Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 18ης Σεπτεμβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′ – Απαλλαγές – Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη – Παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων – Έλλειψη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του παρέχοντος την περίθαλψη και του ασθενούς»

Στην υπόθεση C-700/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Δεκεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Kyritz

κατά

Wolf-Henning Peters,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Toader, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen (εισηγητή) και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικά από τους T. Henze και R. Kanitz, στη συνέχεια από τον R. Kanitz,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον B.-R. Killmann και την J. Jokubauskaitė,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', 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).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Kyritz (φορολογικής αρχής του Kyritz, Γερμανία, στο εξής: φορολογική αρχή) και του Wolf-Henning Peters σχετικά με την άρνηση της εν λόγω αρχής να απαλλάξει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τις παροχές περιθάλψεως στις οποίες προέβη ο τελευταίος ως ιατρός ειδικευμένος στην κλινική χημεία και στην εργαστηριακή διαγνωστική.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

3 Η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.»

4 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας έχει ως 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,

γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται 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.

[…]»

Το γερμανικό δίκαιο

6 Το άρθρο 4 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 19ης Δεκεμβρίου 2008 (BGBl. 2008 I, σ. 2794) (στο εξής: UStG), ορίζει τα εξής:

«Από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, απαλλάσσονται:

[…]

14) a) οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της ασκήσεως του επαγγέλματος ιατρού, οδοντιάτρου, θεραπευτή, φυσιοθεραπευτή, μαίας ή άλλου παρόμοιου ιατρικού επαγγέλματος. […]

[…]

b) η παρεχόμενη από φορείς δημοσίου δικαίου νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, συμπεριλαμβανομένης της διαγνώσεως, των ιατρικών εξετάσεων, της προλήψεως, της αποκαταστάσεως, της βοήθειας στον τοκετό και της ανακουφιστικής φροντίδας, καθώς και των πράξεων που συνδέονται στενά με αυτές. Οι παροχές που διαλαμβάνονται στην πρώτη περίοδο απαλλάσσονται του φόρου και όταν παρέχονται από

[…]

bb) κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή εξετάσεων που μετέχουν στο προβλεπόμενο στο άρθρο 95 του πέμπτου βιβλίου του Sozialgesetzbuch [(κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως)] σύστημα παροχής υπηρεσιών από συμβεβλημένους ιατρούς ή εμπίπτουν στις ρυθμίσεις που προβλέπονται στο άρθρο 115 του πέμπτου βιβλίου του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως,

[…]

και από τη φύση τους συνιστούν παροχές καλυπτόμενες κατά περίπτωση από την άδεια, τη σύμβαση ή το ρυθμιστικό πλαίσιο του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Ο W.-H. Peters είναι ιατρός ειδικευμένος στην κλινική χημεία και στην εργαστηριακή διαγνωστική.

8 Κατά τα φορολογικά έτη 2009 έως 2012, ο εν λόγω ιατρός παρείχε υπηρεσίες περιθάλψεως εργαζόμενος στη LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, εταιρία ασκούσα δραστηριότητες εργαστηρίου, η οποία παρέχει υπηρεσίες εργαστηρίου προς ιατρούς που διατηρούν ιατρείο, προς κέντρα αποκαταστάσεως, υπηρεσίες δημόσιας υγείας και νοσοκομεία.

9 Ο εν λόγω ιατρός ελάμβανε από την εταιρία αυτή μηνιαία αμοιβή 6 000 ευρώ για τις εν λόγω υπηρεσίες, στις οποίες περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων, η πραγματοποίηση εξετάσεων με σκοπό την εξειδικευμένη διάγνωση εργαστηριακού ιατρού καθώς και η ιατρική υποστήριξη σε πράξεις μεταγγίσεως στο πλαίσιο συγκεκριμένων θεραπειών.

10 Ο W.-H. Peters δεν υπέβαλε δήλωση φόρου κύκλου εργασιών για τα συγκεκριμένα φορολογικά έτη, θεωρώντας ότι οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονταν από τον ως άνω φόρο δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο a, πρώτη περίοδος, του UStG.

11 Αντιθέτως, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι οι ίδιες υπηρεσίες ήταν φορολογητέες. Η αιτιολόγηση της εν λόγω αποφάσεως στηρίχθηκε στη διαπίστωση ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο a, πρώτη περίοδος, του UStG απαλλαγή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι υφίσταται σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ ιατρού και περιθαλπομένου, προϋπόθεση που δεν συντρέχει, κατά τη φορολογική αρχή, όσον αφορά τις υπηρεσίες του κλινικού χημικού και του εργαστηριακού ιατρού. Ως εκ τούτου, η εν λόγω φορολογική αρχή εξέδωσε πράξεις επιβολής φόρου κύκλου εργασιών κατ' εκτίμηση βάσει των καθαρών αμοιβών που έλαβε ο W.–H. Peters για τα συγκεκριμένα φορολογικά έτη.

12 Με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2013, η φορολογική αρχή απέρριψε τις διοικητικές ενστάσεις που υπέβαλε ο W.–H. Peters κατά των ως άνω πράξεων.

13 Ο W.-H. Peters άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του Finanzgericht Berlin-Brandenburg (φορολογικού δικαστηρίου Βερολίνου-Βραδεμβούργου, Γερμανία), το οποίο δέχθηκε την προσφυγή του και τροποποίησε τις επίδικες πράξεις επιβολής φόρου, κρίνοντας ότι για την προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο a, πρώτη περίοδος, του UStG απαλλαγή δεν απαιτείται η ύπαρξη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ ιατρού και περιθαλπομένου.

14 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

15 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι το στοιχείο της σχέσεως εμπιστοσύνης δεν είναι αποφασιστικής σημασίας για τον τόπο της παροχής, ο οποίος είναι καθοριστικός, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για τη διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112. Εξάλλου, κατά το αιτούν δικαστήριο, η ύπαρξη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ ιατρού και ασθενούς δεν συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας δραστηριότητας στο πλαίσιο παροχής ιατρικής περιθάλψεως υπό την έννοια της διατάξεως του γερμανικού δικαίου περί μεταφοράς του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ως άνω οδηγίας στην εθνική έννομη τάξη, δεδομένου ότι τέτοια σχέση εμπιστοσύνης αποτελεί απλώς μια τυπική περίπτωση εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής.

16 Στο πλαίσιο αυτό, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει η απαλλαγή των παροχών ιατρικής περιθάλψεως που πραγματοποιούνται από ιατρό ειδικευμένο στην κλινική χημεία και στην εργαστηριακή διαγνωστική υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης να εκτιμάται με βάση το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [2006/112] ή με βάση το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής;

2) Απαιτείται για την εφαρμογή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [2006/112] –σε περίπτωση κατά την οποία η τελευταία αυτή διάταξη είναι εφαρμοστέα- η ύπαρξη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ ιατρού και περιθαλπομένου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

17 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι παροχές περιθάλψεως όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρό ειδικευμένο στην κλινική χημεία και στην εργαστηριακή διαγνωστική, δύνανται να εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής.

18 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', 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), και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112, των οποίων η διατύπωση είναι, κατ' ουσίαν, πανομοιότυπη, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον ίδιο τρόπο και ότι, ως εκ τούτου, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την πρώτη από τις διατάξεις αυτές προσφέρεται ως βάση για την ερμηνεία της δεύτερης (πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 27).

19 Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, 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. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή των παροχών ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.

20 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι έννοιες της «ιατρικής περιθάλψεως», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112, και των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ως άνω οδηγίας, αφορούν αμφότερες παροχές υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, τη θεραπευτική αγωγή και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι το κριτήριο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής των δύο περιπτώσεων απαλλαγής που προβλέπονται από τις εν λόγω διατάξεις συνδέεται λιγότερο με τη φύση της υπηρεσίας και περισσότερο με τον τόπο της παροχής της εν λόγω υπηρεσίας. Πράγματι, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας αφορά υπηρεσίες που παρέχονται εντός νοσοκομείου, ενώ το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ,' της ίδιας οδηγίας αφορά υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, είτε στην οικία του παρέχοντος την υπηρεσία είτε στην οικία του ασθενούς είτε αλλού (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 22, και της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 19).

22 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά παροχές περιθάλψεως, όπερ συνεπάγεται ότι οι εν λόγω παροχές δύνανται να εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112, ή στην έννοια των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως», κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της ως άνω οδηγίας.

23 Όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας σε τέτοιες παροχές, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ένα εργαστήριο ή μια εξατομικευμένη οντότητα επιτελούσα παρόμοια λειτουργία δύνανται να αποτελούν ίδρυμα «της αυτής φύσεως» με τα «νοσηλευτικά ιδρύματα» και τα «κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως», κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Τούτου δοθέντος, προκειμένου να εκτιμηθεί αν παροχές περιθάλψεως απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β,′ της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι επιταγές της διατάξεως αυτής καθώς και άλλων σχετικών διατάξεων του τίτλου IX, κεφάλαια 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Επιπλέον, το άρθρο 133 της οδηγίας 2006/112 παρέχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να εξαρτούν τη χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας σε άλλους οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις προϋποθέσεις που μνημονεύονται στο εν λόγω άρθρο.

26 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα, ως προς το ενδεχόμενο εξετάσεως της δυνατότητας να εφαρμοστεί το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 σε παροχές όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, σε περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω δικαστήριο θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι οι παροχές αυτές δεν πληρούν το σύνολο των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας.

27 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι παροχές περιθάλψεως που ενδεχομένως δεν πληρούν όλες τις καθορισθείσες απαιτήσεις για την υπαγωγή τους στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας δεν αποκλείονται, καταρχήν, από την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της ίδιας οδηγίας.

28 Πράγματι, από το κείμενο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 ουδόλως προκύπτει ότι η διάταξη αυτή σκοπεί στον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο αφορά, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 21 της παρούσας αποφάσεως, τις παροχές περιθάλψεως που πραγματοποιούνται, εκτός των δομών που εμπίπτουν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας, στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

29 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει, όσον αφορά ιατρικές αναλύσεις που εντέλλονται οι γενικοί ιατροί, ότι δεν θα μπορούσε να τηρηθεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αν τέτοιες παροχές υπέκειντο σε καθεστώς ΦΠΑ διαφορετικό, αναλόγως του τόπου παροχής τους, καίτοι η ποιότητά τους είναι ισοδύναμη δεδομένης της εκπαιδεύσεως των ατόμων που τις παρέχουν (πρβλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 32).

30 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι παροχές περιθάλψεως όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρό ειδικευμένο στην κλινική χημεία και στην εργαστηριακή διαγνωστική, δύνανται να εμπίπτουν

στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής σε περίπτωση κατά την οποία δεν πληρούν το σύνολο των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

31 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό απαλλαγή από τον ΦΠΑ εξαρτάται από την προϋπόθεση να πραγματοποιείται η σχετική παροχή περιθάλψεως στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη.

32 Συναφώς, επισημαίνεται ότι από γραμματική ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι μια παροχή πρέπει να τυγχάνει απαλλαγής εφόσον πληροί δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, να συνιστά παροχή ιατρικής περιθάλψεως και, αφετέρου, να πραγματοποιείται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος (πρβλ. αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 27, καθώς και της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 23).

33 Επομένως, από το γράμμα της εν λόγω διατάξεως ουδόλως προκύπτει ότι αυτή απαιτεί, για να τυγχάνουν απαλλαγής οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως, να πραγματοποιούνται οι εν λόγω παροχές ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του παρέχοντος την περίθαλψη και του περιθαλπομένου.

34 Εξάλλου, η προσθήκη μιας τέτοιας προϋποθέσεως δεν δικαιολογείται υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου από την εν λόγω διάταξη σκοπού της μειώσεως του κόστους της υγειονομικής περιθάλψεως προκειμένου αυτή να καταστεί περισσότερο προσιτή στους ιδιώτες (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθόσον η εν λόγω περίθαλψη έχει επαρκές ποιοτικό επίπεδο (πρβλ. απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 και C-444/04, EU:C:2006:257, σκέψη 37), χωρίς η ύπαρξη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη να έχει, επί του σημείου αυτού, αποφασιστική σημασία.

35 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σε αντίθεση προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας εφαρμόζεται σε παροχές που πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών οργανισμών και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη, η οποία συνήθως αναπτύσσεται στο ιατρείο όπου ο παρέχων την περίθαλψη ασκεί το επάγγελμά του (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1988, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, 353/85, EU:C:1988:82, σκέψη 33, και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 35).

36 Ωστόσο, από τις ως άνω διαπιστώσεις δεν μπορεί να συναχθεί ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 εφαρμόζεται μόνο στις παροχές ιατρικής περιθάλψεως που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του παρέχοντος την περίθαλψη και του περιθαλπομένου.

37 Πράγματι, επισημαίνεται ότι οι εν λόγω διαπιστώσεις αποσκοπούσαν απλώς στο να υπογραμμισθεί η αντίθεση μεταξύ της ως άνω διατάξεως και του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β ′, της έκτης οδηγίας σε σχέση με την οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής των δύο περιπτώσεων απαλλαγής που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές.

38 Ως εκ τούτου, στη σκέψη 33 της αποφάσεως της 23ης Φεβρουαρίου 1988, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (353/85, EU:C:1988:82), ακριβώς προκειμένου να δοθεί απάντηση στο προβληθέν από το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας επιχείρημα που αντλείται από παραλληλισμό μεταξύ του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ ′, της εν λόγω οδηγίας, το Δικαστήριο τόνισε τη σημασία της σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι, εκτός από τις μικρές παραδόσεις που είναι εντελώς αναγκαίες κατά τον χρόνο της παροχής της ιατρικής περιθάλψεως, η παράδοση των φαρμάκων και των άλλων αγαθών μπορεί να διακριθεί υλικώς και οικονομικώς από την παροχή υπηρεσιών που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας.

39 Ομοίως, η ύπαρξη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη μνημονεύθηκε από το Δικαστήριο στη σκέψη 35 της αποφάσεως της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), προκειμένου να υπογραμμισθεί η αντίθεση μεταξύ των δύο περιπτώσεων απαλλαγής που προβλέπονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, της έκτης οδηγίας όσον αφορά τον τόπο στον οποίο πρέπει να παρέχονται οι υπηρεσίες, διά της παραθέσεως του πλαισίου εντός του οποίου παρέχονται γενικώς οι υπηρεσίες που προβλέπονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της εν λόγω οδηγίας.

40 Συναφώς, στη σκέψη 36 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας απαλλάσσει το σύνολο των υπηρεσιών που παρέχονται εντός νοσοκομειακού ιδρύματος, ενώ το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής απαλλάσσει τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο στην οικία του παρέχοντος την περίθαλψη όσο και στην οικία του ασθενούς ή σε κάθε άλλο τόπο.

41 Επιπλέον, καίτοι το Δικαστήριο απαρίθμησε, στη σκέψη 27 της εν λόγω αποφάσεως, τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η απαλλαγή που προβλέπεται στη διάταξη αυτή, εντούτοις, δεν μνημόνευσε, συναφώς, την ύπαρξη σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη.

42 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση να πραγματοποιείται η σχετική παροχή περιθάλψεως στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι παροχές περιθάλψεως όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρό ειδικευμένο στην κλινική χημεία και στην εργαστηριακή διαγνωστική, δύνανται να εμπίπτουν στην απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής σε περίπτωση κατά την οποία δεν πληρούν το σύνολο των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας.

2) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η προβλεπόμενη σε αυτό απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση να πραγματοποιείται η σχετική παροχή περιθάλψεως στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του παρέχοντος την περίθαλψη.

(υπογραφές)