

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 29ης Ιουλίου 2010¹

1. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τη μεταχείριση, από απόψεως ΦΠΑ, μιας τεχνικής στον τομέα της μηχανικής ανθρώπινων ιστών, κατά την οποία κύτταρα που αφαιρούνται από το υλικό του αρθρικού χόνδρου του ασθενούς πολλαπλασιάζονται σε εργαστήριο με σκοπό την μετεμφύτευσή τους στο σώμα του ασθενούς κατόπιν προπαρασκευής τους (που ενδέχεται να περιλαμβάνει και ενσωμάτωση σε μεμβράνη κολλαγόνου).

2. Το Bundesfinanzhof (Γερμανία) ζητεί να διευκρινιστεί αν οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν τα εργαστήρια συνιστούν «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» κατά την έννοια της σχετικής με τον ΦΠΑ νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (οπότε θα προσδιοριστεί αναλόγως ο τόπος της παροχής τους σε περίπτωση που ο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος) ή αν πρέπει να χαρακτηριστούν ως «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» (οπότε απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

Οι σχετικές ρυθμίσεις του δικαίου της Ένωσης περί ΦΠΑ

3. Οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες παρασχέθηκαν το 2002, οπότε η κρίσιμη ρύθμιση, από πλευράς δικαίου της Ένωσης, είναι η έκτη οδηγία².

4. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών θεωρείται, κατ' ουσίαν, η έδρα των οικονομικών δραστηριοτήτων του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή η μόνιμη εγκατάστασή του ή ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του³.

5. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας διευκρινίζει, πάντως, ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες έχουν ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, «εργασίες επί

2 — Έκτη οδηγία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006 L 347, σ. 1), η οποία περιέχει τις ίδιες κατ' ουσία διατάξεις με αναθεωρημένη διάρθρωση και διατύπωση.

3 — Βλ. άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112.

ενσωμάτων κινητών αγαθών» λογίζεται «ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές»⁴.

6. Εντούτοις, το άρθρο 28β, ΣΤ, ορίζει ότι:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', ο τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτη ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο στο οποίο εκτελούνται υλικώς οι υπηρεσίες αυτές, λογίζεται ότι ευρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους το οποίο έχει χορηγήσει στον λήπτη της υπηρεσίας τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου του παρασχέθηκε η συγκεκριμένη υπηρεσία.

Η παρέκκλιση αυτή δεν εφαρμόζεται όταν τα αγαθά δεν αποτελούν αντικείμενο αποστολής ή μεταφοράς εκτός του κράτους μέλους στο οποίο εκτελέστηκαν υλικώς οι υπηρεσίες»⁵.

4 — Βλ. άρθρο 52, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.

5 — Βλ. άρθρο 55 της οδηγίας 2006/112. Το άρθρο 28β ΣΤ προστέθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18), της οποίας η δέκατη αιτιολογική σκέψη διευκρινίζει ότι σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να διευκολυνθούν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές στον τομέα των εργασιών επί ενσωμάτων κινητών αγαθών.

7. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει την απαλλαγή «ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά τη διάταξη αυτή:

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

[...]

(β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα·

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

[...]»⁶

6 — Βλ. άρθρα 131 και 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112.

Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

8. Από τη διάταξη του Bundesgerichtshof προκύπτει ότι η Verigen Transplantation Service International AG (στο εξής: Verigen) είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία εταιρία βιοτεχνολογίας, η οποία ασκεί δραστηριότητες σχετικές με τη μηχανική ιστών. Η εταιρία ερευνά, αναπτύσσει, παράγει και διαθέτει στο εμπόριο τεχνολογίες για τη διάγνωση και τη θεραπεία παθήσεων του ανθρώπινου ιστού, ιδίως δε του χόνδρου. Στο επίκεντρο της διαφοράς της κύριας δίκης βρίσκονται οι κύκλοι εργασιών της Verigen από δραστηριότητες που αφορούν τον πολλαπλασιασμό αυτόλογων χονδροκυττάρων (δηλαδή κυττάρων του αρθρικού χόνδρου του ίδιου του ασθενούς), στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι αποδέκτες των οικείων υπηρεσιών (ιατροί ή κλινικές) έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος και στα τιμολόγια της Verigen αναγράφεται ο δικός τους αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.

9. Συγκεκριμένα, ο ιατρός ή η κλινική αποστέλλει στη Verigen υλικό από τον χόνδρο του ασθενούς. Η Verigen υποβάλλει τον ιστό σε επεξεργασία ώστε να καταστεί δυνατή η αφαίρεση των κυττάρων του αρθρικού χόνδρου. Κατόπιν προπαρασκευάζει στο περιβάλλον του δικού τους ορού αίματος και μέσα σε επωαστήρα, πολλαπλασιάζονται μέσω καλλιέργειας, συνήθως εντός τριών έως τεσσάρων εβδομάδων. Τα κύτταρα που προκύπτουν κατ' αυτόν τον τρόπο ενδέχεται να ενσωματωθούν επίσης σε μεμβράνη κολλαγόνου, ώστε να δημιουργηθεί ένα «στρώμα

χόνδρου». Σε κάθε περίπτωση, επιστρέφονται στον ιατρό ή την κλινική προκειμένου να μετεμφυτευτούν.

10. Η Verigen θεώρησε ότι δεν οφείλει ΦΠΑ για την παροχή των ως άνω υπηρεσιών, στο μέτρο που οι αποδέκτες τους είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη. Η φορολογική αρχή, όμως, τις έκρινε φορολογητέες και προχώρησε σε βεβαίωση του φόρου για το επίμαχο έτος.

11. Κατά την επακόλουθη διαδικασία, η Verigen υποστήριξε ότι ο πολλαπλασιασμός των κυττάρων του χόνδρου δεν αποτελεί παροχή ιατρικής περιθάλψεως. Πρόκειται μάλλον για «εργαστηριακές υπηρεσίες ρουτίνας», οι δε σχετικές εργασίες εκτελούνται από βοηθούς με γνώσεις βιοτεχνολογίας ή ιατροτεχνολογίας. Οι απαραίτητοι ποιοτικοί έλεγχοι διεξάγονταν από φαρμακοποιό και έναν χημικό, εξωτερικό συνεργάτη της εταιρίας.

12. Η προσφυγή της Verigen έγινε δεκτή σε πρώτο βαθμό από το Finanzgericht. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι ο πολλαπλασιασμός κυττάρων συνιστά υπηρεσία που πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στις «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών». Άραξ και χωριστούν από το σώμα, τα όργανα που προορίζονται για μεταμόσχευση αποτελούν επίσης

κινητά αγαθά. Το ζήτημα αν το μέρος που αφαιρέθηκε από το σώμα μετεμφυτεύτηκε στη συνέχεια στον ίδιο ασθενή ή χρησιμοποιήθηκε ως μόσχευμα σε άλλο πρόσωπο είναι αδιάφορο για τον χαρακτηρισμό του ως «ενσώματο κινητό αγαθό». Από τα τιμολόγια της Verigen προκύπτει ότι οι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη πελάτες της χρησιμοποιούσαν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που τους είχε χορηγηθεί από το αντίστοιχο κράτος. Συνεπώς, δεν ήταν δυνατό να επιβληθεί ΦΠΑ επί των σχετικών κύκλων εργασιών στη Γερμανία.

13. Η φορολογική αρχή ισχυρίστηκε, με την αίτησή της αναιρέσεως, ότι τα κύτταρα δεν καθίστανται κινητά αγαθά απλώς και μόνον εκ του βραχείας διάρκειας αποχωρισμού τους από το σώμα, ενώ οι πολλαπλασιασμοί κυττάρων δεν μπορούν να χαρακτηριστούν «εργασίες». Ούτε συντρέχει, κατά την άποψή της, περίπτωση «χρήσεως» του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος μέλος –καθόσον προς τούτο θα ήταν αναγκαία η ύπαρξη ρητής συμφωνίας πριν από την παροχή της οικείας υπηρεσίας.

14. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η παράδοση των πολλαπλασιασθέντων κυττάρων του αρθρικού χόνδρου στον ιατρό του ασθενούς ή την κλινική δεν συνιστά μεν «παράδοση αγαθών», πλην όμως ο κυτταρικός πολλαπλασιασμός αποτελεί παροχή υπηρεσίας, δεδομένου ότι η Verigen δεν είναι ελεύθερη να διαθέτει στην πράξη το υλικό του χόνδρου ως αν είχε την κυριότητά του, αλλά υποχρεούται να επιστρέψει τα κύτταρα μετά την περάτωση της διαδικασίας πολλαπλασιασμού τους. Ο κυτταρικός πολλαπλασιασμός δεν φορολογείται στη Γερμανία όταν ο τόπος

παροχής της οικείας υπηρεσίας είναι άλλο κράτος μέλος. Τούτο όμως ισχύει μόνον εφόσον το άρθρο 28β, ΣΤ, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει την υπηρεσία που παρέχει η Verigen. Αν αυτή δεν είναι η ορθή ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως, τότε πρέπει να επιβληθεί φόρος επί της σχετικής δραστηριότητας στη Γερμανία, εκτός αν θεωρηθεί ότι η οικεία υπηρεσία συνιστά παροχή ιατρικής περιθάλψεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

15. Συνεπώς, το Bundesfinanzhof ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

- «1) Πρέπει το άρθρο 28β, ΣΤ, πρώτο εδάφιο, της [έκτης οδηγίας] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι
- α) το αφαιρούμενο από άνθρωπο υλικό χόνδρου [...] το οποίο παραδίδεται σε επιχείρηση προκειμένου αυτή να προβεί σε κυτταρικό πολλαπλασιασμό και στη συνέχεια να το επιστρέψει ως μόσχευμα στον οικείο ασθενή αποτελεί “ενσώματο κινητό αγαθό” κατά την έννοια της διατάξεως αυτής,
 - β) η αφαίρεση κυττάρων του αρθρικού χόνδρου από το υλικό του χόνδρου και ο εν συνεχεία κυτταρικός πολλαπλασιασμός αποτελούν “εργασίες” επί ενσώματων κινητών αγαθών κατά την έννοια της διατάξεως αυτής,
 - γ) η υπηρεσία παρέχεται στον λήπτη “ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ” και στην περίπτωση που ο εν λόγω αριθμός αναφέρεται στο τιμολόγιο του παρέχοντος την

υπηρεσία χωρίς να υπάρχει ρητή έγγραφη συμφωνία σχετικά με τη χρήση του;

Ανάλυση

- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως σε κάποιο από τα προηγούμενα ερωτήματα: Πρέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της [έκτης οδηγίας] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αφαίρεση κυττάρων του αρθρικού χόνδρου από το υλικό χόνδρου ενός ασθενούς και ο εν συνεχεία κυτταρικός πολλαπλασιασμός αποτελούν "παροχή ιατρικής περιθάλψεως" μόνο στην περίπτωση που τα κύτταρα που προκύπτουν από τον κυτταρικό πολλαπλασιασμό εμφυτεύονται πάλι στον δότη;»

16. Η Γερμανική και η Ισπανική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Δεν διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση καθόσον δεν είχε υποβληθεί σχετικό αίτημα. Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι η ημερομηνία για την ανάπτυξη των προτάσεων έπρεπε να μετατεθεί ώστε να ληφθούν υπόψη οι αποφάσεις επί των υποθέσεων *CoryGene*⁷ και *Future Health Technologies*⁸, οι οποίες αφορούσαν ζητήματα παρεμφερή με εκείνα που τίγεται το δεύτερο ερώτημα. Οι ως άνω αποφάσεις εκδόθηκαν στις 10 Ιουνίου 2010.

17. Μολονότι το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το δεύτερο ερώτημα για την περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο, η σειρά των ερωτημάτων θα μπορούσε καλύτερα να αντιστραφεί. Αν, σύμφωνα με την ερμηνεία που προτείνει η Επιτροπή, η επίμαχη υπηρεσία αποτελεί στην πράξη παροχή ιατρικής περιθάλψεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, οι σχετικές δραστηριότητες απαλλάσσονται ανεξαρτήτως του ζητήματος του τύπου της παροχής. Κατόπιν τούτου, θα αναλύσω πρώτα το δεύτερο ερώτημα.

Το δεύτερο ερώτημα

18. Η νομολογία σχετικά με τις έννοιες «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» και «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» εκτέθηκε όλως προσφάτως στις αποφάσεις του Δικαστηρίου *CoryGene* και *Future Health Technologies*⁹ και μπορεί να συνοψισθεί ως εξής.

7 — Απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, *CoryGene* (Συλλογή 2010, σ. I-5053).

8 — Απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-86/09, *Future Health Technologies* (Συλλογή 2010, σ. I-5215).

9 — Προαναφερθείσες στις υποσημειώσεις 7 και 8 αντιστοίχως. Βλ. ιδίως τις σκέψεις 24 έως 30 της αποφάσεως *CoryGene* και τις σκέψεις 28 έως 30, 36, 37 και 40 της αποφάσεως *Future Health Technologies*, καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία. Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση *CoryGene*, σημεία 30 επ.

19. Οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Σκοπός της διατάξεως δεν είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ όλων των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον αυτών που απαριθμούνται και περιγράφονται με πολύ λεπτομερή τρόπο. Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, αυτός ο κανόνας περί συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι εν λόγω όροι πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιον τρόπον, ώστε να καθίστανται οι απαλλαγές ανενεργές.

20. Όσον αφορά την ιατρική περίθαλψη, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά όλες τις παρεχόμενες εντός νοσοκομείου υπηρεσίες, ενώ το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', καλύπτει τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, είτε στην οικία του παρόχου της υπηρεσίας ή του ασθενούς είτε οπουδήποτε αλλού. Κατά συνέπεια, αντικείμενο των διατάξεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας, οι οποίες δεν έχουν το ίδιο πεδίο εφαρμογής, είναι η ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια.

21. Συνεπώς, αμφότερες οι έννοιες «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και «παροχές ιατρικής περίθαλψης» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας καλύπτουν υπηρεσίες που ως αντικείμενο έχουν τη διάγνωση, τη θεραπευτική αγωγή και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας. Μολονότι όλες οι υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τόσο της μιας όσο και της άλλης διατάξεως απαιτείται να έχουν θεραπευτικό σκοπό, τούτο δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι η έννοια «θεραπευτικός σκοπός» πρέπει να τυγχάνει ιδιαίτερως στενής ερμηνείας. Επιπλέον, αμφότερες οι απαλλαγές έχουν ως κοινό σκοπό τη μείωση του κόστους της υγειονομικής περιθάλψης.

22. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Επιτροπή και η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι η επίμαχη υπηρεσία επιδιώκει θεραπευτικό σκοπό. Η Ισπανική Κυβέρνηση διαφωνεί, υποστηρίζοντας με μάλλον λακωνική επιχειρηματολογία, ότι η υπηρεσία αυτή συνίσταται απλώς και μόνο σε εργαστηριακές εργασίες ρουτίνας για τα δεδομένα του τομέα της μηχανικής ιστών. Προσωπικά, συμμαρίζω την άποψη της Επιτροπής και της Γερμανικής Κυβερνήσεως.

23. Δεν αμφισβητείται, ούτε μπορεί να υπάρξει καμία αμφιβολία επ' αυτού, ότι η ανωτέρω περιγραφείσα διαδικασία –αφαίρεση, πολλαπλασιασμός και μετεμφύτευση αυτόλογων κυττάρων του χόνδρου– εξυπηρετεί, γενικώς, θεραπευτικό σκοπό. Οι συγκεκριμένες υπηρεσίες τις οποίες παρέχει η Verigen αποτελούν, ομολογουμένως, τμήμα μόνον της όλης διαδικασίας. Πρόκειται, πάντως, για

ουσιώδες, αναγκαίο και αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας, της οποίας καθένα από τα επιμέρους στάδια μπορεί να περατωθεί και να λειτουργήσει αποτελεσματικώς μόνο σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα.

24. Επομένως, η έννοια «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας καλύπτει υπηρεσίες όπως οι επίμαχες εν προκειμένω. Ούτε συντρέχει λόγος να αποκλειστούν οι υπηρεσίες αυτές από τις απαλλαγές για τον λόγο ότι οι σχετικές εργασίες πραγματοποιούνται από προσωπικό εργαστηρίου, το οποίο δεν αποτελείται από ειδικευμένους ιατρούς. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, δεν είναι απαραίτητο η ιατρική φροντίδα να παρέχεται στο σύνολό της από νοσηλευτικό προσωπικό¹⁰. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, συγκεκριμένα επ' αυτού του σημείου, ότι ιατρικές αναλύσεις που πραγματοποιούνται από ανεξάρτητο ιδιωτικό εργαστήριο κατόπιν εντολής γενικών ιατρών μπορούν να νοηθούν ως «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» ή «παροχές ιατρικής περιθάλψεως», έστω και αν δεν έχει ακόμη διαπιστωθεί η ανάγκη υποβολής σε συγκεκριμένη αγωγή¹¹.

10 — Βλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kugler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, ιδίως σκέψη 41).

11 — Βλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P. (Συλλογή 2006, σ. I-5123, ιδίως σκέψη 39).

25. Επιπλέον, όπως τονίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν συντρέχει λόγος ο χαρακτηρισμός ως «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» ή «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» να εξαρτάται (όπως μάλλον υποδηλώνει η διατύπωση των ερωτημάτων του εθνικού δικαστηρίου) από το αν τα πολλαπλασιασθέντα κύτταρα μετεμφυτεύονται στον ίδιο τον ασθενή από τον οποίο αρχικώς αφαιρέθηκαν. Οι μεταγγίσεις αίματος και οι μεταμοσχεύσεις οργάνων, από το σώμα ενός προσώπου στο σώμα άλλου, συνιστούν πέραν πάσης αμφιβολίας «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» ή «παροχές ιατρικής περιθάλψεως»¹².

26. Εντούτοις, η Γερμανική Κυβέρνηση εκφράζει επίσης την άποψη –χωρίς όμως να καταλήγει συναφώς σε κάποιο σαφές συμπέρασμα– ότι ο χαρακτηρισμός των επίμαχων υπηρεσιών ως παροχών ιατρικής περιθάλψεως ενδέχεται να αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (υπό την έννοια της αποφυγής των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού¹³), καθόσον το παρασκευαζόμενο «στρώμα χόνδρου» είναι, από λειτουργικής απόψεως, συγκρίσιμο με φαρμακευτικό προϊόν, το οποίο δεν θα μπορούσε να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ, αλλά μόνο να τύχει της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή¹⁴.

12 — Βλ., κατ' αναλογία, σκέψη 51 της αποφάσεως CopyGene και σημείο 46 των προτάσεών μου στην ίδια υπόθεση.

13 — Σημειωτέον (μολονότι δεν συνδέεται άμεσα με την παρούσα ανάλυση) ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαρτούν τη χορήγηση των απαλλαγών, στις οποίες αναφέρεται, μεταξύ άλλων, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σε οργανισμούς που δεν είναι δημοσίου δικαίου από ορισμένες προϋποθέσεις και, ειδικότερα (σύμφωνα με την τέταρτη περίπτωση), ότι οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

14 — Άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το σημείο του παραρτήματος Η της οδηγίας αυτής (άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 και σημείο 3 του παραρτήματος ΙΙΙ της εν λόγω οδηγίας).

27. Δεν έχω πειστεί για την ορθότητα της απόψεως αυτής.

28. Ο χαρακτηρισμός μιας υπηρεσίας ως «νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως» ή ως «παροχής ιατρικής περιθάλψεως» δεν είναι δυνατό να εξαρτάται από το αν υπάρχει διαθέσιμη εναλλακτική επιλογή σε επίπεδο φαρμακευτικών προϊόντων. Για ορισμένα είδη τέτοιας περιθάλψεως υφίστανται ήδη φάρμακα ως εναλλακτική λύση, ενώ σε άλλες περιπτώσεις δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο να παρασκευαστεί παρόμοιο φάρμακο-υποκατάστατο στο μέλλον, οπότε και οι δύο κατηγορίες βρίσκονται σε διαρκή εξέλιξη. Πράγματι, πολλά είδη αγαθών και υπηρεσιών μπορούν, υπό ορισμένες περιστάσεις, να αντικατασταθούν με άλλα, διαφορετικών κατηγοριών ΦΠΑ. Πάντως (και με την επιφύλαξη του δικαιώματος κάθε κράτους μέλους, στο πλαίσιο της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει η έκτη οδηγία, να εξαρτά τη χορήγηση ορισμένων απαλλαγών από προϋποθέσεις που έχουν ως σκοπό την πρόληψη των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού – περίπτωση για την οποία ούτε γίνεται λόγος εν προκειμένω), το ζήτημα αν μια υπηρεσία συνιστά «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» ή «[παροχή] ιατρικής περιθάλψεως» μπορεί να επιλυθεί αποκλειστικώς και μόνο βάσει της φύσεως της ίδιας της υπηρεσίας, και όχι των τυχόν εναλλακτικών επιλογών.

29. Θα επισήμαινα, εξάλλου, ότι δεν είναι διόλου προφανής η απάντηση στο ερώτημα αν μια απαλλασσόμενη υπηρεσία (καθόσον δεν υπόκειται μεν σε ΦΠΑ επί των εκροών, ούτε όμως εκπίπτει ο φόρος επί των εισροών από τα διάφορα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος της παροχής της) είναι πιθανότερο να βρίσκεται σε ευνοϊκότερη ή σε δυσμενέστερη θέση, σε σχέση με ένα προϊόν επί του οποίου εισπράττεται ΦΠΑ με μειωμένο συντελεστή, αλλά αναγνωρίζεται παράλληλα δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

30. Συνεπώς, φρονώ ότι υπηρεσίες όπως οι ανωτέρω περιγραφείσες καλύπτονται από τις έννοιες «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» και «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, ως εκ τούτου, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει είτε του στοιχείου β' είτε του στοιχείου γ' της διατάξεως αυτής, ανάλογα με την περίπτωση. Δεν είναι αναγκαίο να διαπιστωθεί ποιος είναι ο τόπος της παροχής τέτοιων υπηρεσιών, δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν απαλλαγής όπου και αν παρέχονται.

Το πρώτο ερώτημα

31. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που προτείνω να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Θα κάνω, εντούτοις, κάποια συνοπτικά σχόλια, μόνο για την περίπτωση που το Δικαστήριο αποφασίσει να απαντήσει στο ερώτημα αυτό.

32. Το πρώτο σκέλος του ερωτήματος είναι αν το αφαιρούμενο υλικό χόνδρου συνιστά «ενσώματο κινητό αγαθό» κατά την έννοια του άρθρου 28β, ΣΤ, της έκτης οδηγίας. Συμφωνώ με όλους τους μετέχοντες στη διαδικασία που κατέθεσαν παρατηρήσεις ότι πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

33. Τα κύτταρα χόνδρου είναι, αναμφισβήτητα, τόσο κινητά (όπως τονίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, το ζήτημα ανέκυψε απλώς και μόνο διότι αποστέλλονται από ένα κράτος μέλος σε άλλο) όσο και ενσώματα. Οπότε, μολονότι τα ανθρώπινα κύτταρα δεν αποτελούν το πλέον χαρακτηριστικό είδος «περιουσίας» ή «αγαθού»¹⁵, είναι σαφές ότι μπορούν κάλλιστα να εμπίπτουν σε αυτή την κατηγορία¹⁶.

34. Το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος είναι αν οι διαδικασίες στις οποίες η Verigen υποβάλλει τα κύτταρα αποτελούν «εργασίες» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Όπως και προηγουμένως, όλες οι γραπτές παρατηρήσεις τείνουν στο συμπέρασμα ότι η απάντηση πρέπει να είναι καταφατική, με το οποίο (εφόσον στο δεύτερο ερώτημα δοθεί αρνητική απάντηση) και πάλι θα συμφωνήσω.

35. Στην απόφαση Linthorst, Pouwels και Scheren¹⁷, το Δικαστήριο επισήμανε ότι, στην καθομιλουμένη, η φράση «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» παραπέμπει συνειρμικά σε μια απλή σωματική ενέργεια, η οποία δεν είναι, κατ' αρχήν, ούτε επιστημονικής ούτε διανοητικής φύσεως, και ουδεμία σχέση έχει με το κύριο έργο του κτηνιάτρου που συνίσταται, κατά βάση, στην παροχή φροντίδας στα ζώα σύμφωνα με επιστημονικούς κανόνες – η οποία, ακόμη και αν συνεπάγεται επέμβαση στο σώμα του ζώου, δεν αρκεί για να χαρακτηριστεί ως «εργασίες».

36. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να προσδιορίσει αν οι εργασίες που πραγματοποιεί η Verigen είναι «επιστημονικής» ή «διανοητικής» φύσεως υπό την ως άνω έννοια. Κατά την άποψή μου, το Δικαστήριο είχε επιχειρήσει να ιχνογραφήσει μια διαχωριστική γραμμή ανάμεσα στην, απλώς, μηχανική εφαρμογή παραδεδεγμένης επιστημονικής γνώσεως ή τεχνικής και σε μια προσέγγιση η οποία στηρίζεται μεν στην εν λόγω επιστημονική γνώση ή τεχνική, αλλά ταυτόχρονα εμπεριέχει στοιχεία καινοτομίας, παραδείγματος χάρη, στην ερμηνεία των δεδομένων ή την προσαρμογή των σχετικών διαδικασιών. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει μάλλον ότι οι επίμαχες υπηρεσίες εμπίπτουν στην πρώτη κατηγορία.

15 — Οι όροι «goods» και «property» χρησιμοποιούνται ως συνώνυμοι στην αγγλική απόδοση διαφόρων διατάξεων της έκτης οδηγίας, ενώ σε άλλες γλώσσες απαντά ένας και μόνον όρος.

16 — Ένα μακάβριο, τραγικό και αμφιλεγόμενο παράδειγμα είναι η περίπτωση κυττάρων HeLa, τα οποία αφαιρέθηκαν αρχικά από το σώμα μιας γυναίκας που απεβίωσε στις ΗΠΑ το 1951 και, έκτοτε, πολλαπλασιάστηκαν σε μια «αθάνατη κυτταρική γραμμή», ίση με το σωματικό της βάρος στο υπερ-πολλαπλάσιο, η οποία μάλιστα χρησιμοποιήθηκε για τους σκοπούς της ιατρικής έρευνας σε ολόκληρο τον κόσμο (βλ. Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, Νέα Υόρκη, 2010).

17 — Απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95 (Συλλογή 1997, I-1195, σκέψεις 15 επ.).

37. Το τρίτο σκέλος του ερωτήματος είναι, κατ' ουσίαν, αν η φράση «λήπτη[ς] ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ» του άρθρου 28β, ΣΤ, της έκτης οδηγίας αφορά όλα τα πρόσωπα των οποίων ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αναγράφεται στο τιμολόγιο ή μόνον εκείνα που έχουν συναινέσει γραπτώς στη χρησιμοποίηση του εν λόγω αριθμού κατ' αυτόν τον τρόπο. Στο σημείο αυτό υπάρχει διχογνωμία μεταξύ της Γερμανικής Κυβέρνησεως και της Επιτροπής (η Ισπανική Κυβέρνηση δεν έλαβε θέση σχετικά με το ζήτημα).

κράτος μέλος της παροχής της, ενώ ταυτόχρονα ο λήπτης οφείλει φόρο επί των εισροών (με δικαίωμα εκπτώσεως) «στο δικό του» κράτος μέλος – μια απλούστευση, δηλαδή, της διαδικασίας που θα εφαρμοζόταν δυνάμει της όγδοης οδηγίας¹⁸. Τούτο ισχύει για όλες τις περιπτώσεις στις οποίες ο πελάτης ενημερώνει τον παρέχοντα την υπηρεσία (παραδείγματος χάρη, με το έγγραφο της παραγγελίας) ότι διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος από εκείνο του τόπου της παροχής. Δεν είναι αναγκαίο να πληρούται καμία άλλη προϋπόθεση. Αν η συμφωνία μεταξύ των μερών αποτελούσε προϋπόθεση της εφαρμογής του συστήματος, θα θιγόταν η ομοιομορφία την οποία επιδιώκει η οδηγία 95/7 όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου της παροχής¹⁹.

38. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η μεία του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ «βάσει του οποίου» παρασχέθηκε η υπηρεσία στον αποδέκτη προϋποθέτει σιωπηρή ή ρητή σύμπτωση βουλήσεων ότι η φορολόγηση θα γίνει όπως προβλέπει η ρύθμιση του άρθρου 28β, ΣΤ, της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή της, η λύση αυτή επιβάλλεται για λόγους ασφάλειας δικαίου, καθόσον στην αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία ο παρέχων την υπηρεσία αποφασίζει μονομερώς να χρησιμοποιήσει (ή όχι) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη, αυτός δεν μπορεί γνωρίζει με βεβαιότητα, μέχρι την έκδοση του τιμολογίου, ποιος θα οφείλει τον φόρο.

40. Επομένως, συμμερίζομαι, ως προς το ζήτημα αυτό, την άποψη που διατύπωσε η Επιτροπή.

39. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το σύστημα του άρθρου 28β, ΣΤ, της έκτης οδηγίας απαλλάσσει την υπηρεσία από τον ΦΠΑ στο

18 — Όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1).

19 — Βλ. ανωτέρω υποσημείωση 5.

Πρόταση

41. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Bundesfinanzhof ως εξής:

«Το άρθρο 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αφαίρεση κυττάρων του αρθρικού χόνδρου από το υλικό χόνδρου ενός ανθρώπου και ο επακόλουθος πολλαπλασιασμός τους προκειμένου να μετεμφυτευτούν για θεραπευτικούς σκοπούς συνιστούν »παροχές ιατρικής περιθάλψεως«, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν τα κύτταρα που προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό προορίζονται για μετεμφύτευση στον ίδιο τον δότη ή για μεταμόσχευση σε άλλο πρόσωπο.»