Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 15ης Νοεμβρίου 2012*

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Απαλλαγές — Άρθρο 13, Α, παράγραφοι 1, στοιχείο ζ', και 2 — Υπηρεσίες συνδεόμενες στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από άλλους οργανισμούς οι οποίοι αναγνωρίζονται ως κοινωνικού χαρακτήρα — Αναγνώριση — Προϋποθέσεις μη εφαρμοζόμενες επί οργανισμών που δεν είναι δημοσίου δικαίου — Εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών — Όρια — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας»

Στην υπόθεση C-174/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 2ας Μαρτίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Απριλίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Steglitz

κατά

Ines Zimmermann,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, προεδρεύοντα του δεύτερου τμήματος, M. Ilešič, U. Lõhmus (εισηγητή), A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák

γραμματέας: A. Impellizzeri, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Μαΐου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ines Zimmermann, εκπροσωπούμενη από τον U. Behr, Rechtsanwalt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και την C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Ιουλίου 2012,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφοι 1, στοιχείο ζ', και 2, στοιχείο α', 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Ines Zimmermann και του Finanzamt Steglitz (φορολογική αρχή του Steglitz, στο εξής: Finanzamt) σχετικά με τον οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τα έτη 1993 και 1994.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει 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·

[...]

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος·

[...]».

4 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1, [στοιχεία] β', ζ', η', δ', ιβ', ιγ' και ιδ', εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

— οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών,

— η διοίκηση και διαχείριση τούτων πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων,

— οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον [ΦΠΑ],

— οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον [ΦΠΑ].

β) Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπομένη στην παράγραφο 1, [στοιχεία] β΄, ζ΄, η΄, δ΄, 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 [ΦΠΑ].»

Το γερμανικό δίκαιο

5 Το άρθρο 4 του νόμου του 1993, περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 1993, στο εξής: UStG), όπως ίσχυε κατά τα κρίσιμα έτη 1993 και 1994, όριζε τα εξής:

«Μεταξύ των συναλλαγών [...] απαλλάσσονται οι εξής:

[...]

16. συναλλαγές οι οποίες συνδέονται στενά με τη λειτουργία […] ιδρυμάτων που παρέχουν κατ' οίκον περίθαλψη σε ασθενείς ή έχοντες ανάγκη περιθάλψεως εφόσον:

a) η εκμετάλλευση των ιδρυμάτων αυτών διενεργείται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή

[...]

e) προκειμένου για […] ιδρύματα παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε ασθενείς ή έχοντες ανάγκη περιθάλψεως, έχουν αναλάβει τις ιατρικές και φαρμακευτικές δαπάνες κατά τη διάρκεια του προηγουμένου ημερολογιακού έτους εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος και τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων οι εκ του νόμου προβλεπόμενοι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή πρόνοιας·

[...]

18. οι υπηρεσίες των επισήμως αναγνωρισμένων ενώσεων εθελοντικής κοινωνικής πρόνοιας και των νομικών προσώπων, ενώσεων προσώπων και ομάδων περιουσίας με σκοπούς εθελοντικής κοινωνικής πρόνοιας που είναι μέλη ενώσεως κοινωνικής πρόνοιας εφόσον

a) ο παρέχων τις υπηρεσίες επιδιώκει αποκλειστικά και άμεσα σκοπούς κοινωφελείς, φιλανθρωπικούς ή θρησκευτικούς,

b) οι υπηρεσίες παρέχονται επ' ωφελεία των προσώπων που προβλέπει το καταστατικό, ο οργανισμός του ιδρύματος ή άλλη συστατική πράξη, και

c) η καταβαλλόμενη για τις εν λόγω παροχές αμοιβή υπολείπεται του μέσου όρου των αμοιβών που απαιτούν για την παροχή ομοειδών υπηρεσιών επιχειρήσεις με κερδοσκοπικό χαρακτήρα. […]»

6 Το όριο των δύο τρίτων που προβλέπεται στο άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG (στο εξής: όριο των δύο τρίτων) μειώθηκε στο 40 % από την 1η Ιανουαρίου 1995.

7 Η έννοια της «κοινωνικής πρόνοιας» στο άρθρο 4, σημείο 18, του UStG ορίζεται στο άρθρο 66, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας της 16ης Μαρτίου 1976 (Abgabenordnung, *BGBl.* 1976, I, σ. 613 και *BGBl*. 1977, I, σ. 269) ως εξής:

«Ως κοινωνική πρόνοια νοείται η οργανωμένη προστασία ευρισκόμενων σε ανάγκη ή σε κίνδυνο προσώπων προς εξυπηρέτηση του κοινωνικού συμφέροντος και όχι με σκοπό το κέρδος. Η προστασία αυτή μπορεί να αφορά την υγεία, τα ήθη, την εκπαίδευση ή την οικονομική κατάσταση και έχει ως σκοπό την πρόληψη ή την αντιμετώπιση συγκεκριμένης καταστάσεως.»

8 Το άρθρο 23 της κανονιστικής αποφάσεως του 1993 για την εφαρμογή του UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, στο εξής: UStDV) απαριθμεί ένδεκα ενώσεις οι οποίες θεωρούνται επισήμως αναγνωρισμένες ενώσεις κοινωνικής πρόνοιας κατά την έννοια του άρθρου 4, σημείο 18, του UStG.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η I. Zimmermann είναι διπλωματούχος νοσηλεύτρια και εργαζόταν το 1992 ως υπεύθυνη νοσηλευτικών υπηρεσιών σταθμού κοινωνικής πρόνοιας. Παράλληλα με τη δραστηριότητά της αυτή, από τις αρχές του 1993 παρείχε, σε ανεξάρτητη βάση, τις υπηρεσίες της σε μεμονωμένους ασθενείς και την 1η Ιουνίου 1993 υπέβαλε δήλωση ενάρξεως δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως. Κατόπιν αιτήσεώς της με ημερομηνία 27 Αυγούστου 1993, έλαβε άδεια ως συμβεβλημένη με τα ταμεία ασφαλίσεως υγείας την 1η Οκτωβρίου 1993 για την παροχή νοσηλευτικών υπηρεσιών κατ' οίκον. Στις δηλώσεις της φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 1993 και 1994, η I. Zimmermann ανέφερε τις συναλλαγές που είχε πραγματοποιήσει ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG.

10 Το 1999, το Finanzamt διαπίστωσε ότι η I. Zimmermann, επικουρούμενη από το προσωπικό της, είχε περιθάλψει το 1993 συνολικά 76 άτομα, εκ των οποίων 52 άτομα (68 %) είχαν καταβάλει την αμοιβή της χωρίς οποιαδήποτε κάλυψη βάσει της δημόσιας κοινωνικής ασφαλίσεως. Κατόπιν αυτού, το Finanzamt δεν δέχθηκε την απαλλαγή από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG των υπηρεσιών που η προσφεύγουσα είχε παράσχει το 1993.

11 Εκτίμησε ότι, βάσει της διατάξεως αυτής, στα δύο τρίτα τουλάχιστον των περιπτώσεων, οι δαπάνες έπρεπε να έχουν καλυφθεί εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή προνοίας. Επίσης, το Finanzamt δεν δέχθηκε την κατά το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG, απαλλαγή των υπηρεσιών που είχε παράσχει η προσφεύγουσα το 1994 για τον λόγο ότι για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής λαμβάνονται υπόψη οι περιστάσεις του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Κατά το Finanzamt είχε, όμως, εφαρμογή η προβλεπόμενη από το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG απαλλαγή καθόσον η I. Zimmermann είχε παράσχει υπηρεσίες θεραπευτικής φύσεως. Με απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, το Finanzamt εκτίμησε την αναλογία αυτών των υπηρεσιών στο ένα τρίτο.

12 Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεώς της, η I. Zimmermann άσκησε προσφυγή κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του Finanzgericht. Στο πλαίσιο της προσφυγής αυτής, προσκόμισε βεβαίωση της τοπικής υπηρεσίας υγείας, κοινωνικών υποθέσεων και προστασίας καταναλωτή της πόλεως του Βερολίνου με ημερομηνία 19 Οκτωβρίου 2005, κατά την οποία, αφενός, η I. Zimmermann, τουλάχιστον από το 1988, προσέφερε τις ίδιες παροχές και εκτελούσε τις ίδιες δραστηριότητες με εκείνες των νοσηλευτικών σταθμών (κέντρων κοινωνικής πρόνοιας) που ανήκαν στον κύκλο των ενώσεων εθελοντικής κοινωνικής πρόνοιας (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) του Βερολίνου και, αφετέρου, ότι η I. Zimmermann, καθώς και η επιχείρησή της, είχε αναγνωριστεί από απόψεως κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου ως οργανισμός με κοινωνικό χαρακτήρα.

13 Το Finanzgericht δέχθηκε κατά το μεγαλύτερο μέρος της την προσφυγή. Στο σκεπτικό του διέλαβε ότι οι συναλλαγές που είχε πραγματοποιήσει η I. Zimmermann κατά το κρίσιμο έτος 1993 μέχρι την 1η Οκτωβρίου απαλλάσσονταν από φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 14, του UStG, καθόσον αφορούσαν υπηρεσίες περιθάλψεως θεραπευτικού χαρακτήρα. Το Finanzgericht έκρινε ότι το ποσοστό των υπηρεσιών αυτών ανερχόταν στο 75 %.

14 Κατά το Finanzgericht, η I. Zimmermann μπορούσε να ζητήσει απαλλαγή βάσει του άρθρου 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG για το χρονικό διάστημα από την 1η Οκτωβρίου 1993 έως την 31η Δεκεμβρίου 1994. Έκρινε ότι τουλάχιστον τα δύο τρίτα των συναλλαγών αυτού του χρονικού διαστήματος αφορούσαν πρόσωπα των οποίων τις ιατρικές και φαρμακευτικές δαπάνες είχαν αναλάβει εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος οι εκ του νόμου προβλεπόμενοι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή προνοίας. Κατά το Finanzgericht, το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG πρέπει να ερμηνευθεί κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία και δη υπό την έννοια ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνο το χρονικό διάστημα μετά τον Σεπτέμβριο του 1993.

15 Με την αίτησή του αναιρέσεως (Revision), το Finanzamt ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Finanzgericht και την απόρριψη της προσφυγής, καθόσον το Finanzgericht δέχθηκε την προσφυγή για το χρονικό διάστημα από την 1η Οκτωβρίου 1993 έως την 31η Δεκεμβρίου 1994 στηριζόμενο στη διάταξη αυτή. Η I. Zimmermann ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναιρέσεως.

16 Το Bundesfinanzhof εκτιμά, σε αντίθεση με το Finanzgericht, ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG. Παραμένει, όμως, αμφιβολία ως προς το αν βάση για το όριο των δύο τρίτων είναι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας ή η παράγραφος 2, στοιχείο α', του ιδίου άρθρου. Επιπλέον, το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί ρητά, στην απόφασή του της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P. (Συλλογή 2006, σ. I-5123), ως προς το κύρος της προβλεπόμενης στο άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο c, του UStG προϋποθέσεως κατά την οποία πρέπει να έχει συμπληρωθεί κατώτατο όριο 40 % κατά το προηγούμενο έτος. Εξάλλου, δεν είναι σαφής εν προκειμένω η σημασία της αρχής της ουδετερότητας στο πλαίσιο του δικαίου του ΦΠΑ.

17 Πράγματι, για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 4, σημείο 18, του UStG, η οποία εφαρμόζεται μόνο για τους ένδεκα οργανισμούς που απαριθμούνται στο άρθρο 23 της UStDV, των οποίων οι παροχές είναι παρόμοιες, ή και πανομοιότυπες, εκείνων που προσφέρει η I. Zimmermann, μικρή σημασία έχει αν ορισμένο τμήμα των ιατρικών και φαρμακευτικών δαπανών έχει καλυφθεί από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή προνοίας. Επίσης, δεν λαμβάνονται συναφώς υπόψη οι περιστάσεις του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιον του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', και/ή παράγραφος 2, στοιχείο α', της [έκτης οδηγίας] τη δυνατότητα στον εθνικό νομοθέτη να εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο των υπηρεσιών κατ' οίκον περιθάλψεως στους ασθενείς ή έχοντες ανάγκη περιθάλψεως από το αν, όσον αφορά τα ιδρύματα που τις παρέχουν, "[έχουν αναλάβει] τις ιατρικές και φαρμακευτικές

δαπάνες […] κατά τη διάρκεια του προηγουμένου ημερολογιακού έτους εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος και τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων οι εκ του νόμου προβλεπόμενοι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή πρόνοιας" (άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του [UStG]);

2) Έχει σημασία, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ουδετερότητας του [ΦΠΑ], για την απάντηση στο ερώτημα αυτό το γεγονός ότι ο εθνικός νομοθέτης θεωρεί τις ίδιες υπηρεσίες, υπό διαφορετικές προϋποθέσεις, ως απαλλασσόμενες του φόρου, όταν παρέχονται από επισήμως αναγνωρισμένες ενώσεις εθελοντικής κοινωνικής πρόνοιας και νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων και ομάδες περιουσίας με σκοπούς εθελοντικής κοινωνικής πρόνοιας που είναι μέλη ενώσεως κοινωνικής πρόνοιας (άρθρο 4, σημείο 18, του [UStG]);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', και/ή παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, απαγορεύει να υπόκειται η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών κατ' οίκον περιθάλψεως που προσφέρονται από ιδιώτη επιχειρηματία σε προϋπόθεση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία οι σχετικές με την περίθαλψη αυτή δαπάνες πρέπει να έχουν αναληφθεί εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων, από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή πρόνοιας (στο εξής: επίμαχη προϋπόθεση στην κύρια δίκη), ιδίως όταν η προϋπόθεση αυτή δεν εφαρμόζεται για όλους όσοι παρέχουν τέτοιου τύπου υπηρεσίες.

20 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά την αιτιολογική έκθεση του UStG, τόσο το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, όσο και το άρθρο 4, σημείο 18, του νόμου αυτού σκοπό έχουν τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

21 Η απαλλαγή που προβλέπεται σε αυτή τη διάταξη εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών οι οποίες, αφενός, «συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» και, αφετέρου, «πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος».

22 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Η ερμηνεία των όρων αυτών, όμως, πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Πάντως, ο κανόνας αυτός συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι διατάξεις που καθορίζουν τις απαλλαγές του εν λόγω άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να καθιστά τις απαλλαγές αυτές άνευ πρακτικού αποτελέσματος (βλ., μεταξύ άλλων, υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2007, C-445/05, Haderer, Συλλογή 2007, σ. I-4841, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία· της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Συλλογή 2009, σ. I-11079, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, CopyGene, Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 26).

23 Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, σε υπόθεση η οποία αφορούσε μεταξύ άλλων προϊσχύουσα διατύπωση του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG, ότι οι παροχές γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας από υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς, συνιστούν παροχές υπηρεσιών που συνδέονται

στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψεις 8, 17, 44 και 61).

24 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητήθηκε ότι οι υπηρεσίες κατ' οίκον περιθάλψεως που προσφέρει η I. Zimmermann μπορούν να θεωρηθούν ότι «συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει το ζήτημα αυτό, λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία της οποίας έγινε μνεία στις σκέψεις 22 και 23 της παρούσας αποφάσεως.

25 Από τη δικογραφία, και ειδικότερα από τις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως, προκύπτει ότι η επίμαχη προϋπόθεση στην κύρια δίκη αφορά την αναγνώριση του «κοινωνικού χαρακτήρα» των οργανισμών που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

26 Η διάταξη αυτή δεν διευκρινίζει τις προϋποθέσεις και τις λεπτομέρειες της εν λόγω αναγνωρίσεως (απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 49). Εναπόκειται συνεπώς, κατ' αρχήν, στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να ορίσει τους κανόνες βάσει των οποίων χωρεί η αναγνώριση τέτοιων οργανισμών. Τα κράτη μέλη έχουν ως προς το σημείο αυτό ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως (βλ. μεταξύ άλλων, υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 54· Kingscrest Associates και Montecello, σκέψεις 49 και 51, καθώς και απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψη 23).

27 Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας απονέμει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να υπαγάγουν τη χορήγηση της απαλλαγής της παραγράφου 1, στοιχείο ζ', του ίδιου άρθρου σε μία ή περισσότερες από τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω παράγραφο 2, στοιχείο α'. Οι προαιρετικές αυτές προϋποθέσεις μπορούν να τίθενται ελευθέρως και σωρευτικώς από τα κράτη μέλη για τη χορήγηση της συγκεκριμένης απαλλαγής (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kingscrest Associates και Montecello, σκέψεις 38 και 50· L.u.P., σκέψη 43, καθώς και απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, C-434/05, Horizon College, Συλλογή 2007, σ. I-4793, σκέψη 45).

28 Επομένως, στη διαφορά της κύριας δίκης, πρέπει, κυρίως, να εκτιμηθεί αν, με τις ρυθμίσεις περί αναγνωρίσεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τήρησε τα όρια του περιθωρίου εκτιμήσεως που διαθέτει (βλ. επίσης, κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 55).

29 Επί του σημείου αυτού, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε την εξουσία να προβλέψει ότι η αναγνώριση οργανισμών που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας θα διέπεται αποκλειστικά από την εθνική φορολογική νομοθεσία, χωρίς να αναγνωρίσει στις διοικητικές αρχές συναφή διακριτική ευχέρεια.

30 Βεβαίως, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας επιτρέπει τη θέσπιση εθνικών κανόνων για τις προϋποθέσεις και τις λεπτομέρειες της αναγνωρίσεως του κοινωνικού χαρακτήρα των οργανισμών πέραν των οργανισμών δημοσίου δικαίου (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 50).

31 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, εντούτοις, ότι, προκειμένου να προσδιορίσουν τους οργανισμούς των οποίων ο «κοινωνικός χαρακτήρας», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να αναγνωρισθεί για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, εναπόκειται στις εθνικές αρχές, κατά το δίκαιο της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λάβουν υπόψη τους πλείονα στοιχεία. Μεταξύ αυτών, μπορεί να

περιλαμβάνεται η ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικής ή περιφερειακής ισχύος, νομοθετικών ή διοικητικού χαρακτήρα, φορολογικών ή κοινωνικής ασφαλίσεως, ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως γενικού συμφέροντος, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες έχουν τύχει της αναγνωρίσεως αυτής, καθώς και το γεγονός ότι τις δαπάνες των παρεχομένων υπηρεσιών αναλαμβάνουν τελικά κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία υγείας ή άλλοι φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψεις 57 και 58, καθώς και Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 53· ομοίως δε, κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier, Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψεις 72 και 73· προπαρατεθείσες αποφάσεις L.u.P., σκέψη 53, καθώς και CopyGene, σκέψεις 65 και 71).

32 Επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας ενώπιον εθνικού δικαστηρίου προκειμένου να την αντιτάξει σε μη σύμφωνη προς αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση. Σε τέτοια περίπτωση, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, ενόψει του συνόλου των κρίσιμων στοιχείων, αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 61).

33 Έτσι, όταν υποκείμενος στον φόρο αμφισβητεί την αναγνώριση ή την έλλειψη αναγνωρίσεως της ιδιότητας οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξετάσουν εάν οι αρμόδιες αρχές κινήθηκαν εντός των ορίων της διακριτικής ευχέρειας που παρέχει το άρθρο αυτό τηρώντας τις αρχές του δικαίου της Ένωσης και ιδίως την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία, στον τομέα του ΦΠΑ, διατυπώνεται ως αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., μεταξύ άλλων, υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 56· Kingscrest Associates και Montecello, σκέψεις 52 και 54, καθώς και L.u.P., σκέψη 48).

34 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατά πρώτο λόγο, ως προς τη νομιμότητα, υπό το πρίσμα της έκτης οδηγίας, της επίμαχης προϋποθέσεως στην κύρια δίκη από δύο πλευρές, ήτοι, αφενός, του ορίου των δύο τρίτων και, αφετέρου, του γεγονότος ότι η εκτίμηση του αν πληρούται η προϋπόθεση αυτή πρέπει, υποχρεωτικώς, κατά την ερμηνεία του ιδίου δικαστηρίου, να γίνεται βάσει της καταστάσεως που είχε διαμορφωθεί κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος (στο εξής: υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικώς το προηγούμενο ημερολογιακό έτος).

35 Όσον αφορά, πρώτον, το όριο των δύο τρίτων, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά τη νομολογία που εκτέθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, το γεγονός ότι τις δαπάνες των επίμαχων παροχών αναλαμβάνουν τελικά κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία υγείας ή άλλοι οργανισμοί κοινωνικής ασφαλίσεως αποτελεί στοιχείο που μπορεί να συνεκτιμηθεί προκειμένου να προσδιοριστούν οι οργανισμοί των οποίων ο «κοινωνικός χαρακτήρας», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας πρέπει να αναγνωριστεί για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής.

36 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πλαίσιο της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, κατ' ουσίαν, ότι, επιβάλλοντας απλώς ως προϋπόθεση, προκειμένου να αναγνωρισθούν ως εργαστήρια ιδιωτικού δικαίου στο πλαίσιο της εφαρμογής της διατάξεως αυτής, να αφορούν οι ιατρικές αναλύσεις που πραγματοποιούνται από τα οικεία εργαστήρια, κατά ποσοστό τουλάχιστον 40 %, ασφαλισμένους φορέα κοινωνικής ασφαλίσεως, το συγκεκριμένο κράτος μέλος δεν υπερέβη τα όρια του περιθωρίου εκτιμήσεως που του παρέχει η εν λόγω διάταξη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση L.u.P., σκέψεις 53 και 54).

37 Με ανάλογο τρόπο πρέπει να εκτιμηθεί το απαιτούμενο όριο των δύο τρίτων των περιπτώσεων, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, για την εφαρμογή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της εν λόγω οδηγίας. Πράγματι, η επιβολή τέτοιου ορίου ανταποκρίνεται, παρομοίως, στην ανάγκη

αναγνωρίσεως του κοινωνικού χαρακτήρα των οργανισμών προς τον σκοπό της εφαρμογής της διατάξεως αυτής. Ομοίως, απαιτώντας, επίσης στο πλαίσιο της επίμαχης προϋποθέσεως στην κύρια δίκη, οι σχετικές με τις συγκεκριμένες υπηρεσίες κατ' οίκον περιθάλψεως δαπάνες να έχουν αναληφθεί εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος τους από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως ή πρόνοιας δεν υπερβαίνει, κατ' αρχήν, τα όρια του περιθωρίου εκτιμήσεως που παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

38 Όσον αφορά, δεύτερον, την υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικώς το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν αυτή η υποχρέωση μπορεί να στηριχθεί στην εισαγωγική περίοδο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, βάσει της οποίας θα πρέπει να λαμβάνεται, μεταξύ άλλων, υπόψη η «απλή» εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπει στη συνέχεια η παράγραφος αυτή.

39 Συναφώς, μολονότι βάσει της εισαγωγικής περιόδου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίζουν τις προϋποθέσεις των απαλλαγών για να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή τους και να αποτρέψουν ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, εντούτοις οι προϋποθέσεις αυτές ουδόλως αφορούν τον καθορισμό του περιεχομένου των προβλεπόμενων απαλλαγών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker, Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 32· Kingscrest Associates και Montecello, προπαρατεθείσα, σκέψη 24, καθώς και της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, Συλλογή 2006, σ. I-12121, σκέψη 26).

40 Κατά συνέπεια, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται, εφόσον είναι αναγκαίο, να εκτιμήσει αν, σε περιπτώσεις όπου από την έναρξη των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων έπρεπε να έχει αναγνωριστεί, σύμφωνα με τη νομολογία που εκτέθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, ο «κοινωνικός χαρακτήρας» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, η υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικώς το προηγούμενο ημερολογιακό έτος έχει ως αποτέλεσμα, όσον αφορά το πρώτο ημερολογιακό έτος ασκήσεως των εν λόγω δραστηριοτήτων ή ακόμη και τα δύο πρώτα ημερολογιακά έτη ασκήσεώς τους, να αποκλείεται αυτομάτως και αναπόφευκτα η αναγνώριση του «κοινωνικού χαρακτήρα» του παρέχοντος υπηρεσίες.

41 Στο μέτρο που η υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικώς το προηγούμενο ημερολογιακό έτος έχει τέτοιο αποτέλεσμα, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει της εισαγωγικής περιόδου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

42 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατά δεύτερο λόγο, όσον αφορά τη σημασία, στη διαφορά της κύριας δίκης, της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 4, σημείο 18, του UStG, το οποίο εφαρμόζεται μόνο για τους ένδεκα οργανισμούς που απαριθμούνται στο άρθρο 23 της UStDV, η απαλλαγή παροχών όπως αυτές που προσφέρει η I. Zimmermann δεν υπόκειται στην επίμαχη προϋπόθεση στην κύρια δίκη.

43 Πράγματι, από τη νομολογία που εκτέθηκε στις σκέψεις 22 και 33 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, απαιτείται για την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, κατ' αρχήν, το σύνολο των οργανισμών που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου να έχουν ισότιμη αντιμετώπιση όσον αφορά την αναγνώρισή τους για την παροχή παρόμοιων υπηρεσιών (βλ. επίσης, κατ' αναλογία με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προπαρατεθείσες αποφάσεις L.u.P., σκέψη 50, και CopyGene, σκέψη 71).

44 Η Γερμανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι, στο ιδιαίτερο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, πρόκειται για εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στο πλαίσιο της αναγνωρίσεως οργανισμών ως κοινωνικού χαρακτήρα προκειμένου να εξομοιωθούν με οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Από την άποψη αυτή, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η αρχή της

φορολογικής ουδετερότητας δεν μπορεί να εφαρμοστεί υπό την έννοια ότι οι ίδιες υπηρεσίες πρέπει να φορολογούνται με τον ίδιο τρόπο αλλά υπό την έννοια ότι ίδιοι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να υπόκεινται στις ίδιες προϋποθέσεις προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής.

45 Η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επίμαχη προϋπόθεση στην κύρια δίκη, και, ειδικότερα, το όριο των δύο τρίτων, σκοπό έχει να διασφαλίσει ότι ο οικείος παρέχων υπηρεσίες είναι όντως οργανισμός κοινωνικού σκοπού και θα έχει ισότιμη αντιμετώπιση με τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Αντιθέτως, κατά την ως άνω κυβέρνηση, εφόσον γίνει δεκτό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 18, του UStG, σε αντίθεση με την παράγραφο 16 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζεται μόνο σε μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα των οποίων ο κοινωνικός χαρακτήρας έχει επίσημα αναγνωριστεί, οι γερμανικές διατάξεις δεν συνεπάγονται τη διαφορετική μεταχείριση ομοίων υποκειμένων στον φόρο, αλλά απλώς θέτουν διαφορετικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση ως οργανισμών κοινωνικού χαρακτήρα διαφορετικών υποκειμένων στον φόρο των οποίων η πραγματική και νομική κατάσταση είναι διαφορετική.

46 Επί του σημείου αυτού, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η ουδετερότητα χρησιμοποιείται υπό διάφορες έννοιες στο πλαίσιο του ΦΠΑ.

47 Αφενός, υπενθυμίζοντας ότι το σύστημα των εκπτώσεων που προβλέπεται στην έκτη οδηγία έχει σκοπό την πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ σκοπό έχει να διασφαλίσει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, κατ' αρχήν, σε ΦΠΑ (βλ. μεταξύ άλλων, υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 27, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Συλλογή 2010, σ. I-13805, σκέψη 38).

48 Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία, αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η διαφορετική μεταχείριση εξ απόψεως ΦΠΑ παρομοίων εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, ευρισκόμενων σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης, Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 24, καθώς και της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-259/10 και C-260/10, Rank Group, Συλλογή 2011, σ. I-10947, σκέψη 32 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49 Υπ' αυτή τη δεύτερη έννοιά της η ουδετερότητα είναι κρίσιμη εν προκειμένω. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη νομολογία που εκτέθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της ερμηνείας των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλα με την αρχή της συσταλτικής ερμηνείας των απαλλαγών (βλ., επίσης, υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-44/11, Deutsche Bank, σκέψη 45).

50 Πρέπει να υπομνησθεί, από την άποψη αυτή, ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ως ειδική έκφραση της αρχής της ισότητας στο παράγωγο δίκαιο της Ένωσης και στον ειδικό τομέα της φορολογίας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση NCC Construction Danmark, σκέψη 44), δεν είναι κανόνας πρωτογενούς δικαίου δυνάμενος να καθορίσει το κύρος απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας. Επίσης, δεν καθιστά δυνατή την επέκταση του πεδίου εφαρμογής τέτοιας απαλλαγής ελλείψει σαφούς σχετικής διατάξεως (βλ., υπ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσες αποφάσεις VDP Dental Laboratory, σκέψεις 35 έως 37, καθώς και Deutsche Bank, σκέψη 45).

51 Πράγματι, οι δραστηριότητες δημοσίου συμφέροντος που πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, οι κατηγορίες δραστηριοτήτων που τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν και οι κατηγορίες δραστηριοτήτων που είναι αδύνατο να απαλλαγούν, καθώς και οι προϋποθέσεις από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν την αναγνώριση αυτού του πλεονεκτήματος στις δραστηριότητες

που μπορούν να τύχουν απαλλαγής, ορίζονται στο άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας (βλ. αποφάσεις της 3ης Απριλίου 2003, C-144/00, Hoffmann, Συλλογή 2003, σ. I-2921, σκέψη 38, καθώς και της 16ης Οκτωβρίου 2008, C-253/07, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club, Συλλογή 2008, σ. I-7821, σκέψη 38).

52 Συνεπώς, δεν αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, για παράδειγμα, να μην απαιτείται η αναγνώριση του κοινωνικού χαρακτήρα των οργανισμών δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, αλλά να απαιτείται τέτοια αναγνώριση για τους οργανισμούς που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου.

53 Πράγματι, στο πλαίσιο της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 43 και 52 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν επιβάλλει ίση μεταχείριση με τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου όσον αφορά την αναγνώριση του κοινωνικού χαρακτήρα, αλλά την ίση μεταχείριση των υπολοίπων οργανισμών.

54 Όπως, όμως, επιβεβαίωσε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, οι οργανισμοί του άρθρου 4, σημείο 18, του UStG, τους οποίους απαριθμεί αποκλειστικά το άρθρο 23 της UStDV, δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο, αλλά από το ιδιωτικό δίκαιο όπως και οι υποκείμενοι στον φόρο για τους οποίους εφαρμόζεται η επίμαχη προϋπόθεση στην κύρια δίκη.

55 Είναι αληθές, όπως υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν μπορεί, αυτή καθ' εαυτήν, να αποκλείσει τη μη χορήγηση της απαλλαγής βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας αυτής, σε οργανισμούς οι οποίοι, όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, σύμφωνα με την ευχέρεια που παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας αυτής.

56 Εντούτοις, ουδαμώς προκύπτει από τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν στο Δικαστήριο ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, με την επίμαχη προϋπόθεση στην κύρια δίκη, έκανε χρήση της εν λόγω ευχέρειας. Αντιθέτως, προκύπτει ότι αυτή η προϋπόθεση, σε ό,τι αφορά την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, αφορά ακριβώς την αναγνώριση του κοινωνικού χαρακτήρα οργανισμών ιδιωτικού δικαίου με κερδοσκοπικό σκοπό.

57 Εξάλλου, εφαρμόζοντας τους κανόνες ερμηνείας που εκτέθηκαν στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-473/08, Eulitz, Συλλογή 2010, σ. I-907, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, ότι η έννοια «οργανισμ[οί] που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρα» βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, είναι κατ' αρχήν αρκετά ευρεία, ώστε να μπορεί να συμπεριλάβει τόσο φυσικά πρόσωπα όσο και ιδιωτικούς φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα (βλ. αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 17· Hoffmann, προπαρατεθείσα, σκέψη 24· Kingscrest Associates και Montecello, προπαρατεθείσα, σκέψεις 35 και 47, καθώς και της 17ης Ιουνίου 2010, C-492/08, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2010, σ. I-5471, σκέψεις 36 και 37).

58 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν μπορεί να προβλέπει, στο πλαίσιο της εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, ουσιωδώς διαφορετικές προϋποθέσεις όσον αφορά, αφενός, φορείς κερδοσκοπικού χαρακτήρα και, αφετέρου, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τα οποία εμπίπτουν στο άρθρο 4, σημείο 18, του UStG.

59 Κατά συνέπεια, αντιβαίνει στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η θέσπιση ορίου όπως αυτό των δύο τρίτων, καθόσον εφαρμόζεται, στο πλαίσιο παροχών που είναι κατ' ουσίαν όμοιες, για την αναγνώριση του κατά την έννοια της διατάξεως αυτής «κοινωνικού χαρακτήρα», ως προς ορισμένους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι διέπονται από το ιδιωτικό δίκαιο και όχι ως προς άλλους.

60 Προκειμένου να δοθεί πλήρης απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να υπομνησθεί ότι σε αυτό εναπόκειται, βάσει των συγκεκριμένων στοιχείων της διαφοράς που έχει επιληφθεί, να λάβει υπόψη τις απαιτήσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

61 Επομένως, όπως και αν ερμηνευθεί η έκφραση «στενά συνδεόμενες» στο πλαίσιο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', πρώτη περίπτωση, της ίδιας οδηγίας εξαρτά σε κάθε περίπτωση την απαλλαγή από την προϋπόθεση ότι οι οικείες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Stichting Kinderopvang Enschede, σκέψη 25). Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν όλες οι παρασχεθείσες από την I. Zimmermann υπηρεσίες είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των απαλλασσόμενων πράξεων κατά την έννοια της διατάξεως αυτής (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Horizon College, σκέψεις 38 έως 41).

62 Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή που προβλέπει η παράγραφος 1, στοιχείο ζ', του ιδίου άρθρου εάν προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων που ευρίσκονται σε άμεσο ανταγωνισμό με τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκείμενων στον ΦΠΑ.

63 Κατόπιν όλων των παραπάνω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντιβαίνει προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η εξάρτηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών κατ' οίκον περιθάλψεως που προσφέρονται από ιδιώτη επιχειρηματία από προϋπόθεση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία οι σχετικές με την περίθαλψη αυτή δαπάνες πρέπει να έχουν αναληφθεί εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων, από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή πρόνοιας, στην περίπτωση που η προϋπόθεση αυτή δεν δύναται να διασφαλίσει την ίση μεταχείριση στο πλαίσιο της αναγνωρίσεως, για την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, του κοινωνικού χαρακτήρα οργανισμών που δεν είναι δημοσίου δικαίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Αντιβαίνει προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', 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, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η εξάρτηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών κατ' οίκον περιθάλψεως που προσφέρονται από ιδιώτη επιχειρηματία από προϋπόθεση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία οι σχετικές με την περίθαλψη αυτή δαπάνες πρέπει να έχουν

αναληφθεί εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο μέρος κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων, από τους εκ του νόμου προβλεπόμενους φορείς κοινωνικής ασφαλίσεως ή πρόνοιας, στην περίπτωση που η προϋπόθεση αυτή δεν δύναται να διασφαλίσει την ίση μεταχείριση στο πλαίσιο της αναγνωρίσεως, για την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως, του κοινωνικού χαρακτήρα οργανισμών που δεν είναι δημοσίου δικαίου.

(υπογραφές)