

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO TIZZANO

της 27ης Σεπτεμβρίου 2001¹

I — Εισαγωγή

II — Νομικό πλαίσιο

A — Η κοινοτική ρύθμιση

1. Με διάταξη της 3ης Φεβρουαρίου 2000, που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 14 Απριλίου 2000, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας) υπέβαλε, σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, αριθ. 1, στοιχεία γ' και ζ', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ² στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ μιας εταιρείας που παρέχει υπηρεσίες περιθάλψεως κατ' οίκον (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, στο εξής: Kügler ή προσφεύγουσα) και του Finanzamt für Körperschaften I του Βερολίνου (φορολογική διεύθυνση, στο εξής: Finanzamt ή διοικητική αρχή). Η απάντηση που θα δώσει το Δικαστήριο θα βοηθήσει τον δικαστή του αιτούντος δικαστηρίου να κρίνει αν οι ιατρικές παροχές και η κατ' οίκον περίθαλψη που παρείχε η Kügler κατά τα έτη 1988 έως 1990 πρέπει να υποβληθούν στον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), όπως υποστηρίζει η διοικητική αρχή, ή να τύχουν, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, φοροαπαλλαγής βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων.

2. Το άρθρο 13 (που φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας»), Α, (που φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος»), παράγραφος 1, στοιχεία β', γ' και ζ', και 2, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατατέρω απαλλαγών και να αποτρέπει κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετιζών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίωση φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψης και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα·

- γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος·

[...]

- 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.

[...]

2. 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 περίπτωση [...] ζ' [...] εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσότερων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

- οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό την συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για την διατήρηση ή την 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 φόρο προστιθεμένης αξίας,

— οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας·

B — Η εθνική νομοθετική ρύθμιση

3. Το άρθρο 4, σημείο 14, πρώτο εδάφιο, του Umsatzsteuergesetz 1980 (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)³, ορίζει τα εξής⁴:

β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περίπτωση [...] ζ' [...] εάν:

«Οι πράξεις που προκύπτουν από την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού, του οδοντιάτρου, του πρακτικού θεραπευτή, του φυσιοθεραπευτή, της μαιίας ή συναφούς επαγγέλματος στον τομέα της υγείας, υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος), ή από την άσκηση του επαγγέλματος του κλινικού χημικού [...]».

— δεν είναι απαραίτητες για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

4. Αφετέρου, το σημείο 16 του ίδιου άρθρου, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην κύρια δίκη, ήτοι το διάστημα 1988-1990, προβλέπει φοροαπαλλαγή για:

— προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.»

«τις πράξεις που συνδέονται με τη λειτουργία των νοσοκομείων, διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψης και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως

3 — BGBl. 1979 I, σ. 1953.

4 — Η μετάφραση των εθνικών διατάξεων δεν είναι επίσημη.

ιατρικών ευρημάτων, καθώς και των οίκων ευγηρίας και νοσηλευτικών ιδρυμάτων για ηλικιωμένους, εάν

5. Το 1992, η εισαγωγή του άρθρου 4, σημείο 16, του USiG τροποποιήθηκε κατά τρόπον ώστε η φοροαπαλλαγή αφορά εφεξής⁵:

α) οι οργανισμοί αυτοί διοικούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή

«πράξεις που συνδέονται στενά με την αντιμετάλλευση νοσοκομείων, διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως ιατρικών ευρημάτων, καθώς και των γηροκομείων, οίκων ευγηρίας και νοσηλευτικών ιδρυμάτων για άτομα χρήζοντα περιθάλψεως, καθώς και των ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως στους ασθενείς ή στους χρήζοντες τέτοιας περιθάλψεως, όταν (...)».

β) [στην περίπτωση] των νοσοκομείων [...]

γ) στην περίπτωση των διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως ιατρικών ευρημάτων, οι υπηρεσίες που παρέχονται υπό ιατρική παρακολούθηση [...]

6. Περαιτέρω, στο άρθρο 4, σημείο 16, προστέθηκε ένα στοιχείο ε', το οποίο ορίζει τα εξής:

δ) [στην περίπτωση] των οίκων ευγηρίας και νοσηλευτικών ιδρυμάτων για ηλικιωμένους, στη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν κατά τα δύο τρίτα τουλάχιστον προς όφελος των ατόμων που αφορά το άρθρο 68, παράγραφος 1, του Bundessozialhilfegesetz (γερμανικού νόμου περί παροχών κοινωνικής αρωγής) [...].

«ε) Προκειμένου για ιδρύματα προσωρινής περιθάλψεως ατόμων χρηζόντων ιατρικής περιθάλψεως και ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως στους ασθενείς ή στους χρήζοντες ιατρικής περιθάλψεως, τις ιατρικές και φαρμακευτικές δαπάνες ανέλαβαν κατά

5 — Οι τροποποιήσεις θεπίστηκαν με τον Steueränderungsgesetz 1992 (νόμο περί τροποποιήσεως της φορολογικής νομοθεσίας, στο εξής: StAndG· BGBl. 1992 I, σ. 297, ιδίως σ. 317).

τη διάρκεια του προηγούμενου έτους εν όλω ή εν μέρει και τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων οι εκ του νόμου οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης ή κοινωνικής πρόνοιας.»

7. Προς διευκρίνιση των προπαρατεθεισών διατάξεων υπενθυμίζω άλλωστε ότι το άρθρο 4, σημείο 14 του UStG παραπέμπει στο άρθρο 18, αριθ. 1, σημείο 1, Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG)⁶ για τον ορισμό του εισοδήματος στα «ελεύθερα επαγγέλματα». Από τη νομολογία του Bundesfinanzhof προκύπτει άλλωστε ότι αυτή η παραπομπή αφορά αποκλειστικά την αξιολόγηση της φύσεως των εν λόγω δραστηριοτήτων, και όχι τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος υπό την έννοια του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών. Από αυτό συνάγεται ωστόσο ότι η εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 14 του UStG δεν επιφυλάσσεται στους επαγγελματίες, αλλά μπορεί να ζητηθεί και από μία προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία.

8. Όσον αφορά την ενδεχόμενη εξαίρεση της κατ' οίκον περιθάλψεως, ο δικαστής του αιτούντος δικαστηρίου υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με ορισμένες πρόσφατες αποφάσεις του Bundesfinanzhof, οι παροχές που συνίστανται σε *περίθαλψη με θεραπευτικό σκοπό*, καθώς και ιατρική αγωγή που έχει καταστεί αναγκαία λόγω παθολογικής καταστάσεως, που πραγματοποιείται από νοσηλευτικό προσωπικό στο πλαίσιο περιθάλψεως κατ' οίκον, θεωρείται δραστηριότητα «ανάλογη» με τις ιατρικές δραστηριότητες υπό την έννοια του άρθρου 4, σημείο 4, του UStG, και τυγχάνει επίσης της

προβλεπόμενης σ' αυτό το άρθρο φοροαπαλλαγής. Τούτο δεν συμβαίνει, αντιθέτως, με την *βασική περίθαλψη*, δραστηριότητα που συνίσταται, λόγου χάρι, στην παροχή ατομικής φροντίδας, στην προετοιμασία και παροχή των γευμάτων, καθώς και στην παροχή στους ασθενείς βοήθειας για την ένδυση και έκδυση, την έγερση και την κατάκλιση· επίσης, τούτο δεν αφορά την *οικιακή βοήθεια*, η οποία περιλαμβάνει τις αγορές, τον καθαρισμό της οικίας και των ενδυμάτων. Για τον τελευταίο τύπο περιθάλψεως κατ' οίκον, η φοροαπαλλαγή μπορεί, αντιθέτως, να προκύπτει, κατά το δικαστή του αιτούντος δικαστηρίου, βάσει του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG, όπως έχει τροποποιηθεί με τον StÄndG, αλλά μόνον από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος αυτού του νόμου, ήτοι από 1ης Ιανουαρίου 1992, διότι, για λόγους επειείκειας, η τροποποίηση δεν μπορεί να έχει αναδρομικό αποτέλεσμα.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

9. Η Kügler είναι γερμανικού δικαίου εταιρία περιορισμένης ευθύνης η οποία παρείχε, κατά τα έτη 1988 έως 1990, υπηρεσίες κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως. Σύμφωνα με το καταστατικό της, επιδιώκει αποκλειστικά φιλανθρωπικούς σκοπούς μέσω της υποστηρίξεως ατόμων, τα οποία συνεπεία της σωματικής καταστάσεώς τους εξαρτώνται από τη βοήθεια άλλων ή χρήζουν οικονομικής ενισχύσεως⁷. Η επίτευξη του καταστατικού σκοπού της προσφεύγουσας, που

7 — Άτομα που έχοιζαν οικονομικής ενισχύσεως υπό την έννοια του άρθρου 53, παράγραφος 1, σημείο 2, της Abgabeordnung του 1977 (του γερμανικού φορολογικού κώδικα· BGBl. 1976 I, α. 613, και διορθωτικό 1977, α. 269).

πιστοποιείται από το ίδιο το Finanzamt με απόφαση της 23ης Αυγούστου 1989, επιδιώκεται κυρίως με την παροχή κατ' οίκον ιατρικής περιθάλψεως, οικιακής φροντίδας και υποστηρίξεως στα μέλη της οικογένειας του ασθενούς.

10. Με διάφορες αποφάσεις που ανάγονται στο κρίσιμο διάστημα, το Finanzamt όρισε τον φόρο κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας για τα έτη 1988-1990, βάσει μειωμένου φορολογικού συντελεστή, ενώ η βάση επιβολής του φόρου υπολογίστηκε κατ' εκτίμηση. Ισχυριζόμενη ότι οι πράξεις της έπρεπε να απαλλαγούν του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 4, σημεία 14 και 16 του UStG του 1980, η Kügler υπέβαλε πρώτα ένσταση ενώπιον της ίδιας διοικητικής αρχής και κατόπιν ένδικη προσφυγή. Τόσο η ένσταση όσο και η προσφυγή απορρίφθηκαν.

11. Κατά το Finanzgericht, η Kügler δεν ασκούσε καμία από τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 4, σημείο 14, του UStG διότι, ως νομικό πρόσωπο, δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις ασκήσεως ελευθέρου επαγγέλματος. Το Finanzgericht έκρινε επίσης ότι η Kügler δεν πραγματοποιούσε πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου ούτε βάσει του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG διότι, αφενός, δεν εκμεταλλευόταν ίδρυμα παροχής ιατρικής περιθάλψεως [βλ. άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο c, του UStG] και, αφετέρου, διότι η φοροαπαλλαγή των πράξεων των ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας σε ασθενείς και σε χρήζοντες ιατρικής περιθάλψεως περιελήφθη στον UStG για πρώτη φορά το 1992 [βλ. άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο e, του UStG, όπως έχει τροποποιηθεί].

12. Κατά το Finanzgericht, δεν μπορεί να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα ούτε σύμφωνα με την έκτη οδηγία, ιδίως το άρθρο της 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ' και ζ'. Πράγματι, όχι μόνον το στοιχείο γ' αυτών των διατάξεων απαιτεί την ιδιότητα του φυσικού προσώπου ως προϋπόθεση για την άσκηση ιατρικών ή παραϊατρικών επαγγελμάτων, αλλ' επίσης η προσφεύγουσα δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι τυγχάνει φοροαπαλλαγής ως οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα υπό την έννοια του στοιχείου ζ', εφόσον οι οργανισμοί παροχής κατ' οίκον περιθάλψεως αναγνωρίστηκαν ως τέτοιοι μόλις το 1992, με την προπαρατεθείσα τροποποίηση του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG με τον StAndG.

13. Στη συνέχεια, η Kügler άσκησε αναίρεση (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof, επικαλούμενη παράβαση του άρθρου 4, σημεία 14 και 16 του UStG 1980 και του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, σημείο γ' και ζ', της έκτης οδηγίας.

14. Στη διάταξη του περί προδικαστικής παραπομπής, το Bundesfinanzhof διερωτάται, κατ' αρχάς ως προς την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας για τις υπηρεσίες που παρέχει νομικό πρόσωπο. Διευκρινίζει ότι αμφιβολίες γεννώνται λόγω της αποφάσεως Gregg⁸, στην οποία το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων παρατηρεί ότι «οι περισσότερες φοροαπαλλαγές που προκύπτουν [από το άρθρο 13, Α, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ] προσδιορίζουν

8 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947).

τους οικονομικούς φορείς που μπορούν να πραγματοποιούν τις παροχές που απαλλάσσονται από τον φόρο» (σκέψη 13) και ότι «ο όρος “οργανισμός” χρησιμοποιείται σε ορισμένες διατάξεις ενώ σε άλλες η οικεία δραστηριότητα περιγράφεται με δηλωτικό επαγγέλματος, [...], όπως λόγου χάριν τα ιατρικά και τα παραϊατρικά επαγγέλματα (στοιχείο γ')» [...)]» (σκέψη 14). Στην ίδια απόφαση, άλλωστε, το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι «η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμποδίζει [...] η δυνατότητα επικλήσεως του ευεργετήματος της απαλλαγής (που μνημονεύεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β', και ζ') να εξαρτάται από τη νομική μορφή υπό την οποία ασκεί τη δραστηριότητά του ο υποκείμενος στον φόρο» (σκέψη 20).

15. Δεύτερον, δεδομένων των διαφορετικών μορφών παροχής υπηρεσιών εκ μέρους της Kügler, ο δικαστής του αιτούντος δικαστηρίου διερωτάται αν εκτός από τις άλλες ιατρικές θεραπείες, η παροχή βασικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας μπορούν να τυγχάνουν επίσης της φοροαπαλλαγής του στοιχείου γ', τουλάχιστον όσον αφορά τις παροχές με θεραπευτικό σκοπό. Συναφώς, το Bundesfinanzhof υπενθυμίζει μια απόφαση του Δικαστηρίου η οποία, κατά τη γνώμη του, μπορεί να αποκλείει από την εν λόγω εξαίρεση όλες τις παροχές με θεραπευτικό σκοπό. Στην απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου⁹, το Δικαστήριο έκρινε ότι «οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων» αποτελούν «παροχές που πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών οργανισμών και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης

μεταξύ του πελάτη και του παρέχοντος την περίθαλψη, η οποία συνήθως απαντά στο ιατρείο όπου ο παρέχων την περίθαλψη ασκεί το επάγγελμά του» (σκέψη 33).

16. Τέλος, σε περίπτωση που στην εξαίρεση του στοιχείου γ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν υπάγονται όλες οι παροχές της προσφεύγουσας, το Bundesfinanzhof διερωτάται αν εν προκειμένω έχει ενδεχομένως εφαρμογή το στοιχείο ζ', της εν λόγω διατάξεως. Σε αυτή την περίπτωση, ωστόσο, διερωτάται αν η προσφεύγουσα μπορεί να την επικαλεστεί, δεδομένου ότι μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο μετά το διάστημα κατά το οποίο εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Finanzamt. Ωστόσο, εφόσον, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, «οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται τις διατάξεις της οδηγίας οι οποίες, από πλευράς περιεχομένου, εμφανίζονται ως απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκετά ακριβείς, έναντι οποιασδήποτε εθνικής νομοθετικής διατάξεως που είναι ενδεχομένως ασυμβίβαστη με την οδηγία αυτή»¹⁰, το Bundesfinanzhof διερωτάται αν τούτο ισχύει εν προκειμένω.

17. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να υποβάλει

9 — Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85 (Συλλογή 1988, σ. 817).

10 — Απόφαση της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche (Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 17).

στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

IV — Νομική ανάλυση

A — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

«1) Ισχύει η φορολογική απαλλαγή κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ μόνο στην περίπτωση της παροχής ιατρικής περιθάλψεως από ένα “μεμονωμένο άτομο” ή είναι η απαλλαγή αυτή ανεξάρτητη από τη νομική μορφή της επιχειρήσεως ή του επιχειρηματία που παρέχει την περίθαλψη;

2. Σε περίπτωση που η φορολογική απαλλαγή ισχύει και για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες: Περιλαμβάνει η απαλλαγή εν όλω ή εν μέρει και τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί μια κεφαλαιουχική εταιρία από πράξεις κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως (παροχή ιατρικής περιθάλψεως, βασικής ατομικής φροντίδας και οικιακής βοήθειας), στις οποίες προβαίνει ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό;

3. Εμπίπτουν οι ανωτέρω αναφερόμενες παροχές στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και μπορεί ένας φορολογούμενος να επικαλεστεί αυτή τη διάταξη;»

1. Ισχυρισμοί των διαδίκων

18. Όλοι οι μετέχοντες στην παρούσα διαδικασία πλην του Finanzamt πρότειναν να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι η φοροαπαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή του παρέχοντος τις υπηρεσίες και ότι επομένως ουδεμία σημασία έχει αν πρόκειται για φυσικό ή για νομικό πρόσωπο.

19. Υπέρ αυτής της απόψεως συνηγορούν κυρίως τα άρθρα 2 και 4 της έκτης οδηγίας¹¹: το πρώτο διότι διευκρινίζει ότι στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, και όχι τα υποκείμενα που ασκούν αυτές τις δραστηριότητες· το δεύτερο διότι επιβεβαι-

11 — Υπό την έννοια του άρθρου 2, στον τίτλο II, που φέρει τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», της έκτης οδηγίας «στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαγωγής αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκείμενου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·
2. οι εισαγόμενα αγαθά».

Το άρθρο 4, αρθ. 1, του τίτλου IV, που φέρει τίτλο «Υποκείμενοι στον φόρο», προβλέπει, αντιθέτως, ότι «θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής».

ώνει ότι η υποβολή στον ΦΠΑ δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο, καθόσον διευκρινίζει ότι, για τον σκοπό της οδηγίας, «υποκείμενος στον φόρο θεωρείται οιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο μία [...] οικονομική δραστηριότητα [...], ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής».

20. Δεύτερον, υπογραμμίζεται, αφενός, ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', τονίζει μάλλον τον τύπο ή τη μορφή των εν λόγω δραστηριοτήτων, ήτοι «των ιατρικών υπηρεσιών», παρά τη νομική μορφή των προσώπων που τις παρέχουν· αφετέρου, ότι ο ορισμός των επαγγελματιών κατηγοριών που μπορούν να ασκούν αυτές τις δραστηριότητες χρησιμεύει μόνο στον ορισμό των παροχών¹². Αφετέρου, μόνον τα φυσικά πρόσωπα μπορούν να ασκούν δραστηριότητα για λογαριασμό νομικών προσώπων και, ως εκ τούτου, αν τα πρώτα κατέχουν τα αναγκαία προσόντα και ενεργούν στο πλαίσιο ασκήσεως της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, τα δεύτερα μπορούν επίσης, μέσω αυτών, να ασκούν οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε φόρο υπό την έννοια του στοιχείου γ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

21. Γενικότερα, άλλωστε, γίνεται παραπομπή στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διέπει την έκτη οδηγία και που απαγορεύει οι επιχειρηματίες που ασκούν όμοιες δραστηριότητες να υπόκεινται σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας¹³. Αυτή η αρχή θα παραβιαζόταν αν η εν λόγω εξαίρεση εξαρτώταν από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο που ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα. Το ίδιο το Δικαστήριο, στην προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, βραίσιστηκε στην εν λόγω αρχή (σημείο 29) σε περίπτωση εφαρμογής σε φυσικά πρόσωπα διατάξεων που αφορούσαν «οργανισμούς» και «ιδρύματα». Έτσι, αναγνώρισε ότι η διατύπωση των στοιχείων β' και ζ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μπορούσε να ερμηνευθεί διαφορετικά και ότι «οι όροι με τους οποίους περιγράφονται οι εξαιρέσεις του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να τύχουν στενής ερμηνείας, δεδομένου ότι συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο» (σκέψη 12). Ωστόσο, συνεχίζει το Δικαστήριο, «από το γεγονός ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περιέχει διαφορετικούς χαρακτηρισμούς των επαγγελματιών τους οποίους μνημονεύει μπορεί να συναχθεί ότι, στις μεν περιπτώσεις όπου η διάταξη αυτή μνημονεύει ρητά πράξη συντελούμενη από “οργανισμό” και “ίδρυμα” (βλ. στοιχεία β' και ζ'), στις άλλες περιπτώσεις μπορούν να τύχουν του ευεργετήματος αυτού και φυσικά πρόσωπα» (σκέψη 15). Ωστόσο, διευκρινίζει το Δικαστήριο, «οι όροι “οργανισμός” και “ίδρυμα” είναι κατ' αρχήν αρκετά ευρείς ώστε να περιλαμβάνουν και τα φυσικά πρόσωπα»· χρησιμοποιώντας αυτούς τους όρους, «ο κοινοτικός νομοθέτης δεν είχε την

12 – Για μια παρόμοια προσέγγιση της ερμηνείας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, γίνεται παραπομπή στην απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1997, C-145/96, Von Hoffmann (Συλλογή 1997, σ. I-4857), στην οποία το Δικαστήριο παρατήρησε ότι αυτή η διάταξη «δεν αναφέρεται σε επαγγέλματα όπως είναι το επάγγελμα του δικηγόρου, του λογιστή ή του μηχανικού, αλλά σε υπηρεσίες. Ο κοινοτικός νομοθέτης χρησιμοποίησε τα επαγγέλματα που παρατίθενται στη διάταξη αυτή ως μέσον οριοθέτησης των κατηγοριών υπηρεσιών που εμπίπτουν στη διάταξη αυτή» (σκέψη 15).

13 – Βλ. την τέταρτη και την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας και την απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer (Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 27, με συμπληρωματικές παραπομπές).

πρόθεση να περιορίσει το ευεργέτημα των σκοπομένων στην εν λόγω διάταξη απαλλαγών μόνο στις συντελούμενες από νομικά πρόσωπα πράξεις, αλλά θέλησε να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής των απαλλαγών αυτών και στις συντελούμενες από φυσικά πρόσωπα πράξεις» (σκέψη 17)¹⁴.

22. Τέλος, υπογραμμίζεται ότι η φοροαπαλλαγή των ιατρικών υπηρεσιών ανεξαρτήτως της νομικής μορφής του παρέχοντος αυτές δικαιολογείται βάσει της ίδιας της *ratio* αυτής της απαλλαγής, που αποσκοπεί στη μείωση των ιατρικών δαπανών και στην προώθηση, συνεπώς, της προστασίας της υγείας¹⁵.

23. Αντιθέτως, το Finanzamt υποστηρίζει ότι η άποψη κατά την οποία η φοροαπαλλαγή επιφυλάσσεται μόνο στα φυσικά πρόσωπα είναι η πλέον σύμφωνη με τη νομολογία του Δικαστηρίου και με το γράμμα των εν λόγω διατάξεων. Τούτο υπενθυμίζει, κατ' αρχάς, ότι «κατά πάγια νομολογία [του Δικαστηρίου], οι εξαιρέσεις του άρθρου 13, της έκτης οδηγίας συνιστούν αυτόνομες έννοιες του κοινοτικού δικαίου [...] ακόμη και με αναφορά στις ειδικές προϋποθέσεις που επιβάλλονται προκειμένου για τη φοροαπαλλαγή και, ιδίως, τις αφορώσες την ιδιότητα ή την ταυτότητα του επιχειρηματία που

παρέχει υπηρεσίες οι οποίες τυγχάνουν φοροαπαλλαγής»¹⁶ και ότι «οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 13 [...] πρέπει να ερμηνεύονται στενά»¹⁷.

24. Αφετέρου, συνεχίζει το Finanzamt, το γράμμα της εν λόγω διατάξεως εγείρει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του και δεν μπορεί να αφορά δραστηριότητες που ασκούνται από φυσικά πρόσωπα. Το ίδιο το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας τις απαλλαγές του άρθρου 13, Α, αριθ. 1, τόνισε ότι μεταξύ των διαφόρων απαλλαγών που προβλέπονται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ορισμένες αναφέρονται ρητώς στην έννοια του «οργανισμού», ενώ όσον αφορά άλλες απαλλαγές η συγκεκριμένη δραστηριότητα προσδιορίζεται βάσει ενδείξεων επαγγελματικών ομάδων, όπως τα παραϊατρικά και ιατρικά επαγγέλματα, στο στοιχείο γ', που αφορά προφανώς φυσικά πρόσωπα. Είναι σαφές, επομένως, ότι μία κεφαλαιουχική εταιρία μπορεί να επικαλεστεί μόνον τη φοροαπαλλαγή που αφορά την έννοια του «οργανισμού»¹⁸. Το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε, στο πλαίσιο της απόφασης Gregg, ότι οι απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και ζ', έχουν εφαρμογή στα φυσικά πρόσωπα δεν επιτρέπει την εφαρμογή της ίδιας ή της αντίστροφης συλλογιστικής στην παρούσα

14 — Εν συνέχεια, στην απόφαση SDC (απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, C-295, Συλλογή 1997, σ. I-3017), το Δικαστήριο διευκρίνισε περαιτέρω ότι «όσον αφορά ειδικότερα τη νομική μορφή της εταιρίας η οποία παρέχει τις υπηρεσίες ή προς την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες [...], το Δικαστήριο κρίνει ότι, εφόσον τα στοιχεία που αφορούν τα πρόσωπα δεν είναι ουσιώδη για τον προσδιορισμό του αν η επίμαχη υπηρεσία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημεία 3 και 5, είναι κατά μείζονα λόγο αδιάφορο το τι είδους νομικού προσώπου αποτελούν οι εμπλεκόμενοι επιχειρηματίες» (σκέψη 35).

15 — Υπενθυμίζω, υπό αυτή την έννοια, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Saggio στην υπόθεση C-384/98 (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, D., Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψη 16).

16 — Απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 18): γίνεται επίσης παραπομπή στην απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, απόφαση 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 11).

17 — Απόφαση Stichting Uitvoering Financiële Acties, σκέψη 13.

18 — Απόφαση Bulthuis-Griffioen, σκέψη 20.

υπόθεση και, κατά συνέπεια, στην επέκταση της εξαιρέσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', στο σύνολο των κεφαλαιουχικών εταιριών.

25. Τέλος, σε περίπτωση που, παρά ταύτα, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι διατάξεις έχουν εφαρμογή και στα νομικά πρόσωπα, το Finanzamt υποστηρίζει ότι τόσο οι εταίροι όσο και οι διαχειριστές των κεφαλαιουχικών εταιριών πρέπει να έχουν τα αναγκαία προβλεπόμενα προσόντα για την άσκηση ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών (τα οποία, στη συγκεκριμένη περίπτωση, απουσιάζουν εξ αρχής από τη διαχειρίστρια της προσφεύγουσας). Μόνον αυτό το συμπέρασμα, το οποίο επιπλέον ενισχύεται από το γράμμα της διατάξεως, επιτρέπει τη φοροαπαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως της νομικής μορφής του επιχειρηματία.

2. Αξιολόγηση

26. Νομίζω ότι η πρώτη από τις προεκτεθείσες απόψεις είναι προτιμότερη και δεν έχω τίποτα ή σχεδόν τίποτα να προσθέσω στους ισχυρισμούς του Finanzamt παρά μόνον για να αντικρούσω ορισμένες ενστάσεις.

27. Κατ' αρχάς, θέλω από την πλευρά μου να υπενθυμίσω ότι «οι απαλλαγές αποτελούν

αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την οδηγία»¹⁹. Ωστόσο, εκτιμώ ότι πρέπει να το πράξω για λόγους αντίθετους από εκείνους που επικαλείται το Finanzamt, ήτοι για να υπενθυμίσω ότι τα άρθρα 2 και 4 της έκτης οδηγίας, που ορίζουν το υποκειμενικό και αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής, ουδεμία μεία κάνουν της νομικής μορφής του υποκειμένου στον φόρο που ασκεί την υποκειμένη στον φόρο οικονομική δραστηριότητα. Αφετέρου, ούτε η επέκταση της φοροαπαλλαγής στις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχουν νομικά πρόσωπα αντίκειται στην αρχή της στενής ερμηνείας του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας, διότι η φοροαπαλλαγή εξακολουθεί να εφαρμόζεται μόνον στις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχει ειδικευμένο προσωπικό και ως εκ τούτου δεν αφορά την εφαρμογή της διατάξεως σε περιπτώσεις άλλες από εκείνες που μνημονεύει. Η αντίθετη άποψη θεωρεί δεδομένο τον ισχυρισμό που πρέπει να αποδειχθεί.

28. Επιπλέον, και ανεξάρτητα από το συμβατό με τον σκοπό της μείωσης των ιατρικών δαπανών, το οποίο υπογραμμίστηκε, η προτεινόμενη λύση μου φαίνεται επίσης περισσότερο σύμφωνη με την προπαρατεθείσα αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Πράγματι, τούτη καταλήγει στην ίση μεταχείριση όλων των επιχειρηματιών που ασκούν μία τέτοια δραστηριότητα, αποφεύγοντας να επηρεάσει την επιλογή της νομικής μορφής που οι επιχειρηματίες επιθυμούν να

19 – Βλ. π.χ. απόφαση SDC (συνήχη 21, με περαιτέρω παραπομπές).

επιλέξουν για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους και τους όρους του ανταγωνισμού που θα μπορούσαν να προκύπτουν από τέτοιες επιλογές²⁰.

29. Ωστόσο, το γράμμα της διατάξεως συνηγείται υπέρ της ερμηνείας που δίνει το Finanzamt. Πράγματι, όπως ορθώς παρατήρησαν οι υποστηρικτές της αντίθετης απόψεως, το γράμμα του στοιχείου γ' ουδόλως απαιτεί οι ιατρικές παροχές να πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο υπό ορισμένη νομική μορφή. Πράγματι, προκειμένου αυτές οι παροχές να απαλλάσσονται του φόρου, αρκεί να πληρούνται δύο προϋποθέσεις που αφορούν τη νομική μορφή του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο: να πρόκειται, πράγματι, για «ιατρικές υπηρεσίες» και να παρέχονται από πρόσωπα με τα αναγκαία επαγγελματικά προσόντα²¹. Και στο πλαίσιο μιας συλλογιστικής παρόμοιας με εκείνη στην υπόθεση Gregg, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι φοροαπαλλαγές που αφορούν «οργανισμούς» ή «ιδρύματα» εφαρμόζονται στις δραστηριότητες που ασκούν *φυσικά πρόσωπα* εφόσον τις προϋποθέσεις «της υπάρξεως εξατομικευμένης οντότητας εκπληρούσας συγκεκριμένη λειτουργία [...] συγκεντρώνουν [...] όχι μόνον τα

νομικά πρόσωπα, αλλά και ένα ή πλείονα φυσικά πρόσωπα τα οποία εκμεταλλεύονται επιχείρηση» (σκέψη 18).

30. Παρατηρώ, επιπλέον, ότι ούτε η νομολογία που επικαλείται το Finanzamt δικαιολογεί τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει. Πράγματι, στη σκέψη 20 της αποφάσεως Bulthuis-Griffioen, το Δικαστήριο δεν έκρινε, όπως ισχυρίζεται η εν λόγω διοικητική αρχή, ότι οι φοροαπαλλαγές του άρθρου 13, που δεν κάνουν μνεία του όρου «οργανισμός» και χρησιμοποιούν δηλωτικά επαγγέλματος έχουν εφαρμογή *μόνον* στα φυσικά πρόσωπα. Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε ακριβώς το αντίθετο: ήτοι ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις τη φοροαπαλλαγή «μπορούν να επικαλεστούν και φυσικά πρόσωπα» (η υπογράμμιση δική μου). Τούτο σημαίνει ότι, ακόμη και όταν υφίστανται «δηλωτικά επαγγέλματος που παραπέμπουν στο άτομο»²², η φοροαπαλλαγή μπορεί να ζητείται και για τις δραστηριότητες που παρέχει επιχειρηματίας που ενεργεί υπό μορφή νομικού προσώπου²³.

31. Όσον αφορά, τέλος, τον ισχυρισμό του Finanzamt κατά τον οποίο, αν και το Δικαστήριο ακολουθεί την άποψή μου, η φοροαπαλλαγή μπορεί να χορηγείται, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι και οι εταίροι και οι

20 — Βλ., υπό αυτή την έννοια, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Κοσμά στην προπαρατεθείσα απόφαση Gregg (σημείο 28).

21 — Υπενθυμίζω ότι, όσον αφορά την εξαίρεση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας που ανατίθεται περιέχει ενδείξεις όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που ασκούν την απαλλασσόμενη δραστηριότητα, ο γενικός εισαγγελέας Κοσμάς παρατήρησε ότι «από τη γενική οικονομία του συστήματος των φοροαπαλλαγών φαίνεται καθαρά ότι λόγος υπάρξεως της χρήσιμης εξαίρεσης από τον φόρο είναι το είδος και οι συνθήκες παροχής της συγκεκριμένης δραστηριότητας, στοιχεία τα οποία είναι ανεξάρτητα από τη νομική προσωπικότητα του φορέα της» (απόφαση Gregg, σκέψη 26).

22 — Απόφαση Gregg, σκέψη 14.

23 — Θυμίζω, ωστόσο, ότι στην απόφαση Gregg, όπως υπογράμμισα ανωτέρω (σημείο 21), το Δικαστήριο ορθώς αναγνώρισε ότι ακόμα και στις περιπτώσεις που γίνεται λόγος για «οργανισμούς» ή «ιδρύματα» η φοροαπαλλαγή δεν περιορίζεται στις πράξεις των νομικών προσώπων (σκέψη 17).

διαχειριστές της επιχειρήσεως κατέχουν τα αναγκαία επαγγελματικά προσόντα, μου φαίνεται ότι ούτε το κείμενο της οδηγίας ούτε η ratio της εξαιρέσεως δικαιολογούν την επιβολή αυτής της προϋποθέσεως. Πράγματι, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', απαιτεί μόνον οι ιατρικές παροχές τις οποίες αφορά να πραγματοποιούνται κατά την άσκηση των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων και επομένως από πρόσωπα εξουσιοδοτημένα να τις ασκούν.

ας) με τη βοήθεια ειδικευμένου νοσηλευτικού προσωπικού. Στην ουσία, ο δικαστής του αιτούντος δικαστηρίου ζητεί να διευκρινιστεί το περιεχόμενο της έννοιας «ιατρικές υπηρεσίες» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'.

1. Ισχυρισμοί των διαδίκων

32. Συμπερασματικά, είμαι της άποψης ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εξαίρεση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας είναι ανεξάρτητη της νομικής μορφής του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις ιατρικές υπηρεσίες.

34. Με εξαίρεση την προσφεύγουσα, όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις συναφώς (το Finanzamt, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή) πρεσβεύουν ότι η φοροαπαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', καλύπτει αποκλειστικά την περίθαλψη με θεραπευτικό σκοπό, ήτοι που συνδέεται με την πρόληψη, τη διάγνωση ή την ίση μιας παθολογικής καταστάσεως, και όχι και τις άλλες δραστηριότητες που ασκεί η προσφεύγουσα (οικιακή βοήθεια), που δεν συμβάλλουν, αυτές καθαυτές, στην ίση του ασθενούς διότι δεν έχουν απ' ευθείας θεραπευτικό σκοπό.

B — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

33. Σε περίπτωση που στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα δοθεί, όπως πρότευνα, η απάντηση ότι η φοροαπαλλαγή εφαρμόζεται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, το Bundesfinanzhof ερωτά, με το δεύτερο ερώτημα, αν η απαλλαγή περιλαμβάνει εν όλω ή εν μέρει και τις πράξεις μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας που συνίστανται στην παροχή κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως (παροχή ιατρικής περιθάλψεως, και οικιακής βοήθει-

35. Αφού υπενθύμισαν, ιδίως, την αρχή κατά την οποία η απαλλαγή που αφορά το άρθρο 13, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται στενά, οι υποστηρικτές αυτής της απόψεως υπογράμμισαν ότι μόνον οι παροχές ιατρικών υπηρεσιών συνδέονται στενά με τις δραστηριότητες που απο-

σκοπούν στην προστασία της υγείας και στην ίαση του ασθενούς²⁴. Οι δραστηριότητες γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας, αντιθέτως, δεν έχουν, αυτές καθ'αυτές, θεραπευτικό σκοπό και παρέχονται, κατά κανόνα, από πρόσωπα που δεν ασκούν ιατρικά ή παραϊατρικά επάγγελμα, το οποίο απαιτεί η οδηγία. Παρά το γεγονός ότι παρέχονται από ειδικευμένο προσωπικό, το τελευταίο δεν έχει άμεση σχέση με την ιατρική· επομένως, δεν μπορούν να τυγχάνουν φοροαπαλλαγής, επίσης διότι στην αντίθετη περίπτωση διαφορετικές δραστηριότητες (ήτοι παροχές ιατρικών και μη ιατρικών υπηρεσιών) θα υφίσταντο όμοια φορολογική μεταχείριση.

36. Υπό την έννοια της φοροαπαλλαγής του στοιχείου γ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, τονίζεται, αντιθέτως, το γεγονός ότι οι παροχές ιατρικών υπηρεσιών πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακού ιδρύματος, διότι οι παροχές ιατρικών υπηρεσιών εντός νοσοκομειακού ιδρύματος καλύπτονται από το στοιχείο β' αυτής της διατάξεως. Ωστόσο, δεν είναι αναγκαίο αυτές να παρέχονται στο ιατρείο του φορέα παροχής υπηρεσιών· πράγματι, το Δικαστήριο περιέγραψε, στο πλαίσιο της υποθέσεως Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, τις παροχές που αφορά το στοιχείο γ', ως παροχές ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται «στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πελάτη και του παρέχοντος την περίθαλψη, σχέση η οποία συνήθως πραγματοποιείται στο ιδιωτικό ιατρείο του παρέχοντος

την περίθαλψη» (σκέψη 33· η υπογράμμιση δική μου), η διάταξη προφανώς δεν αποσκοπεί στον περιορισμό της φοροαπαλλαγής μόνον στις παροχές ιατρικών υπηρεσιών σε αυτό το πλαίσιο.

37. Ωστόσο, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η γενική ιατρική περίθαλψη και οικιακή βοήθεια επίσης δεν μπορούν να τύχουν φοροαπαλλαγής διότι είναι προφανώς παρεπόμενες της θεραπείας. Πράγματι, σε αντίθεση με το στοιχείο β' της εν λόγω διατάξεως, το στοιχείο γ' δεν προσθέτει ότι, εκτός από όλες τις θεραπείες που παρέχονται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, απαλλάσσονται του φόρου «οι πράξεις που συνδέονται στενά με αυτές». Αφετέρου, ακόμη και αν βάσει του στοιχείου γ' απαλλάσσονται κατ' αρχήν και οι παρεπόμενες δραστηριότητες, τέτοιες δεν μπορούν να θεωρηθούν, λόγω της φύσεώς τους και της φροντίδας που απαιτούν, οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη γενική ιατρική περίθαλψη και την οικιακή βοήθεια.

38. Διαφορετική λύση επιβάλλεται, κατά την άποψη της Επιτροπής, μόνον κατά το μέτρο που αυτές οι δραστηριότητες συνδέονται αναπόσπαστα με την παροχή των κύριων ιατρικών υπηρεσιών. Πράγματι, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, όσον αφορά την ενδεχόμενη φοροαπαλλαγή υπό την έννοια του στοιχείου γ' της παροχής ορισμένων αγαθών συνδεομένων με την άσκηση ιατρι-

24 — Βλ. συναφώς και τις προπαρατεθείσες προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Saggio στην υπόθεση D., στις οποίες εξέφρασε παρόμοια άποψη (σημείο 16).

κών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, ότι «το στοιχείο γ' αναφέρεται μόνο στις παροχές ιατρικής περιθάλψεως [...], αποκλείοντας την παράδοση των αγαθών, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της οδηγίας, με την επιφύλαξη των παραδόσεων αγαθών σε μικρές ποσότητες, τα οποία συνδέονται αναπόσπαστα με την παροχή» (σκέψη 35). Από αυτό, και βασιζόμενη στην έννοια της «αποκλειστικής παροχής» που έχει παλαιότερα διευκρινιστεί από το Δικαστήριο²⁵, η Επιτροπή συνάγει ότι η φοροαπαλλαγή μπορεί να εκτείνεται σε αυτές τις παροχές οι οποίες, παρά το γεγονός ότι έχουν τη φύση «ιατρικών υπηρεσιών», χαρακτηρίζονται ως αναπόσπαστα στοιχεία μιας ειδικής ιατρικής θεραπείας.

39. Αντίθετη είναι η άποψη της Kügler. Αν κατανόησα ορθώς τους όχι πάντοτε σαφείς ισχυρισμούς της, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την κρίση του δικαστή του αιτούντος δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω, σημείο 8) και υποστηρίζει, αντιθέτως, με παραπομπές στο ιστορικό γενέσεως της κρίσιμης εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως και μία σειρά συγκεκριμένων παραδειγμάτων, αφενός, ότι στη γερμανική έννομη τάξη δεν είναι σαφές αν οι δραστηριότητες που σχετίζονται άμεσα με τη γενική ιατρική περιθάλψη και την οικιακή βοήθεια πρέπει να αποκλείονται από τη φοροαπαλλαγή του στοιχείου γ', και, αφετέρου, ότι εν πάση περιπτώσει, δεν είναι εύκολο να γίνει διάκριση μεταξύ της ιατρικής θεραπείας και άλλου τύπου γενικής περι-

θάλψεως που παρέχεται κατ' οίκον από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό. Από την εν λόγω διάταξη του κοινοτικού δικαίου επίσης δεν μπορούν να συναχθούν στοιχεία που οδηγούν σε ένα αναμφισβήτητο συμπέρασμα. Επιπλέον, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, οι φοροαπαλλαγές των στοιχείων γ' και ζ' συνιστούν ενιαίο σύνολο, τα στοιχεία του οποίου συμπληρώνονται και πρέπει να εφαρμόζονται από κοινού. Επομένως, επιβάλλεται να καλύπτονται τα ενδεχόμενα κενά που ενδεχομένως απαντούν στο σύστημα φοροαπαλλαγών της έκτης οδηγίας όσον αφορά τις εν λόγω δραστηριότητες, ευνοώντας την προστασία του γενικού συμφέροντος το οποίο αποσκοπούν να διασφαλίσουν τα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης και κοινωνικής πρόνοιας. Επομένως, κατά την Kügler, η φοροαπαλλαγή του στοιχείου γ' καλύπτει επίσης τις δραστηριότητες γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας, εφόσον παρέχονται από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό, ενώ η περιθάλψη που προβλέπεται στο στοιχείο ζ' αφορά όλες τις δραστηριότητες παροχής περιθάλψεως κατ' οίκον, ακόμη και εκείνες που γίνονται με θεραπευτικό σκοπό, ανεξαρτήτως της παροχής τους από ειδικευμένο προσωπικό.

2. Αξιολόγηση

40. Υπενθυμίζω, κατ' αρχάς, ότι προκειμένου να τυγχάνουν φοροαπαλλαγής, οι παροχές ιατρικών υπηρεσιών που αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', πρέπει να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων. Μολονότι, ωστόσο, η έννοια «ιατρικές παροχές» είναι, ούτως ειπείν,

25 – Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973), όπου κρίθηκε ότι «πρόκειται περί ενιαίας παροχής νυκτιών οσάκις ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες υπόκεινται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή. Μία παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφαιρετικής οσπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες» (σκέψη 30, με περαιτέρω παραπομπές).

έννοια του κοινοτικού δικαίου, ο ορισμός των εν λόγω επαγγελματιών αφήνεται, αντιθέτως, στην εκτίμηση του εθνικού νομοθέτη, δεδομένου ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αναθέτει ρητώς αυτό το καθήκον στα κράτη μέλη.

41. Πέραν τούτου, τονίζω ότι ο όρος «ιατρικές παροχές» πρέπει να διευκρινιστεί υπό το διπλό πρίσμα του τόπου στον οποίο αυτές παρέχονται προκειμένου να τυγχάνουν φοροαπαλλαγής και του είδους των παροχών που εμπίπτουν, πράγματι, στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.

42. Ως προς το πρώτο σημείο, όπως υπογραμμίζουν και οι άλλοι διάδικοι, το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν περιέχει διευκρίνιση. Όπως είδαμε, ωστόσο, το στοιχείο β' του ίδιου άρθρου ορίζει τη φοροαπαλλαγή των υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός νοσοκομείου καθώς και στα ιατρικά διαγνωστικά κέντρα και στα λοιπά συναφώς αναγνωρισμένα ιδρύματα. Δεδομένου ότι με αυτά τα δύο στοιχεία της εν λόγω διατάξεως η οδηγία αποσκοπεί στη θέσπιση συστήματος φοροαπαλλαγής των ιατρικών παροχών υπό στενή έννοια και ότι το στοιχείο β' απαλλάσσει του φόρου όλες τις παροχές που πραγματοποιούνται εντός νοσοκομείου υπό τη στενή έννοια, πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το στοιχείο γ' αποσκοπεί στη φοροαπαλλαγή των ιατρικών υπηρεσιών που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο στα προσωπικά ιατρεία των παρεχόντων τις υπηρεσίες

καθώς και στον οίκο του ασθενούς ή αλλού²⁶.

43. Αντιθέτως, όσον αφορά την εξατομίκευση του είδους θεραπείας που μπορεί να περιέχεται στην έννοια των ιατρικών παροχών του στοιχείου γ', μου φαίνεται ιδιαίτερω κρίσιμη η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση D. Πράγματι, σε αυτήν, το Δικαστήριο παρατηρεί ότι από την ανάλυση όλων των διαφορετικών γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, προκύπτει ότι, εκτός από το ιταλικό κείμενο, όλες αναφέρονται αποκλειστικά στις ιατρικές υπηρεσίες που αφορούν την υγεία των ανθρώπων. Ιδίως το γερμανικό, το γαλλικό, το φινλανδικό και το σουηδικό κείμενο χρησιμοποιούν την έννοια της παρεχομένης στον άνθρωπο θεραπευτικής αγωγής ή περιθάλψεως. Το Δικαστήριο συνάγει από τούτο ότι «η έννοια “παροχές ιατρικής περιθάλψεως” δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπο ώστε να περιλαμβάνει ιατρικές παρεμβάσεις που πραγματοποιούνται με σκοπό διαφορετικό από εκείνον της διαγνώσεως, της περιθάλψεως και, στο μέτρο του δυνατού, της θεραπείας ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας» (σκέψη 18).

44. Αφετέρου, δεν μπορώ επίσης να συμμεριστώ την άποψη της προσφεύγουσας, κατά την οποία όλες οι παροχές που πραγματοποιεί υπηρετούν το γενικό συμφέρον και πρέπει, ως εκ τούτου, να τυγχάνουν φοροα-

26 — Υπενθυμίζω εκ νέου ότι στην απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου το Δικαστήριο κάνει λόγο για «σχέση η οποία συνήθως πραγματοποιείται στο ιδιωτικό ιατρείο του παρέχοντος την περίθαλψη» (η υπογράμμιση δική μου), που φαίνεται ότι περιλαμβάνει σωπηträ και τις παροχές εκτός ιατρείου του παρέχοντος την περίθαλψη.

παλλαγής, δεδομένου επίσης ότι οι δαπάνες τους, τουλάχιστον στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, επιβαρύνουν ουσιαστικά την κοινωνική ασφάλιση ή τα ταμεία υγείας. Συναφώς, αρκεί να υπομνηστεί ότι στην προπαρατεθείσα απόφαση D. το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι όσον αφορά τη φοροαπαλλαγή μιας οικονομικής δραστηριότητας, όπως οι πράξεις πραγματογνωμοσύνης, δεν είναι κρίσιμο το γεγονός ότι έχουν ενδεχομένως τον χαρακτήρα δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος (σκέψη 20). Σε άλλη απόφαση, το Δικαστήριο αναφέρει παρόμοιες περιπτώσεις στις οποίες τονίστηκε ότι «το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν απαλλάσσει από τον φόρο όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά *μόνον* αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται *κατά πολύ λεπτομερή τρόπο*»²⁷.

45. Ωστόσο, νομίζω ότι μπορούμε να συμπεράνουμε ότι μεταξύ των διαφόρων μορφών υπηρεσιών που αναγράφονται στο δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου απαλλάσσεται του φόρου *μόνον* η περιθάλψη με σκοπό θεραπευτικό, ήτοι η παρεχόμενη με σκοπό την πρόληψη, διάγνωση και θεραπεία και πραγματοποιούμενη στο πλαίσιο της ασήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών εκτός νοσοκομειακού ιδρύματος.

46. Όσον αφορά τη δυνατότητα φοροαπαλλαγής των εν λόγω υπηρεσιών κατά το μέτρο

που είναι παρεπόμενες ιατρικών υπό στενή έννοια υπηρεσιών, μου φαίνεται ότι πρέπει να αποκλειστεί. Πράγματι, αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει στην περίπτωση του στοιχείου γ', το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, προβλέπει συνήθως ρητώς την επέκταση της φοροαπαλλαγής στις παρεπόμενες πράξεις που συνδέονται αναπόσπαστα με την κύρια πράξη (βλ., π.χ., τα στοιχεία α', β', θ' και ιδ')· άλλωστε, όσον αφορά αυτές τις περιπτώσεις, το Δικαστήριο ακολουθεί επίσης συστατική ερμηνεία²⁸. Αλλά κυρίως μου φαίνεται ότι η επιβεβαίωση της αρνητικής απόψεως γίνεται με την απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, στην οποία το Δικαστήριο, με αναφορά στην ίδια την εν λόγω διάταξη, αποκλείει τη δυνατότητα επεκτάσεως της φοροαπαλλαγής σε παρεπόμενες των ιατρικών παροχές, εξαιρώντας αποκλειστικά την περίπτωση «απολύτως αναγκαίων» με βάση τις ιατρικές παροχές παροχών (στη συγκεκριμένη περίπτωση των «μικρών παραδόσεων αγαθών που είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένες» με την παροχή που απαλλάσσεται του φόρου).

47. Επομένως, προκειμένου οι παροχές γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας να απαλλάσσονται του φόρου υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', θα έπρεπε να αποδειχθεί ότι στην προκειμένη περίπτωση πληροῦται η

27 — Βλ. την απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry (Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18) (η υπογράμμιση δική μου), με περαιτέρω παραπομπές, μεταξύ άλλων στην απόφαση, που άλλωστε επικωλύθηκε το Finanzamt, της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655).

28 — Βλ. τις αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1996, C-306/94, Régie dauphinoise (Συλλογή 1996, σ. I-3695, σκέψεις 20 επ., όσον αφορά το άρθρο 19, παράγραφος 2) της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψεις 25 έως 31, όσον αφορά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ, πρώτη περίπτωση) προπαρατεθείσα CPP (σκέψεις 26 έως 32, όσον αφορά προδικαστικά ερωτήματα ως προς την εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο α, με αντικείμενο πράξεις ασφάλσεως και παροχές υπηρεσιών «συναφείς με αυτές»), και της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψεις 22 έως 30, όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β).

προϋπόθεση που τίθεται με την προπαραεθίσα νομολογία. Ανεξαρτήτως της ενδεχόμενης δυσχέρειας αποδείξεως της υπάρξεως μιας τέτοιας σχέσεως εν προκειμένω, υπενθυμίζω ότι εν πάση περιπτώσει, σύμφωνα και με τη νομολογία του Δικαστηρίου²⁹, τούτη δεν μπορεί να γίνει σε κοινοτικό επίπεδο, αλλά μόνον από τον δικαστή α quo.

ιατρική περίθαλψη και την οικιακή βοήθεια, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του στοιχείου ζ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, και αν αυτή η διάταξη έχει άμεσο αποτέλεσμα και ένας φορολογούμενος μπορεί να την επικαλεστεί άμεσα ενώπιον του εθνικού δικαστή.

1. Το πρώτο σκέλος του ερωτήματος

48. Ενόψει των προεκτεθέντων, προτείνω επομένως να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι η φοροαπαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται μόνο στις πράξεις που αφορούν παροχή περιθάλψεως με θεραπευτικό σκοπό, ακόμη και κατ' οίκον, από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό, καθώς και τις παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με αυτές και που είναι συγκεκριμένα και από οικονομικής απόψεως αναπόσπαστα συνδεδεμένες με αυτές.

Γ — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

49. Με το τελευταίο ερώτημα, το οποίο υποβάλλεται σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι της φοροαπαλλαγής του στοιχείου γ' δεν μπορούν να τύχουν όλες οι δραστηριότητες που ασκεί η Kügler, το Bundesfinanzhof ερωτά αν οι παροχές που δεν έχουν θεραπευτικό σκοπό, ήτοι οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη γενική

50. Δεν νομίζω ότι το πρώτο σκέλος του ερωτήματος θέτει ιδιαίτερα προβλήματα. Στην πράξη, όλοι οι μετέχοντες στη διαδικασία, και κατά βάση και το ίδιο το Bundesfinanzhof, συμφωνούν ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της γενικής ιατρικής περιθάλψεως και της οικιακής βοήθειας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του στοιχείου ζ', καθόσον συνδέονται στενά με την κοινωνική ασφάλιση και την κοινωνική πρόνοια. Επιπλέον, ιδίως η Επιτροπή και η Κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας υπενθυμίζουν ότι από το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας συνάγεται ότι, ενώ, αφενός, οι παροχές με θεραπευτικό σκοπό απαλλάσσονται του φόρου βάσει του στοιχείου γ', αφετέρου, οι παροχές βασικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας συνδέονται κατά κανόνα με την κοινωνική πρόνοια και ως εκ τούτου εμπίπτουν, κατ' αρχήν, στην έννοια των παροχών που συνδέονται στενά με την κοινωνική ασφάλιση και την κοινωνική πρόνοια, για τις οποίες κάνει λόγο το στοιχείο ζ' αυτού του άρθρου. Μία τέτοια λύση παρουσιάζει, επιπλέον, το πλεονέκτημα ότι αποφεύγει τη σώρευση εξαιρέσεων που προβλέπονται σε άλλα στοιχεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, και επιτρέπει, ως εκ τούτου, την τήρηση της αρχής της στενής ερμηνείας που, όπως είδαμε, πρέπει να δίδεται αυτές τις εξαιρετικές έννοιες όσον αφορά τη γενική αρχή της υπαγωγής των υπηρεσιών στην καταβολή του ΦΠΑ.

29 — Βλ. απόφαση CPP, σκέψη 32.

51. Οι ισχυρισμοί της Kügler διαφέρουν μόνον εν μέρει, καθόσον η τελευταία υπογραμμίζει, επίσης, την προπαρατεθείσα σύνδεση των εν λόγω δραστηριοτήτων με την κοινωνική ασφάλιση και την κοινωνική πρόνοια. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, αντιθέτως, από αυτή τη σύνδεση επιβεβαιώνεται επίσης, εκτός από τη φύση αυτών των δραστηριοτήτων, και το καθεστώς χρηματοδότησής τους, δεδομένου ότι οι σχετικές δαπάνες αναλαμβάνονται, κατά μεγάλο μέρος, από τα ταμεία υγείας και τους οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας και ασφαλίσεως. Η ιδιαιτερότητα της θέσεως της Kügler συνίσταται στο ότι, κατά την άποψή της, όλες οι παροχές υπηρεσιών σε εξωτερικά ιατρεία υπό την προεκτεθείσα στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα έννοια, ήτοι οι παροχές με θεραπευτικό σκοπό, όπως η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας, πρέπει να απαλλάσσονται, αδιακρίτως, από τον φόρο, όχι μόνον, όπως προαναφέρθηκε, υπό την έννοια του στοιχείου γ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, αλλά επίσης υπό την έννοια του στοιχείου ζ', που είναι κρίσιμο εν προκειμένω. Πράγματι, όπως συνάγεται από την απάντηση που η Kügler δίνει στα προδικαστικά ερωτήματα, η διαφορά μεταξύ των δύο στοιχείων δεν συνίσταται στη μορφή των υπηρεσιών που απαλλάσσονται του φόρου, αλλά στον χαρακτηρισμό από επαγγελματική απόψευς των υποκειμένων στον φόρο που πραγματοποιούν τέτοιες παροχές.

52. Από την πλευρά μου, και εν όψει των προεκτεθέντων, δεν συντάσσομαι με τη θέση της πλειοψηφίας για τους λόγους που εξέθεσα προηγουμένως. Περιορίζομαι να προσθέσω ότι δεν θα μπορούσαμε να καταλήξουμε σε διαφορετικό συμπέρασμα ακόμη και σε περίπτωση όπου, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, το προσωπικό των οργανισμών που αφορά η διάταξη παρέχει τις υπηρεσίες

του στον οίκο των ενδιαφερομένων και όχι εντός νοσοκομειακού ιδρύματος. Όπως και για το ανάλογο ζήτημα ερμηνείας που τέθηκε όσον αφορά το στοιχείο γ' αυτής της διατάξεως, η μνεία των «νοσοκομειακών ιδρυμάτων» στο στοιχείο ζ' δεν αποσκοπεί, πράγματι, κατά την άποψή μου, στον περιορισμό της συναφούς δραστηριότητας όσον αφορά τη φοροαπαλλαγή, αλλά συμβάλλει στη διευκρίνιση της μορφής των εν λόγω δραστηριοτήτων και, επομένως, του αντικειμενικού πεδίου εφαρμογής της διατάξεως³⁰.

53. Επομένως, θεωρώ ότι στο πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι δραστηριότητες γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

2. Το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος

54. Αντιθέτως, πιο ολοκληρωμένη είναι η απάντηση όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος, ήτοι το ερώτημα αν το στοιχείο ζ', του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει άμεση εφαρμογή και, επομένως, ένας ιδιώτης μπορεί να

30 – Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, στην οποία το Δικαστήριο περιγράφει τις ιατρικές παροχές για τις οποίες κάνει λόγο το στοιχείο γ' ως «συνήθως [παρεχόμενες] στο ιδιωτικό ιατρείο του παρέχοντος την περίθαλψη» (βλ. ανωτέρω σημεία 36 έως 42).

το επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Επιπλέον, σχετικά μ' αυτό το ερώτημα, οι θέσεις των παρεμβαίνοντων στη διαδικασία διαφέρουν επίσης σε μεγάλο βαθμό, τουλάχιστον μέχρις ορισμένου σημείου. Πράγματι, δεν αμφισβητείται ότι το ζήτημα τίθεται μόνον όσον αφορά το προηγθέν του 1992 διάστημα, οπότε τέθηκε σε ισχύ ο StÄndG, ούτε ότι οι διατάξεις μιας οδηγίας των οποίων το περιεχόμενο είναι σαφές, επαρκώς ακριβές και άνευ αιρέσεων μπορούν να έχουν άμεσο αποτέλεσμα και, ως εκ τούτου, οι ιδιώτες μπορούν να τις επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων³¹. Κατά τα λοιπά, ωστόσο, οι θέσεις των διαδίκων αψίστανται σαφώς, όπως προκύπτει από τη σύνθεση που ακολουθεί.

α) Επιχειρήματα των διαδίκων

55. Η Γερμανική Κυβέρνηση και το Finanzamt αμφισβητούν έντονα κάθε ισχυρισμό περί απευθείας εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', υπογραμμίζοντας κυρίως ότι η φοροαπαλλαγή που προβλέπει μπορεί να παρέχεται και σε οργανισμούς διάφορους από εκείνους του δημοσίου δικαίου, αλλά μόνον υπό την προϋπόθεση ότι αυτοί «αναγνωρίζονται ως κοινωνικού χαρακτήρα στο οικείο κράτος μέλος». Ελλείψει αυτής της επίσημης «αναγνωρίσεως», η διάταξη δεν μπορεί να έχει εφαρμογή στους εν λόγω οργανισμούς· τούτο

σημαίνει ότι αυτοί δεν είναι «απαλλαγμένοι αιρέσεων» και ως εκ τούτου δεν πληρούνται μία από τις απαιτούμενες προϋποθέσεις προκειμένου η διάταξη να χαρακτηριστεί ως έχουσα άμεση εφαρμογή.

56. Η εν λόγω περίπτωση διαφέρει από εκείνη επί της οποίας το Δικαστήριο εξέδωσε την απόφαση Becker. Πράγματι, στην τελευταία γινόταν λόγος για τη σημασία, από άποψης απευθείας εφαρμογής μιας διατάξεως της οδηγίας, της εισαγωγικής φράσεως του μέρους Β του άρθρου 13 (που είναι ταυτόσημη με εκείνη του μέρους Α, παράγραφος 1, του ίδιου του άρθρου· βλ. ανωτέρω παράγραφος 2), που παραπέμπει σε ενδεχόμενες προϋποθέσεις που θέτουν τα κράτη μέλη προκειμένου για την εφαρμογή της οδηγίας³². Στην παρούσα περίπτωση, αντιθέτως, η διάταξη παραπέμπει ρητώς σε μια πράξη του κράτους που διευκρινίζει εάν, πότε και υπό ποιες προϋποθέσεις και σε ποιο βαθμό γίνεται η αναγνώριση.

57. Επομένως, είναι προφανές, σύμφωνα μ' αυτή την άποψη, ότι αυτή η «αναγνώριση» έχει αξία «συστατική» του κοινωνικού χαρακτήρα του οργανισμού και απαιτεί τυπική παρέμβαση του νομοθέτη του οικείου κράτους μέλους. Τούτο δεν μπορεί να επιτευχθεί διά της διοικητικής οδού, ούτε μπορεί να συναχθεί σιωπηρά βάσει προηγούμενων περιπτώσεων, όχι μόνον διότι πριν το 1992 η

31 — Βλ., για να περιοριστώ στις παραπομπές των διαδίκων, τις αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 25), και Mohsche, σκέψη 17.

32 — Γίνεται ιδίως παραπομπή στο χωρίο αυτής της αποφάσεως στο οποίο το Δικαστήριο έκρινε ότι ο απαλλαγμένος αιρέσεων χαρακτήρας και, ως εκ τούτου, η άμεση εφαρμογή μιας εξαίρεσεως δεν μπορεί να αμφισβητείται από το γεγονός μόνον ότι στα κράτη μέλη αναγνωρίζεται ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τομείς που «ουδόλως αφορούν τον ορισμό του περιεχομένου της παρούσας εξαίρεσεως» (σκέψη 32).

γερμανική νομοθεσία δεν αφορούσε τους «οργανισμούς αναγνωρισμένους ως κοινωνικού χαρακτήρα», αλλά επίσης διότι ένα διαφορετικό συμπέρασμα θα συνεπαγόταν ευρεία ερμηνεία των εξαιρέσεων του άρθρου 13, οι οποίες, όπως έχει πολλάκις αναφερθεί, πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Επιπλέον, η πιθανότητα αναγνώρισης *ad hoc*, σιωπηρά ή διά της διοικητικής οδού, αναπόφευκτα θα οδηγούσε στη διακύβευση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

58. Επίσης, στην αναγνώριση δεν μπορούν να προβούν τρίτοι, όπως το ταμείο υγείας, ενόψει των ρυθμίσεων των συμφωνιών για την παροχή υπηρεσιών βοήθειας κατ' οίκον εκ μέρους των εν λόγω οργανισμών. Ευνοούμενος του δημόσιου ταμείου είναι το κράτος και μόνον τούτο μπορεί να παραιτηθεί των φορολογικών εσόδων θεσπίζοντας εξαίρεση, και μπορεί να το πράξει, σύμφωνα με το γερμανικό σύνταγμα, μόνο με νόμο. Αναγνώριση που γίνεται με μοναδικό σκοπό την απόδοση των δαπανών που σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρέχονται στους ασφαλισμένους στα ταμεία υγείας δεν μπορεί να έχει, επομένως, αποτελέσματα από φορολογικής απόψεως, ήτοι σε τομέα άλλον από εκείνον της κοινωνικής πρόνοιας.

59. Σε κάθε περίπτωση, υπενθυμίζω ότι το άρθρο 249 ΕΚ αναγνωρίζει ρητώς ότι τα κράτη μέλη, τα οποία αφορούν κοινοτικές

οδηγίες, υποχρεούνται να επιτύχουν ορισμένο αποτέλεσμα, αλλά παραμένουν ελεύθερα να επιλέξουν τον τύπο και τον τρόπο για την επίτευξη των αναγκαίων σκοπών. Τούτο κατά μείζονα λόγο όταν, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, στο κράτος μέλος αναγνωρίζεται ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά το περιεχόμενο των ρυθμίσεων μεταφοράς. Στην προκειμένη περίπτωση, αφενός, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ισχυρίστηκε αρχικά ότι δεν υφίστατο λόγος «να αναγνωριστούν» οι εν λόγω οργανισμοί, για να μεταβληθούν αργότερα οι επιλογές της πολιτικής νομοθεσίας εφόσον είχε διαπιστωθεί η αύξουσα στη διάρκεια της δεκαετίας του 80 σημασία της κατ' οίκον βοήθειας που παρέχεται στους ιδιώτες αφετέρου, οι επιλογές αυτές έγιναν υπό μορφή παρεμβάσεως με νομοθετική ρύθμιση. Επομένως, δεν υφίσταται λόγος να περιοριστεί η ελευθερία που αναγνωρίζεται στο κράτος επιβάλλοντας αναγνώριση με αναδρομική ισχύ και η οποία έγινε υπό μορφή και προϋποθέσεις διαφορετικές από εκείνες που όρισε ο Γερμανός νομοθέτης.

60. Εν προκειμένω, παρατηρούν συμπραγματικά η Γερμανική Κυβέρνηση και το Finanzamt, δεδομένου ότι η «αναγνώριση» έγινε μόλις το 1992 με τις τροποποιήσεις του StÄndG, η Kügler δεν μπορεί πλέον να επικαλεστεί την εξαίρεση για το προηγηθέν διάστημα.

61. Η Επιτροπή και η Kügler έχουν τελείως διαφορετική άποψη. Η πρώτη υποστηρίζει ότι, εφόσον η εφαρμογή του άρθρου 13, Α,

παράγραφος 1, στοιχείο ζ', εξαρτάται από την προηγούμενη αναγνώριση εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους ενός οργανισμού ως «κοινωνικού χαρακτήρα», δεν είναι δυνατόν κατ' αρχήν αυτή η διάταξη να θεωρηθεί απαλλαγμένη αιρέσεων. Κατά την άποψή της, ωστόσο, τούτο δεν αποκλείει εντελώς τη δυνατότητα απευθείας εφαρμογής της διατάξεως, εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις το κράτος έχει αναγνωρίσει κατά κάποιο τρόπο τον οργανισμό· επίσης η υπόλοιπη διάταξη τονίζει κατά τρόπο επαρκώς ακριβή και απαλλαγμένο αιρέσεων τις ευεργετικές επιδράσεις της εξαιρέσεως. Διαφορετική λύση φαίνεται να αντίκειται στη ratio της αρχής ευθείας εφαρμογής των διατάξεων μιας οδηγίας, που αποσκοπεί στη διασφάλιση του πρακτικού αποτελέσματος αυτών, παρέχοντας στους ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να τις επικαλούνται έναντι οποιασδήποτε αντίθετης εθνικής ρυθμίσεως.

62. Αν ωστόσο, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, υφίστανται αρκετές ενδείξεις που βεβαιώνουν τη συγκεκριμένη ύπαρξη των προϋποθέσεων που θέτει η οδηγία, δεν υφίσταται λόγος αρνήσεως της απευθείας εφαρμογής της. Παρόμοια έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση Carbonari κ.λπ., στην οποία επίσης γινόταν λόγος για την έλλειψη προηγούμενης «αναγνωρίσεως», εκ μέρους των κρατών μελών, ορισμένων λεπτομερειών που αφορούσαν την εκπαίδευση ορισμένης επαγγελματικής ομάδας (στη συγκεκριμένη περίπτωση, ιατρών ειδικότητας) που οριζόταν σε κοινοτική οδηγία. Πράγματι, σ' αυτή την υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι, παρό

το γεγονός ότι το κράτος δεν είχε παρέμβει, η κρίσιμη διάταξη της οδηγίας μπορούσε να έχει άμεσο αποτέλεσμα διότι οι προϋποθέσεις που όριζε ήταν επαρκώς ακριβείς ώστε να επιτρέπουν να κριθεί εάν σε μία συγκεκριμένη περίπτωση πληρούνταν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εκπαίδευση³³.

63. Αναλόγως, η Επιτροπή τονίζει ότι, εάν υφίστανται στοιχεία που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ένας οργανισμός θεωρείται κατ' οιονδήποτε τρόπο ως κοινωνικού χαρακτήρα εντός ενός κράτους μέλους, επαπόκειται στην αρμόδια αρχή αυτού του κράτους να αξιολογήσει αν αυτό αρκεί για την εκπλήρωση της προϋποθέσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ'. Προς τούτο, δεν αρκεί η αναγνώριση να γίνεται διά της νομοθετικής οδού, δεδομένου επίσης ότι τίποτα στην εν λόγω διάταξη δεν επιτρέπει ένα τέτοιο συμπέρασμα³⁴ και ότι αντιθέτως τούτο θα καθιστούσε ιδιαίτερος

33 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-131/97, Carbonari κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-1103), στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της ευθείας εφαρμογής της οδηγίας 75/363/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 16ης Ιουνίου 1975, περί του συντονισμού των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν τις δραστηριότητες των ιατρών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 82/76/ΕΟΚ της 26ης Ιανουαρίου 1982. Το σημείο 1 του παραρτήματος ορίζει ότι μία εκπαίδευση των ιατρών ειδικότητας πρέπει να γίνεται σε αναγνωρισμένες από τις αρμόδιες αρχές μονάδες, οι οποίες ορίζουν τις πρακτικές και θεωρητικές λεπτομέρειες της εκπαίδευσως. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι: «μολονότι στο σημείο αυτό προβλέπεται ότι οι αρμόδιες αρχές πρέπει να καθορίζουν τον τρόπο συμμετοχής, οι προϋποθέσεις της ειδικεύσεως κατά πλήρη απαγόρευση απαριθμούνται στο σημείο αυτό με επαρκή σαφήνεια, πράγμα που σημαίνει ότι το αυτών δικαστήριο έχει τη δυνατότητα να εξακριβώσει ποιοι από τους ενάγοντες της κύριας δίχης ανήκουν στην κατηγορία των ειδικευόμενων ιατρών οι οποίοι πληρούσαν πριν από το ακαδημαϊκό έτος 1991-1992 τις προϋποθέσεις ειδικεύσεως κατά πλήρη απαγόρευση υπό την έννοια της συντονιστικής οδηγίας και της οδηγίας 82/76» (σκέψη 34).

34 — Αντιθέτως, όπως σημειώνει η Kügler, τα στοιχεία β' και ο της διατάξεως κάνουν λόγο για καταστάσεις «δεόντως» αναγνωρισμένες, ενώ αυτό το περιοριστικό επίρρημα δεν απαντά στο στοιχείο ζ'.

δυσχερή την επίκληση του αμέσου αποτελέσματος της διατάξεως· τούτο μπορεί, αντιθέτως, να γίνει μόνον από μια διοικητική αρχή και για λόγους διάφορους από εκείνους που παρατίθενται στην εν λόγω διάταξη.

επαρκώς ακριβή χαρακτηρισμό της εν λόγω διατάξεως³⁵.

64. Κατόπιν, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η απευθείας εφαρμογή της διατάξεως μπορεί να συναχθεί από τις διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχεία α' και β', της έκτης οδηγίας. Η πρώτη από αυτές τις διατάξεις, όπως είδαμε (σημείο 2), απονέμει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να υπάγουν τις εξαιρέσεις από την πρώτη παράγραφο του άρθρου 13, Α, σε ορισμένες προϋποθέσεις· αν το κράτος δεν έχει κάνει χρήση αυτών, ο απαλλαγμένος αιρέσεων και επαρκώς ακριβής χαρακτηρισμός της παραγράφου 1, στοιχείο ζ', δεν επιτρέπει να αντιτίθεται «σε ένα φορολογούμενο, που είναι σε θέση να αποδείξει ότι φορολογικώς υπάγεται πράγματι σε μια από τις απαλλασσόμενες βάσει της οδηγίας κατηγορίες, το ότι δεν έχει θεσπίσει τις διατάξεις, που έχουν ακριβώς ως σκοπό τη διευκόλυνση της εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής» (Becker, σκέψη 33). Η δεύτερη διάταξη απαριθμεί αντιθέτως τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η εξαίρεση αποκλείεται υποχρεωτικώς. Και σ' αυτή την περίπτωση, ωστόσο, η Επιτροπή θυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το απλό ενδεχόμενο των εν λόγω περιορισμών δεν αποκλείει τον απαλλαγμένο αιρέσεων και

65. Τέλος, η Επιτροπή θυμίζει ότι ακόμη και αν το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', δεν έχει άμεση εφαρμογή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποχρεούται επίσης, υπό την έννοια του άρθρου 10 ΕΚ, να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να διασφαλίσει την πλήρη τήρηση του κοινοτικού δικαίου, ακόμη και αν ο εθνικός δικαστής υποχρεούται παρ' όλ' αυτά να ερμηνεύσει το άρθρο 4, σημείο 16, του UStG, ενόψει του γράμματος και του σκοπού της έκτης οδηγίας προκειμένου να διασφαλίσει τη σύμφωνη με αυτή ερμηνεία.

66. Στην ίδια κατεύθυνση με την Επιτροπή, αλλά με σαφέστερους όρους, η Kügler υποστηρίζει επίσης ότι, σύμφωνα με τη νομολο-

35 — Βλ., υπό αυτή την έννοια, την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 231/87 και 129/88, Carpaneto/Riccentino κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 32), στην οποία το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί επί της άμεσης εφαρμογής μιας διατάξεως της έκτης οδηγίας που αποζώνει τη φοροαπαλλαγή σύμφωνα με αυτές τις προϋποθέσεις (βλ. άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας: «τα κράτη, οι παράφορες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις. Εν τούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού»). Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεδομένου του καθαρώς ενδεχομένου χαρακτηρισμού του περιορισμού, μπορεί να γίνει επίκληση της διατάξεως ενωπιον του εθνικού δικαστή, παρά το γεγονός ότι η εφαρμογή της επιφέρει αξιολόγηση οικονομικών δεδομένων.

γία του Δικαστηρίου³⁶, η αναγνώριση μπορεί να γίνει επίσης βάσει άλλων διατάξεων και των αρχών του οικείου κανονισμού.

67. Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη ισχυρίζεται ιδίως ότι οι υπηρεσίες που παρέχει συνδέονται στενά με τη βοήθεια κατ' οίκον και με την κοινωνική πρόνοια και ότι, όπως υποστηρίζει το Bundesfinanzhof³⁷, οι δραστηριότητές του χρηματοδοτούνται από τα ταμεία υγείας και από τους οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικής ασφάλισης. Επιπλέον, ήδη πριν από το 1992, ορισμένες διατάξεις του εθνικού δικαίου, διαφορετικής ισχύος και φύσεως, αλλά αφορώσες στο σύνολό τους τους τομείς της κοινωνικής πρόνοιας και της κοινωνικής ασφάλισης, ανέφεραν ρητώς ιδιώτες επιχειρηματίες. Μεταξύ αυτών των διατάξεων περιλαμβάνονται ιδίως εκείνες που πριν από τη δεκαετία του '80 ρύθμιζαν τις ειδικές σχέσεις που συνδέονται με τους παρέχοντες υπηρεσίες, όπως οι παρέχοντες κατ' οίκον περίθαλψη, αφενός, και τα ταμεία υγείας και οι οργανισμοί κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικής αρωγής, αφετέρου, ήτοι οι οργανισμοί που υφίστανται το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών που προκύπτουν σχετικώς. Η

προσφεύγουσα παραθέτει επιπλέον τη νομοθεσία ορισμένων ομόσπονδων κρατών, βάσει της οποίας, κατ' ουσίαν, παρέχεται φοροαπαλλαγή για τις εν λόγω δραστηριότητες, υπό τον όρο ότι πραγματοποιούνται από οργανισμούς ή από ιδιώτες αναγνωρισμένους από τα ταμεία υγείας.

68. Τέλος, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η άποψη της συνάδει περισσότερο με τον σκοπό της διατάξεως, καθόσον περιορίζει τις ιατρικές δαπάνες και τις δαπάνες της κοινωνικής πρόνοιας, και, κατά συνέπεια, τις εισφορές των φορολογούμενων-ασφαλισμένων σε αυτά και στους οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας, παρά το γεγονός ότι η Γερμανική Κυβέρνηση αντιτάσσει ότι προς περιορισμό αυτών των εξόδων είναι δυνατή η χρήση άλλων μεθόδων.

β) Αξιολόγηση

69. Ανέπτυξα ευρέως τους ισχυρισμούς των διαδίκων για να δείξω με σαφήνεια τη διαφωνία μεταξύ τους και τη φύση της διαφοράς τους. Πράγματι, όπως είδαμε, η Επιτροπή και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας διαφανούν κυρίως όσον αφορά ένα ζήτημα αρχής, ήτοι τη δυνατότητα αναγνώρισης απευθείας εφαρμογής μιας διατάξεως όπως ο άρθρο ζ'. Αντιθέτως, το Finanzamt και η Kügler επικεντρώνονται ιδίως στις ενδείξεις, οι οποίες, εν προκειμένω, καταλή-

36 — Η Kügler παραθέτει ιδίως τις αποφάσεις της 23ης Μαΐου 1985, 29/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Σύλλογη 1985, σ. 1661), και της 30ης Μαΐου 1991, C-361/88, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Σύλλογη 1991, σ. I-2567).

37 — Το οποίο μεταξύ άλλων σημειώνει ότι, σύμφωνα με μια πρόσφατη απόφαση του Bundesverfassungsgericht (γερμανικού ομοσπονδιακού συνταγματικού δικαστηρίου), αν οι δαπάνες για υγειονομικές παροχές βαρύνουν κυρίως τους οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας, η φοροαπαλλαγή τους δεν αντίκειται στο σκοπό του άρθρου 4, αριθ. 14, του USiG [βλ. την απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 1999 (υπόθεση 2 BvR 2861/93, UR 1999, σ. 498)].

γουν στην αναγνώριση της προσφεύγουσας ως «οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα». Πρέπει να σημειωθεί ότι, αν το δεύτερο ερώτημα, εκτός του ότι εξαρτάται από την απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα, απόκειται κυρίως στην κρίση του εθνικού δικαστή, το πρώτο εμπίπτει, αντιθέτως, απευθείας στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Επομένως, η προσοχή μας πρέπει να επικεντρωθεί σ' αυτό.

70. Το κεντρικό σημείο της θέσεως της Γερμανικής Κυβερνήσεως, όπως είδαμε, είναι ότι η ελευθερία και η ευχέρεια εκτιμήσεως που η διάταξη αναγνωρίζει στα άλλα κράτη μέλη καθιστά αδύνατη την απευθείας εφαρμογή της τελευταίας. Η Επιτροπή συμμαρτίζεται αυτό το επιχείρημα, αλλά αρνείται να του προσδώσει γενική ισχύ και να συμπεράνει βάσει αυτού την απόλυτη αδυναμία αναγνώσεως ενός συγκεκριμένου οργανισμού, ακόμη και όταν υφίστανται στοιχεία που επιτρέπουν το συμπέρασμα ότι ο οργανισμός είναι κοινωνικού χαρακτήρα.

71. Αφού περιόρισα τη διατύπωση του κεντρικού ζητήματος που ανακύπτει από το εν λόγω ερώτημα, προχωρώ στην εξέταση των ισχυρισμών των διαδίκων, αρχίζοντας από τη Γερμανική Κυβέρνηση.

72. Είναι βεβαίως αδιαμφισβήτητο, όπως υπογραμμίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι η εν λόγω διάταξη αφήνει στα κράτη μέλη ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως προκειμένου για την αναγνώριση των εν λόγω οργανισμών· ωστόσο, δεν νομίζω ότι ο ισχυρισμός είναι αυτός καθεαυτός κρίσιμος. Όπως θύμισε η Επιτροπή, το Δικαστήριο έκρινε σαφώς, στην απόφαση Becker, ακριβώς με αφορμή την έκτη οδηγία, αλλά βάσει ευρύτερης νομολογίας, ότι «η επίκληση του γενικού χαρακτήρος [της εν λόγω οδηγίας] ή του εύρους που αφήνει στα κράτη μέλη δεν αρκεί για να αφαιρέσει κάθε αποτέλεσμα από τις διατάξεις εκείνες, των οποίων, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου τους, η επίκληση ενώπιον των δικαστηρίων θα ηδύνατο να είναι λυσιτελής, παρά το γεγονός ότι η οδηγία δεν έχει εκτελεστεί στο σύνολό της»³⁸. Επιδίδεται επομένως, εν προκειμένω, να βεβαιωθεί κανείς συγκεκριμένα ότι, παρά τη διακριτική ευχέρεια που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη, η οδηγία μπορεί επίσης να έχει απευθείας εφαρμογή.

73. Ωστόσο, προσθέτει η Γερμανική Κυβέρνηση, η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως εξαρτάται όχι από την άσκηση γενικής διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους, αλλά βάσει συγκεκριμένης

38 — Σκέψη 30. Βλ. επίσης, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, Balocchi (Σύλλογος 1993, σ. I-5105, σκέψη 34), και της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soudergaz (Σύλλογος 1995, σ. I-1883, σκέψη 34). Πάντατε όσον αφορά το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας βλ., υπό αυτή την έννοια, τις αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 1999, C-346/97, Braathens (Σύλλογος 1999, σ. I-3419, σκέψη 31), και όσον αφορά το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/81/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την ενσωμάτωση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανώσεως που επιβάλλεται στα πετρελαιοειδή (EE L 316, σ. 12), της οποίας η εισαγωγή είναι στην ουσία ταυτόσημη με εκείνη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας· και της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Σύλλογος 2001, σ. I-493, σκέψεις 29 έως 33), όσον αφορά το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας.

νομοθετικής προβλέψεως. Ωστόσο, μου φαίνεται ότι η Επιτροπή ορθώς αντιτάσσει ότι καμία από τις εν λόγω διατάξεις δεν επιτρέπει το συμπέρασμα ότι η «αναγνώριση» την οποία μνημονεύει μπορεί να γίνει υπό συγκεκριμένη μορφή, και, ακόμη λιγότερο, με νόμο. Πράγματι, τούτο μου φαίνεται ότι είναι απλώς ισχυρισμός της Γερμανικής Κυβερνήσεως, που πιθανότατα βασίζεται στο γεγονός ότι στη Γερμανία, όπως και σε άλλα κράτη μέλη, οι περιουσιακές παροχές μπορούν να υπόκεινται σε φόρο μόνον βάσει νόμου. Ωστόσο, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι σε αυτή την περίπτωση γίνεται λόγος όχι για την επιβολή νέων φόρων, αλλά για την αναγνώριση των φοροαπαλλαγών σε περιπτώσεις στις οποίες αυτή επιτρέπεται, σε όλα τα κράτη μέλη, βάσει κοινοτικής διατάξεως: επιπλέον, ότι οι οδηγίες δεν μπορούν να ερμηνεύονται ή να εφαρμόζονται βάσει απλών κρατικών διατάξεων, και πρέπει να τυγχάνουν ομοιόμορφης εφαρμογής σε όλα τα κράτη μέλη. Η μοναδική ένδειξη που παρέχει η εν λόγω διάταξη είναι, επομένως, ότι επιβάλλεται η αναγνώριση του κοινοτικού χαρακτήρα των εν λόγω οργανισμών, ο τρόπος και η διαδικασία αφήνονται ωστόσο κατ' αρχήν στην ευχέρεια του οικείου κράτους μέλους, χωρίς άλλες προϋποθέσεις ή άλλους περιορισμούς.

74. Σ' αυτή την περίπτωση, η έλλειψη ρητής αναγνώρισεως των εν λόγω οργανισμών διά της νομοθετικής οδού δεν μπορεί να θεωρηθεί αυτή καθαυτή ικανή να προδικάσει την απευθείας εφαρμογή της κανονιστικής διατάξεως, αλλά αντιθέτως, πρέπει να εξεταστεί αν η έννομη τάξη του εν λόγω κράτους μέλους δεν επιτρέπει, δι' άλλης οδού, μια ισοδύναμη μορφή αναγνώρισεως, έστω μόνο

του κοινωνικού χαρακτήρα του οργανισμού. Αυτή η εξέταση επιβάλλεται διότι πρόκειται για δικαίωμα, υπό μορφή φοροαπαλλαγής, που η οδηγία αναγνωρίζει στους υποκείμενους στον φόρο που πληρούν ορισμένη προϋπόθεση. Βεβαίως απόκειται ιδίως στο κράτος μέλος να ορίσει αυτή την προϋπόθεση, αλλά το ίδιο το Δικαστήριο διευκρίνισε, στην υπόθεση Becker (αλλά όχι μόνον), ότι ένα κράτος μέλος που έχει παραλείψει να λάβει μέτρα μεταφοράς που προβλέπονται στην οδηγία «δεν δύναται να επικαλεστεί την ίδια του παράλειψη, για να αρνηθεί σε ένα φορολογούμενο το ευεργέτημα μιας απαλλαγής, την οποία ο τελευταίος νομίμως δικαιούται να απαιτήσει δυνάμει της οδηγίας» (σκέψη 34). Καίτοι είναι δυνατόν, επομένως, η προϋπόθεση της εν λόγω αναγνώρισεως να πληρούται κατά διαφορετικό τρόπο, επαναλαμβάνω, οι αρχές της κοινωνικής έννομης τάξεως και, κυρίως, η αρχή του πρακτικού αποτελέσματος των οδηγιών επιβάλλουν να μη τίθενται εμπόδια στην άσκηση ενός δικαιώματος που αφορά η οδηγία εκ μέρους των ενδιαφερομένων³⁹.

75. Ωστόσο, η Γερμανική Κυβέρνηση αντιτάσσει περαιτέρω ενστάσεις σε αυτό το συμπέρασμα. Πρώτον, υπογραμμίζει ότι στην

39 — Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι στην προπαρατεθείσα απόφαση Carpaneto Piacentino κ.λπ., καλούμενο να κριθεί επί του ενδεχόμενου άμεσου αποτελέσματος μιας διατάξεως της έκτης οδηγίας (άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτη περίπτωση) που χορηγεί φοροαπαλλαγή «στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου» που ενεργούν «ως δημόσιες αρχές», το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, «το μόνο κριτήριο που καθιστά δυνατή την ασφαλή διάκριση [των δραστηριοτήτων] που ασκούν οι οργανισμοί ως "δημόσια έξουσια" από εκείνες που ασκούν ως φορείς ιδιωτικού δικαίου] είναι [...] το κατά το εθνικό δίκαιο εφαρμοστέο νομικό καθεστώς» (σκέψη 15). Διευκρινίζοντας ότι επομένως απόκειται «στο εθνικό δικαστήριο να χαρακτηρίσει την οικεία δραστηριότητα βάσει του κριτηρίου αυτού» (όπ.π.), το Δικαστήριο έβρινε ότι η διάταξη είχε άμεσο αποτέλεσμα καθόσον «προσδιόριζε σαφώς τους οργανισμούς και τις δραστηριότητες επί των οποίων εφαρμόζεται ο κανόνας της μη επιβολής φόρου» (σκέψη 31).

απόφαση Carpaneto Piacentino κ.λπ. δεν προβλεπόταν ρητώς κρατική νομοθετική παρέμβαση για τον χαρακτηρισμό των οργανισμών των οποίων γινόταν μνεία στην κρίσιμη διάταξη, διότι αυτός ο χαρακτηρισμός γινόταν με αναπομπή στο εθνικό δίκαιο· τούτος μπορούσε επομένως να γίνει απευθείας από τον δικαστή βάσει αυτού του δικαίου, ενώ στην προκειμένη περίπτωση απαιτείται ειδική παρέμβαση του κράτους. Ωστόσο, μου φαίνεται ότι αυτή η αντίρρηση βασίζεται στην ίδια απόδειξη που εξέτασα και έκρινα ανωτέρω, υπό την έννοια ότι θεωρεί ως δεδομένο ότι αντιθέτως πρέπει να εξεταστεί, ήτοι ότι η παρέμβαση του κράτους είναι, σε αυτή την περίπτωση, πράγματι απολύτως αναγκαία.

76. Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση αντιτάσσει ότι, πάντοτε στην απόφαση Carpaneto Piacentino κ.λπ., αλλά και στην προπαρατεθείσα απόφαση Carbonari κ.λπ., οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση των χαρακτηρισμών που περιέχουν οι κρίσιμες διατάξεις βασιζόνταν, ελλείψει ρητών κρατικών νομοθετικών ρυθμίσεων, στην ίδια την οδηγία, που στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', δεν περιέχει κανένα στοιχείο ικανό να αντισταθμίσει την έλλειψη παρεμβάσεως του κράτους μέλους προκειμένου να χαρακτηρίσει τους οργανισμούς ως κοινωνικού χαρακτήρα.

77. Ευχερώς αναγνωρίζω ότι, ακριβώς γι' αυτούς τους λόγους, ελλείψει ρητής νομοθετικής προβλέψεως, ο χαρακτηρισμός αυτών των οργανισμών είναι πράγματι πολύ περισσότερο περιπλοκός· ωστόσο, δεν πιστεύω, και για τούτο διαφωνώ με την Επιτροπή, ότι

είναι, όπως ισχυρίζεται η Γερμανική Κυβέρνηση, εντελώς αδύνατος. Κατ' αρχάς, παρατηρώ ότι η έννοια του «οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα» δεν είναι έννοια τεχνικού-νομικού χαρακτήρα όπως, για να αντλήσω ένα παράδειγμα από την ίδια νομοθετική διάταξη, εκείνη του «οργανισμού δημοσίου δικαίου». Επομένως, δεν απαιτείται ρητή νομοθετική ρύθμιση, με τη θέσπιση τυπικών κριτηρίων χαρακτηρισμού, αλλά μπορεί να γίνει βάσει κοινών εννοιών ταξινομήσεως. Δεύτερον, δεν θα έλεγα ότι η οδηγία δεν παρέχει κάποια ένδειξη για τον χαρακτηρισμό της εν λόγω έννοιας. Εκτός από τις ενδείξεις γενικού χαρακτήρα που μπορούν να αντληθούν από τη συστηματική του ερμηνεία, μου φαίνεται ότι αυτή η ένδειξη, αν και σαφώς έμμεση, μπορεί να συναχθεί και από ειδικές διατάξεις. Αναφέρομαι ιδίως στη δεύτερη παράγραφο του μέρους Α του άρθρου 13, το στοιχείο α' του οποίου, όπως εξετάστηκε (σημείο 2), ορίζει σειρά προϋποθέσεων από τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν ενδεχομένως να εξαρτούν τις εξαιρέσεις από την παράγραφο 1, και επομένως και την εξαίρεση του στοιχείου ζ'. Πρόκειται για προϋποθέσεις ούτως ειπείν «μέγιστες», υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να μη τις θέσουν ή να θέσουν λιγότερες, αλλά δεν μπορούν να θέσουν περισσότερες και αυστηρότερες. Τούτο σημαίνει ότι, αν ένας οργανισμός πληροί αυτές τις προϋποθέσεις, τούτο αποτελεί ήδη σοβαρή ένδειξη για την ύπαρξη των προϋποθέσεων που απαιτεί η διάταξη ή, καλύτερα, για την έλλειψη πιθανών αποκλεισμών της αναγνώρισεως της ιδιότητάς του ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα.

78. Ωστόσο, είναι σαφές ότι η δυνατότητα μιας τέτοιας αναγνώρισεως επαληθεύεται

στην ουσία υπό το φως του κανονισμού του οικείου κράτους μέλους. Επομένως, απόκειται στον εθνικό δικαστή να αξιολογεί από καιρού εις καιρόν τις μεμονωμένες περιπτώσεις βάσει των αρχών αυτού του κανονισμού, και ιδίως ειδικών στοιχείων προς τον σκοπό αυτό, όπως, για παράδειγμα, υπέδειξαν οι ίδιοι οι διάδικοι στη συγκεκριμένη περίπτωση: την ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικών είτε τοπικών, νομοθετικού ή διοικητικού χαρακτήρα, φορολογικής ή ασφαλιστικού δικαίου φύσεως· το γεγονός ότι οι οργανισμοί που ασκούν τις δραστηριότητες που ασκεί η προσφεύγουσα τυγχάνουν ήδη παρόμοιας απαλλαγής ενόψει του δημοσίου συμφέροντος που υπηρετούν· το γεγονός ότι τις δαπάνες των παροχών φέρουν ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία υγείας που θεσπίζονται με νόμο ή οι οργανισμοί κοινωνικής πρόνοιας ή κοινωνικής ασφάλισης, με τους οποίους επιχειρηματίες όπως η προσφεύγουσα είχαν συμβατικές σχέσεις, κ.ο.κ. (βλ. ανωτέρω, σημείο 67). Βεβαίως, δεν θα είναι εύκολο, επαναλαμβάνω, να αποσοβηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο το κώλυμα που προέρχεται από την έλλειψη σαφούς και ρητής νομοθετικής προβλέψεως από το κράτος· ωστόσο, βάσει των λόγων και των αρχών που παρατίθενται ανωτέρω θεωρώ ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί, a priori και απολύτως, το ενδεχόμενο καταλήξεως σε ένα τέτοιο συμπέρασμα.

79. Τέλος, παρατηρώ ότι η λύση που παρατίθεται εδώ δεν μπορεί να ανατραπεί με το επιχείρημα ότι αυτή συνεπάγεται ευρεία ερμηνεία της έκτης οδηγίας, σε αντίθεση με το αντίθετο κριτήριο ερμηνείας το οποίο, όπως πολλάκις έχει επαναληφθεί, επιβάλλεται εν προκειμένω. Τούτο διότι αυτή η λύση δεν διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως πέραν του προβλεπόμενου από την οδηγία, αλλά περιορίζεται να καταστήσει δυνατή τη φοροαπαλλαγή υπέρ των φορο-

λογουμένων που δεν θα την εδικαιούντο υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας. Αντιθέτως, πρόβλημα συνοχής με τα ερμηνευτικά κριτήρια του κοινοτικού δικαίου τίθεται με την αντίθετη άποψη, δεδομένου ότι η διάταξη της οποίας το στοιχείο ζ' συνιστά εξαίρεση από την αρχή κατά την οποία «οι απαλλαγές που προβλέπονται από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου [...] και όσον αφορά τις ειδικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη χορήγηση αυτών των απαλλαγών και, ειδικότερα, τις προϋποθέσεις που αφορούν την ιδιότητα ή την ταυτότητα του επιχειρηματικού φορέα ο οποίος προβαίνει στις παροχές που καλύπτονται από την απαλλαγή» (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση *Bulthuis-Griffioen*, σκέψη 18). Με άλλα λόγια, εν αμφιβολία, επιβάλλεται, κατά το δυνατόν, η επιλογή μιας ερμηνείας που σέβεται, ή και τονίζει, «την αυτονομία» της εν λόγω έννοιας, δεδομένου ότι ένα τέτοιο κριτήριο ερμηνείας αποσκοπεί στην αποφυγή υπερβολών προς τη μία ή την άλλη κατεύθυνση, όσον αφορά την ερμηνεία της οδηγίας, και στην ομοιόμορφη εφαρμογή της.

80. Συμπερασματικά, καταλήγω ότι η δυνατότητα απευθείας εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως είναι, κατ' αρχήν, υποθετική και ότι επιβάλλεται, επομένως, να δοθεί η απάντηση, ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί η απευθείας εφαρμογή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, βάσει μόνον της ελλείψεως ρητής νομοθετικής προβλέψεως στο οικείο κράτος, όπου ο εθνικός δικαστής μπορεί να κρίνει, βάσει όλων των κρίσιμων στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποτελεί «οργανισμό αναγνωρισμένο ως κοινωνικού χαρακτήρα».

V — Πρόταση

81. Ενόψει τον προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

- «1) Η φορολογική απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο 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, δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή της επιχειρήσεως ή του επιχειρηματία που παρέχει την περιθάλψη.
- 2) Η φορολογική απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται μόνον επί του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί μια κεφαλαιουχική εταιρία από πράξεις κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως, από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό, καθώς και επί όλων των συναφών πράξεων που είναι απολύτως αναγκαίες και συνδέονται άρρηκτα οικονομικώς με τις προηγούμενες.
- 3) α) Οι πράξεις κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.
- β) Δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο απευθείας εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, μόνον βάσει ελλείψεως ρητής νομοθετικής προβλέψεως στο οικείο κράτος, όταν ο εθνικός δικαστής μπορεί να κρίνει, βάσει όλων των κρίσιμων στοιχείων, ότι ο φορολογούμενος αποτελεί "οργανισμό αναγνωρισμένο ως κοινωνικού χαρακτήρα".»