των απαλλασσομένων πράξεων. Συγκεκριμένα, όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στα σημεία 30 έως 32 των προτάσεών του, η διάταξη αυτή, η οποία είναι υποχρεωτική για τα κράτη μέλη, θέτει προϋποθέσεις που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την ερμηνεία των διαφόρων

περιπτώσεων απαλλαγής τις οποίες αναφέρει και οι οποίες, όπως εκείνη που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, αφορούν υπηρεσίες ή παραδόσεις «στενά συνδεόμενες» ή «που συνδέονται στενά» με δραστηριότητα γενικού συμφέροντος.

27 Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι, στις σκέψεις 48 και 49 της προαναφερθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Γερμανίας, το Δικαστήριο έκρινε, σχετικά με την απαλλαγή την οποία το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας προβλέπει όσον αφορά τις «στενά συνδεόμενες» με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση παροχές υπηρεσιών, ότι η εξ επαχθούς αιτίας εκτέλεση ερευνητικών προγραμμάτων, μολονότι μπορεί να θεωρηθεί εξαιρετικά χρήσιμη για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, δεν είναι απαραίτητη για την επίτευξη του σκοπού της εκπαιδεύσεως αυτής, δηλαδή, ιδίως, της καταρτίσεως των φοιτητών προκειμένου να μπορέσουν να ασκήσουν μια επαγγελματική δραστηριότητα, και επομένως δεν δύναται να εμπίπτει στην απαλλαγή αυτή.

28 Λαμβανομένων υπόψη του σκοπού της απαλλαγής την οποία προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας και των όρων που χρησιμοποιούνται στην παράγραφο 2, στοιχείο β', του άρθρου αυτού, οι διαπιστώσεις αυτές ισχύουν, όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στην ουσία στο σημείο 35 των προτάσεών του, και για την ερμηνεία της περιλαμβανομένης στην πρώτη από τις διατάξεις αυτές έννοιας της «στενά συνδεόμενης πράξεως» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη.

29 Εντεύθεν προκύπτει ότι παροχές υπηρεσιών οι οποίες, όπως οι επίμαχες στις κύριες δίκες, μπορούν να αυξήσουν την άνεση και την ευφορία των νοσηλευομένων, κατά κανόνα δεν μπορούν να καλυφθούν από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής. Τα πράγματα μπορεί να είναι διαφορετικά μόνον αν οι παροχές αυτές είναι απαραίτητες για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί και νοσηλευτικοί σκοποί των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο των οποίων χορηγήθηκαν οι παροχές αυτές.

30 Του αιτούντος δικαστηρίου έργο είναι να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των συγκεκριμένων στοιχείων των διαφορών των οποίων έχει επιληφθεί και εν ανάγκη το περιεχόμενο των ιατρικών συνταγών που καταρτίστηκαν για τους σχετικούς ασθενείς, αν οι παροχές που χορηγήθηκαν ήσαν απαραίτητες.

31 Οι διαπιστώσεις αυτές δεν τίθενται υπό αμφισβήτηση από το επιχείρημα του Υγεία ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της απαλλαγής, η περιεχόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έννοια των «στενά συνδεόμεν[ων] [...] πράξε[ων]» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη δεν χρήζει ιδιαιτέρως στενής ερμηνείας (προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 23). Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, το να υποβληθούν σε ΦΠΑ παροχές που δεν είναι παρεπόμενες δεν έχει ως αποτέλεσμα να αυξηθεί το κόστος της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, που η διάταξη αυτή σκοπεύει να εξασφαλίσει ότι θα είναι προσιτή στους ιδιώτες, καθόσον οι παροχές αυτές δεν είναι απαραίτητες για την επίτευξη των θεραπευτικών και νοσηλευτικών σκοπών της περιθάλψεως αυτής (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψη 59).

32 Εξάλλου, όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στο σημείο 47 των προτάσεών του, η υπαγωγή τέτοιων παροχών στον ΦΠΑ συνάδει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αντιτίθεται, μεταξύ άλλων, στο να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως εξ απόψεως ΦΠΑ παροχές όμοιων υπηρεσιών, και επομένως υπηρεσιών που οι μεν ανταγωνίζονται τις δε (απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψη 20).

33 Συγκεκριμένα, αντιθέτως με αυτό που υποστηρίζει το Υγεία και όπως ορθώς ισχυρίστηκε η Γερμανική Κυβέρνηση, ένα νοσηλευτικό ίδρυμα, όταν προβαίνει σε παροχές όπως οι επίμαχες, ανταγωνίζεται τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν σε παροχές της ίδιας φύσεως, όπως είναι όσοι θέτουν στη διάθεση άλλων τηλέφωνα και τηλεοράσεις, όσον αφορά τις υπηρεσίες αυτής της φύσεως που προτείνονται στους νοσηλευόμενους, καθώς και τα ξενοδοχεία και τα εστιατόρια, όσον αφορά τις υπηρεσίες στεγάσεως και σιτίσεως των συνοδών τους.

34 Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, παροχές όπως οι επίμαχες στις κύριες δίκες πρέπει να αποκλείονται από το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας αν στην ουσία σκοπό έχουν να προσπορίσουν σε εκείνον που τις χορηγεί πρόσθετα έσοδα, πράγμα που στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει βάσει συγκεκριμένων στοιχείων των διαφορών των οποίων έχει επιληφθεί.

35 Κατά συνέπεια, στο ερώτημα που τέθηκε πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η από τα πρόσωπα που αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας τηλεφωνική εξυπηρέτηση των νοσηλευομένων και εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως σε αυτούς, καθώς και η από τα ίδια πρόσωπα παροχή κλίνης και γευμάτων στους συνοδούς τους κατά κανόνα δεν αποτελούν πράξεις που κατά τη διάταξη αυτή συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Τα πράγματα μπορεί να είναι διαφορετικά μόνον αν οι παροχές αυτές είναι απαραίτητες για την επίτευξη των θεραπευτικών και νοσηλευτικών σκοπών της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και αν στην ουσία δεν έχουν σκοπό να προσπορίσουν σε εκείνον που τις χορηγεί πρόσθετα έσοδα από την τέλεση πράξεων οι οποίες ανταγωνίζονται ευθέως πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Του αιτούντος δικαστηρίου έργο είναι να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των συγκεκριμένων στοιχείων των διαφορών των οποίων έχει επιληφθεί και εν ανάγκη το περιεχόμενο των ιατρικών συνταγών που καταρτίστηκαν για τους σχετικούς ασθενείς, αν οι παροχές που χορηγήθηκαν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) Η από τα πρόσωπα που αφορά 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, τηλεφωνική εξυπηρέτηση των νοσηλευομένων και εκμίσθωση συσκευών τηλεοράσεως σε αυτούς, καθώς και η από τα ίδια πρόσωπα παροχή κλίνης και γευμάτων στους συνοδούς τους κατά κανόνα δεν αποτελούν πράξεις που κατά τη διάταξη αυτή συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Τα πράγματα μπορεί να είναι διαφορετικά μόνον αν οι παροχές αυτές είναι απαραίτητες για την επίτευξη των θεραπευτικών και νοσηλευτικών σκοπών της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και αν στην ουσία δεν έχουν σκοπό να προσπορίσουν σε εκείνον που τις χορηγεί πρόσθετα έσοδα από την τέλεση πράξεων οι οποίες ανταγωνίζονται ευθέως πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

2) Του αιτούντος δικαστηρίου έργο είναι να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των συγκεκριμένων στοιχείων των διαφορών των οποίων έχει επιληφθεί και εν ανάγκη το περιεχόμενο των ιατρικών συνταγών που καταρτίστηκαν για τους σχετικούς ασθενείς, αν οι παροχές που χορηγήθηκαν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές.

(υπογραφές)