Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 7ης Απριλίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ – Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος – Απαλλαγή της νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης – Ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα – Ίδρυμα αναγνωρισμένο από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος – Παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες»

Στην υπόθεση C-228/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Κάτω Σαξονία, Γερμανία) με απόφαση της 2ας Μαρτίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Ιουνίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

I GmbH

κατά

Finanzamt H,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του δευτέρου τμήματος, I. Ziemele (εισηγήτρια), T. von Danwitz, P. G. Xuereb και A. Kumin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η I GmbH, εκπροσωπούμενη από τον W. Franz, Rechtsanwalt,

– η Finanzamt H, εκπροσωπούμενη από την K. Hintzelmann,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Heimerl,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον L. Mantl,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της I GmbH και της Finanzamt H (φορολογικής αρχής Η, Γερμανία) σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης που παρέσχε η I κατά τις οικονομικές χρήσεις 2009 έως 2012.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί το μόνο άρθρο του κεφαλαίου 1 του τίτλου IX της οδηγίας αυτής, υπό τους τίτλους «Γενικές διατάξεις» και «Απαλλαγές», αντιστοίχως. Το άρθρο αυτό ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

4 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2, με τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», του εν λόγω τίτλου IX της οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

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

[…]».

5 Το άρθρο 133 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) 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 παρεχόμενων υπηρεσιών,

β) η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών 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 εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ,

δ) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

[…]»

6 Το άρθρο 134 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

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

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

Το γερμανικό δίκαιο

7 Κατά το άρθρο 4, σημείο 14, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ:

«[…]

b) οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών διάγνωσης, εξέτασης, πρόληψης, αποκατάστασης, τοκετού και φροντίδας κατά τον θάνατο, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Οι υπηρεσίες που διαλαμβάνονται στην πρώτη περίοδο απαλλάσσονται του φόρου και όταν παρέχονται από
   aa) διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα κατά το άρθρο 108 του [τόμου V του Sozialgesetzbuch (κώδικα κοινωνικής ασφάλισης)]

[…]
   cc) οργανισμούς που παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 του [τόμου VII του κώδικα κοινωνικής ασφάλισης].»

8 Το άρθρο 108, με τίτλο «Διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα», του τόμου V του κώδικα κοινωνικής ασφάλισης (στο εξής: SGB V), ορίζει τα εξής:

«Για την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης προς τους ασφαλισμένους τους, τα ταμεία ασφάλισης υγείας υποχρεούνται να συμβάλλονται μόνο με τις ακόλουθες κατηγορίες νοσοκομείων (διαπιστευμένων νοσηλευτικών ιδρυμάτων):

1. [πανεπιστημιακά νοσοκομεία]

2. νοσηλευτικά ιδρύματα που είναι ενταγμένα στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους (συστημικά νοσοκομεία), είτε

3. νοσηλευτικά ιδρύματα που έχουν συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με Landesverbände der Krankenkassen (ενώσεις ταμείων ασφάλισης υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους) και Verbände der Ersatzkassen (ενώσεις επικουρικών ταμείων).»

9 Το άρθρο 109, παράγραφοι 2 και 3, του SGB V, το οποίο φέρει τον τίτλο «Σύναψη συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με νοσηλευτικά ιδρύματα», προβλέπει τα εξής:

«[…]

(2) Η σύναψη σύμβασης παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης σύμφωνα με το άρθρο 108, σημείο 3, του SGB V δεν είναι υποχρεωτική […]

(3) Δεν επιτρέπεται να συναφθεί σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης κατά το άρθρο 108, σημείο 3, του SGB V στις περιπτώσεις που το νοσηλευτικό ίδρυμα

1. δεν παρέχει τα εχέγγυα αποτελεσματικής και οικονομικής νοσοκομειακής περίθαλψης·

2. […] [δεν πληροί συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές]· ή

3. δεν είναι απαραίτητο για την προσήκουσα νοσοκομειακή περίθαλψη των ασφαλισμένων.

[…]»

10 Το άρθρο 1, με τίτλο «Βασικές αρχές», του Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (νόμου περί χρηματοδότησης νοσοκομείων), της 10ης Απριλίου 1991 (BGBl. 1991 I, σ. 886, στο εξής: KHG), προβλέπει τα εξής:

«(1) Σκοπός του παρόντος νόμου είναι η οικονομική εξασφάλιση των νοσοκομείων, προκειμένου να παρέχεται ποιοτική και προσήκουσα περίθαλψη με επίκεντρο τον ασθενή και τις ανάγκες, από αποδοτικά, ποιοτικά και οικονομικώς αυτόνομα νοσοκομεία, και προκειμένου τα νοσήλια να είναι προσιτά για το κοινωνικό σύνολο.»

11 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του KHG, το οποίο φέρει τον τίτλο «Σχεδιασμός νοσοκομειακής περίθαλψης και επενδυτικά προγράμματα», ορίζει τα εξής:

«Τα ομόσπονδα κράτη καταρτίζουν τον νοσοκομειακό σχεδιασμό και τα επενδυτικά προγράμματα για την επίτευξη των αναφερόμενων στο άρθρο 1 σκοπών· τα επακόλουθα έξοδα, ιδίως οι επιπτώσεις στα νοσήλια, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι εταιρία με αντικείμενο τον σχεδιασμό, την ίδρυση και την εκμετάλλευση νοσηλευτικού ιδρύματος το οποίο καλύπτει όλους τους τομείς της νευρολογίας.

13 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παρέχει υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης κατά την έννοια του γερμανικού δικαίου και έχει λάβει κρατική άδεια λειτουργίας. Δεν έχει, ωστόσο, ενταχθεί στο σύστημα νοσοκομειακών αναγκών του ομόσπονδου κράτους της Κάτω Σαξονίας και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί ίδρυμα ενταγμένο στο σύστημα υγείας κατά την έννοια του άρθρου 108, σημείο 2, του SGB V. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν είναι συμβεβλημένο ίδρυμα περίθαλψης ούτε έχει συνάψει συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με κύρια ή επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας κατά την έννοια του άρθρου 108, σημείο 3, του SGB V.

14 Στους ασθενείς της προσφεύγουσας της κύριας δίκης συγκαταλέγονται οι ασθενείς οι οποίοι καλύπτουν εξ ιδίων τα νοσήλιά τους προκαταβάλλοντας το κόστος της περίθαλψης, ασθενείς με ιδιωτική ασφάλιση υγείας και/ή δικαιούχοι του Beihilfe (προνοιακού επιδόματος καταβαλλόμενου στους δημόσιους υπαλλήλους σε περίπτωση ασθενείας), οι αλλοδαποί ασθενείς ως προς τους οποίους εκδίδεται βεβαίωση κάλυψης των δαπανών περίθαλψης από πρεσβεία αλλοδαπής χώρας, ασθενείς οι οποίοι είναι στελέχη των γερμανικών ενόπλων δυνάμεων ή μέλη φορέα επαγγελματικής ασφάλισης και ασθενείς οι οποίοι είναι ασφαλισμένοι σε δημόσιο ταμείο υγείας. Οι ασθενείς με ιδιωτική ή δημόσια ασφάλεια υγείας νοσηλεύονταν κατόπιν έγκρισης της κάλυψης των δαπανών περίθαλψης, κατά περίπτωση, από τις υπηρεσίες που καλύπτουν τις δαπάνες των δημοσίων υπαλλήλων σε περίπτωση ασθενείας, τα ταμεία ασφάλισης υγείας, τα επικουρικά ταμεία ή τις ιδιωτικές ασφάλειες. Τα δε έξοδα των ως άνω αλλοδαπών ασθενών καλύπτονταν από τους αντίστοιχους αλλοδαπούς φορείς κοινωνικής ασφάλισης μέσω της οικείας πρεσβείας.

15 Κατά το παρελθόν, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης τιμολογούσε τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης που παρείχε, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις της, με βάση τα ημερήσια νοσήλια, κατά τη συνήθη πρακτική των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στη ρύθμιση του άρθρου 108 του SGB V, προσθέτοντας στα νοσήλια αυτά τυχόν πρόσθετες παροχές σε περίπτωση νοσηλείας των ασθενών σε μονόκλινα ή δίκλινα δωμάτια. Οι προαιρετικές ιατρικές υπηρεσίες τιμολογούνταν χωριστά. Αργότερα, η προσφεύγουσα της

κύριας δίκης άρχισε σταδιακά να τιμολογεί τις διάφορες υπηρεσίες της εφαρμόζοντας την κατ' αποκοπή καταχώριση ανά κατηγορία περιστατικών, βάσει του λεγόμενου συστήματος «Diagnosis-related group» (σύστημα διαγνωστικά ομοιογενών ομάδων). Κατά το έτος 2011, τιμολογήθηκε σύμφωνα με το σύστημα αυτό ποσοστό των ημερών νοσηλείας κυμαινόμενο μεταξύ 15 % και 20 %.

16 Στις 28 Ιουνίου 2012, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνήψε σύμβαση-πλαίσιο υπό την έννοια του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση cc, του UStG με ταμείο ασφαλιστικής κάλυψης ατυχημάτων, το οποίο ενεργούσε ως φορέας υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων. Η σύμβαση τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 2012.

17 Στις φορολογικές δηλώσεις της σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών για τις οικονομικές χρήσεις 2009 έως 2012, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δήλωσε τις υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης που τιμολόγησε με βάση τα νοσήλια, καθώς και τις χρεώσεις που επέβαλε στους ιατρούς που χρησιμοποιούσαν νοσοκομειακές κλίνες ως πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο κύκλου εργασιών.

18 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου διενεργηθέντος από τη Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (φορολογική αρχή H), η ελέγκτρια έκρινε ότι οι περισσότερες από τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν πριν από την 1η Ιουλίου 2012 δεν έπρεπε να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ, διότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν ήταν διαπιστευμένο νοσηλευτικό ίδρυμα προ της ημερομηνίας αυτής. Η θέση αυτή επιβεβαιώθηκε από τη φορολογική αρχή με απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2017.

19 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εκτιμά ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι είναι φορέας εκμετάλλευσης αδειοδοτημένου νοσηλευτικού ιδρύματος και παρέχει υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης και θεραπείες κατά τρόπο αντίστοιχο προς τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Υποστηρίζει δε ότι η δραστηριότητά της έχει χαρακτήρα γενικού συμφέροντος. Ειδικότερα, αφενός, προσφέρει φάσμα υπηρεσιών αντίστοιχο με εκείνο που προσφέρουν τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα ή τα νοσηλευτικά ιδρύματα που έχουν ενταχθεί στο σύστημα υγείας. Αφετέρου, παρέχει τις υπηρεσίες της σε κάθε πρόσωπο, αδιακρίτως του αν πρόκειται για ασφαλισμένο δημόσιου ταμείου υγείας, ασφαλισμένο με ιδιωτική ασφάλιση ή ανασφάλιστο. Οι δαπάνες περίθαλψης καλύπτονται σε μεγάλο βαθμό από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, στους οποίους συγκαταλέγονται όχι μόνον τα δημόσια ταμεία υγείας, αλλά και οι γερμανικές ένοπλες δυνάμεις, οι φορείς επαγγελματικής ασφάλισης, οι υπηρεσίες που καταβάλλουν προνοιακά επιδόματα στους δημοσίους υπαλλήλους σε περίπτωση ασθένειας, καθώς και οι πρεσβείες. Τα ποσοστά των ασθενών των οποίων οι δαπάνες καλύφθηκαν με τον τρόπο αυτό από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ανήλθαν αντιστοίχως, βάσει του αριθμού των ημερών νοσηλείας, σε 33,08 % το 2009, σε 34,31 % το 2010, σε 38,15 % το 2011 και σε 40,30 % το 2012.

20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG, πλην όμως μπορεί να επικαλεστεί την απαλλαγή του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, σημείο cc, του UStG από την 1η Ιουλίου 2012, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε ισχύ η σύμβαση-πλαίσιο που συνήφθη με το ταμείο ασφαλιστικής κάλυψης ατυχημάτων.

21 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, όσον αφορά τα νοσηλευτικά ιδρύματα που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνο για τα νοσηλευτικά ιδρύματα που ήταν τα πρώτα που εντάχθηκαν στο σύστημα υγείας και των οποίων οι υπηρεσίες ανταποκρίνονται σε καθοριζόμενες από το δίκαιο της κοινωνικής ασφάλισης ανάγκες. Κατά το άρθρο 108 και το άρθρο 109, παράγραφος 3, σημείο 3, του SGB V, τα κύρια ή επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με νοσηλευτικά ιδρύματα μόνον υπό τον όρο ότι τούτο είναι απαραίτητο για την προσήκουσα νοσοκομειακή περίθαλψη των ασφαλισμένων. Ακόμη και στην περίπτωση ενταγμένου σε σύστημα υγείας νοσηλευτικού ιδρύματος, οι οικονομικές παράμετροι εξακολουθούν να ασκούν επιρροή, δεδομένου ότι, όπως προβλέπει το άρθρο του 1, σκοπός του KHG είναι να συμβάλει στη διαμόρφωση εύλογου κόστους περίθαλψης. Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι δυνατή η ένταξη επιπλέον νοσηλευτικών ιδρυμάτων στο σύστημα υγείας του αντίστοιχου ομόσπονδου κράτους ούτε, κατά συνέπεια, η σύναψη συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα ταμεία υποχρεωτικής ασφάλισης υγείας στον βαθμό που υπάρχει επάρκεια νοσοκομειακών κλινών εντός του ομόσπονδου κράτους για δεδομένη ιατρική ειδικότητα.

22 Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το καθεστώς του φόρου κύκλου εργασιών έχει ως αποτέλεσμα να αντιμετωπίζονται διαφορετικά παρόμοιες παροχές υπηρεσιών. Το πλεονέκτημα που χορηγείται μόνο σε ορισμένα νοσηλευτικά ιδρύματα στηρίζεται αποκλειστικώς στο ότι τα συγκεκριμένα ιδρύματα λειτουργούν περισσότερα έτη και είχαν την ευκαιρία να είναι τα πρώτα που ενσωματώθηκαν στο σύστημα υγείας ή να συνάψουν συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης.

23 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι μέρος της νομολογίας του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) φαίνεται να τάσσεται με την άποψη ότι το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι η φορολογική απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχονται εντός νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου είναι δυνατή μόνον υπό τον όρο ότι οι υπηρεσίες αυτές ανταποκρίνονται σε ανάγκες καθοριζόμενες από το δίκαιο της κοινωνικής ασφάλισης.

24 Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον τα κριτήρια περί διοίκησης, διάρθρωσης του κόστους και οικονομικών επιδόσεων του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης ιδρύματος, όπως αυτά ελήφθησαν υπόψη από το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο), είναι πρόσφορα για να διαπιστωθεί αν η παροχή από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης των υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης και των στενά συνδεόμενων με αυτές πράξεων πραγματοποιήθηκε υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εκτιμά ότι αρμόζει περισσότερο μια ανάλυση με γνώμονα τον ασθενή.

25 Ειδικότερα, οι κοινωνικές συνθήκες είναι παρεμφερείς όταν οι δαπάνες της πλειονότητας των ασθενών καλύπτονται από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Το ύψος των τιμών κόστους ενός νοσοκομείου δεν αποτελεί κατάλληλο κριτήριο προκειμένου να διαπιστωθεί αν ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα προσφέρει τις υπηρεσίες του υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, δεδομένου ότι οι τιμές που προτείνει ένα ειδικευμένο ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα είναι κατ’ ανάγκη υψηλότερες από εκείνες ενός δημόσιου νοσηλευτικού ιδρύματος το οποίο προσφέρει παράλληλα και πολυάριθμες μη εξειδικευμένες ιατρικές αγωγές που δεν απαιτούν ακριβό εξοπλισμό.

26 Υπ' αυτές τις περιστάσεις, το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Κάτω Σαξονία, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του [UStG] συμβατό με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το μέτρο που η απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου εξαρτάται από το εάν αυτά είναι διαπιστευμένα σύμφωνα με το άρθρο 108 του [SGB V];

2) Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική: υπό ποιες προϋποθέσεις θεωρείται ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη "υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς", υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, με τη νοσοκομειακή περίθαλψη που παρέχουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

27 Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι κρίσιμες για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης διατάξεις του γερμανικού δικαίου προβλέπουν ότι νοσηλευτικό ίδρυμα το οποίο δεν αποτελεί οργανισμό δημοσίου δικαίου μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG, εάν το ίδρυμα αυτό είναι διαπιστευμένο κατά την έννοια του άρθρου 108 του SGB V είτε λόγω της ένταξής του στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους είτε λόγω της σύναψης σύμβασης παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια ή επικουρικά ταμεία υγείας.

28 Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται ένα συμπληρωματικό στοιχείο όσον αφορά το εθνικό δίκαιο. Διευκρινίζει ότι, σύμφωνα με διοικητική εγκύκλιο με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2009, ακόμη και τα μη διαπιστευμένα βάσει του άρθρου 108 του SGB V ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ όταν οι υπηρεσίες τους αντιστοιχούν σε εκείνες που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα διοικούμενα από δημόσιους οργανισμούς ή από διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα κατά την έννοια του άρθρου 108 του SGB V και το κόστος των υπηρεσιών αυτών καλύπτεται σε μεγάλο βαθμό από τα ταμεία ασφάλισης υγείας ή από άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης.

29 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο να αποφαίνεται επί της ερμηνείας ή του κύρους του δικαίου της Ένωσης υπό το πρίσμα της πραγματικής και νομικής κατάστασης όπως αυτή περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να παράσχει στο τελευταίο τα στοιχεία που είναι χρήσιμα για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, σκέψη 18 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Επομένως, εναπόκειται στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα όπως αυτά έχουν υποβληθεί και οριοθετηθεί από το εθνικό δικαστήριο.

31 Ως εκ τούτου, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εξεταστεί με βάση τα δικαιικά στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, το οποίο υποβάλλει το εν λόγω ερώτημα υπό το πρίσμα των προϋποθέσεων του άρθρου 108 του SGB V. Επομένως, η διοικητική εγκύκλιος την οποία

επικαλείται η Γερμανική Κυβέρνηση δεν αίρει τη λυσιτέλεια του ερωτήματος, κατά μείζονα λόγο διότι η κυβέρνηση αυτή δεν αμφισβητεί τη δυνατότητα εφαρμογής των προϋποθέσεων που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, αλλά αναφέρει, το πολύ, πρόσθετες, διαζευκτικώς προβλεπόμενες, προϋποθέσεις τις οποίες δεν μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία κατά την οποία οι υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ αν το ίδρυμα αυτό είναι διαπιστευμένο σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις για το γενικό καθεστώς ασφάλισης υγείας, κατόπιν της ένταξής του στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους ή κατόπιν της σύναψης συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια ή επικουρικά ταμεία υγείας.

33 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αυτή αποτελεί μέρος [απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2021, Magistrat der Stadt Wien (Grand Hamster – II), C-357/20, EU:C:2021:881, σκέψη 20].

34 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα περί ΦΠΑ και να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς. Επομένως, ο ανωτέρω κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μην παράγουν τα αποτελέσματά τους (απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 57).

35 Οι ως άνω κανόνες ερμηνείας έχουν εφαρμογή στις ειδικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη χορήγηση των απαλλαγών του άρθρου 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, όσων αφορούν την ιδιότητα ή την ταυτότητα του οικονομικού φορέα που παρέχει τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 57).

36 Από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή, «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από «νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

37 Σύμφωνα με το γράμμα της διάταξης αυτής πρέπει να πληρούνται δύο σωρευτικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και των στενά συνδεόμενων με αυτές πράξεων που παρέχονται από οντότητα η οποία δεν αποτελεί οργανισμό δημοσίου δικαίου. Η πρώτη προϋπόθεση αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες και

απαιτεί οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψεις 20 και 21).

38 Η δεύτερη προϋπόθεση αφορά την ιδιότητα του ιδρύματος που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές και απαιτεί ο επιχειρηματίας να είναι νοσηλευτικό ίδρυμα, κέντρο ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης ή άλλο ίδρυμα της αυτής φύσης που αναγνωρίζεται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

39 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν πληρούν τη δεύτερη αυτή προϋπόθεση οι διατάξεις του γερμανικού δικαίου που προβλέπουν απαλλαγή από τον ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που είναι διαπιστευμένα σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις για το γενικό καθεστώς ασφάλισης υγείας.

40 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι απόκειται, καταρχήν, στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να χορηγηθεί η προβλεπόμενη στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλαγή στα ιδρύματα που τη ζητούν. Τα κράτη μέλη διαθέτουν σχετικώς εξουσία εκτιμήσεως (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Μια τέτοια αναγνώριση δεν προϋποθέτει τυπική διαδικασία ούτε πρέπει να στηρίζεται κατ' ανάγκη σε εθνικές φορολογικές διατάξεις (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 61).

42 Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο ζητεί να αναγνωριστεί ως νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να τηρούν τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχει η διάταξη αυτή, εφαρμόζοντας τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, ιδίως την αρχή της ίσης μεταχείρισης, η οποία, στον τομέα του ΦΠΑ, διατυπώνεται ως αρχή της ουδετερότητας του φόρου (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω αρχών πρέπει να προσδιοριστούν τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχει η οδηγία περί ΦΠΑ στα κράτη μέλη και να εξεταστεί εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής έχει την έννοια ότι εμπίπτει στα όρια αυτά η απαίτηση περί διαπίστευσης ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις για το γενικό καθεστώς ασφάλισης υγείας, ήτοι η απαίτηση να έχει ενταχθεί το ίδρυμα στο τοπικό σύστημα υγείας ή να έχει συνάψει συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια ή επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας.

44 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί, πρώτον, αν η απαίτηση να «αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» αφορά όλες τις οντότητες που παραθέτει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ή μόνον τα «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης» κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

45 Συναφώς, επιβάλλεται εκ προοιμίου η διαπίστωση ότι, στις αποδόσεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ στην ισπανική, τη γαλλική, την ιταλική, την πορτογαλική και τη ρουμανική γλώσσα, η έκφραση «αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» χρησιμοποιείται μετά την αναφορά στα «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης», ενώ

σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις, μεταξύ άλλων, στη γερμανική, την αγγλική και τη λεττονική γλώσσα, η έκφραση «αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» βρίσκεται μεταξύ των όρων «άλλα» και «ιδρύματα της αυτής φύσης». Επομένως, ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ υποδηλώνουν ότι μόνον τα «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης» υπόκεινται στην απαίτηση να «αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος», ενώ σύμφωνα με άλλες αποδόσεις η απαίτηση αυτή ισχύει για όλες τις κατηγορίες ιδιωτικών ιδρυμάτων τα οποία αφορά η διάταξη αυτή.

46 Κατά πάγια, όμως, νομολογία, οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται κατά τρόπο ομοιόμορφο, λαμβανομένων υπόψη των αποδόσεών τους σε όλες τις γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, σκέψη 82 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Κατά πάγια επίσης νομολογία, η διατύπωση που χρησιμοποιείται σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διάταξης του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να αποτελεί τη μόνη βάση για την ερμηνεία της διάταξης αυτής ούτε μπορεί να χαρακτηρίζεται ως υπερέχουσα έναντι των άλλων γλωσσικών αποδόσεων (πρβλ. απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2021, KAHL και Roeper, C-197/20 και C-216/20, EU:C:2021:892, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

48 Εν προκειμένω, στο μέτρο που, προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής, τα «άλλα ιδρύματα» πρέπει να είναι «της αυτής φύσης» με τα «νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης», η προϋπόθεση περί της αναγνώρισης ιδρύματος πρέπει να γίνει δεκτό ότι καταλαμβάνει όλα τα ιδρύματα για τα οποία γίνεται λόγος στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

49 Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ και τον σκοπό που το άρθρο αυτό επιδιώκει.

50 Καταρχάς, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η εν λόγω διάταξη, επισημαίνεται συναφώς ότι τούτη περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», του τίτλου IX της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επομένως, η συγκεκριμένη απαλλαγή αφορά τα ιδρύματα που επιδιώκουν σκοπούς γενικού συμφέροντος.

51 Ακολούθως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι ιατρικής φύσεως υπηρεσίες που παρέχονται με σκοπό την προστασία της υγείας των προσώπων, περιλαμβανομένης της διατήρησης ή της αποκατάστασής της, είναι δυνατό να τυγχάνουν της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

52 Επομένως, στο πλαίσιο της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο σκοπός των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι κρίσιμος προκειμένου να εκτιμηθεί αν οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ και αν το οικείο ίδρυμα εμπίπτει στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, η απαλλαγή αυτή έχει εφαρμογή στις υπηρεσίες που έχουν ως σκοπό τη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία των ασθενειών ή των ανωμαλιών της υγείας, καθώς και την προστασία, τη διατήρηση και την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων, αλλά δεν περιλαμβάνει τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν αμιγώς κοσμητικούς σκοπούς (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψεις 28 και 29).

53 Τέλος, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαρτούν τη χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις προϋποθέσεις που μνημονεύονται στο άρθρο αυτό. Οι προϋποθέσεις αυτές άπτονται των σκοπών των εν λόγω οργανισμών, της διοίκησής τους και των τιμών που εφαρμόζουν και αφορούν όλους τους ιδιωτικούς οργανισμούς στους οποίους αναφέρεται η τελευταία αυτή διάταξη.

54 Λαμβανομένης υπόψη της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτουν στο πλαίσιο αυτό τα κράτη μέλη, κατά τα υπομνησθέντα στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ύπαρξη της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο 133, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιρρωννύει την ερμηνεία ότι απόκειται στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να χορηγηθεί τέτοια αναγνώριση στα ιδρύματα τα οποία την ζητούν, ακόμη και αν το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν έκανε χρήση της ευχέρειας αυτής δεν επηρεάζει τη δυνατότητα αναγνώρισης ενός ιδρύματος για τους σκοπούς της χορήγησης της απαλλαγής που προβλέπεται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψεις 64 έως 66).

55 Ωστόσο, προκειμένου να μην απολέσουν οι εθνικές αρχές την εξουσία εκτιμήσεως που η διάταξη αυτή τους παρέχει, η αναγνώριση ενός ιδρύματος κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να εξομοιωθεί με τη χορήγηση άδειας για τη διενέργεια ορισμένων πράξεων σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 75).

56 Επομένως, η αναγνώριση ενός ιδρύματος το οποίο μπορεί να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα, αφενός, να διασφαλίζουν ότι μόνον τα ιδρύματα που ασκούν τις αντίστοιχες προς τους σκοπούς της διάταξης αυτής δραστηριότητες τυγχάνουν τέτοιας απαλλαγής και, αφετέρου, να εξαρτούν το ευεργέτημα της εν λόγω απαλλαγής από την τήρηση των προϋποθέσεων του άρθρου 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπερ συνεπάγεται ότι η αναγνώριση αυτή δεν μπορεί να περιορίζεται μόνο στα «άλλα ιδρύματα» που μνημονεύει η πρώτη διάταξη.

57 Όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί ιδίως στη μείωση του κόστους της υγειονομικής περίθαλψης και στο να καταστήσει περισσότερο προσιτή την παροχή τέτοιας περίθαλψης για τους πολίτες (απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 43), όπερ συνεπάγεται επίσης τη δυνατότητα πρόσβασης σε υπηρεσίες υψηλής ποιότητας.

58 Ο σκοπός γενικού συμφέροντος τον οποίο επιδιώκει η διάταξη αυτή επιρρωννύει την ερμηνεία ότι η εξουσία εκτιμήσεως την οποία διαθέτουν τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης, αφορά όλα τα ιδρύματα για τα οποία γίνεται λόγος στη διάταξη αυτή.

59 Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία απαγορεύει, μεταξύ άλλων, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 42 της παρούσας απόφασης, τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που πραγματοποιούν τις ίδιες πράξεις (απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 44).

60 Επομένως, ένα κράτος μέλος μπορεί, κατά την άσκηση της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει, να υπάγει ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα στην προϋπόθεση «[αναγνώρισης] από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» προκειμένου οι υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης που παρέχει υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου να μπορούν να απαλλαγούν σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

61 Όσον αφορά, δεύτερον, τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την αναγνώριση των ιδρυμάτων που μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι εθνικές αρχές οφείλουν, στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λαμβάνουν υπόψη πολλά στοιχεία, όπως είναι 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 ήδη τύχει παρόμοιας αναγνώρισης, καθώς και το γεγονός ότι το κόστος των οικείων υπηρεσιών επιβαρύνει ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία υγείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

62 Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 42 της παρούσας απόφασης, η εξουσία εκτιμήσεως που παρέχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ περιορίζεται από τις απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

63 Πράγματι, στο πλαίσιο της εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί, μεταξύ άλλων, το σύνολο των οργανισμών που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου να έχουν ισότιμη αντιμετώπιση όσον αφορά την αναγνώρισή τους για την παροχή παρόμοιων υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 50).

64 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά το γερμανικό δίκαιο, η διαπίστευση ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος, σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος ασφάλισης υγείας, σημαίνει ότι το ίδρυμα αυτό έχει ενσωματωθεί σε σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους ή έχει συνάψει συμφωνίες παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια ή επικουρικά ταμεία υγείας.

65 Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις της Γερμανικής Κυβέρνησης, τα ομόσπονδα κράτη οργανώνουν συστήματα υγείας για την επίτευξη των σκοπών του άρθρου 1 του KHG, οι οποίοι συνίστανται στην οικονομική εξασφάλιση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων προκειμένου να παρέχεται ποιοτική και προσήκουσα περίθαλψη με επίκεντρο τον ασθενή και τις ανάγκες του, από αποδοτικά, ποιοτικά και οικονομικώς αυτόνομα νοσοκομεία, και προκειμένου τα νοσήλια να είναι προσιτά για το κοινωνικό σύνολο.

66 Η Γερμανική Κυβέρνηση εκθέτει, κατ' ουσίαν, ότι, για τη σύναψη συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια και τα επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας, ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα πρέπει να εγγυάται την παροχή αποτελεσματικής και οικονομικής νοσοκομειακής περίθαλψης, να πληροί τις απαιτήσεις ποιότητας που καθορίζει ειδικότερα ο νόμος και να είναι απαραίτητο για την προσήκουσα νοσοκομειακή περίθαλψη των ασφαλισμένων. Όταν περισσότερα του ενός κατάλληλα νοσηλευτικά ιδρύματα υποβάλλουν υποψηφιότητα για τη σύναψη σύμβασης παροχής υπηρεσιών νοσοκομειακής περίθαλψης και είναι αναγκαίο να επιλεγεί ένα εξ αυτών, η απόφαση λαμβάνεται αφού ληφθεί υπόψη το δημόσιο

συμφέρον και η ποικιλομορφία φορέων διαχείρισης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και εκτιμηθεί δεόντως ποιο από τα νοσηλευτικά ιδρύματα ανταποκρίνεται καλύτερα στις απαιτήσεις για αποδοτική, αποτελεσματική και υψηλής ποιότητας νοσοκομειακή περίθαλψη, με επίκεντρο τους ασθενείς και τις ανάγκες τους.

67 Όπως προαναφέρθηκε στη σκέψη 21 της παρούσας απόφασης, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, συναφώς, ότι συνέπεια της εφαρμογής της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας είναι ότι η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι δυνατή μόνον αν οι υπηρεσίες που παρέχει το οικείο ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα ανταποκρίνονται σε συγκεκριμένες ανάγκες καθοριζόμενες από το δίκαιο της κοινωνικής ασφάλισης. Επομένως, στην πράξη, ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα δεν θα είχε καμία πιθανότητα να ενταχθεί στο σύστημα υγείας του ομόσπονδου κράτους του ούτε να συνάψει συμβάσεις παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια και τα επικουρικά ταμεία του συστήματος ασφάλισης υγείας, στον βαθμό που ήδη υπάρχει επάρκεια νοσοκομειακών κλινών εντός του εν λόγω ομόσπονδου κράτους για δεδομένη ιατρική ειδικότητα.

68 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 111 και 112 των προτάσεών του, από τα ως άνω παρασχεθέντα από το αιτούν δικαστήριο στοιχεία προκύπτει ότι οι φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων, οι ενώσεις ταμείων υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους και οι ενώσεις επικουρικών ταμείων διαθέτουν διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τη σύναψη σύμβασης με νοσηλευτικά ιδρύματα και ότι τα ομόσπονδα κράτη δεν υποχρεούνται να εντάσσουν στο σύστημα υγείας τους τα ιδιωτικού δικαίου μη πανεπιστημιακά νοσηλευτικά ιδρύματα που ασκούν τις δραστηριότητές τους υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

69 Η άσκηση μιας τέτοιας διακριτικής ευχέρειας με γνώμονα τις ανάγκες που καθορίζονται από το δίκαιο της κοινωνικής ασφάλισης ενδέχεται να έχει ως συνέπεια, κατά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης παρόμοια ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ για τις παρόμοιες υπηρεσίες που παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

70 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία, καθόσον προβλέπει ότι οι υπηρεσίες περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ εάν το ίδρυμα αυτό είναι διαπιστευμένο σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις για το γενικό καθεστώς ασφάλισης υγείας λόγω της ένταξής του στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους ή λόγω της σύναψης συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια ή τα επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας, έχει ως αποτέλεσμα τα παρόμοιας φύσης ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης όσον αφορά την απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

71 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να αποσαφηνιστεί ποια είναι τα στοιχεία που μπορούν να λάβουν υπόψη οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους προκειμένου να καθοριστεί αν ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα παρέχει υπηρεσίες

νοσοκομειακής περίθαλψης υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

72 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ειδικότερα, να διευκρινιστεί αν οι επιδόσεις του νοσηλευτικού ιδρύματος σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού καθώς και οι οικονομικές επιδόσεις της διοίκησής του μπορούν να ληφθούν υπόψη προς τον σκοπό αυτό ή αν αρμόζει να πραγματοποιηθεί ανάλυση με γνώμονα τον ασθενή και να γίνει δεκτό ότι οι κοινωνικές συνθήκες είναι παρεμφερείς όταν τα έξοδα της πλειονότητας των ασθενών καλύπτονται από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης.

73 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν ορίζει επακριβώς τις πτυχές των οικείων παροχών περίθαλψης που πρέπει να συγκρίνονται προκειμένου να εκτιμάται αν οι υπηρεσίες παρέχονται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες και, κατά συνέπεια, αν υπάρχει δυνατότητα εφαρμογής της εν λόγω διάταξης (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 24).

74 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μπορούν να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία όπως ο χαρακτήρας γενικού συμφέροντος των παρεχόμενων υπηρεσιών, η κάλυψη του κόστους παροχής των υπηρεσιών αυτών από το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης ή η παροχή των υπηρεσιών αυτών υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου ενός κράτους μέλους και σε τιμές που έχουν καθοριστεί με τις συμβάσεις αυτές, καθώς και η εν μέρει κάλυψη του σχετικού κόστους από φορείς κοινωνικής ασφάλισης του εν λόγω κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψεις 69 και 70, και της 5ης Μαρτίου 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 32).

75 Όσον αφορά, πρώτον, το περιεχόμενο της έννοιας «παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες», διευκρινίζεται ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 89 των προτάσεών του, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η εν λόγω προϋπόθεση αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται από το οικείο ίδρυμα.

76 Από το γράμμα της διάταξης αυτής προκύπτει επίσης ότι, αφενός, οι συνθήκες υπό τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες εντός νοσηλευτικού ιδρύματος δεν απαιτείται να είναι πανομοιότυπες, αλλά αρκεί να είναι παρεμφερείς με αυτές υπό τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες εντός ιδρύματος δημοσίου δικαίου και, αφετέρου, οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να έχουν κοινωνικό χαρακτήρα.

77 Δεύτερον, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 86 των προτάσεών του, σκοπός της σχετικής με τις «παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες» προϋπόθεσης είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο φορολογικής απαλλαγής των υπηρεσιών που παρέχουν τα ιδιωτικά ιδρύματα όταν αυτά δεν φέρουν υποχρεώσεις κοινωνικού χαρακτήρα παρόμοιες με εκείνες τις οποίες φέρουν τα ιδρύματα δημοσίου δικαίου.

78 Τρίτον, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 57 της παρούσας απόφασης, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στη μείωση του κόστους της υγειονομικής περίθαλψης και στο να καταστήσει την παροχή τέτοιας περίθαλψης περισσότερο προσιτή για τους πολίτες, όπερ συνεπάγεται επίσης τη δυνατότητα πρόσβασης σε υπηρεσίες περίθαλψης υψηλής ποιότητας.

79 Επομένως, προκειμένου να εκτιμηθεί αν οι υπηρεσίες των ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τα ιδρύματα δημοσίου δικαίου, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να λάβει, καταρχάς, υπόψη τις προϋποθέσεις της εφαρμοστέας νομοθεσίας στις οποίες υπόκεινται τα δημοσίου δικαίου νοσηλευτικά ιδρύματα όσον αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες, προκειμένου να μειωθεί το κόστος της υγειονομικής περίθαλψης και να καταστεί περισσότερο προσιτή για τους πολίτες η παροχή υπηρεσιών περίθαλψης υψηλής ποιότητας, και οι οποίες είναι κατάλληλες και αναγκαίες προς τον σκοπό αυτό.

80 Εν συνεχεία, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 78 της παρούσας απόφασης, από τον σκοπό της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι πρέπει να συνεκτιμάται το κόστος των υπηρεσιών που παρέχονται από ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα το οποίο βαρύνει τους ασθενείς.

81 Συναφώς, όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το ζήτημα αν τα ημερήσια νοσήλια υπολογίζονται με παρόμοιο τρόπο στα ιδιωτικά και στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα μπορεί να είναι κρίσιμο. Ομοίως, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξετάσει αν οι δαπάνες για τις υπηρεσίες που παρέχουν τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα καλύπτονται από το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης ή βάσει συμβάσεων που συνήφθησαν με δημόσιες αρχές κράτους μέλους, ούτως ώστε οι δαπάνες που βαρύνουν τους ασθενείς να είναι αντίστοιχου επιπέδου με εκείνες που βαρύνουν τους ασθενείς δημοσίων ιδρυμάτων.

82 Τέλος, οι επιδόσεις του ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού καθώς και οι οικονομικές επιδόσεις της διοίκησής του μπορούν να ληφθούν υπόψη, καθόσον τα νοσηλευτικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου υπόκεινται σε παρόμοιους δείκτες διοίκησης οι οποίοι συμβάλλουν στην επίτευξη του σκοπού της μείωσης του κόστους της υγειονομικής περίθαλψης και της παροχής στους πολίτες δυνατότητας πρόσβασης σε υψηλής ποιότητας περίθαλψη, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

83 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, προκειμένου να καθοριστεί αν ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα παρέχει υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους μπορούν να λαμβάνουν υπόψη τους, προκειμένου να μειωθούν οι δαπάνες υγειονομικής περίθαλψης και να καταστεί περισσότερο προσιτή για τους πολίτες η παροχή υπηρεσιών περίθαλψης υψηλής ποιότητας, τις κανονιστικές προϋποθέσεις που έχουν εφαρμογή στις υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου, τους δείκτες επιδόσεων του ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού όπως επίσης και τις οικονομικές επιδόσεις της διοίκησής του, στον βαθμό που οι δείκτες αυτοί ισχύουν και για τα νοσηλευτικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου. Μπορεί επίσης να λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος υπολογισμού των ημερήσιων νοσηλίων καθώς και η κάλυψη, στο πλαίσιο του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης ή βάσει συμβάσεων που έχουν συναφθεί με δημόσιες αρχές, των υπηρεσιών που παρέχει το εν λόγω νοσηλευτικό ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου, ούτως ώστε το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο ασθενής να προσεγγίζει το κόστος που επιβαρύνει τον ασθενή νοσηλευτικού ιδρύματος δημοσίου δικαίου για παρόμοιες υπηρεσίες.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

1) **Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία, καθόσον προβλέπει ότι οι υπηρεσίες περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας εάν το ίδρυμα αυτό είναι διαπιστευμένο σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις για το γενικό καθεστώς ασφάλισης υγείας λόγω της ένταξής του στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους ή λόγω της σύναψης συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με τα κύρια ή τα επικουρικά ταμεία ασφάλισης υγείας, έχει ως αποτέλεσμα τα παρόμοιας φύσης ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης όσον αφορά την απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή.**

2) **Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, προκειμένου να καθοριστεί αν ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα παρέχει υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, οι αρμόδιες αρχές κράτους μέλους μπορούν να λαμβάνουν υπόψη τους, προκειμένου να μειωθούν οι δαπάνες υγειονομικής περίθαλψης και να καταστεί περισσότερο προσιτή για τους πολίτες η παροχή υπηρεσιών περίθαλψης υψηλής ποιότητας, τις κανονιστικές προϋποθέσεις που έχουν εφαρμογή στις υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου, τους δείκτες επιδόσεων αυτού του ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού όπως επίσης και τις οικονομικές επιδόσεις της διοίκησής του, στον βαθμό που οι δείκτες αυτοί ισχύουν και για τα νοσηλευτικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου. Μπορεί επίσης να λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος υπολογισμού των ημερήσιων νοσηλίων καθώς και η κάλυψη, στο πλαίσιο του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης ή βάσει συμβάσεων που έχουν συναφθεί με δημόσιες αρχές, των υπηρεσιών που παρέχει το εν λόγω νοσηλευτικό ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου, ούτως ώστε το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο ασθενής να προσεγγίζει το κόστος που επιβαρύνει τον ασθενή νοσηλευτικού ιδρύματος δημοσίου δικαίου για παρόμοιες υπηρεσίες.**

(υπογραφές)