



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Απαλλαγές — Άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β' — Παράδοση αγαθών — Χορήγηση κυτταροστατικών φαρμάκων στο πλαίσιο ιατρικής περιθάλψεως παρεχόμενης σε εξωτερικά ιατρεία — Παροχές από διαφορετικούς υποκείμενους στον φόρο — Άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ' — Παροχή ιατρικής περιθάλψεως — Φάρμακα συνταγογραφούμενα από ιατρό στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του ως ανεξάρτητου επαγγελματία εντός του νοσοκομείου — Στενώς συνδεόμενες πράξεις — Παροχές παρεπόμενες της παροχής ιατρικής περιθάλψεως — Πράξεις υλικώς και οικονομικώς άρρηκτα συνδεδεμένες προς την παροχή η οποία απαλλάσσεται του φόρου»

Στην υπόθεση C-366/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 15ης Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Αυγούστου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Dortmund-West

κατά

Klinikum Dortmund gGmbH,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Plešić, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (εισηγητή), C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Impellizzeri, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Ιουνίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Klinikum Dortmund gGmbH, εκπροσωπούμενη από την G. Ritter, Rechtsanwältin,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Mölls και την C. Soulay,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2005 (ΕΕ L 345, σ. 19, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Klinikum Dortmund gGmbH (στο εξής: KD) και του Finanzamt Dortmund-West (φορολογική αρχή του δυτικού Dortmund, στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την άρνηση του δεύτερου να απαλλάξει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) την παρασκευή και παράδοση κυτταροστατικών φαρμάκων στο πλαίσιο αντικαρκινικών θεραπειών παρεχομένων εντός του νοσοκομείου που διαχειρίζεται η KD.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:
«Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»
- 4 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:
«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.
[...]
- 5 Το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:
«Ο κανονικός συντελεστής του [ΦΠΑ] ορίζεται από τα κράτη μέλη σε ποσοστό της φορολογητέας βάσης, που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για την παροχή υπηρεσιών. [...]
[...]
Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν είτε ένα, είτε δύο μειωμένους συντελεστές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται ως ποσοστό της φορολογητέας βάσης το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5 % και εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που προβλέπονται στο παράρτημα Η.
[...]

- 6 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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 κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενώς συνδεόμενες 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 επαγγελματών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

- 7 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περιπτώσεις β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ', ανωτέρω, 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 [ΦΠΑ].»

- 8 Στην κατηγορία 3 του παραρτήματος Η της ως άνω οδηγίας, η οποία περιλαμβάνει τον κατάλογο παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυναμένων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ μνημονεύονται, μεταξύ άλλων, φαρμακευτικά προϊόντα τα οποία συνήθως χρησιμοποιούνται για θεραπευτική αγωγή, για την πρόληψη ασθενειών και για ιατρικούς σκοπούς.

Το γερμανικό δίκαιο

Ο νόμος του 2005 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών

- 9 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος, του νόμου του 2005 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, σ. 386, στο εξής: UStG) προβλέπει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στο εσωτερικό της χώρας εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας».
- 10 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του UStG ορίζει τις παραδόσεις επιχειρηματία ως τις «παροχές μέσω των οποίων αυτός ή τρίτος που ενεργεί κατ' εντολήν του μεταβιβάζει στον αγοραστή ή σε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή του την εξουσία να διαθέτει ένα αγαθό ιδίω ονόματι (μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως)».
- 11 Το άρθρο 3, παράγραφος 9, του UStG ορίζει τις λοιπές υπηρεσίες ως «παροχές οι οποίες δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών».

- 12 Το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ:

«οι πράξεις που διενεργούνται στο πλαίσιο ασκήσεως των επαγγελμάτων του ιατρού, του οδοντιάτρου, του πρακτικού θεραπευτή, του φυσικοθεραπευτή, (κινησιοθεραπευτή), της μαίας ή άλλου παρόμοιου ιατρικού επαγγέλματος υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του [νόμου σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος (Einkommensteuergesetz)], καθώς και του επαγγέλματος του κλινικού χημικού. Επίσης απαλλάσσονται από τον φόρο οι λοιπές παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν ενώσεις τα μέλη των οποίων ανήκουν στα επαγγέλματα που μνημονεύονται στο πρώτο εδάφιο, εφόσον αυτές χρησιμοποιούνται άμεσα για τη διενέργεια πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου βάσει του πρώτου εδαφίου [...]».

- 13 Κατά το άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο β', του UStG, απαλλάσσονται επίσης από τον ΦΠΑ:

«οι πράξεις οι οποίες συνδέονται στενώς [...] με την εκμετάλλευση νοσοκομείων οσάκις [...]

β) κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, πληρωθούν από τα νοσοκομεία οι προϋποθέσεις του άρθρου 67, παράγραφοι 1 ή 2, του φορολογικού κώδικα [...]».

- 14 Το άρθρο 67 του φορολογικού κώδικα (Abgabenordnung, *BGBI.* 2002 I, σ. 3866 και *BGBI.* 2003 I, σ. 61), το οποίο μνημονεύει το άρθρο 4, παράγραφος 16, στοιχείο β', του UStG, αφορά τις δραστηριότητες που απολαύουν φορολογικών ελαφρύνσεων («Steuerbegünstigte Zwecke»), δηλαδή τις δραστηριότητες με τις οποίες επιδιώκεται κοινωφελής σκοπός, φιλανθρωπικός ή θρησκευτικός. Οι εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες επιδιώκουν τέτοιους σκοπούς θεωρούνται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ως επιχειρήσεις ασκούσες οικονομική δραστηριότητα ειδικού σκοπού, ο οποίος τους παρέχει δικαίωμα σε φορολογικά πλεονεκτήματα («Zweckbetrieb»). Το άρθρο 67 του φορολογικού κώδικα καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες το εν λόγω καθεστώς εφαρμόζεται επί νοσοκομείων.

- 15 Το άρθρο 100 των κατευθυντήριων γραμμών του 2005 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών (Umsatzsteuerrichtlinien 2005, *BGBI.* 2004 I, ειδικό τεύχος 3/2004) προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής όσον αφορά τις «στενώς συνδεόμενες πράξεις» προς τη νοσοκομειακή και την ιατρική περιθαλψη:

«1) Θεωρούνται ως πράξεις στενώς συνδεόμενες προς την εκμετάλλευση των ιδρυμάτων που μνημονεύει το άρθρο 4, παράγραφος 16, του UStG, εκείνες οι οποίες, σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική, είναι χαρακτηριστικές αυτής και απαραίτητες, λαμβάνουν χώρα τακτικά και γενικά στο πλαίσιο της τρέχουσας εκμεταλλεύσεως και συνδέονται, αμέσως ή εμμέσως, προς την τελευταία [...]. Οι πράξεις αυτές πρέπει να μην έχουν ως κύριο σκοπό να προσπορίσουν στα εν λόγω ιδρύματα συμπληρωματικά έσοδα μέσω δραστηριοτήτων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις άλλων επιχειρήσεων οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, παρόμοιες παροχές ουδόλως απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 16, του UStG, οσάκις παρόμοια παροχή υπόκειται στον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 14, του UStG.

[...]

3) Αποκλείονται των στενώς συνδεομένων πράξεων ιδίως:

[...]

3. οι παραδόσεις φαρμάκων από νοσοκομειακό φαρμακείο σε φορέα άλλο από τον διαχειριστή του νοσοκομείου [...] καθώς και η παράδοση εξ επαχθούς αιτίας φαρμάκων στο πλαίσιο παροχής ιατρικής περιθαλψης σε εξωτερικά ιατρεία αδειοδοτημένα από το νοσοκομείο, σε πολυκλινικές, σε ινστιτούτα εξωνοσοκομειακής περιθαλψης, σε κοινωνικοπαιδιατρικά κέντρα —καθόσον δεν πρόκειται, στις περιπτώσεις αυτές, για μη υποκείμενες στον φόρο εσωτερικές πράξεις του φορέα που διαχειρίζεται το οικείο νοσοκομειακό φαρμακείο— και σε δημόσια φαρμακεία.

4. η χορήγηση στους ασθενείς, από τις εξουσιοδοτημένες νοσοκομειακές υπηρεσίες παροχής περιθάλψεως σε εξωτερικά ιατρεία, φαρμάκων προοριζόμενων προς άμεση χρήση κατά τη διάρκεια θεραπείας σε εξωτερικά ιατρεία, καθώς και η χορήγηση φαρμάκων από τα νοσοκομειακά φαρμακεία σε ασθενείς στο πλαίσιο ενδονοσοκομειακής περιθάλψεως.

[...].»

Ο κώδικας κοινωνικής ασφαλίσεως

- 16 Το άρθρο 116 του πέμπτου βιβλίου του κώδικα κοινωνικής ασφαλίσεως (στο εξής: SGB V) προβλέπει τα εξής:

«Νοσοκομειακοί ιατροί οι οποίοι έχουν ολοκληρώσει την ειδικότητά τους δύνανται, με τη σύμφωνη γνώμη του φορέα εκμεταλλεύσεως του νοσοκομείου, να εξουσιοδοτηθούν από την επιτροπή χορηγήσεως αδειών (άρθρο 96) να μετέχουν ως συμβεβλημένοι ιατροί στην περίθαλψη των ασφαλισμένων στο πλαίσιο συμβάσεως με ασφαλιστικό ταμείο [...].»

- 17 Το άρθρο 116α του SGB V προβλέπει τα εξής:

«Η επιτροπή χορηγήσεως αδειών μπορεί να εξουσιοδοτήσει νοσοκομεία που έχουν άδεια λειτουργίας να παρέχουν, κατόπιν αιτήσεώς τους, περίθαλψη ως συμβεβλημένα νοσοκομεία για την αντίστοιχη ειδικότητα στους τομείς σχεδιασμού στους οποίους η επιτροπή ιατρών και ασφαλιστικών ταμείων του ομόσπονδου κράτους (Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen) έχει διαπιστώσει κενά στην παροχή περιθάλψεως, στον βαθμό και για όσο τούτο απαιτείται για την κάλυψη των κενών αυτών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 18 Η KD είναι κοινωφελής εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η οποία διαχειρίζεται ένα νοσοκομείο. Κατά τα έτη 2005 και 2006, διέθετε, βάσει του άρθρου 116α του SGB V, άδεια παροχής περιθάλψεως πέραν της νοσοκομειακής. Οι ιατροί τους οποίους είχε προσλάβει η KD και οι οποίοι παρείχαν την εν λόγω περίθαλψη εντός του νοσοκομείου αυτού εργάζονταν βάσει ατομικής άδειας δυνάμει του άρθρου 116 του SGB V.
- 19 Κατά τα έτη 2005 και 2006 το ως άνω νοσοκομείο προσέφερε υπηρεσίες περιθάλψεως σε καρκινοπαθείς, οι οποίοι υπεβλήθησαν σε χημειοθεραπεία. Τα χορηγούμενα στους ασθενείς κυτταροστατικά φάρμακα παρασκευάζονταν για αυτούς στο φαρμακείο του νοσοκομείου, βάσει εξατομικευμένης ιατρικής συνταγής. Δεν αμφισβητείται ότι η χορήγηση κυτταροστατικών φαρμάκων δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ όταν λάμβανε χώρα εντός του νοσοκομείου, σε νοσηλευόμενους σε αυτό ασθενείς.
- 20 Κατά τα ίδια έτη η KD θεώρησε ότι η παράδοση κυτταροστατικών φαρμάκων παρασκευαζομένων στο φαρμακείο του νοσοκομείου της απαλλασσόταν επίσης από τον ΦΠΑ, οσάκις η περίθαλψη στα εξωτερικά ιατρεία παρεχόταν από ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών εντός του νοσοκομείου που διαχειριζόταν η ίδια. Αντιθέτως, το Finanzamt εκτίμησε ότι η χορήγηση εξ επαχθούς αιτίας φαρμάκων σε καρκινοπαθείς στο πλαίσιο περιθάλψεως στα εξωτερικά ιατρεία υπέκειτο στον ΦΠΑ από το έτος 2005 και εξής, χρόνο ενάρξεως της ισχύος του άρθρου 100, παράγραφος 3, των κατευθυντήριων γραμμών του 2005 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, διοικητικών διατάξεων μη δεσμευτικών για τα δικαστήρια. Συνεπώς, το Finanzamt διόρθωσε την πράξη επιβολής φόρου στην KD επιβάλλοντας ΦΠΑ στην παράδοση των φαρμάκων αυτών τα οποία παρασκευάστηκαν στο φαρμακείο του ως άνω νοσοκομείου, παρέχοντας, εντούτοις, στην KD το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών.

- 21 Η διοικητική ένσταση της KD κατά των εν λόγω πράξεων επιβολής φόρου απορρίφθηκε. Αντιθέτως, η προσφυγή της έγινε δεκτή από το Finanzgericht, γεγονός το οποίο οδήγησε το Finanzamt στην άσκηση αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Finanzgericht ενώπιον του Bundesfinanzhof.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει η στενώς συνδεόμενη πράξη να αποτελεί παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας [...];
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, υφίσταται πράξη στενώς συνδεόμενη προς 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 στενώς 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 άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 23 Με το τρίτο του ερώτημα, που προσέχει να εξεταστεί εν πρώτοις, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις, κατ' ουσίαν, ως προς το εάν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η παράδοση αγαθών, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη κυτταροστατικά φάρμακα, συνταγογραφημένων στο πλαίσιο αντικαρκινικής θεραπείας παρεχόμενης σε εξωτερικά ιατρεία από ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξαρτήτων επαγγελματιών εντός του νοσοκομείου, δύναται να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ ως πράξη στενώς συνδεόμενη προς την παροχή ιατρικής περιθάλψεως.
- 24 Εφαρμοζόμενο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το υποβληθέν ερώτημα θέτει το ζήτημα εάν η παράδοση κυτταροστατικών φαρμάκων από την KD στο πλαίσιο αντικαρκινικής θεραπείας παρεχόμενης σε εξωτερικά ιατρεία δύναται να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ ως πράξη στενώς συνδεόμενη προς την ιατρική περίθαλψη, μολονότι αυτά χορηγήθηκαν από ιατρούς στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητων επαγγελματιών στις εγκαταστάσεις του νοσοκομείου που διαχειρίζεται η KD.
- 25 Συναφώς, προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο και από τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν από τους διαδίκους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η παρεχόμενη από τους επίμαχους ιατρούς της υποθέσεως της κύριας δίκης περίθαλψη, οι οποίοι ενεργούν ανεξαρτήτως του ως άνω νοσοκομείου αλλά εντός αυτού, απαλλάσσεται καθεαυτή από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 26 Πρέπει εξ αρχής να υπομνησθεί, όπως υποστηρίζει και η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, καθόσον αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20, της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 28, και της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier, Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 42). Εντούτοις, η ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται στην εν λόγω διάταξη πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και

να σέβεται τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 29, και Dornier, σκέψη 42).

- 27 Επιπροσθέτως, ο ως άνω κανόνας στενής ερμηνείας δεν συνεπάγεται ότι οι εκφράσεις που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του ως άνω άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να τις καθιστά άνευ αντικειμένου (βλ., κατ' αναλογία, μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-86/09, Future Health Technologies, Συλλογή 2010, σ. I-5215, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Συνεπώς, προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι ο σκοπός της μείωσης του κόστους της υγειονομικής περιθάλψεως προκειμένου αυτή να καταστεί περισσότερο προσιτή στους ιδιώτες είναι κοινός τόσο στην προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλαγή όσο και στην προβλεπόμενη στο στοιχείο γ' της ίδιας παραγράφου απαλλαγή (βλ. απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23, καθώς και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 29, και Dornier, σκέψη 43). Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες (προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 30, και Dornier, σκέψη 44).
- 29 Εξάλλου, η έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και η έννοια «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, αφορούν αμφότερες παροχή υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, την περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, τη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (βλ., κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 27, και απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, CopyGene, Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 28).
- 30 Επομένως, οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται με σκοπό την προστασία, διατήρηση ή αποκατάσταση της υγείας εμπίπτουν στην προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας απαλλαγή (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-212/01, Unterpertinger, Συλλογή 2003, σ. I-13859, σκέψεις 40 και 41, της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψεις 58 και 59, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση L.u.P., σκέψη 29).
- 31 Κατά συνέπεια, μολονότι τα στοιχεία β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας έχουν διακριτά πεδία εφαρμογής, σκοπός αυτών των διατάξεων είναι η ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών όσον αφορά την παροχή ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler, σκέψη 36, L.u.P., σκέψη 26, καθώς και CopyGene, σκέψη 27).
- 32 Εντούτοις, αντιθέτως προς το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το γράμμα του άρθρου της 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν περιλαμβάνει καμία μνεία των πράξεων οι οποίες συνδέονται στενώς προς την ιατρική περίθαλψη, παρά το ότι η διάταξη αυτή είναι η αμέσως επόμενη της διατάξεως του ως άνω άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β'. Συνεπώς, συνάγεται το συμπέρασμα ότι το άρθρο αυτό δεν αφορά τις πράξεις οι οποίες συνδέονται στενώς προς την ιατρική περίθαλψη και ότι η εν λόγω έννοια στερείται σημασίας ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 33 Όσον αφορά τη δυνατότητα απαλλαγής παραδόσεως αγαθών από τον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, εκτός από τις μικρής εκτάσεως παραδόσεις που είναι εντελώς αναγκαίες κατά τον χρόνο της παροχής της ιατρικής περιθάλψεως, η παράδοση των φαρμάκων και των άλλων αγαθών μπορεί να διαχωρισθεί υλικώς και οικονομικώς από την παροχή υπηρεσίας και ως

εκ τούτου δεν μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 1988, σ. 817, σκέψη 33).

- 34 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι παράδοση φαρμάκων και άλλων αγαθών μπορεί να τύχει της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας απαλλαγής από τον ΦΠΑ μόνον εάν είναι εντελώς αναγκαία κατά τον χρόνο της παροχής ιατρικής περιθάλψεως.
- 35 Συναφώς, όπως παρατήρησε και η γενική εισαγγελέας στα σημεία 46 και 47 των προτάσεων της, είναι σαφές ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, αφενός, η ιατρική περίθαλψη η οποία έλαβε χώρα στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικού επαγγέλματος υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, η χορήγηση των κυτταροστατικών φαρμάκων εντάσσονται σε ένα θεραπευτικό συνεχές. Η χορήγηση φαρμάκων, όπως οι κυτταροστατικές ουσίες στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι πράγματι αναγκαία κατά τον χρόνο της παροχής της ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της αντικαρκινικής θεραπείας σε εξωτερικά ιατρεία, δεδομένου ότι, ελλείψει αυτής, παρόμοια ιατρική περίθαλψη θα εστερείτο αντικειμένου.
- 36 Εντούτοις, παρά την ύπαρξη τούτου του θεραπευτικού συνεχούς, οι ενδιαφερόμενοι επιβεβαίωσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη θεραπεία συνεπάγεται σειρά πράξεων και σταδίων τα οποία, μολονότι αλληλένδετα, είναι ατομικώς διακριτά. Όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας στα σημεία 48 και 49 των προτάσεων της, ο ασθενής φαίνεται να λαμβάνει περισσότερες από μία παροχές, ήτοι, αφενός, την παροχή ιατρικής περιθάλψεως από τον ιατρό και, αφετέρου, τη χορήγηση φαρμάκων από το φαρμακείο του νοσοκομείου που διαχειρίζεται η ΚD, γεγονός που δεν επιτρέπει αυτές να εκληφθούν ως μία και μόνη υλικώς και οικονομικώς αδιάσπαστη παροχή.
- 37 Εντούτοις, δεν προκύπτει σαφώς από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στο Δικαστήριο στην υπόθεση της κύριας δίκης ότι η παράδοση των φαρμάκων μπορεί να κριθεί υλικώς και οικονομικώς άρρηκτα συνδεδεμένη προς την παροχή ιατρικής περιθάλψεως στο πλαίσιο της εν λόγω θεραπείας. Τέτοια διαπίστωση θα προϋπέθετε την εις βάθος εξέταση της υπάρξεως του θεραπευτικού αυτού συνεχούς. Από αυτής της απόψεως, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, μόνο αρμόδιο για την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, να προβεί στους σχετικούς αναγκαίους ελέγχους.
- 38 Υπό την επιφύλαξη των ελέγχων αυτών, η παράδοση των κυτταροστατικών φαρμάκων, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, δεν μπορεί να κριθεί ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ.
- 39 Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται από το γεγονός ότι τα φαρμακευτικά προϊόντα περιλαμβάνονται, καθεαυτά, στον κατάλογο των παραδόσεων των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν σε μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, ο οποίος παρατίθεται στο παράρτημα Η της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, υπόκεινται, καταρχήν, σε διακριτό καθεστώς ΦΠΑ.
- 40 Αντιθέτως προς τα επιχειρήματα της ΚD, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν επηρεάζει το ως άνω συμπέρασμα. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεων της, η αρχή αυτή δεν επιτρέπει την επέκταση του πεδίου εφαρμογής απαλλαγής ελλείψει σαφούς σχετικής διατάξεως. Συγκεκριμένα, η αρχή αυτή δεν είναι κανόνας πρωτογενούς δικαίου δυνάμενος να καθορίσει το κύρος μιας απαλλαγής, αλλά ερμηνευτική αρχή η οποία πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλως προς την αρχή ότι οι απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενώς (βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-44/11, Deutsche Bank, σκέψη 45).
- 41 Συνεπώς, στο τρίτο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η παράδοση αγαθών, όπως τα επίμαχα κυτταροστατικά φάρμακα στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνταγογραφημένων στο πλαίσιο αντικαρκινικής θεραπείας σε εξωτερικά ιατρεία παρεχόμενης από ιατρούς που ενεργούν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες εντός νοσοκομείου μπορεί να

απαλλαγεί από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας μόνον εάν η παράδοση αυτή είναι υλικώς και οικονομικώς άρρηκτα συνδεδεμένη προς την παροχή της κύριας ιατρικής περιθάλψεως, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

- 42 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε από το Δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στα πρώτα δύο ερωτήματα.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Η παράδοση αγαθών, όπως τα επίμαχα κυτταροστατικά φάρμακα στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνταγογραφημένων στο πλαίσιο αντικαρκινικής θεραπείας σε εξωτερικά ιατρεία παρεχόμενης από ιατρούς που ενεργούν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες εντός νοσοκομείου, μπορεί να απαλλαγεί από τον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2005, μόνον εάν η παράδοση αυτή είναι υλικώς και οικονομικώς άρρηκτα συνδεδεμένη προς την παροχή της κύριας ιατρικής περιθάλψεως, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)