



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 2ας Ιουλίου 2015\*

«Προδικαστική παραπομπή — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος — Άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ' — Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη — Στενά συνδεόμενες πράξεις — Δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για ιατρική ανάλυση ή για ιατρική ή θεραπευτική αγωγή — Δραστηριότητα ελεύθερου επαγγελματία — Νοσηλευτικά ιδρύματα και κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως — Ίδρυμα της αυτής φύσεως»

Στην υπόθεση C-334/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *cour d'appel de Mons* (Βέλγιο) με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιουλίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

**État belge**

κατά

**Nathalie De Fruytier,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Ó Caoimh, πρόεδρο τμήματος, C. Toader και C.G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η N. De Fruytier, εκπροσωπούμενη από τον O. D'Aout, avocat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Jacobs και J.-C. Halleux,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Κ. Γεωργιάδη και Ι. Κοτσώνη,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung και C. Soulay,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εκδικάσεως διαφοράς μεταξύ του État belge (Βελγικού Δημοσίου) και της N. De Fruytier με αντικείμενο το ζήτημα αν υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) η δραστηριότητα της μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για λογαριασμό διαφόρων νοσηλευτικών ιδρυμάτων και ιατρικών εργαστηρίων την οποία ασκεί η ενδιαφερόμενη ως ελεύθερη επαγγελματίας.

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως δ', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«[...] 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) την νοσοκομειακή και ιατρική περιθάλψη, 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 επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο Κράτος μέλος·
  - δ) τις παραδόσεις ανθρωπίνων οργάνων, αίματος και γάλακτος».
- 4 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, της απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο β', του ως άνω άρθρου εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες στη διάταξη αυτή προϋποθέσεις.

5 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας ορίζει 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) εάν:

- δεν είναι απαραίτητες για την 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].»

#### *Το βελγικό δίκαιο*

6 Το άρθρο 44 του νόμου της 3ης Ιουλίου 1969, για τη θέσπιση του κώδικα περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (*Moniteur belge* της 17ης Ιουλίου 1969, σ. 7046), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ), μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας περί της απαλλαγής από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Το άρθρο αυτό ορίζει τα εξής:

«1. Απαλλάσσονται από τον φόρο οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν, στο πλαίσιο της ασκήσεως της συνήθους επαγγελματικής τους δραστηριότητας, τα ακόλουθα πρόσωπα:

[...]

2° ιατροί, οδοντίατροι, φυσιοθεραπευτές, μαίες, νοσηλευτές και νοσηλεύτριες, άνδρες και γυναίκες φροντιστές αθλητών, νοσοκόμοι και νοσοκόμες για κατ' οίκον φροντίδα, μασέρ και μασέζ, των οποίων οι υπηρεσίες παροχής υγειονομικής περιθάλψεως περιλαμβάνονται στην οικεία ονοματολογία του συστήματος υποχρεωτικής ασφαλίσεως κατά της ασθενείας και της αναπηρίας·

[...]

2. Απαλλάσσονται επίσης από τον φόρο:

1° οι παροχές υπηρεσιών και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών οι οποίες πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο της ασκήσεως της συνήθους δραστηριότητάς τους, από νοσηλευτικά και ψυχιατρικά ιδρύματα, κλινικές και εξωτερικά ιατρεία· οι μεταφορές ασθενών και τραυματιών από ειδικώς εξοπλισμένα προς τούτο μέσα μεταφοράς·

[...]

1°<sup>ter</sup> οι παραδόσεις ανθρωπίνων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και μητρικού γάλακτος·

[...]».

#### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

7 Η N. De Fruytier ασκεί ως ελεύθερη επαγγελματίας δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για διάφορα νοσηλευτικά ιδρύματα και ιατρικά εργαστήρια, υπό την εποπτεία και την ευθύνη ιατρού.

8 Η βελγική φορολογική αρχή επέβαλε ΦΠΑ στη δραστηριότητα της N. De Fruytier.

- 9 Θεωρώντας ότι η δραστηριότητά της έπρεπε να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, η N. De Fruytier άσκησε ένδικη προσφυγή. Το tribunal de première instance de Namur [Πρωτοδικείο Namur], με απόφαση της 1ης Ιουνίου 2006, και εν συνεχεία το cour d'appel de Liège [Εφετείο Λιέγης], με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2007, δικαίωσαν την ενδιαφερόμενη και διέταξαν την απαλλαγή της από τον σχετικό φόρο.
- 10 Στο πλαίσιο της αναιρέσεως την οποία άσκησε το État belge κατά της αποφάσεως του cour d'appel de Liège, το Cour de cassation [Αναιρετικό Δικαστήριο], με απόφαση περί παραπομπής της 18ης Ιουνίου 2009, υπέβαλε προδικαστικό ερώτημα ενώπιον του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας.
- 11 Με την απόφαση De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), το Δικαστήριο έκρινε ότι η ως άνω διάταξη έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή σε δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων που πραγματοποιείται από ελεύθερο επαγγελματία για λογαριασμό νοσηλευτικών ιδρυμάτων και ιατρικών εργαστηρίων.
- 12 Με την απόφασή του της 16ης Σεπτεμβρίου 2010, το Cour de cassation ανείρεσε την απόφαση του cour d'appel de Liège και παρέπεμψε συνακόλουθα την υπόθεση ενώπιον άλλου cour d'appel, ειδικότερα του cour d'appel de Mons. Με απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2013, το τελευταίο δικαστήριο έκρινε την έφεση παραδεκτή και, πριν αποφανθεί επί της ουσίας, διέταξε την επανάληψη της συζήτησεως.
- 13 Στο πλαίσιο της επανασυζητήσεως, η N. De Fruytier υποστήριξε ότι, εάν οι δραστηριότητές της δεν είναι δυνατόν να απαλλαγούν δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 2, 1<sup>ο</sup> ter, του κώδικα ΦΠΑ, το οποίο μεταφέρει στο βελγικό δίκαιο το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να απαλλαγούν επί τη βάση του άρθρου 44, παράγραφος 2, 1<sup>ο</sup>, του κώδικα ΦΠΑ, που μεταφέρει στο βελγικό δίκαιο το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ως άνω οδηγίας. Θεμελίωσε τον συλλογισμό αυτό ιδίως στην απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το cour d'appel de Mons αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιτίθεται το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της [έκτης οδηγίας] στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ ως παροχής στενά συνδεόμενης με παροχές ιατρικής φύσεως, δηλαδή παροχές με σκοπό τη διάγνωση, τη θεραπευτική αγωγή και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας, της μεταφοράς βιολογικών δειγμάτων και οργάνων για ιατρική ανάλυση ή για ιατρική ή θεραπευτική αγωγή, που πραγματοποιείται, υπέρ κλινικών και ιατρικών εργαστηρίων, από τρίτον, ελεύθερο επαγγελματία, οι παροχές του οποίου καλύπτονται από τις πληρωμές του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως;
  - 2) Δύναται η δραστηριότητα μεταφοράς βιολογικών δειγμάτων και οργάνων για ιατρική ανάλυση ή για ιατρική ή θεραπευτική αγωγή, η οποία ασκείται, υπέρ κλινικών και ιατρικών εργαστηρίων ενόψει της διενέργειας ιατρικών αναλύσεων, από τρίτον, ελεύθερο επαγγελματία, οι παροχές του οποίου καλύπτονται από τις πληρωμές του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της [έκτης οδηγίας];
  - 3) Πρέπει η έννοια “άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα” του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί ως περιλαμβάνουσα τις ιδιωτικές εταιρίες των οποίων οι παροχές συνίστανται στη μεταφορά ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για ανάλυση απαραίτητη για την επίτευξη των θεραπευτικών σκοπών που επιδιώκουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα και τα ιδρύματα ιατρικής περιθάλψεως;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 15 Με τα τρία ερωτήματά του, που πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' ή γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται σε δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για ιατρική ανάλυση ή για ιατρική ή θεραπευτική αγωγή, την οποία ασκεί, υπέρ κλινικών και ιατρικών εργαστηρίων, τρίτος, ελεύθερος επαγγελματίας, οι παροχές του οποίου καλύπτονται από τις πληρωμές του συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως, και, ειδικότερα, αν μια τέτοια δραστηριότητα μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει υπαγωγής της στις κατά το εν λόγω άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', πράξεις που συνδέονται στενά με παροχές ιατρικής φύσεως.
- 16 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι η έκτη οδηγία καθορίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεδομένου ότι καταλαμβάνει, με το άρθρο της 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, πέρα από τις εισαγωγές αγαθών, και τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν (βλ. απόφαση Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 17 Το άρθρο όμως 13 της εν λόγω οδηγίας απαλλάσσει ορισμένες δραστηριότητες από τον ΦΠΑ. Κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές του άρθρου αυτού συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ. απόφαση Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 18 Από την ως άνω νομολογία προκύπτει ακόμη ότι οι περί απαλλαγών διατάξεις του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Εντούτοις, η ερμηνεία των διατάξεων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Συνακόλουθα, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι κατά το εν λόγω άρθρο 13 απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται με τρόπο που να τις καθιστά άνευ αποτελέσματος (βλ. απόφαση Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 19 Οι παροχές ιατρικής φύσεως μπορούν να υπάγονται στις απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας. Από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά υπηρεσίες που παρέχονται εντός νοσοκομείου ενώ το στοιχείο γ' της ως άνω παραγράφου 1 αφορά ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, είτε στην οικία του παρέχοντος την υπηρεσία είτε στην οικία του ασθενούς είτε αλλού (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 36, και CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 27).
- 20 Σε ό,τι αφορά, ειδικότερα, τις έννοιες «ιατρική περίθαλψη» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και «παροχές [υγειονομικής] περιθάλψεως», του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ως άνω οδηγίας, το Δικαστήριο διαπίστωσε επανειλημμένως ότι αμφότερες οι έννοιες αυτές αφορούν παροχές υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, τη θεραπευτική αγωγή και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (βλ. απόφαση Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 21 Εξ αυτού προκύπτει ότι οι υπηρεσίες ιατρικής φύσεως, οι οποίες παρέχονται με σκοπό την προστασία, τη διατήρηση ή την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων, τυγχάνουν της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας. Επομένως, μολονότι η ως άνω

διάταξη εμπερικλείει διαφορετικά πεδία εφαρμογής, σκοπός της είναι η ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών όσον αφορά την παροχή ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια (βλ. απόφαση *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψεις 30 και 31 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 22 Μολονότι η «ιατρική περίθαλψη» και οι «παροχές [υγειονομικής] περιθάλψεως» πρέπει να έχουν θεραπευτικό σκοπό, τούτο δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο θεραπευτικός σκοπός μιας παροχής υπηρεσιών χρίζει ιδιαίτερα στενής ερμηνείας (βλ. απόφαση *CoryGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι προδήλως δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δηλαδή η μεταφορά ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για διάφορα νοσηλευτικά ιδρύματα και ιατρικά εργαστήρια, δεν συνιστά ούτε «ιατρική περίθαλψη» ούτε «παροχές [υγειονομικής] περιθάλψεως», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας, εφόσον δεν εμπίπτει στις ιατρικές υπηρεσίες που πράγματι έχουν ως άμεσο προορισμό τη διάγνωση, την αντιμετώπιση ή τη θεραπεία των ασθενειών ή των ανωμαλιών της υγείας ή έχουν ως προορισμό την προστασία, διατήρηση ή αποκατάσταση της υγείας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 43).
- 24 Ακόμη, το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ότι, σε αντίθεση με το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το γράμμα του στοιχείου γ' της ως άνω διατάξεως δεν περιέχει αναφορά σε πράξεις που συνδέονται στενά με παροχές ιατρικής περιθάλψεως, μολονότι το στοιχείο γ' ευρίσκεται αμέσως μετά το ως άνω στοιχείο β', και ότι, ως εκ τούτου, η έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά με παροχές ιατρικής περιθάλψεως» δεν ασκεί καμία επιρροή σε ό,τι αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 32).
- 25 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση υπέρ της οποίας τάχθηκαν όλοι οι διάδικοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση, ότι δηλαδή δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.
- 26 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, προκειμένου να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα, το Δικαστήριο οφείλει να εξετάσει ακόμη αν δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που η δραστηριότητα αυτή θα εξομοιωθεί προς παροχές που συνδέονται στενά με νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη. Για τον σκοπό αυτό, η εν λόγω δραστηριότητα πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα των διαφόρων κριτηρίων του εν λόγω άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', συνεκτιμωμένων και των συμπληρωματικών κριτηρίων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ως άνω οδηγίας.
- 27 Κατά συνέπεια, τονίζεται ότι από το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ δυνάμει της ως άνω διατάξεως, ως παροχή που συνδέεται στενά με νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη, μόνον αν, αφενός, χαρακτηρίζεται ως «σειρά πράξεων στενά συνδεδεμένων με νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη» και, αφετέρου, πραγματοποιείται είτε από οργανισμό δημοσίου δικαίου είτε, υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα.
- 28 Σε ό,τι αφορά την έννοια των «πράξεων που συνδέονται στενά με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη», κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευθεί ως μη καλύπτουσα δραστηριότητες όπως η αιμοληψία και η μεταφορά αίματος όταν η ιατρική περίθαλψη που παρέχεται εντός νοσοκομείου, με την οποία υπάρχει απλώς το ενδεχόμενο να συνδεθούν οι υπηρεσίες αυτές, δεν έχει παρασχεθεί, δεν παρέχεται

ούτε προγραμματίζεται (βλ. απόφαση *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 49). Εξ αυτού συνάγεται ότι δεν είναι δυνατόν κάθε αποστολή βιολογικών δειγμάτων να χαρακτηριστεί ως «πράξη στενά συνδεδεμένη με νοσοκομειακή ή ιατρική περιθάλψη».

- 29 Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά τις ιατρικές υπηρεσίες, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, δεδομένου του σκοπού που επιδιώκεται από την απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, συνάγεται ότι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και που αποτελούν απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής των υπηρεσιών αυτών για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί σκοποί των εν λόγω υπηρεσιών μπορούν να αποτελέσουν «στενά συνδεδεμένες [...] πράξεις» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, δεδομένου ότι μόνον τέτοιες παροχές μπορούν να επηρεάσουν το κόστος της θεραπευτικής αγωγής η οποία καθίσταται προσιτή στους ιδιώτες χάρη στην απαλλαγή της από τον ΦΠΑ (βλ. απόφαση *Υγεία*, C-394/04 και C-395/04, EU:C:2005:734, σκέψη 25).
- 30 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων των διαφορών των οποίων έχει επιληφθεί, να κρίνει σχετικά με τον απαραίτητο ή όχι χαρακτήρα της επίδικης στην κύρια δίκη δραστηριότητας.
- 31 Επομένως, σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω δραστηριότητα όντως αποτελεί απαραίτητο στάδιο της διαδικασίας παροχής των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί σκοποί των υπηρεσιών αυτών, πρέπει να εξακριβωθεί αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται είτε από οργανισμό δημοσίου δικαίου είτε, υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα.
- 32 Δεν αμφισβητείται ότι μεταφορέας όπως ο ενδιαφερόμενος στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός δημοσίου δικαίου» ούτε ως «νοσηλευτικό ίδρυμα», «κέντρο ιατρικής περιθάλψεως» ή «διαγνωστικό κέντρο», που λειτουργεί υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.
- 33 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξακριβωθεί αν ένας τέτοιος μεταφορέας μπορεί να εμπίπτει στην έννοια των δεόντως αναγνωρισμένων «άλλων ιδρυμάτων της αυτής φύσεως» που ασκούν την επίμαχη δραστηριότητα υπό τις ως άνω συνθήκες, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.
- 34 Συναφώς, είναι βέβαιο, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι η N. De Fruytier ασκεί, ως ελεύθερη επαγγελματίας, δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για διάφορα νοσηλευτικά ιδρύματα και ιατρικά εργαστήρια, αλλά η επιχείρησή της δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ίδρυμα «της αυτής φύσεως» με εκείνα τα οποία παρήγγειλαν τις υπηρεσίες μεταφοράς τις οποίες παρέχει.
- 35 Ειδικότερα, από τη νομολογία σχετικά με τον χαρακτηρισμό επιχειρηματικού φορέα ως έχοντος «την αυτή φύση» με νοσηλευτικό ίδρυμα ή με κέντρο ιατρικής περιθάλψεως ή διαγνώσεως, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, προκύπτει ότι ιδίως η έννοια του «ιδρύματος» υπονοεί την ύπαρξη εξατομικευμένης οντότητας επιτελούσας συγκεκριμένη λειτουργία (βλ. απόφαση *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 18). Το Δικαστήριο έχει κρίνει περαιτέρω ότι ιδιωτικό εργαστήριο που πραγματοποιεί διαγνωστικές ιατρικές αναλύσεις πρέπει να θεωρείται ως ίδρυμα «της αυτής φύσεως» με τα «νοσηλευτικά ιδρύματα» και τα «κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, εφόσον οι αναλύσεις αυτές εμπίπτουν, δεδομένου του θεραπευτικού σκοπού τους, στην κατά την εν λόγω διάταξη έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» (βλ. αποφάσεις *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψεις 18 και 35, καθώς και *CoryGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 60).

- 36 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι, σε αντίθεση ιδίως με ένα ιδιωτικό εργαστήριο που πραγματοποιεί διαγνωστικές ιατρικές αναλύσεις με θεραπευτικό σκοπό, ένας ανεξάρτητος μεταφορέας όπως η N. De Fruytier δεν αποτελεί εξατομικευμένη οντότητα επιτελούσα το ίδιο είδος συγκεκριμένης λειτουργίας με τα νοσηλευτικά ιδρύματα ή τα κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως. Κατά συνέπεια, ένας τέτοιος μεταφορέας δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως «ίδρυμα της αυτής φύσεως» με τα ως άνω ιδρύματα ή κέντρα, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, και κατά συνέπεια δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής.
- 37 Σε αντίθεση προς τα όσα προβάλλει η N. De Fruytier, το συμπέρασμα αυτό δεν τίθεται εν αμφιβόλω από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, η αρχή αυτή δεν επιτρέπει την επέκταση του πεδίου εφαρμογής μιας απαλλαγής ελλείψει σαφούς σχετικής διατάξεως, δεδομένου ότι η εν λόγω αρχή δεν είναι κανόνας πρωτογενούς δικαίου δυνάμενος να καθορίσει το κύρος μιας απαλλαγής, αλλά ερμηνευτική αρχή η οποία πρέπει να εφαρμόζεται παραλλήλως προς την αρχή ότι οι απαλλαγές πρέπει να τυγχάνουν στενής ερμηνείας (βλ. απόφαση *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Τέλος, εφόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα δεν πληροί τα κριτήρια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, παρέλκει η εξέταση των κριτηρίων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της ως άνω οδηγίας.
- 39 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για ιατρική ανάλυση ή για ιατρική ή θεραπευτική αγωγή, την οποία ασκεί, υπέρ κλινικών και ιατρικών εργαστηρίων, τρίτος, ελεύθερος επαγγελματίας, οι παροχές του οποίου καλύπτονται από τις πληρωμές του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. Ειδικότερα, μια τέτοια δραστηριότητα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει υπαγωγής της στις κατά το εν λόγω άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', πράξεις που συνδέονται στενά με παροχές ιατρικής φύσεως, εφόσον ο ως άνω τρίτος ελεύθερος επαγγελματίας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός δημοσίου δικαίου» ούτε ως «νοσηλευτικό ίδρυμα», «κέντρο ιατρικής περιθάλψεως» ή «διαγνωστικό κέντρο» ή οποιοδήποτε άλλο «ίδρυμα της αυτής φύσεως δεόντως αναγνωρισμένο», που λειτουργεί υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

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

**Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν εφαρμόζεται σε δραστηριότητα μεταφοράς ανθρωπίνων οργάνων και ανθρωπίνων βιολογικών δειγμάτων για ιατρική ανάλυση ή για ιατρική ή θεραπευτική αγωγή, την οποία ασκεί, υπέρ κλινικών και ιατρικών εργαστηρίων, τρίτος, ελεύθερος επαγγελματίας, οι παροχές του οποίου καλύπτονται από τις πληρωμές του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. Ειδικότερα, μια τέτοια δραστηριότητα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει**



υπαγωγής της στις κατά το εν λόγω άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', πράξεις που συνδέονται στενά με παροχές ιατρικής φύσεως, εφόσον ο ως άνω τρίτος ελεύθερος επαγγελματίας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «οργανισμός δημοσίου δικαίου» ούτε ως «νοσηλευτικό ίδρυμα», «κέντρο ιατρικής περιθάλψεως» ή «διαγνωστικό κέντρο» ή οποιοδήποτε άλλο «ίδρυμα της αυτής φύσεως δεόντως αναγνωρισμένο», που λειτουργεί υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

(υπογραφές)