



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 26ης Σεπτεμβρίου 2013¹

Υπόθεση C-366/12

Finanzamt Dortmund-West
κατά
Klinikum Dortmund gGmbH

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«ΦΠΑ — Χορήγηση κυτταροστατικών ουσιών για την περίθαλψη ασθενών σε εξωτερικά ιατρεία — Απαλλαγή από τον ΦΠΑ της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, καθώς και των στενά συνδεδεμένων με αυτές πράξεων — Κατά πόσον οι “στενά συνδεδεμένες πράξεις” πρέπει να είναι υπηρεσίες — Κατά πόσον πρέπει να διενεργούνται από το πρόσωπο το οποίο παρέχει τη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη — Κατά πόσον μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ εάν συνδέονται στενά προς ιατρική περίθαλψη η οποία δεν παρέχεται από νοσοκομείο ή παρεμφερές ίδρυμα»

1. Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ, αφενός, «τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου», ή, υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες, «από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως» και, αφετέρου, «τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών».

2. Στο πλαίσιο της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το γερμανικό Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Οικονομικό Δικαστήριο) ζητεί διευκρινίσεις ως προς το πώς πρέπει να εφαρμοστούν οι εν λόγω απαλλαγές στην περίπτωση που φάρμακα χημειοθεραπείας παρέχονται σε φαρμακείο νοσοκομείου για να χορηγηθούν προς θεραπεία σε μη νοσηλευόμενους ασθενείς, στις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου, αλλά από ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών.

Η σχετική νομοθεσία της Ένωσης

3. Η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά τα οικονομικά έτη 2005 και 2006, όταν εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης ήταν η έκτη οδηγία².

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), το οποίο αναδιάρθρωσε και αναδιτύπωσε την έκτη οδηγία χωρίς, καταρχήν, να επιφέρει ουσιώδεις αλλαγές (βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας).

4. Βάσει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, οι «παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή» υπόκεινται στον ΦΠΑ. Κατά τα άρθρα 5, παράγραφος 1, και 6, παράγραφος 1, αντιστοίχως, ως παράδοση αγαθών νοείται «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος» και ως παροχή υπηρεσιών «κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5»³.

5. Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας υποχρέωνε τα κράτη μέλη να καθορίσουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ όχι κατώτερο του 15%. Είχαν επίσης τη δυνατότητα να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές, όχι κατώτερους του 5%, στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονταν στο παράρτημα Η⁴.

6. Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη όφειλαν να απαλλάξουν («υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών αυτών 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 επαγγελμαμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος»⁵.

7. Εντούτοις, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, στοιχείο β' [...] εάν:

- δεν είναι απαραίτητες για τη διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,
- προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας»⁶.

8. Το παράρτημα Η απαριθμούσε τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που μπορούσαν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ. Το σημείο 3 του καταλόγου περιελάμβανε: «φαρμακευτικά προϊόντα των ειδών που συνήθως χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για σκοπούς ιατρικούς [...]»⁷.

3 — Βλ. άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', 14, παράγραφος 1 και 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

4 — Βλ. άρθρα 96 έως 99 της οδηγίας 2006/112.

5 — Βλ. άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας 2006/112. Στην αγγλική απόδοσή της, η οδηγία χρησιμοποιεί το όρο «medical care» σε αμφότερες τις διατάξεις, ενώ σε άλλες γλώσσες χρησιμοποιούνται διαφορετικοί όροι. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το νόημα είναι το ίδιο σε αμφότερες τις διατάξεις. Βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier (Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψεις 46 έως 50).

6 — Βλ. άρθρο 134 της οδηγίας 2006/112.

7 — Βλ. σημείο 3 του παραρτήματος III της οδηγίας 2006/112.

Το σχετικό γερμανικό δίκαιο

9. Βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών) του 2005 (στο εξής: UStG), στον φόρο κύκλου εργασιών (δηλαδή τον ΦΠΑ) υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στο εσωτερικό της χώρας εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας». Το άρθρο 3, παράγραφος 1, ορίζει τις παραδόσεις αγαθών ενός επιχειρηματία ως τις «παροχές μέσω των οποίων ο ίδιος ή τρίτος που ενεργεί κατ' εντολή του μεταβιβάζει στον αγοραστή ή σε τρίτον που ενεργεί κατ' εντολή του την εξουσία να διαθέτει ένα αγαθό ιδίω ονόματι (μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως)» και το άρθρο 3, παράγραφος 9, ορίζει τις υπηρεσίες ως «πράξεις οι οποίες δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών».

10. Το άρθρο 4 του UStG απαριθμεί τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ. Κατά τα επίμαχα έτη, δυνάμει του σημείου 14 απαλλάσσονταν του φόρου «οι πράξεις που διενεργούνται στο πλαίσιο ασκήσεως των επαγγελματιών του ιατρού, του οδοντίατρου, του πρακτικού θεραπευτή, του φυσικοθεραπευτή, της μαίας ή άλλου παρόμοιου ιατρικού επαγγέλματος», ενώ κατά το σημείο 16 απαλλάσσονταν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, «πράξεις που συνδέονται στενά με τη λειτουργία των νοσοκομείων».

11. Κατά τα επίμαχα έτη, το άρθρο 116 του πέμπτου βιβλίου του Sozialgesetzbuch (Κώδικα Κοινωνικής Ασφάλισης, στο εξής: SGB V) προέβλεπε ότι μπορούσε να χορηγηθεί σε νοσοκομειακούς ιατρούς (μη συμβεβλημένους με σύστημα ασφάλισης ασθενείας) οι οποίοι είχαν ολοκληρώσει την ειδικότητά τους, με τη σύμφωνη γνώμη του φορέα εκμεταλλεύσεως του νοσοκομείου, άδεια να παρέχουν ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος. Περαιτέρω, κατά το άρθρο 116a, μπορούσε να χορηγηθεί στα νοσοκομεία που διαθέτουν άδεια λειτουργίας και σχετική εξειδίκευση άδεια να παρέχουν περίθαλψη στους ασφαλισμένους μέσω των ιατρών τους στο πλαίσιο του εν λόγω συστήματος σε τομείς στους οποίους είχαν διαπιστωθεί κενά στην παροχή περιθάλψεως, στον βαθμό και για όσο τούτο απαιτείτο για την κάλυψη των κενών αυτών.

Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και υποβληθέντα ερωτήματα

12. Η Klinikum Dortmund gGmbH (στο εξής: Klinikum Dortmund) είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης μη κερδοσκοπικού σκοπού η οποία διαχειρίζεται ένα νοσοκομείο. Κατά τα επίμαχα έτη, διέθετε «άδεια φορέα» βάσει του άρθρου 116a του SGB V, δυνάμει της οποίας είχε δικαίωμα να παρέχει τόσο περίθαλψη μέσω νοσηλείας του ασθενούς όσο και περίθαλψη στα εξωτερικά ιατρεία. Η περίθαλψη στα εξωτερικά ιατρεία παρεχόταν επίσης από νοσοκομειακούς ιατρούς τους οποίους είχε προσλάβει η Klinikum Dortmund και οι οποίοι, στο εν λόγω πλαίσιο, εργάζονταν βάσει «ατομικής άδειας» δυνάμει του άρθρου 116 του SGB V.

13. Η Klinikum Dortmund παρείχε χημειοθεραπεία σε καρκινοπαθείς. Τα χορηγούμενα φάρμακα (κυτταροστατικές ουσίες) παρασκευάζονταν στο φαρμακείο του νοσοκομείου, βάσει εξατομικευμένης ιατρικής συνταγής. Στις περιπτώσεις όπου οι κυτταροστατικές ουσίες χρησιμοποιούνταν για νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη στις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου, δεν αμφισβητείται ότι πράγματι η χορήγησή τους απαλλάσσόταν του ΦΠΑ.

14. Οι παρασκευαζόμενες από την Klinikum Dortmund κυτταροστατικές ουσίες χρησιμοποιούνταν επίσης για την περίθαλψη ασθενών στα εξωτερικά ιατρεία του νοσοκομείου από ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών και θεωρήθηκε ότι επίσης απαλλάσσονταν του ΦΠΑ. Εντούτοις, η φορολογική αρχή έκρινε, βάσει νέων διοικητικών εγκυκλίων (οι οποίες δεν δεσμεύουν τα δικαστήρια), ότι η επίμαχη χορήγηση φαρμάκων για καρκινοπαθείς στο πλαίσιο της περιθάλψεως στα εξωτερικά ιατρεία υπέκειτο στον φόρο από το 2005. Η φορολογική αρχή τροποποίησε, κατά συνέπεια, τις πράξεις επιβολής ΦΠΑ της Klinikum Dortmund, επιβάλλοντας ΦΠΑ επί των εκροών, αλλά επιτρέποντας ταυτοχρόνως έκπτωση του φόρου αυτού επί των εισροών. (Δεν

φαίνεται να αμφισβητείται το γεγονός ότι, εάν τα ίδια φάρμακα είχαν χορηγηθεί από τους ίδιους ιατρούς ομοίως στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών αλλά σε ιδιωτικά ιατρεία και όχι στο πλαίσιο ατομικής άδειας βάσει του άρθρου 116 του SGB V, η χορήγηση των φαρμάκων δεν θα απαλλασσόταν του ΦΠΑ.)

15. Η προσφυγή της Klinikum Dortmund κατά της ως άνω διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου έγινε δεκτή από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο και η φορολογική αρχή άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

- «1. Πρέπει η στενά συνδεόμενη πράξη να συνιστά υπηρεσία κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, [της έκτης οδηγίας];
2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: υφίσταται πράξη στενά συνδεόμενη με νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη μόνο στην περίπτωση που η πράξη αυτή διενεργείται από τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέχει και τη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη;
3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: υφίσταται στενά συνδεόμενη πράξη και στην περίπτωση που η περίθαλψη δεν απαλλάσσεται του φόρου βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', [της έκτης οδηγίας], αλλά βάσει του στοιχείου γ' της εν λόγω διατάξεως;»

16. Η Klinikum Dortmund, η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 13ης Ιουνίου 2013, οι ως άνω μετασχόντες ανέπτυξαν προφορικές παρατηρήσεις και απήντησαν στις ερωτήσεις που τους είχε θέσει γραπτώς το Δικαστήριο.

Εκτίμηση

Πρώτο ερώτημα

17. Όλοι όσοι κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις θεωρούν ότι η έκφραση «στενά συνδεόμενες πράξεις» στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει τόσο παραδόσεις αγαθών όσο και παροχές υπηρεσιών. Συμφωνώ μαζί τους.

18. Αναγνωρίζω ότι ενδέχεται να υπάρξει κάποια αμφιβολία, για γλωσσικούς λόγους. Σε διάφορες γλωσσικές αποδόσεις⁸ χρησιμοποιείται στη θέση της λέξεως «πράξεις» λέξη που μπορεί να γίνει αντιληπτή περισσότερο ως συνδεόμενη με την παροχή υπηρεσιών παρά με την παράδοση αγαθών, ενώ στην πλειονότητα των γλωσσικών αποδόσεων⁹ χρησιμοποιείται λέξη η οποία αντιστοιχεί στις «συναλλαγές», η οποία θα μπορούσε ευκολότερα να θεωρηθεί ότι καλύπτει αμφότερα τα είδη πράξεων. Εντούτοις, αν οι «πράξεις» πρέπει να απαλλάσσονται του ΦΠΑ, τότε ο όρος αυτός αναφέρεται σε κάτι το οποίο θα έπρεπε, άλλως, να υπόκειται σε αυτόν. Βάσει δε της νομοθεσίας, μόνο συναλλαγές (οι οποίες μπορεί να είναι είτε παραδόσεις αγαθών είτε παροχές υπηρεσιών, αλλά οι οποίες πρέπει να είναι είτε το ένα είτε το άλλο) υπόκεινται στον ΦΠΑ.

8 — Πέραν της αγγλικής, βλ., παραδείγματος χάριν, την ουγγρική, τη μαλτέζικη και τη σουηδική γλωσσική απόδοση.

9 — Συμπεριλαμβανομένων και των πέντε γλωσσών, με εξαίρεση την αγγλική, στις οποίες εκδόθηκε αρχικώς η έκτη οδηγία: ήτοι δανική, ολλανδική, γαλλική, γερμανική και ιταλική.

19. Η αρχική πρόταση της Επιτροπής για την έκτη οδηγία αναφερόταν, σε όλες τις γλώσσες, στην «παροχή νοσοκομειακών και ιατρικών υπηρεσιών, και τις παραδόσεις αγαθών που αποτελούν παρακολούθημα αυτών»¹⁰. Δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η αλλαγή της διατύπωσης στο κείμενο που υιοθετήθηκε τελικά από το Συμβούλιο αποσκοπούσε στον αποκλεισμό της παραδόσεως αγαθών. Εάν υπήρχε τέτοια πρόθεση, θα είχε ασφαλώς καταστεί περισσότερο σαφής. Αντιθέτως, φαίνεται πιθανότερο η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης να ήταν να συμπεριλάβει τόσο παροχές υπηρεσιών όσο και τις παραδόσεις αγαθών.

20. Είναι αλήθεια ότι τουλάχιστον η ισπανική έκδοση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας χρησιμοποιεί διατύπωση που φαίνεται σαφέστερα περιοριστική: «prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas». Αυστηρά γραμματική ερμηνεία αυτής της γλωσσικής αποδόσεως¹¹ θα μπορούσε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι αφορά μόνο τις παροχές υπηρεσιών.

21. Κατά πάγια νομολογία, η διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε σε μία από τις γλωσσικές αποδόσεις διατάξεως του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μοναδική ερμηνευτική βάση ούτε μπορεί να της δοθεί προτεραιότητα σε σχέση με τις άλλες γλωσσικές αποδόσεις. Οσάκις υφίσταται διάσταση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος¹². Στην προκειμένη περίπτωση, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει απαλλαγές «για ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος». Εάν εξυπηρετεί το γενικό συμφέρον η απαλλαγή από τον ΦΠΑ υπηρεσιών στενά συνδεδεμένων με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, τότε εξυπηρετεί εξίσου το γενικό συμφέρον η απαλλαγή παραδόσεων αγαθών που συνδέονται επίσης στενά προς αυτές. Συνεπώς, έχω την άποψη ότι δεν μπορεί να δοθεί προτεραιότητα στη γλωσσική απόδοση της οδηγίας στα ισπανικά σε σχέση με τις υπόλοιπες.

22. Οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου απορρέουν ιδίως από δύο αποφάσεις του Δικαστηρίου –Υγεία¹³ και CopyGene¹⁴– στις οποίες γίνεται αναφορά στις «στενά συνδεδεμένες πράξεις» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, κατά τρόπο που αφήνει να νοηθεί ότι αυτές πρέπει να συνίστανται σε παροχές υπηρεσιών.

23. Εντούτοις, όπως επισημάνθηκε στις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, σε εκείνες τις αποφάσεις τα πραγματικά περιστατικά αφορούσαν μόνο παροχές υπηρεσιών, κι αυτό εξηγεί τη διατύπωση που επελέγη. Επιπροσθέτως, στην απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου¹⁵ το Δικαστήριο δέχθηκε σαφώς ότι οι παραδόσεις αγαθών απαλλάσσονταν του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, μολονότι δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί απαλλαγή βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'.

24. Συνεπώς, έχω την άποψη ότι η έκφραση «στενά συνδεδεμένες πράξεις» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει τόσο παραδόσεις αγαθών όσο και παροχές υπηρεσιών.

10 — JO 1973, C 80, σ. 1, άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

11 — Αποδίδοντας κατά λέξη: «παροχές υπηρεσιών νοσηλείας και ιατρικής περιθάλψεως και άλλες [ήτοι άλλες παροχές υπηρεσιών] άμεσας συνδεδεμένες με αυτές».

12 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, C-41/09, Επιτροπή κατά Ολλανδίας (Συλλογή 2011, σ. I-831, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 2ας Απριλίου 1998, C-296/95, EMU Tabac κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-1605, σκέψη 36).

13 — Απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04 (Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 25).

14 — Απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08 (Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 40).

15 — Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, C-353/85 (Συλλογή 1988, σ. 817, σκέψεις 33 έως 35).

Δεύτερο ερώτημα

25. Η Klinikum Dortmund και η Επιτροπή φρονούν ότι δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για να απαλλαγεί μια παροχή από τον ΦΠΑ ως «στενά συνδεδεμένη πράξη» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, η πραγματοποίησή της από το πρόσωπο το οποίο παρέχει τη «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη».

26. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει την αντίθετη άποψη. Επικαλούμενη τη διατύπωση της διατάξεως (νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις «οι οποίες παρέχονται» από ορισμένους φορείς), καθώς και την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι οι διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ισχυρίζεται ότι τόσο η περίθαλψη όσο και οι συνδεδεμένες με αυτή πράξεις πρέπει να παρέχονται από το ίδιο πρόσωπο.

27. Δεν συμφωνώ με τη θέση αυτή. Η επίμαχη διατύπωση απλώς απαιτεί αμφότερες οι πράξεις να διενεργούνται από παρόχους που εμπίπτουν σε κάποιον από τους διδόμενους ορισμούς¹⁶. Δεν ορίζει ότι ο πάροχος πρέπει να είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις. Ούτε στη νομολογία του Δικαστηρίου ορίζεται μόνον ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Στη νομολογία αυτή ορίζεται επιπλέον ότι η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να ανταποκρίνεται στις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ. Η στενή αυτή ερμηνεία δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να στερεί τις απαλλαγές από τα σκοπούμενα αποτελέσματά τους¹⁷. Εξάλλου, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας¹⁸, σκοπός της απαλλαγής των στενά συνδεδεμένων προς τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη πράξεων από τον ΦΠΑ είναι να διασφαλισθεί ότι το αυξημένο κόστος που θα είχαν οι εν λόγω πράξεις, ή οι στενά συνδεδεμένες προς αυτές, αν υπέκειντο στον ΦΠΑ, δεν θα καθιστούσε απρόσιτη την ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη. Η μη απαλλαγή για τον λόγο απλώς και μόνον ότι η περίθαλψη και οι συνδεδεμένες προς αυτήν πράξεις δεν παρασχέθηκαν από το ίδιο πρόσωπο θα αντέβαινε στον σκοπό αυτό. Τέλος, στην ίδια απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι η διαβίβαση δείγματος αίματος από ένα εργαστήριο σε άλλο αποτελεί πράξη «στενά συνδεδεμένη» προς την ανάλυση που πραγματοποιήθηκε από το τελευταίο και συνεπώς έπρεπε να υπόκειται στον ίδιο ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Είναι, συνεπώς, σαφές ότι το Δικαστήριο δεν απαιτεί η περίθαλψη και οι συνδεδεμένες προς αυτή πράξεις να διενεργούνται από το ίδιο πρόσωπο προκειμένου οι τελευταίες να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

28. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι μόνον πράξεις οι οποίες παρέχονται «από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως» μπορούν να τύχουν απαλλαγής και ότι οι ιατροί για τους οποίους πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν εμπίπτουν σε αυτόν τον ορισμό.

29. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, αυτό το ζήτημα εντάσσεται κανονικά στο επόμενο ερώτημα.

16 — Βλ., επίσης, τη βάση πίνακα ανάλυση στο σημείο 27 των προτάσεών μου στην υπόθεση CopyGene, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14.

17 — Βλ., ως ένα πρόσφατο παράδειγμα, την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, C-174/11, Zimmermann (σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99 (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23).

Τρίτο ερώτημα

30. Το εθνικό δικαστήριο ζητεί κατά βάση διευκρινίσεις ως προς το ζήτημα κατά πόσον οι «στενά συνδεδεμένες πράξεις» δύνανται να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, εάν η περίθαλψη προς την οποία συνδέονται στενά δεν απαλλάσσεται, αυτή καθεαυτήν, βάσει της ίδιας διατάξεως αλλά βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Η Klinikum Dortmund θεωρεί ότι δύνανται να απαλλάσσονται, ενώ η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ότι δεν δύνανται.

31. Η επίμαχη πράξη συνίσταται στη χορήγηση φαρμάκων από την Klinikum Dortmund και η περίθαλψη προς την οποία συνδέεται παρέχεται από ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών. Φαίνεται ότι γίνεται δεκτό τόσο στη δίκη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου όσο και στις υποβληθείσες στο Δικαστήριο παρατηρήσεις ότι η παρεχόμενη από τέτοιους ιατρούς περίθαλψη πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, και όχι με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', και συμφωνώ επ' αυτού.

32. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, οι διατάξεις αυτές προβλέπουν διαφορετικές περιπτώσεις απαλλαγών για την παροχή ιατρικής περιθάλψεως. Διακρίνονται όχι βάσει της φύσεως της υπηρεσίας, αλλά βάσει των συνθηκών υπό τις οποίες αυτή παρέχεται.

33. Είναι αλήθεια ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί σχετικά ότι το κριτήριο για να γίνει σαφής διάκριση μεταξύ των δύο περιπτώσεων απαλλαγών είναι λιγότερο η φύση της υπηρεσίας και περισσότερο ο τόπος παροχής της¹⁹. Ωστόσο, αυτό δεν μπορεί κατά τη γνώμη μου να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παροχή ιατρικής περιθάλψεως πρέπει να εμπίπτει στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', οσάκις παρέχεται στις εγκαταστάσεις οριζόμενου από τη διάταξη αυτή οργανισμού ή ιδρύματος, εκτός εάν παρέχεται επίσης από τον εν λόγω οργανισμό ή το ίδρυμα. Σε αυτό το πλαίσιο, οι λέξεις «παρέχονται από» είναι σαφείς και ουδόλως διφορούμενες.

34. Είναι επίσης αλήθεια ότι, στις όχι και τόσο διαφορετικές συνθήκες του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ'²⁰, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι όροι «ίδρυμα» και «οργανισμός» δεν αποκλείουν φυσικά πρόσωπα²¹. Εντούτοις, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', αναφέρεται σε οργανισμούς, νοσοκομεία, κέντρα και ιδρύματα, ενώ το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', αναφέρεται στην άσκηση επαγγελμάτων, για την οποία καταρχήν μόνο φυσικά πρόσωπα είναι ικανά. Αυτό διαφέρει από την περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', το οποίο δεν ακολουθείται από άρθρο ισοδύναμο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Αυτή η διαφορά φαίνεται να συνηγορεί κατά ερμηνείας του άρθρου 13, Α, στοιχείο β', που να είναι τόσο ευρεία όσο αυτή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ'. Εν πάση περιπτώσει, ακόμα κι αν υποθεθεί ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να αναγνωρίζουν άτομα παρέχοντα υγειονομική περίθαλψη ως «ιδρύματα δεόντως αναγνωρισμένα» που παρέχουν υπηρεσίες «υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου», δεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ή τις υποβληθείσες παρατηρήσεις ότι οι ιατροί της επίμαχης κατηγορίας έχουν τύχει τέτοιας αναγνωρίσεως. Πράγματι, από τα λεχθέντα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προέκυψε ότι η άδεια που χορηγήθηκε βάσει του άρθρου 116 του SGB V αφορούσε μόνο τη δυνατότητα καλύψεως από σύστημα ασφαλίσεως υγείας και ουδόλως επηρέασε την ιδιότητα υπό την οποία ενεργούσαν οι ιατροί.

19 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Ιουνίου 2005, C-106/05, L.u.P. (Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και CoryGene (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 — Το οποίο απαλλάσσει «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».

21 — Απόφαση Zimmermann (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35. Συνεπώς, θα προχωρήσω στην ανάλυσή μου λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η περίθαλψη που παρέχεται από τους ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών, καίτοι παρέχεται στις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

36. Εκ της διατυπώσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας καθίσταται σαφές ότι, όταν η νοσοκομειακή και η ιατρική περίθαλψη απαλλάσσονται του ΦΠΑ σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, οι στενά συνδεόμενες προς αυτές πράξεις τυγχάνουν της ίδιας απαλλαγής. Εξ αντιδιαστολής, μπορεί να συναχθεί ότι, όταν η ιατρική περίθαλψη απαλλάσσεται σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το οποίο δεν κάνει καμία αναφορά σε στενά συνδεόμενες πράξεις, η απαλλαγή δεν εκτείνεται πέραν της παροχής περιθάλψεως αυτής καθεαυτήν.

37. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου²² ότι, «εκτός από τις μικρές παραδόσεις που είναι εντελώς αναγκαίες κατά το χρόνο της παροχής της ιατρικής περιθάλψεως, η παράδοση των φαρμάκων και των άλλων αγαθών, όπως τα διορθωτικά γυαλιά που γράφει σε συνταγή ο ιατρός ή άλλα επιτετραμμένα προς τούτο πρόσωπα μπορεί να διακριθεί υλικώς και οικονομικώς από την παροχή υπηρεσίας».

38. Η υπόθεση αυτή αφορούσε, ειδικότερα, την παράδοση συνταγογραφημένων διορθωτικών γυαλιών και το Δικαστήριο αντιμετώπισε την παράδοση συνταγογραφημένων φαρμάκων υπό το ίδιο πρίσμα. Υπό τις εξετασθείσες περιστάσεις, οι πράξεις της διαγνώσεως (καθώς και όλες οι ήσσονος σημασίας και αυστηρώς αναγκαίες παραδόσεις αγαθών –όπως, ίσως, η χορήγηση σταγόνων για τη διαστολή της κόρης των ματιών) και της συνταγογραφήσεως συναποτελούν μία ενιαία παροχή που εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Το ίδιο θα ίσχυε, πιθανότατα, για την παράδοση οιοδήποτε αντικειμένου –όπως, για παράδειγμα, αλοιφών ή επιδέσμων– που είναι βασικό για κάθε θεραπεία που εφαρμόζεται από τον ιατρό στο πλαίσιο της ιατρικής επισκέψεως. Αντιθέτως, η παράδοση από οπτικό ή φαρμακοποιό προϊόντων συνταγογραφημένων από τον θεράποντα ιατρό συνιστά χωριστή παράδοση η οποία δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

39. Εντούτοις, εάν έπρεπε να απαλλαγούν του ΦΠΑ φάρμακα χορηγούμενα υπό τις εξεταζόμενες στην υπό κρίση υπόθεση περιστάσεις, έχω την άποψη ότι αυτή η απαλλαγή θα έπρεπε να επεκταθεί σε όλα τα φάρμακα που χορηγούνται κατόπιν συνταγογραφήσεως, καθόσον η συνταγογράφηση φαρμάκων από ιατρούς, η οποία εκτελείται από φαρμακοποιούς, πρέπει καταρχήν πάντα να θεωρείται στενά συνδεόμενη με την ιατρική περίθαλψη που παρέχουν οι πρώτοι. Τούτο, όμως, θα αντέβαινε στην απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου. Επιπροσθέτως, είναι σαφές ότι φαρμακευτικά προϊόντα «τα οποία χρησιμοποιούνται για [...] θεραπεία ή για ιατρικούς [...] σκοπούς» (περιγραφή που φαίνεται καταλληλότερη για συνταγογραφούμενα από ιατρό φάρμακα παρά για θεραπείες που πραγματοποιούνται χωρίς ιατρική συνταγή) υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ, διαφορετικά δεν θα αναφέρονταν στο παράρτημα Η της έκτης οδηγίας.

40. Συνεπώς, έχω την άποψη ότι καταρχήν η απάντηση στο τρίτο ερώτημα πρέπει να είναι ότι η παράδοση φαρμάκων βάσει συνταγογραφήσεως που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο παροχής ιατρικής περιθάλψεως δεν δύναται να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, εάν αυτή καθεαυτήν η περίθαλψη προς την οποία συνδέεται στενά δεν απαλλάσσεται βάσει της ίδιας διατάξεως, αλλά βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'.

22 — Προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15, σκέψη 33.

41. Εντούτοις, τούτο δεν οδηγεί απαραίτητα στο συμπέρασμα ότι, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της κύριας δίκης, η παράδοση των φαρμάκων δεν δύναται να απαλλάσσεται του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Η παράδοση θα μπορούσε ίσως να θεωρηθεί όχι «στενά συνδεδεμένη πράξη», αλλά παράδοση «η οποία είναι εντελώς αναγκαία κατά τον χρόνο παροχής της περιθάλψεως» και δεν «μπορεί να διακριθεί υλικώς και οικονομικώς από την παροχή υπηρεσίας», για να χρησιμοποιήσω τη διατύπωση του Δικαστηρίου στην απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου²³.

42. Ως παραλλαγή της δυνατότητας αυτής θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η παράδοση και η χορήγηση των φαρμάκων, για να χρησιμοποιήσω και πάλι τη διατύπωση του Δικαστηρίου, «συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία μόνο αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή»²⁴. Ή, ίσως, να θεωρηθεί ότι αποτελούν παροχή παρεπόμενη της κύριας υπηρεσίας κατά το ότι «δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά το μέσο ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος από την κυρίως παρεχόμενη υπηρεσία». Τούτο θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην παροχή υπηρεσιών «που λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο των παρεχομένων υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και αποτελούν απαραίτητο στάδιο για την παροχή των υπηρεσιών αυτών, προς επίτευξη των αντίστοιχων θεραπευτικών και νοσηλευτικών σκοπών»²⁵.

43. Μια άλλη δυνατότητα θα ήταν να τύχει η παράδοση των φαρμάκων της ίδιας μεταχείρισης από απόψεως ΦΠΑ ανεξάρτητα από το αν αυτά χορηγούνται στο πλαίσιο νοσηλείας του ασθενούς ή στα εξωτερικά ιατρεία, προκειμένου να τηρηθεί η εγγενής στο σύστημα του ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία, κατά πάγια νομολογία, αποκλείει τη διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων, ανταγωνιστικών μεταξύ τους, παροχών κατά την επιβολή του ΦΠΑ²⁶.

44. Κάθε αξιολόγηση αυτών των δυνατοτήτων πρέπει να βασίζεται σε πολύ περισσότερες πληροφορίες ως προς τις συνθήκες της θεραπείας από αυτές που περιέχονται στη διάταξη περί παραπομπής. Όλες οι αναγκαίες διαπιστώσεις των πραγματικών περιστατικών πρέπει βεβαίως να γίνουν από το αρμόδιο εθνικό δικαστήριο, ωστόσο το Δικαστήριο ζήτησε από τους μετασχόντες στη δίκη να διατυπώσουν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση την άποψή τους ως προς τη σημασία ορισμένων ζητημάτων, συμπεριλαμβανομένων της ακριβούς φύσεως της παρεχόμενης ιατρικής περιθάλψεως και της ταυτότητας του παρόχου της, του ζητήματος κατά πόσον η περίθαλψη αυτή θα μπορούσε να παρασχεθεί χωρίς τη χορήγηση των επίμαχων φαρμάκων καθώς και της ταυτότητας του προσώπου στο οποίο μεταβιβάστηκε το δικαίωμα διαθέσεως των φαρμάκων ως κύριος (με άλλα λόγια, του λήπτη της παροχής).

45. Συνήγαγα από τις απαντήσεις των μετασχόντων στη δίκη ότι συμφωνούν πως η επίμαχη θεραπεία περιλαμβάνει σειρά αλληλένδετων πράξεων. Ένας ιατρός διαγιγνώσκει την ακριβή κατάσταση της υγείας του ασθενούς και καθορίζει μια σύνθεση κυτταροστατικού φαρμάκου για την εξατομικευμένη θεραπεία του. Σχεδιάζεται πρόγραμμα θεραπείας από κοινού με τον ασθενή. Το κυτταροστατικό φάρμακο συνταγογραφείται από τον ιατρό και παρασκευάζεται από το φαρμακείο. Επαληθεύεται η σύνθεσή του και προστίθενται, ενδεχομένως, συμπληρωματικές ουσίες ώστε να μειωθούν οι παρενέργειες. Έπειτα χορηγείται από το υγειονομικό προσωπικό είτε υπό την επίβλεψη του ιατρού είτε με τήρηση του ιατρού ενήμερου για κάθε πρόβλημα το οποίο θα καθιστούσε αναγκαία την παρέμβασή του. Σε κάθε στάδιο αυτός μπορεί να χρειαστεί να αναπροσαρμόσει τη δόσολογία ή τη σύνθεση των χορηγηθέντων φαρμάκων, ή να τροποποιήσει το πρόγραμμα θεραπείας.

23 — Βλ. ανωτέρω σημείο 37 και υποσημείωση 22.

24 — Βλ., ως πρόσφατο παράδειγμα, την απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, C-18/12, Žamberk (σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 — Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση CoryGene (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 — Βλ., για παράδειγμα, την απόφαση L.u.P. (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψεις 24 και 32).

46. Βάσει της ως άνω περιγραφής, είναι σαφές ότι υφίσταται ένα θεραπευτικό συνεχές, το οποίο εμπεριέχει τόσο «παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών», όσο και παράδοση φαρμάκων. Είναι επίσης σαφές ότι χωρίς την παράδοση φαρμάκων, η ιατρική περίθαλψη καθεαυτή θα εστερείτο σκοπού. Αυτή η παράδοση είναι, συνεπώς, «εντελώς αναγκαία κατά το χρόνο της παροχής της ιατρικής περιθάλψεως».

47. Εντούτοις δύσκολα μπορώ να θεωρήσω είτε ότι η παράδοση των φαρμάκων δεν «μπορεί να διακριθεί υλικώς και οικονομικώς από την παροχή [της ιατρικής περιθάλψεως]» είτε ότι «συνδέεται τόσο στενά [με την ιατρική περίθαλψη] ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μία μόνο αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή».

48. Συναφώς, είναι αναγκαίο να εξετασθεί από ποιον και σε ποιον γίνεται η χορήγηση των φαρμάκων. Το εν λόγω ερώτημα τέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και, μολονότι αναγνωρίστηκε ότι η πληρωμή γινόταν σχεδόν πάντοτε από ιδιωτικό ή δημόσιο φορέα ασφάλισης ασθενείας, φαίνεται να υπήρξε συμφωνία ως προς το ότι το «δικαίωμα διαθέσεως [των φαρμάκων] ως κύριος» αποκτήθηκε από τον ασθενή. Ούτε ο ιατρός ούτε ο φορέας ασφάλισης ασθενείας δύνανται να υπαγορεύσουν στον ασθενή το αν θα αποδεχθεί ή μη τη χορήγηση των φαρμάκων. Αυτό καθιστά αδύνατον το να θεωρηθεί ότι ο ιατρός απλώς χορηγεί τα φάρμακα στον ασθενή ως αναπόσπαστο τμήμα της παρεχόμενης ιατρικής περιθάλψεως. Φαίνεται, συνεπώς, αναγκαίο να προχωρήσουμε στην ανάλυσή μας με δεδομένο ότι ο ασθενής λαμβάνει περισσότερες από μία παροχές: αφενός, ιατρική περίθαλψη από τον ιατρό και το υγειονομικό προσωπικό και, αφετέρου, φάρμακα από το φαρμακείο του νοσοκομείου.

49. Στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιούνται χωριστές παροχές από διαφορετικά πρόσωπα, φαίνεται αναπόφευκτο οι παροχές αυτές να μη δύνανται «αντικειμενικά να αποτελούν μία μόνο αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή» ή να διακριθούν «υλικώς και οικονομικώς από την παροχή υπηρεσίας». Ενδέχεται να είναι (και πράγματι, φαίνεται ότι *είναι*) «στενά συνδεδεμένες» και μια τέτοια στενή σχέση απαλλάσσει την παράδοση των φαρμάκων από τον ΦΠΑ όταν η συνδεδεμένη παροχή ιατρικής περιθάλψεως απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όχι όμως όταν απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Συναφώς, το γεγονός ότι το πρόσωπο που χορηγεί τα φάρμακα είναι διαφορετικό από εκείνο που παρέχει την ιατρική περίθαλψη αποκλείει, κατά τη γνώμη μου, το να θεωρηθούν αυτά τα δύο μία ενιαία παροχή, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι καμία από τις παροχές αυτές δεν δύναται να εξυπηρετήσει κάποιο σκοπό χωρίς την άλλη –εν αντιθέσει προς την περίπτωση, επί παραδείγματι, που εξετάστηκε στην υπόθεση Deutsche Bank²⁷, όπου δύο παρομοίως συνδεδεμένες παροχές πραγματοποιούνταν από τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο.

50. Παρόμοια συλλογιστική με οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η παράδοση των φαρμάκων δεν δύναται να θεωρηθεί «παρεπόμενη της κύριας υπηρεσίας κατά το ότι δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά το μέσο ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος από την κυρίως παρεχόμενη υπηρεσία». Στις περιπτώσεις όπου ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες διαγνώσεως, συνταγογραφήσεως και επιβλέψεως που αναφέρθηκαν στις απαντήσεις που δόθηκαν στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου, θα ήταν τεχνητό το να υποστηριχθεί ότι τα χορηγηθέντα φάρμακα παραδόθηκαν –από διαφορετικό πρόσωπο– ως «μέσο ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος από τις υπηρεσίες αυτές». Η παράδοση των φαρμάκων, λογικά, συνδέεται στενά προς τις ιατρικές υπηρεσίες, αλλά διακρίνεται από αυτές και δεν αποτελεί μέσο ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος από αυτές (ή να αντληθεί από αυτές όφελος υπό καλύτερες συνθήκες, σε μια πιο κατά λέξη απόδοση της φρασεολογίας που

27 — Απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-44/11, Deutsche Bank (σκέψεις 20 έως 29). Βλ., επίσης, τις προτάσεις μου στην εν λόγω υπόθεση, σημεία 26 έως 32.

χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στα γαλλικά, ήτοι στη γλώσσα των διασκέψεων). Θα μπορούσε μάλιστα να θεωρηθεί ότι η παράδοση των φαρμάκων αποτελεί την κύρια πτυχή της φροντίδας για τον ασθενή και η διάγνωση, συνταγογράφηση και επίβλεψη της χορηγήσεως μέσα ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες.

51. Απομένει προς εξέταση αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας υπαγορεύει διαφορετικό συμπέρασμα.

52. Συμφωνώ με την Επιτροπή πως δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα.

53. Η αρχή αυτή δεν μπορεί να επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής απαλλαγής ελλείψει σαφούς σχετικής διατάξεως. Δεν πρόκειται για κανόνα πρωτογενούς δικαίου, αλλά για ερμηνευτική αρχή, η οποία πρέπει να εφαρμόζεται σωρευτικώς με την αρχή της στενής ερμηνείας των απαλλαγών²⁸.

54. Συναφώς, το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας διακρίνει σαφώς μεταξύ περιθάλψεως παρεχόμενης από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή δεόντως αναγνωρισμένους που λειτουργούν υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς και περιθάλψεως παρεχόμενης –από άλλα πρόσωπα και υπό διαφορετικές συνθήκες– στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών.

55. Συνεπώς, όπου στην έκτη οδηγία προβλέπεται ρητώς διαφορετική μεταχείριση, αυτή δεν πρέπει να κάμπτεται από μια ερμηνευτική αρχή η οποία δεν υπερέρχει έναντι του γράμματος του νόμου.

56. Ωστόσο, θα μπορούσε ένα κράτος μέλος να διατηρήσει τη δυνατότητα να εξαλείψει κάθε κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού επιλέγοντας να καθορίσει προϋποθέσεις «ώστε να [...] αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη [...] κατάχρηση» βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή να αποκλείσει από την απαλλαγή, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', παροχές οι οποίες άλλως θα απαλλάσσονταν βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', εάν ο βασικός τους σκοπός ήταν «να προσπορίσουν συμπληρωματικά έσοδα [...] με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας». Εντούτοις, κάθε τέτοιο μέτρο θα συνεπαγόταν περιορισμό της απαλλαγής για πράξεις στενά συνδεδεμένες προς τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', και όχι την επέκτασή της σε εκείνες που συνδέονται στενά προς την παροχή ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της ασκήσεως των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Με άλλα λόγια, θα συνεπαγόταν την επιβολή φόρου εκεί όπου σήμερα δεν επιβάλλεται αντί να διευρύνει το πεδίο των απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ πράξεων.

57. Αναγνωρίζω ότι το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα –ότι η παράδοση φαρμάκων μπορεί να υπόκειται στον ΦΠΑ ή να απαλλάσσεται από αυτόν ανάλογα με το πλαίσιο εντός του οποίου αυτά χορηγούνται– μπορεί να φαίνεται παράδοξο. Εντούτοις, το να υποστηριχθεί ότι σκοπός του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', όπως και του άρθρου 13Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', είναι να καταλάβει πράξεις στενά συνδεδεμένες με την παρεχόμενη περίθαλψη θα ισοδυναμούσε με ερμηνεία της πρώτης διατάξεως κατά τρόπο που ουδόλως δικαιολογείται από το γράμμα της. Βεβαίως, τούτο μπορεί να έχει ως συνέπεια την ύπαρξη κενού στη νομοθεσία. Εν τοιαύτη περιπτώσει, πρόκειται για ζήτημα που άπτεται της αρμοδιότητας του νομοθέτη. Δεν μου φαίνεται, εντούτοις, προσήκον να επεκταθεί η ratio της αποφάσεως του Δικαστηρίου Επιτροπή κατά Γαλλίας²⁹ σε όλες τις περιπτώσεις όπου το κόστος θα μπορούσε να αυξηθεί λόγω επιβολής ΦΠΑ, ελλείψει σαφούς νομοθετικής βουλήσεως προς τούτο.

28 — Βλ. απόφαση Deutsche Bank (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 27, σκέψη 45).

29 — Προπαρατεθείσα στο σημείο 27, υποσημείωση 18.

Πρόταση

58. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof:

1. Η έκφραση «στενά συνδεδεμένες πράξεις» στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', 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, περιλαμβάνει τόσο παραδόσεις αγαθών όσο και παροχές υπηρεσιών.
2. Δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για να απαλλαγεί μια παροχή από τον ΦΠΑ, ως πράξη στενά συνδεδεμένη με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388, η πραγματοποίησή της από το πρόσωπο το οποίο παρέχει την εν λόγω περίθαλψη.
3. Παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών οι οποίες:
 - (i) συνδέονται στενά με την παροχή ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388,
 - (ii) δεν μπορούν να διακριθούν υλικώς και οικονομικώς από την παροχή τέτοιας ιατρικής περιθάλψεως και
 - (iii) δεν συνδέονται στενά με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας,δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής βάσει κάποιας από τις δύο αυτές διατάξεις.