



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GERARD HOGAN
της 23ης Σεπτεμβρίου 2021¹

Υπόθεση C-228/20

I GmbH
κατά
Finanzamt H

[αίτηση του Niedersächsisches Finanzgericht
(φορολογικού δικαστηρίου, Κάτω Σαξονία, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β' – Απαλλαγές ορισμένων ιατρικών δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος – Έννοια της φράσης “που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος” – Έννοια της φράσης “κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου”»

I. Εισαγωγή

1. Υπό ποιες προϋποθέσεις ένα ιδιωτικό νοσοκομειακό ίδρυμα δικαιούται να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ η οποία προβλέπεται για τις πράξεις ιατρικής περίθαλψης και φροντίδας που παρέχουν τα δημόσια νοσοκομειακά ιδρύματα; Όπως θα δούμε, η απάντηση δεν συνάγεται αβίαστα, αλλά αυτό είναι κατ' ουσίαν το ζήτημα που τίθεται με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής απόφασης και το οποίο αφορά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Η διάταξη αυτή προβλέπει απαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων υγειονομικής περίθαλψης που ασκούνται από συγκεκριμένες κατηγορίες νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

2. Οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελούν πολιτικές επιλογές, οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην πάντα απόλυτα συνεπείς. Όπως επισήμανε ο D. Berlin, η πρόοδος προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης του ΦΠΑ εξαρτάται συνήθως από εξαιρετικά πρακτικές παραμέτρους, οι οποίες συχνά υπαγορεύονται με τη σειρά τους από την πραγματικότητα των εθνικών πολιτικών και τις τοπικές ιδιαιτερότητες².

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² Βλ. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Βρυξέλλες, 2020, σ. 538.

3. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε από το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Κάτω Σαξονία, Γερμανία) στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της I, μιας ιδιωτικής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, και της Finanzamt H (φορολογικής αρχής, Γερμανία) σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ νοσοκομειακών υπηρεσιών που παρείχε η I κατά τα φορολογικά έτη 2009 έως 2012. Το αιτούν δικαστήριο, αφού διαπίστωσε κάποια αντίθεση μεταξύ της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας και του γράμματος του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποφάσισε να ζητήσει από το Δικαστήριο διευκρινίσεις όσον αφορά την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στη διάταξη αυτή.

4. Δεν μπορώ να μην επισημάνω εξ αρχής ότι ορισμένες από τις εκδοθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου επί του θέματος δεν ακολουθούν ενδεχομένως πάγια προσέγγιση. Όπως θα δούμε επίσης, μέρος της δυσκολίας εν προκειμένω οφείλεται στο ότι ορισμένες από τις ίδιες τις έννοιες που περιέχονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', είναι κάπως ασαφείς και δυσχερείς στην εφαρμογή τους. Συνεπώς, η υπό κρίση υπόθεση παρέχει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να αποσαφηνίσει τη νομολογία του, προβαίνοντας σε μια σφαιρική και συστημική ανάλυση της εν λόγω διάταξης. Ωστόσο, πριν προχωρήσω στην ανάλυση αυτή, πρέπει, κατ' αρχάς, να παραθέσω το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί το μοναδικό άρθρο στο κεφάλαιο 1 του τίτλου IX της οδηγίας αυτής, που επιγράφονται, αντιστοίχως, «Γενικές διατάξεις» και «Απαλλαγές». Το άρθρο αυτό ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων [της Ένωσης] και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

6. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος» κεφάλαιο 2 του τίτλου IX της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

[...].»

7. Το άρθρο 133 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημόσιου δικαίου, καθεμιάς από τις απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ), η), θ), ιβ), ιγ) και ιδ), εξαρτάται από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- β) η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται ουσιαστικά χωρίς μισθό, από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,
- γ) οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οι εν λόγω οργανισμοί πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ,
- δ) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

[...].»

B. Η γερμανική νομοθεσία

8. Το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2009, ορίζει τα εξής:

«Από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG απαλλάσσονται οι ακόλουθες:

[...]

14. [...]

- b) οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών διάγνωσης, εξέτασης, πρόληψης, αποκατάστασης, τοκετού και φροντίδας κατά τον θάνατο, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Οι υπηρεσίες που διαλαμβάνονται στην πρώτη περίοδο απαλλάσσονται του φόρου και όταν παρέχονται από

- aa) διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα κατά το άρθρο 108 του Fünften Buches Sozialgesetzbuch (πέμπτου βιβλίου του Κώδικα Κοινωνικής Ασφάλισης)

[...]

cc) οργανισμούς που παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 του Siebten Buches Sozialgesetzbuch (έβδομου βιβλίου του Κώδικα Κοινωνικής Ασφάλισης)

[...].»

9. Το άρθρο 108 του SGB V, με τίτλο «Διαπιστευμένα Νοσηλευτικά Ιδρύματα», ορίζει τα εξής:

«Για την παροχή νοσοκομειακής περίθαλψης προς τους ασφαλισμένους τους, τα ταμεία ασφάλισης υγείας υποχρεούνται να συμβάλλονται μόνο με τις ακόλουθες κατηγορίες νοσοκομείων (διαπιστευμένων νοσηλευτικών ιδρυμάτων):

1. Νοσηλευτικά ιδρύματα που αναγνωρίζονται ως πανεπιστημιακά νοσοκομεία [...],
2. Νοσηλευτικά ιδρύματα που είναι ενταγμένα στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους (συστημικά νοσοκομεία), είτε
3. Νοσηλευτικά ιδρύματα που έχουν συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με Landesverbände der Krankenkassen (ενώσεις ταμείων ασφάλισης υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους) και Verbände der Ersatzkassen (ενώσεις επικουρικών ταμείων).»

10. Σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, η διαφορά μεταξύ ενός ταμείου ασφάλισης υγείας και ενός επικουρικού ταμείου έγκειται, για ιστορικούς λόγους, στον τρόπο οργάνωσής τους. Αυτό δεν φαίνεται να ασκεί επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση.

11. Το άρθρο 109 του SGB V, με τίτλο «Σύναψη συμβάσεων παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με νοσηλευτικά ιδρύματα», ορίζει τα εξής:

«[...]

(2) Η σύναψη σύμβασης παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης σύμφωνα με το άρθρο 108, σημείο 3, του SGB V, δεν είναι υποχρεωτική [...]

(3) Δεν επιτρέπεται να συναφθεί σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης κατά το άρθρο 108, σημείο 3, του SGB V, στις περιπτώσεις που το νοσηλευτικό ίδρυμα

1. δεν παρέχει τα εχέγγυα αποτελεσματικής και οικονομικής νοσοκομειακής περίθαλψης·
2. [δεν πληροί συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές]· ή
3. δεν είναι απαραίτητο για την προσήκουσα νοσοκομειακή περίθαλψη των ασφαλισμένων.

[...].»

12. Το άρθρο 1 του Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (νόμου περί χρηματοδότησης νοσοκομείων, BGBl. I 1991, 886, στο εξής: KHG), με τίτλο «Βασικές αρχές», όπως ίσχυε, σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, κατά τον χρόνο της υπόθεσης της κύριας δίκης, κάτι το οποίο πρέπει να επιβεβαιωθεί από το αιτούν δικαστήριο, προβλέπει τα εξής:

«(1) Σκοπός του παρόντος νόμου είναι η οικονομική εξασφάλιση των νοσοκομείων, προκειμένου να επιτευχθεί η ποιοτική και προσήκουσα περίθαλψη του κοινωνικού συνόλου από αποδοτικά, ποιοτικά και οικονομικώς αυτόνομα νοσοκομεία και να συμβάλλει στη διαμόρφωση κοινωνικώς προσιτών νοσηλίων.»

13. Το άρθρο 6 του KHG ορίζει τα εξής:

«(1) Τα ομόσπονδα κράτη καταρτίζουν τον νοσοκομειακό σχεδιασμό και τα επενδυτικά προγράμματα για την επίτευξη των αναφερόμενων στο άρθρο 1 σκοπών· τα επακόλουθα έξοδα, ιδίως οι επιπτώσεις στα νοσήλια, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη.

[...]

(4) Οι περαιτέρω λεπτομέρειες καθορίζονται από το δίκαιο του ομόσπονδου κράτους.»

14. Στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε ότι το Bundesministerium der Finanzen (Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, Γερμανία) εξέδωσε δεσμευτική διοικητική εγκύκλιο που ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2009. Σύμφωνα με αυτή την εγκύκλιο, ακόμη και ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα που δεν είναι διαπιστευμένα κατά την έννοια του άρθρου 108 του SGB V μπορούν να ζητούν απαλλαγή από τον φόρο, αν προσφέρουν υπηρεσίες αντίστοιχες με αυτές που παρέχουν νοσηλευτικά ιδρύματα τα οποία τελούν υπό τη διαχείριση δημόσιων οργανισμών ή διαπιστευμένων νοσηλευτικών ιδρυμάτων κατά την έννοια του άρθρου 108 του SGB V και το κόστος έχει αναληφθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος από ταμεία ασφάλισης υγείας ή άλλους φορείς κοινωνικής ασφάλισης. Αυτό ισχύει εάν, κατά τη διάρκεια του προηγούμενου οικονομικού έτους, τουλάχιστον το 40 % των ημερών νοσηλείας ή χρέωσης κατά τη διάρκεια του έτους αυτού αφορούν ασθενείς για τους οποίους οι νοσοκομειακές υπηρεσίες τιμολογήθηκαν με χρέωση που δεν υπερβαίνει το ποσό που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης³.

15. Το άρθρο 30 του Gewerbeordnung (γερμανικού κώδικα εμπορίου και βιομηχανίας, στο εξής: GewO), με τίτλο «Ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα» προβλέπει τα εξής:

«(1) Οι επιχειρηματίες ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων και ιδιωτικών μαιευτηρίων καθώς και ιδιωτικών ψυχιατρείων πρέπει να λαμβάνουν άδεια λειτουργίας από την αρμόδια αρχή. Η αίτηση χορήγησης αδειάς απορρίπτεται μόνο αν:

1. υπάρχουν πραγματικά περιστατικά που δείχνουν αναξιοπιστία του επιχειρηματία σε σχέση με τη διοίκηση ή τη διαχείριση του ιδρύματος ή της κλινικής·

1a. υπάρχουν πραγματικά περιστατικά που δείχνουν ότι δεν διασφαλίζεται η επαρκής ιατρική και νοσηλευτική φροντίδα των ασθενών·

³ Η προϋπόθεση αυτή προστέθηκε το 2019 στο άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, περίπτωση aa, του UStG.

2. σύμφωνα με τις περιγραφές και τα σχέδια που πρέπει να υποβληθούν από τον επιχειρηματία, οι δομικές και άλλες τεχνικές εγκαταστάσεις του ιδρύματος ή της κλινικής δεν πληρούν τις υγειονομικές απαιτήσεις·
3. το ίδρυμα ή η κλινική πρόκειται να εγκατασταθεί μόνο σε τμήμα κτιρίου που χρησιμοποιείται και από άλλα πρόσωπα και η λειτουργία του μπορεί να προκαλέσει σημαντικά μειονεκτήματα ή κινδύνους για τους συγκατοίκους του κτιρίου αυτού· ή
4. το ίδρυμα ή η κλινική προορίζεται να νοσηλεύσει άτομα με μεταδοτικές ασθένειες ή ψυχικά ασθενείς και η θέση του μπορεί να προκαλέσει σημαντικά μειονεκτήματα ή κινδύνους για τους ιδιοκτήτες ή τους ενοίκους ομόρων ακινήτων.

(2) Πριν από τη χορήγηση της άδειας, ζητείται η γνώμη της τοπικής αστυνομίας και των δημοτικών αρχών για τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, σημεία 3 και 4.»

III. Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

16. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι ιδιωτική εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει συσταθεί κατά το γερμανικό δίκαιο και, σύμφωνα με το καταστατικό της, αντικείμενό της είναι ο σχεδιασμός, η σύσταση και η λειτουργία νοσηλευτικού ιδρύματος με ειδίκευση στη νευρολογία. Το ίδρυμα έχει λάβει κρατική άδεια λειτουργίας δυνάμει του άρθρου 30 του GewO.

17. Οι ασθενείς της προσφεύγουσας είτε καλύπτουν εξ ιδίων τα νοσήλιά τους προκαταβάλλοντας το κόστος της περίθαλψής τους, είτε έχουν ιδιωτική ασφάλιση υγείας ή είναι δικαιούχοι προνοιακού επιδόματος νοσηλείας (οι καλούμενοι αλλοδαποί ασθενείς, για τους οποίους οι πρεσβείες των χωρών προέλευσης εγγυώνται την κάλυψη των εξόδων τους) ή στελέχη των ενόπλων δυνάμεων ή μέλη επαγγελματικής ένωσης ή ασφαλισμένοι σε δημόσιο ταμείο υγείας.

18. Η προσφεύγουσα αρχικά τιμολογούσε τις υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης που παρείχε και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις της με βάση τα ημερήσια νοσήλια, κατά τη συνήθη πρακτική που εφαρμόζουν και τα νοσοκομεία που εμπίπτουν στη ρύθμιση του άρθρου 108 του SGB V. Οι προαιρετικές ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε κοστολογούνταν χωριστά, σύμφωνα με τον Gebührenordnung für Ärzte (γερμανικό κανονισμό ιατρικών αμοιβών, στο εξής: GOÄ). Επιπλέον, όταν οι ασθενείς της νοσηλεύονταν σε μονόκλινα ή δίκλινα δωμάτια, η προσφεύγουσα τους χρέωνε επιπλέον. Με την πάροδο του χρόνου, ωστόσο, η προσφεύγουσα άρχισε να μεταβάλλει τον τρόπο που καταχώριζε και τιμολογούσε τις υπηρεσίες της, εφαρμόζοντας σταδιακά την κατ' αποκοπή καταχώριση και τιμολόγηση των υπηρεσιών της ανά περιστατικό [μέθοδο diagnosis-related group (DRG) system, στο εξής: μέθοδος DRG]⁴. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η προσφεύγουσα συνομολόγησε ότι, κατά το έτος 2011, μόλις το 15 % έως 20 % των ημερών νοσηλείας καταχωριζόταν σύμφωνα με τη μέθοδο DRG.

19. Στις 28 Ιουνίου 2012, η προσφεύγουσα συνήψε συμφωνία-πλαίσιο (υπό την έννοια του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση cc, του UStG) με αντισυμβαλλόμενο ένα ταμείο ασφαλιστικής κάλυψης ατυχημάτων. Η συμφωνία ετέθη σε ισχύ την 1η Ιουλίου 2012.

⁴ Η μέθοδος DRG είναι ένα σύστημα ταξινόμησης των νοσοκομειακών περιστατικών σε διάφορες ομάδες.

20. Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για τα έτη 2009 έως 2012 δήλωσε ως πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ τόσο τις υπηρεσίες περίθαλψης που τιμολόγησε με βάση τα νοσήλια του κανονισμού παροχών υγείας όσο και τις χρεώσεις που επέβαλε στους εξωτερικούς συνεργάτες ιατρούς για τη χρήση των εγκαταστάσεών της. Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, ωστόσο, η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι η συντριπτική πλειονότητα των πράξεων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα πριν από την 1η Ιουλίου 2012 δεν απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε λάβει αντίστοιχη διαπίστευση υπό την έννοια του άρθρου 108 του SGB V. Η άποψη αυτή επιβεβαιώθηκε τόσο με την απόφαση που εκδόθηκε επί της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και κατά την κύρια διαδικασία της προσφυγής.

21. Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή με την οποία υποστηρίζει ότι οι επίδικες πράξεις πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι πραγματοποιήθηκαν από αδειοδοτημένο νοσηλευτικό ίδρυμα που παρέχει υπηρεσίες υπό τους ίδιους όρους όπως και ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου. Προς απόδειξη του γεγονότος αυτού, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η δραστηριότητά της συνιστά κοινωφελή υπηρεσία, αφού, πρώτον, προσφέρει ένα φάσμα υπηρεσιών αντίστοιχο με αυτό που προσφέρουν τα δημόσια νοσοκομεία ή τα νοσηλευτικά ιδρύματα που εντάσσονται στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους, δεύτερον, συγκαταλέγεται μεταξύ των κορυφαίων κλινικών στον κόσμο με εξειδίκευση στη νευροχειρουργική και, τρίτον, παρέχει τις υπηρεσίες της σε κάθε ασθενή, αδιακρίτως αν αυτός έχει υποχρεωτική ασφάλιση, ιδιωτική ασφάλιση ή είναι ανασφάλιστος.

22. Από την πλευρά του, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, για τις επίμαχες περιόδους, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση aa, του UStG ή δυνάμει του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση cc, του UStG. Πρώτον, η συμφωνία-πλαίσιο που συνήψε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης με το ταμείο ασφαλιστικής κάλυψης ατυχημάτων τέθηκε σε ισχύ μόλις την 1η Ιουλίου 2012 και, δεύτερον, η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 108 του SGB V, ούτως ώστε να δικαιούται τη μεταχείριση που έχουν τα διαπιστευμένα νοσηλευτικά ιδρύματα. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι προϋποθέσεις αυτές είναι σύμφωνες με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο κλίνει προς την εκτίμηση του πέμπτου και του ενδέκατου τμήματος του Bundesfinanzhof (Ανώτατου Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία) ότι οι απαιτήσεις αυτές δεν ανταποκρίνονται στις προδιαγραφές του δικαίου της Ένωσης που θέτει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, λαμβανομένων υπόψη των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 108 του SGB V για τον χαρακτηρισμό ενός νοσηλευτικού ιδρύματος ως διαπιστευμένου υπό την έννοια της εν λόγω διάταξης, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οποιαδήποτε απαίτηση να πληρούν τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα τις προϋποθέσεις αυτές προκειμένου να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ θα περιόριζε το πλεονέκτημα της απαλλαγής στα θεραπευτήρια που έχουν ήδη ενταχθεί στο σύστημα υγείας ή που έχουν ήδη συνάψει συμφωνία με ενώσεις ταμείων ασφάλισης υγείας ή ενώσεις επικουρικών ταμείων. Και τούτο διότι άλλα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα θα έχουν ελάχιστες πιθανότητες να ενταχθούν στο σύστημα υγείας ή να συνάψουν μια τέτοια συμφωνία, όταν εντός του ομόσπονδου κράτους υπάρχει ήδη επάρκεια νοσοκομειακών κλινών για κάθε ξεχωριστή ιατρική ειδικότητα. Αυτό θα είχε ως επακόλουθο ομοειδείς ιατρικές υπηρεσίες να έχουν διαφορετική μεταχείριση, ανάλογα με τον χρόνο κατά τον οποίο το νοσηλευτικό ίδρυμα που παρέχει τις υπηρεσίες αιτήθηκε να ενταχθεί στο σύστημα υγείας ή να συνάψει συμφωνία παροχής

υγειονομικής περίθαλψης με ένωση ταμείων ασφάλισης υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους ή ένωση επικουρικών ταμείων, στοιχείο το οποίο θα αντέβαινε προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

24. Κατά το αιτούν δικαστήριο, εάν η διάταξη του άρθρου 4, σημείο 14, στοιχείο b, του UStG δεν είναι συμβατή με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον η προσφεύγουσα μπορεί να επικαλεστεί αυτή τη διάταξη της οδηγίας. Προϋπόθεση προς τούτο είναι οι υπηρεσίες νοσοκομειακής περίθαλψης που παρείχε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, να διενεργήθηκαν υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με εκείνες που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

25. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το ενδέκατο τμήμα του Bundesfinanzhof (Ανώτατου Φορολογικού Δικαστηρίου) έκρινε ότι ο Γερμανός νομοθέτης παρέβη το άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ μόνον κατά το μέτρο που η διάταξη αυτή εξαρτά τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την προϋπόθεση ότι οι οικείες υπηρεσίες παρέχονται από νοσηλευτικό ίδρυμα διαπιστευμένο κατά την έννοια του άρθρου 108 του SGB V. Αντιθέτως, δεν αντιβαίνει προς τις διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ η εθνική νομοθεσία κατά το μέτρο που εξαρτά τη χορήγηση αυτής της απαλλαγής –όπως συμβαίνει στο άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, δεύτερη περίοδος, περίπτωση aa, του UStG, στο άρθρο 108, σημεία 2 και 3, του SGB V, στα άρθρα 1 και 6 του KHG και στο άρθρο 109 του SGB V– από προϋποθέσεις που αφορούν τις επιδόσεις του νοσηλευτικού ιδρύματος σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, καθώς και τις οικονομικές επιδόσεις της διοίκησής του.

26. Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς την ανάλυση αυτή. Εκτιμά ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι πράξεις πραγματοποιούνται υπό «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμοστούν διαφορετικά κριτήρια από εκείνα που πρότεινε το ενδέκατο τμήμα του Bundesfinanzhof (Ανώτατου Φορολογικού Δικαστηρίου), δηλαδή από το κριτήριο του κατά πόσον τα έξοδα του μεγαλύτερου μέρους των ασθενών καλύπτονται ή όχι από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης.

27. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Είναι το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του [UStG], συμβατό με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το μέτρο που η απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών των νοσηλευτικών ιδρυμάτων που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου εξαρτάται από το εάν αυτά είναι διαπιστευμένα σύμφωνα με το άρθρο 108 του [SGB V];
2. Εάν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι αρνητική: υπό ποιες προϋποθέσεις θεωρείται ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη “υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς”, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, με τη νοσοκομειακή περίθαλψη που παρέχουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου;»

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

28. Δεδομένου ότι τόσο το αιτούν δικαστήριο όσο και οι διάδικοι μνημόνευσαν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, είναι ίσως σκόπιμο να διευκρινιστεί κατ' αρχάς η έννοια του όρου αυτού. Πράγματι, σύντομη επισκόπηση της νομολογίας του Δικαστηρίου καταδεικνύει ότι η «αρχή της φορολογικής ουδετερότητας» χρησιμοποιείται σε τουλάχιστον τρία διαφορετικά πλαίσια⁵.

29. Πρώτον, ο όρος αυτός χρησιμοποιείται συχνά στο πλαίσιο μιας κατάστασης κατά την οποία φορολογούμενος που κατέβαλε ΦΠΑ προκειμένου να αποκτήσει αγαθά ή υπηρεσίες έχει τη δυνατότητα στη συνέχεια να τον εκπέσει, εάν τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες προορίζονται με τη σειρά τους να χρησιμοποιηθούν για τους σκοπούς μιας φορολογούμενης δραστηριότητας⁶. Αυτή είναι βεβαίως η πρωταρχική έννοια του όρου.

30. Δεύτερον, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ενίοτε θεωρείται ότι συνιστά, στον τομέα του ΦΠΑ, την έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισης⁷. Υπό αυτή την έννοια, μπορεί, βεβαίως, να γίνει επίκληση της εν λόγω αρχής για να τεθεί υπό αμφισβήτηση το κύρος μιας διάταξης της οδηγίας περί ΦΠΑ⁸.

31. Τρίτον, το Δικαστήριο ενίοτε χρησιμοποιεί τον όρο αυτό για να επισημάνει την ουδετερότητα του ΦΠΑ στο πλαίσιο του ανταγωνισμού⁹. Στην ουσία, παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους πρέπει να έχουν την ίδια αντιμετώπιση¹⁰. Πάντως, η αρχή αυτή διαφέρει κάπως από την αρχή της ίσης μεταχείρισης, δεδομένου ότι δεν αποτελεί υπέρτερο κανόνα του πρωτογενούς δικαίου δυνάμενο να καθορίσει το κύρος μιας απαλλαγής¹¹. Υπό αυτή την (τρίτη) έννοια, η φορολογική ουδετερότητα είναι μάλλον μια ερμηνευτική αρχή η οποία τίθεται σε εφαρμογή όταν άλλες μέθοδοι ερμηνείας δεν οδηγούν σε ασφαλές συμπέρασμα¹².

⁵ Βλ., όσον αφορά τις δύο πρώτες έννοιες, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 47 και 48). Σε ορισμένες αποφάσεις, το Δικαστήριο φαίνεται να αναμειγνύει αυτές τις διαφορετικές έννοιες, πράγμα που προκαλεί ενδεχομένως κάποια σύγχυση όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψεις 40 έως 44).

⁶ Πρβλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 24), της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 38), και, προσφάτως, αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43) και της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 32 έως 34).

⁷ Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2014, Jetair και BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψη 53), και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, σκέψη 48).

⁸ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 38).

⁹ Η έννοια της φορολογικής ουδετερότητας είναι δανεισμένη από τις σχολές της φιλελεύθερης οικονομίας, οι οποίες κατά πάγια τακτική απέδιδαν ειδικότερα στους φόρους έναν αυστηρό στόχο απόδοσης. Στην πράξη, ωστόσο, κανένα φορολογικό σύστημα δεν είναι οικονομικά ουδέτερο, δεδομένου ότι οι επιλογές σχετικά με τη βάση επιβολής φόρου και τον φορολογικό συντελεστή επηρεάζουν κατ' ανάγκη τη συμπεριφορά των οικονομικών παραγόντων. Κατά συνέπεια, η ιδέα ότι οι φόροι πρέπει, γενικώς, να είναι ουδέτεροι έχει σχεδόν εγκαταλειφθεί, καθώς έχει σταδιακά επιβεβαιωθεί ο ρόλος της φορολογίας ως μέσου οικονομικού και κοινωνικού παρεμβατισμού. Βλ. Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Παρίσι, 2021, σ. 4 έως 7.

¹⁰ Πρβλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49).

¹¹ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, σκέψη 45).

¹² Όπως αναγνώρισε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 54), όταν ο νομοθέτης της Ένωσης καλείται, κατά τη θέσπιση ενός φορολογικού μέτρου, να προβεί σε επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως και να σταθμίσει αντιτιθέμενα συμφέροντα ή να κάνει σύνθετες εκτιμήσεις, πρέπει να του αναγνωρίζεται ευρεία εξουσία εκτίμησης. Το αυτό ισχύει και σε εθνικό επίπεδο, όταν μια οδηγία παρέχει έναν βαθμό διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη προκειμένου να μην εφαρμόζουν τα κριτήρια που ορίζει η οδηγία, αλλά να τα εξειδικεύουν. Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, σημεία 55 έως 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32. Εν προκειμένω, τόσο το αιτούν δικαστήριο όσο και οι διάδικοι χρησιμοποιούν τον όρο της φορολογικής ουδετερότητας υπό την προμνησθείσα τρίτη έννοιά του, δηλαδή ως αναφορά στον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία περί ΦΠΑ: τη διασφάλιση, κατά το δυνατόν, της ουδετερότητας του φόρου υπό το πρίσμα του ανταγωνισμού. Πάντως, όπως θα δούμε, η αρχή της ίσης μεταχείρισης, ως γενική αρχή του δικαίου, ασκεί επίσης επιρροή για την ερμηνεία αυτών των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ.

B. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα

33. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο b, του UStG, όπως αυτό ίσχυε κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο, είναι συμβατό με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

34. Εν προκειμένω, ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι δεν απόκειται στο Δικαστήριο, στο πλαίσιο διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής, να αποφαινεται επί της συμβατότητας των εθνικών διατάξεων με το δίκαιο της Ένωσης, αλλά μόνον, σύμφωνα με το άρθρο 267, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, επί της ερμηνείας των Συνθηκών και επί του κύρους και της ερμηνείας των πράξεων που εκδίδουν τα θεσμικά ή λοιπά όργανα και οργανισμοί της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹³.

35. Συνεπώς, και λαμβανομένων υπόψη των διευκρινίσεων που παρείχε η Γερμανική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της σχετικά με την εθνική της νομοθεσία, θεωρώ ότι το πρώτο ερώτημα πρέπει να νοηθεί ως αφορόν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις δραστηριότητες ιδιωτικού μη πανεπιστημιακού νοσηλευτικού ιδρύματος μόνο στην περίπτωση που το ίδρυμα αυτό είτε παρέχει νοσοκομειακή περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων είτε έχει ενταχθεί στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους (συστημικά νοσοκομεία), ή στην περίπτωση που έχει συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με ένωση ταμείων ασφάλισης υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους ή ένωση επικουρικών ταμείων, ή στην περίπτωση που έχει παράσχει, κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, τουλάχιστον το 40 % των τιμολογηθεισών νοσοκομειακών υπηρεσιών του σε τιμή κατώτερη από εκείνη που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης.

36. Στο πλαίσιο αυτό, βεβαίως, το σημείο αφετηρίας είναι ότι οι διάφορες περί απαλλαγών διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενά¹⁴. Αυτό σημαίνει ότι η ερμηνεία τους δεν θα πρέπει να αναπτύξει αποτελέσματα πέραν των αναγκαίων για την επίτευξη των σκοπών του οποίους επιδιώκουν. Αυτοί οι σκοποί είναι, γενικώς, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος, προκειμένου να καταστούν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών, καθώς και η παράδοση ορισμένων αγαθών, διά της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρευε από την επιβολή ΦΠΑ¹⁵. Ο κανόνας περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει, ωστόσο, ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που δεν ανταποκρίνεται στους σκοπούς αυτούς, με αποτέλεσμα οι απαλλαγές αυτές να καθίστανται άνευ αποτελέσματος¹⁶.

¹³ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008 ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, σκέψη 28).

¹⁴ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015 De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 18).

¹⁵ Πρβλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 30).

¹⁶ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψη 28).

37. Συναφώς, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «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 με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Η διάταξη αυτή συμπληρώνεται από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν επίσης από τον ΦΠΑ «τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

38. Δεδομένου ότι οι δύο αυτές διατάξεις είναι, κατ' ουσίαν, απλώς ενοποιημένες αποδόσεις των προγενέστερων διατάξεων 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 βάση¹⁷, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον ίδιο τρόπο. Ως εκ τούτου, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να θεωρηθεί ότι προσφέρεται κατ' αρχήν ως βάση για την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁸.

39. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τόσο η απαλλαγή του νυν άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ όσο και η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ' του ίδιας οδηγίας αποσκοπούν στη μείωση του κόστους της ιατρικής περίθαλψης¹⁹, καθόσον ρυθμίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο όλες οι υπηρεσίες που έχουν ως σκοπό τη διάγνωση, τη θεραπεία και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας²⁰.

40. Οι δύο αυτές διατάξεις έχουν μεν τον ίδιο σκοπό, πλην όμως έχουν διαφορετικό πεδίο εφαρμογής. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αφορά υπηρεσίες που παρέχονται εντός νοσοκομείου, ενώ το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, είτε στην οικία του παρέχοντος την υπηρεσία είτε στην οικία του ασθενούς είτε αλλού²¹.

41. Ειδικότερα, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, υφίστανται τρεις απαιτήσεις²², οι οποίες αφορούν αντίστοιχα:

- τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας·
- τη μορφή του ιδρύματος που παρέχει την υπηρεσία και

¹⁷ ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

¹⁸ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, σκέψη 18).

¹⁹ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 28).

²⁰ Πρβλ., αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 27) και της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 29).

²¹ Πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 19), και της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753 σκέψεις 20 και 21). Εντούτοις, αντιθέτως προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αφορά πράξεις που συνδέονται στενά με τις υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που αναφέρονται στην πρώτη διάταξη. Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 32).

²² Κοινό χαρακτηριστικό αμφοτέρων των διατάξεων είναι επίσης ότι δεν θέτουν καμία απαίτηση όσον αφορά τον αποδέκτη των απαλλασσόμενων πράξεων.

– τον τρόπο με τον οποίο παρέχεται η εν λόγω υπηρεσία²³.

42. Όσον αφορά την *πρώτη απαίτηση*, από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι οι εν λόγω υπηρεσίες, προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής, πρέπει να εμπίπτουν σε μία από τις ακόλουθες τρεις κατηγορίες:

- να αφορούν τη νοσηλεία ενός ασθενούς, δηλαδή την εισαγωγή και παραμονή ενός προσώπου σε νοσηλευτικό ίδρυμα²⁴, ή
- να αποσκοπούν στην προστασία, διατήρηση ή αποκατάσταση της υγείας ενός προσώπου²⁵, ή
- να αφορούν πράξεις που συνδέονται στενά με τις δύο πρώτες κατηγορίες πράξεων²⁶.

43. Η υπό κρίση υπόθεση δεν εγείρει, κατ' ουσίαν, κανένα ζήτημα όσον αφορά αυτή την πρώτη απαίτηση. Οι άλλες δύο απαιτήσεις όμως παρουσιάζουν τις δικές τους δυσκολίες όσον αφορά τον καθορισμό του αντίστοιχου πεδίου εφαρμογής τους αλλά και τον τρόπο εφαρμογής τους. Προτείνω στο σημείο αυτό να εξετάσω αυτές τις απαιτήσεις με τη σειρά.

1. Η μορφή του ιδρύματος που παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες

44. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από οργανισμούς που δεν διέπονται από το δημόσιο δίκαιο μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ μόνον εάν παρέχονται από «νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι το Δικαστήριο έχει επιβεβαιώσει ότι η έννοια του «ιδρύματος» την οποία χρησιμοποιεί η εν λόγω διάταξη υπονοεί, μεταξύ άλλων, ότι το οικείο ίδρυμα πρέπει να είναι «εξατομικευμένη οντότητα»²⁷. Δεδομένου, εξάλλου, ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει διαφορετικό πεδίο εφαρμογής από εκείνο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας –το οποίο αφορά την παροχή προσωπικής φροντίδας εκτός ιατρικής υποδομής–

²³ Πρβλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση *CoryGene* (C-262/08, EU:C:2009:541, σημείο 27).

²⁴ Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο με τη σκέψη 29 της απόφασης της 1ης Δεκεμβρίου 2005, *Υγεία* (C-394/04 και C-395/04, EU:C:2005:734): «παροχές υπηρεσιών οι οποίες [...] μπορούν να αυξήσουν την άνεση και την ευφορία των νοσηλευομένων, κατά κανόνα δεν μπορούν να καλυφθούν από την απαλλαγή [εκτός εάν] αν οι παροχές αυτές είναι απαραίτητες για να επιτευχθούν οι θεραπευτικοί και νοσηλευτικοί σκοποί των υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψης στο πλαίσιο των οποίων χορηγήθηκαν οι παροχές αυτές».

²⁵ Σχετικά με τη φύση των ιατρικών υπηρεσιών που θα μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής, βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2006, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 29), της 10ης Ιουνίου 2010, *CoryGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψεις 28, 40 έως 52), της 10ης Ιουνίου 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 37), της 2ας Ιουλίου 2015, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψεις 28 και 29), και της 4ης Μαρτίου 2021, *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167, σκέψεις 25 και 26).

²⁶ Πρβλ., απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015 *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψεις 28 έως 31). Όσον αφορά την έννοια των στενά συνδεδεμένων πράξεων κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψεις 33 έως 35), της 1ης Δεκεμβρίου 2005, *Υγεία* (C-394/04 και C-395/04, EU:C:2005:734, σκέψεις 23 έως 29), της 25ης Μαρτίου 2010, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-79/09, *αδημοσίευτη*, EU:C:2010:171, σκέψη 51), και της 10ης Ιουνίου 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 49).

²⁷ Βλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 35). Για παράδειγμα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ιδιωτικό εργαστήριο που πραγματοποιεί διαγνωστικές ιατρικές αναλύσεις πρέπει να θεωρείται ως ίδρυμα «της αυτής φύσης» με τα «νοσηλευτικά ιδρύματα» και τα «κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον οι αναλύσεις που διενεργούνται από αυτούς του είδους τις οντότητες εμπίπτουν, δεδομένου του θεραπευτικού σκοπού τους, στην κατά την εν λόγω διάταξη έννοια της «ιατρικής περίθαλψης». Βλ. αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2006, *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 35) και της 10ης Ιουνίου 2010, *CoryGene* (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 60). Ωστόσο, ελεύθερος επαγγελματίας που ασκεί τη δραστηριότητα μεταφοράς ανθρώπινων οργάνων και ανθρώπινων βιολογικών δειγμάτων για λογαριασμό νοσηλευτικών ιδρυμάτων και ιατρικών εργαστηρίων δεν επιτελεί το ίδιο είδος συγκεκριμένης λειτουργίας με τα νοσηλευτικά ιδρύματα ή τα κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, στοιχείο που θεωρείται ότι ασκεί επιρροή για να χαρακτηριστεί μια οντότητα ως «ίδρυμα της αυτής φύσης» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 36).

μόνον οι εξατομικευμένες οντότητες με ιατρική υποδομή, δηλαδή οντότητες που συγκεντρώνουν διάφορους πόρους, ιδίως ανθρώπινο δυναμικό, τεχνικές υποδομές, ακίνητη περιουσία και οικονομικούς πόρους, καλύπτονται από τη συγκεκριμένη απαλλαγή²⁸.

45. Όσον αφορά, πρώτον, το *είδος της δραστηριότητας* που πρέπει να ασκούν οι εν λόγω οντότητες για να τύχουν αυτής της απαλλαγής, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι πρέπει να είναι δραστηριότητες νοσηλευτικού ιδρύματος, κέντρου ιατρικής περίθαλψης, κέντρου διάγνωσης ή ιδρύματος της αυτής φύσης²⁹.

46. Δεδομένου ότι οι εν λόγω κατηγορίες ιδρυμάτων δεν ορίζονται στην οδηγία περί ΦΠΑ, πρέπει να κατανοηθούν με βάση το σύνθητες νόημά τους στην καθημερινή γλώσσα³⁰.

47. Συναφώς, από το σύνθητες νόημά τους στην καθημερινή γλώσσα προκύπτει ότι με τους όρους «νοσηλευτικά ιδρύματα», «κέντρα ιατρικής περίθαλψης» και «κέντρα διάγνωσης» νοούνται οντότητες των οποίων η κύρια δραστηριότητα είναι, αντίστοιχα, η περίθαλψη ασθενών ή θυμάτων ιατρικών τραυμάτων που είναι ιδιαίτερα περίπλοκα για να αντιμετωπιστούν στην οικία ή σε ιατρείο, η παροχή ιατρικών υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προστασία, τη διατήρηση ή την αποκατάσταση της υγείας των ανθρώπων και η διενέργεια ιατρικών αναλύσεων που αποσκοπούν στη διαπίστωση της παρουσίας ασθένειας ή διαταραχής σε έναν ασθενή³¹.

48. Όσον αφορά την έννοια των ιδρυμάτων της «αυτής φύσης», είναι σαφές ότι με τον όρο αυτόν θα πρέπει να νοούνται ιατρικές υποδομές οι οποίες συγκεντρώνουν διάφορους πόρους προκειμένου να ασκούνται δραστηριότητες παρόμοιες με εκείνες που ασκούνται εντός ενός νοσηλευτικού ιδρύματος ή κέντρου ιατρικής περίθαλψης ή διαγνωστικού κέντρου.

49. Δεύτερον, όσον αφορά το *καθεστώς των οντοτήτων*, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα οικεία ιδρύματα που δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, προκειμένου να τύχουν της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή απαλλαγής, πρέπει να «αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Εν προκειμένω, από το αγγλικό κείμενο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει σαφώς ότι η απαίτηση αυτή ισχύει για τα νοσηλευτικά ιδρύματα, τα κέντρα ιατρικής περίθαλψης, τα κέντρα διάγνωσης και άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου³². Πράγματι, σύμφωνα με την αγγλική απόδοση, η απαλλαγή ισχύει για

²⁸ Αυτή η συγκέντρωση πόρων είναι το κοινό χαρακτηριστικό μεταξύ ενός νοσηλευτικού ιδρύματος, ενός κέντρου ιατρικής περίθαλψης και ενός κέντρου διάγνωσης. Είναι επίσης αυτό που διαφοροποιεί ένα κέντρο υγειονομικής περίθαλψης από ένα ιατρικό ή παραϊατρικό γραφείο, οι υπηρεσίες του οποίου μπορούν επίσης να απαλλάσσονται, αλλά βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

²⁹ Στις αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1988, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (353/85, EU:C:1988:82, σκέψη 32), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 47) και της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 58), το Δικαστήριο έκρινε παρεμπιπτόντως, χωρίς καμία αιτιολόγηση, ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά υπηρεσίες που παρέχονται από «ιδρύματα που επιδιώκουν κοινωνικούς σκοπούς», έστω και αν οι σκοποί αυτοί δεν προκύπτουν ούτε από το γράμμα ούτε από τον σκοπό που επιδιώκει η διάταξη αυτή, που περιορίζεται μόνο στην ιατρική περίθαλψη. Είναι σαφές ότι αυτή η διάταξη θέτει μια απαίτηση «παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών», η οποία όμως αφορά τον τρόπο παροχής των εν λόγω υπηρεσιών και όχι τον εταιρικό σκοπό των ιδρυμάτων που τις παρέχουν. Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι στην πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο δεν κάνει πλέον λόγο για κοινωνικό εταιρικό σκοπό που πρέπει να έχει το εν λόγω ίδρυμα.

³⁰ Βλέπε, επί παραδείγματι, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, σκέψη 26) και προτάσεις μου στην υπόθεση Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, σημεία 40 έως 51).

³¹ Πρβλ. απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 35).

³² Πρβλ., σχετικά με την έννοια των «άλλων ιδρυμάτων της αυτής φύσης», απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 41).

πράξεις που παρέχονται από «*other duly recognised establishments of a similar nature*», στοιχείο που καταδεικνύει ότι η προϋπόθεση αυτή ισχύει και για το ίδρυμα που χρησιμοποιείται ως σημείο αναφοράς.

50. Ομολογουμένως, στις λατινικές γλώσσες, όπως η ισπανική, η γαλλική, η ιταλική, η πορτογαλική και η ρουμανική, η έκφραση «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» εμφανίζεται μετά την αναφορά στα άλλα ιδρύματα (επί παραδείγματι, στα γαλλικά, «*et d'autres établissements de même nature dûment reconnus*»), το οποίο μπορεί να δώσει την εντύπωση ότι η προϋπόθεση αυτή αφορά μόνο τα «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης». Ωστόσο, δεδομένου ότι η απαρίθμηση των αναφερόμενων ιδρυμάτων καταλήγει με αναφορά στα άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, είναι σαφές ότι η απαρίθμηση αυτή πρέπει να εκληφθεί απλώς ως ενδεικτική της μορφής των ιδρυμάτων των οποίων οι υπηρεσίες ενδέχεται να τύχουν απαλλαγής. Στο πλαίσιο αυτό, η έκφραση «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» θα πρέπει να νοείται ότι καλύπτει όλες τις μορφές νοσηλευτικών ιδρυμάτων που ορίζει η εν λόγω διάταξη.

51. Προκειμένου να προσδιοριστεί το περιεχόμενο της προϋπόθεσης αυτής, είναι αναγκαίο να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που δεν περιέχουν ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου τους πρέπει κατά κανόνα να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση³³. Δεδομένου ότι το άρθρο 132 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία τέτοια παραπομπή, μπορεί κανείς να συμπεράνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται σε κάθε προϋπόθεση εφαρμογής των απαλλαγών που ορίζονται στη διάταξη αυτή θεωρούνται αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης και, ως εκ τούτου, η έννοια και το πεδίο εφαρμογής τους πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ένωση.

52. Ο αυτοτελής χαρακτήρας της έννοιας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν πρέπει, ωστόσο, να συγχέεται με το γεγονός ότι η έννοια αυτή, όπως πρέπει να ερμηνεύεται από το δίκαιο της Ένωσης, αναφέρεται, για την εφαρμογή της, σε μια συγκεκριμένη πραγματική κατάσταση, δηλαδή στην κατάσταση του εν λόγω ιδρύματος υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας.

53. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η δέουσα αναγνώριση δεν προϋποθέτει επίσημη διαδικασία αναγνώρισης, ούτε όμως αποκλείει το ενδεχόμενο ένα κράτος μέλος να προβλέπει μια τέτοια διαδικασία. Απόκειται στο εθνικό δίκαιο κάθε κράτους μέλους να θέσει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να χορηγηθεί τέτοια αναγνώριση στα ιδρύματα που τη ζητούν. Τα κράτη μέλη διαθέτουν σχετικώς διακριτική εξουσία³⁴.

54. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, όταν τα κράτη μέλη έχουν διακριτική ευχέρεια, η ευχέρεια αυτή πρέπει να ασκείται εντός των ορίων που επιβάλλει το δίκαιο της Ένωσης. Ειδικότερα, η ύπαρξη μιας τέτοιας διακριτικής ευχέρειας δεν μπορεί να θέτει υπό αμφισβήτηση τα όρια της έννοιας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος

³³ Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψεις 52 έως 54).

³⁴ Αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, σκέψη 42), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψεις 64 και 81), και της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψεις 61 έως 63).

μέλος» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ³⁵. Επιπλέον, τα κράτη μέλη πρέπει να διασφαλίζουν ότι η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν ασκείται κατά τρόπο που δεν διακυβεύει τους σκοπούς του δικαίου της Ένωσης³⁶.

55. Υπό τις συνθήκες αυτές, θεωρώ ότι, προκειμένου να απαντηθεί το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, πρέπει να προσδιοριστεί η φύση και η έκταση της διακριτικής ευχέρειας του κράτους μέλους που μνημονεύεται στη νομολογία. Συναφώς, για την ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της αλλά και το πλαίσιο της και οι σκοποί που επιδιώκονται με το άρθρο αυτό και, γενικότερα, με τη νομοθεσία της οποίας αυτό αποτελεί μέρος³⁷.

56. Εν προκειμένω, όσον αφορά το *γράμμα του* άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι ο όρος «duly» (δεόντως) είναι συνώνυμος με τη φράση «as required» (όπως απαιτείται) και ο όρος «recognised» (αναγνωρισμένο) αναφέρεται σε κάτι το οποίο είναι καθιερωμένο ή γνωστό. Στο πλαίσιο της παρούσας διάταξης, οι εν λόγω επιθετικοί προσδιορισμοί αναφέρονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης, κέντρα διάγνωσης και άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης. Κατά συνέπεια, από το γράμμα της διάταξης αυτής προκύπτει σαφώς ότι η διακριτική ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά τις *προϋποθέσεις* που πρέπει να πληρούνται προκειμένου τα ιδρύματα αυτά να θεωρηθούν ότι είναι νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης, κέντρα διάγνωσης και άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης³⁸.

57. Όπως κατ' ουσίαν υποστήριξε η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, η προϋπόθεση αυτή πρέπει να ερμηνευθεί ότι αποσκοπεί αποκλειστικά στο να αποκλειστούν από το ευεργέτημα της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα νοσηλευτικά ιδρύματα των οποίων οι δραστηριότητες δεν έχουν εγκριθεί από τον νόμο ή από τους αρμόδιους επαγγελματικούς φορείς. Πράγματι, κάθε δραστηριότητα, ακόμη και παράνομη, είναι φορολογούμενη πράξη και θα μπορούσε κατ' αρχήν να τύχει οποιασδήποτε τυχόν εφαρμοστέας απαλλαγής. Εάν, επομένως, η απαίτηση περί δέουσας αναγνώρισης δεν προβλεπόταν στην εν λόγω οδηγία, αυτό θα οδηγούσε σε μια κατάσταση κατά την οποία ένα μη εγκεκριμένο νοσηλευτικό ίδρυμα θα μπορούσε –έστω ενδεχομένως– να επωφεληθεί από την απαλλαγή³⁹. Εξ αυτού προκύπτει ότι μόνον ένα ίδρυμα που έχει αναγνωριστεί δεόντως ως νοσηλευτικό ίδρυμα δικαιούται να τύχει της απαλλαγής.

58. Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται τόσο από το πλαίσιο στο οποίο χρησιμοποιείται η φράση «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» όσο και από τον σκοπό που επιδιώκεται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

³⁵ Βλ., κατ' αναλογία, γνωμοδότηση 3/15 (Συνθήκη του Μαρακές για την πρόσβαση σε δημοσιευμένα έργα) της 14ης Φεβρουαρίου 2017 (EU:C:2017:114, σκέψη 122).

³⁶ Βλ., κατ' αναλογία, γνωμοδότηση 3/15 (Συνθήκη του Μαρακές για την πρόσβαση σε δημοσιευμένα έργα) της 14ης Φεβρουαρίου 2017 (EU:C:2017:114, σκέψη 124).

³⁷ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 14ης Μαΐου 2020, Orde van Vlaamse Balies και Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, σκέψη 25).

³⁸ Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 74), και της 10ης Ιουνίου 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 34). Και στις δύο υποθέσεις, το Δικαστήριο, στηριζόμενο στο γεγονός ότι το νοσηλευτικό ίδρυμα είχε διοικητική άδεια άσκησης των δραστηριοτήτων, φαίνεται να συνάγει ότι το ίδρυμα αυτό ήταν δεόντως αναγνωρισμένο κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

³⁹ Βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 21), και της 17ης Φεβρουαρίου 2005, Linneweber και Ακριτίδης (C-453/02 και C-462/02, EU:C:2005:92, σκέψη 29).

59. Όσον αφορά το *πλαίσιο*, στο συμπέρασμα αυτό τείνουν αρκετά στοιχεία, όπως, ο βαθμός εναρμόνισης που επιτυγχάνει το δίκαιο της Ένωσης, το γενικό καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ και η διάρθρωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

60. Πρώτον, όσον αφορά τον βαθμό εναρμόνισης που επιτυγχάνει το δίκαιο της Ένωσης, επισημαίνεται ότι τα κράτη μέλη θέτουν, γενικώς, ειδικές προϋποθέσεις για την άσκηση δραστηριοτήτων –όπως η περίθαλψη ασθενών και η ιατρική περίθαλψη– οι οποίες μπορούν να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, μολονότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ ισχύει μόνο για τα νοσηλευτικά ιδρύματα, τα κέντρα ιατρικής περίθαλψης, τα κέντρα διάγνωσης και άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, οι όροι άσκησης των δραστηριοτήτων αυτών δεν εναρμονίζονται ούτε ειδικά από την οδηγία περί ΦΠΑ ούτε γενικά από το δίκαιο της Ένωσης. Συναφώς, η αναφορά στην ανάγκη δέουσας αναγνώρισης του οικείου ιδρύματος είναι απλώς ένας τρόπος να ληφθεί υπόψη αυτή η έλλειψη εναρμόνισης, ενώ παράλληλα απαιτείται οι εν λόγω υπηρεσίες να παρέχονται, από την οπτική γωνία του οικείου κράτους μέλους, κατά τρόπο νόμιμο.

61. Δεύτερον, όσον αφορά το γενικό καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ επιδιώκουν τον ίδιο σκοπό και, κατά συνέπεια, αλληλοσυμπληρώνονται⁴⁰, οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων θα πρέπει να ερμηνεύονται, κατά το δυνατόν, αναλογικά. Επισημαίνεται εν προκειμένω ότι κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται «στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος»⁴¹. Συνεπώς, η φράση «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» θα πρέπει να έχει την έννοια ότι αναφέρεται επίσης, όσον αφορά νομικά πρόσωπα, στις προϋποθέσεις άσκησης των εν λόγω δραστηριοτήτων στο οικείο κράτος μέλος⁴².

62. Τρίτον, όσον αφορά τη διάρθρωση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι η διάταξη αυτή προβλέπει τρεις προϋποθέσεις απαλλαγής, καθεμιά από τις οποίες αφορά διαφορετική πτυχή των υπηρεσιών που μπορούν να τύχουν απαλλαγής, ήτοι, τη φύση τους, τη μορφή των ιδρυμάτων που τις παρέχουν και τις συνθήκες υπό τις οποίες παρέχονται. Ειδικότερα, από την τελευταία αυτή προϋπόθεση προκύπτει ότι, όσον αφορά τις συνθήκες υπό τις οποίες ασκούνται οι εν λόγω δραστηριότητες, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν υπόψη μόνον εκείνες που έχουν κοινωνικό χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, αν τα κράτη μέλη είχαν τη δυνατότητα να επιβάλλουν, υπό την προϋπόθεση που θέτει η διάταξη αυτή ότι το επίμαχο ίδρυμα πρέπει να είναι δεόντως αναγνωρισμένο, οποιεσδήποτε απαιτήσεις όσον αφορά

⁴⁰ Πρβλ., απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 38).

⁴¹ Ειδικότερα, από την προϋπόθεση αυτή το Δικαστήριο συνήγαγε ότι η συναφής διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να εφαρμόζουν την εν λόγω προϋπόθεση περιοριζόταν από την ανάγκη να διασφαλιστεί ότι η απαλλαγή που προβλέπει αυτή η διάταξη εφαρμόζεται μόνο σε παροχές υπηρεσιών περίθαλψης επαρκούς ποιοτικού επιπέδου. Βλ. αποφάσεις της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, σκέψη 34), και της 5ης Μαρτίου 2020, *X* (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τηλεφωνικές συμβουλευτικές υπηρεσίες) (C-48/19, EU:C:2020:169, σκέψη 42).

⁴² Εξάλλου, σύμφωνα με τον σκοπό του άρθρου 133, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι η χορήγηση της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι τιμές τις οποίες καθορίζουν οργανισμοί, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, «πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες συγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ». Δεδομένου ότι ο νομοθέτης της Ένωσης φρόντισε να αφιερώσει χωριστή διάταξη στον τρόπο άσκησης των εν λόγω δραστηριοτήτων και περιόρισε οικειοθελώς την εξέταση αυτή στις ισχύουσες κοινωνικές συνθήκες, το στοιχείο αυτό δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο χωριστού κριτηρίου αξιολόγησης, χωρίς να στερήσει το πρώτο κριτήριο από την πρακτική αποτελεσματικότητά του.

είτε τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε τους όρους υπό τους οποίους οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται, οι δύο άλλες προϋποθέσεις θα στερούνταν σε μεγάλο βαθμό της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους.

63. Όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει ήδη τονίσει ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί ιδίως στη μείωση του κόστους των υπηρεσιών υγείας⁴³. Λαμβανομένου υπόψη αυτού του σκοπού, η προϋπόθεση ότι οι οργανισμοί ιδιωτικού δικαίου πρέπει να είναι δεόντως αναγνωρισμένοι ως νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης, κέντρα διάγνωσης ή ως ιδρύματα της αυτής φύσης δεν πρέπει να ερμηνεύεται πολύ περιοριστικά, αλλά υπό την έννοια ότι αναφέρεται μόνο στις προϋποθέσεις που αφορούν τα ιατρικά προσόντα και πρότυπα που προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία για να διασφαλιστεί ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης είναι υψηλού ποιοτικού επιπέδου⁴⁴.

64. Τέλος, επισημαίνεται ότι, εκτός από το γράμμα, το πλαίσιο και τους σκοπούς που επιδιώκει η διάταξη αυτή, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η ερμηνευτική αρχή ότι μια διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται, στο μέτρο του δυνατού, κατά τρόπο ώστε να μη θίγεται το κύρος της⁴⁵.

65. Μεταξύ των κανόνων που καθορίζουν το κύρος της άσκησης, από τον νομοθέτη της Ένωσης, των αρμοδιοτήτων του είναι η αρχή της ίσης μεταχείρισης. Κατά πάγια νομολογία, η εν λόγω αρχή επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται παρόμοιες καταστάσεις κατά τρόπο διαφορετικό και να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικές καταστάσεις καθ' όμοιο τρόπο, εκτός αν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς. Προς τούτο, τα διαφοροποιητικά στοιχεία των καταστάσεων και η τυχόν ομοιότητά τους πρέπει να προσδιορίζονται και να εκτιμώνται υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού των επίμαχων διατάξεων, εξυπακουμένου ότι πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ως προς το ζήτημα αυτό οι αρχές και οι σκοποί του οικείου τομέα⁴⁶.

66. Όσον αφορά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι σαφές ότι, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με την εν λόγω διάταξη, ήτοι, τη μείωση του κόστους των υπηρεσιών υγείας, οι δημόσιοι και οι ιδιωτικοί οργανισμοί θεωρούνται, σε γενικές γραμμές, ότι βρίσκονται σε περίπου πανομοιότυπη κατάσταση. Συνεπώς, αν η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμοζόταν μόνο στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, αυτό θα συνιστούσε κατ' ουσίαν μια μορφή άνιση μεταχείρισης όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

67. Ως εκ τούτου, ο νομοθέτης της Ένωσης επέτρεψε και στα ιδιωτικά ιδρύματα να τύχουν της απαλλαγής. Ωστόσο, περιόρισε τη δυνατότητα αυτή θέτοντας συγκεκριμένες προϋποθέσεις και, ως εκ τούτου, διατήρησε μια κάποια διαφορετική μεταχείριση μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων, δεδομένου ότι μόνον τα τελευταία πρέπει να αποδείξουν ότι πληρούν τις ειδικές προϋποθέσεις που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη. Είναι αληθές ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί, υπό ορισμένες συνθήκες, να δικαιολογείται αντικειμενικά⁴⁷. Αν, όμως, στην προκειμένη περίπτωση, η προϋπόθεση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ που απαιτεί το

⁴³ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005, Υγεία (C-394/04 και C-395/04, EU:C:2005:734, σκέψη 23).

⁴⁴ Πρβλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, σκέψεις 36 και 37), και της 5ης Μαρτίου 2020, X (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τηλεφωνικές συμβουλευτικές υπηρεσίες) (C-48/19, EU:C:2020:169, σκέψεις 41 και 42).

⁴⁵ Βλ. απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, Sturgeon κ.λπ. (C-402/07 και C-432/07, EU:C:2009:716, σκέψη 47).

⁴⁶ Βλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψεις 41 και 42).

⁴⁷ Βλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψεις 52 και 53).

εν λόγω ίδρυμα να είναι δεόντως αναγνωρισμένο, είχε την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στους οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου και μόνον κάποιες ειδικές απαιτήσεις, εκτός από εκείνες που απαιτούνται για την αδειοδότηση των εν λόγω ιδρυμάτων από επαγγελματικούς οργανισμούς, προκειμένου να ασκούν τη δραστηριότητά τους υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, θα ήταν δύσκολο σε διακρίνουμε ποιος είναι εκείνος ο λόγος που θα μπορούσε να προβληθεί για να δικαιολογήσει μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση.

68. Κατ' αντιδιαστολή, η απαίτηση ότι οι ιδιωτικοί οργανισμοί πρέπει να αποδεικνύουν ότι έχουν άδεια άσκησης των ιατρικών τους δραστηριοτήτων είναι πλήρως δικαιολογημένη, επειδή, ως εκ της φύσεώς τους, οι ιδιωτικοί οργανισμοί δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν κρατικούς φορείς και, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται *άμεσα* στην εποπτεία του κράτους, με αποτέλεσμα τα κράτη μέλη να έχουν νομίμως προβλέψει μηχανισμούς αναγνώρισης για να διασφαλίσουν ότι πληρούν τα κατάλληλα επαγγελματικά πρότυπα.

69. Όσον δε αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία εν προκειμένω έχει την έννοια της ουδετερότητας ως προς τον ανταγωνισμό, έχω ήδη επισημάνει ότι η τελευταία αποτελεί περισσότερο στόχο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ παρά κάποια πραγματική, γενική δεσμευτική αρχή οι όροι της οποίας δεν μπορούν ποτέ να διακυβευθούν από την εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι η αρχή αυτή επιβάλλει την ερμηνεία της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ κατά τρόπον ώστε οι οικονομικοί φορείς που διενεργούν το ίδιο είδος πράξεων να τυγχάνουν ίσης μεταχείρισης όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το Δικαστήριο, η αρχή αυτή θα διακυβευόταν σε περίπτωση που η απαλλαγή που προβλέπεται για τις υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης σύμφωνα με το (νυν) άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', εξαρτιόταν από τη νομική μορφή με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί τη δραστηριότητά του⁴⁸.

70. Βεβαίως, όπως και στην περίπτωση της ίσης μεταχείρισης, ορισμένες διακρίσεις μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων μπορούν να δικαιολογηθούν για λόγους ισότητας στον ανταγωνισμό. Ωστόσο, η διάκριση για τους σκοπούς του ΦΠΑ μεταξύ των οικονομικών φορέων ανάλογα, επί παραδείγματι, με τις επιδόσεις τους όσον αφορά το προσωπικό, τις εγκαταστάσεις, τον εξοπλισμό ή την οικονομική αποδοτικότητα της διοίκησής τους –όπως φαίνεται να θεωρούν ορισμένα γερμανικά δικαστήρια– δεν φαίνεται να έχει σημασία υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Μπορεί να επισημανθεί ότι, σε γενικές γραμμές, δεν ήταν πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης να θέσει σε μειονεκτική θέση, από φορολογικής άποψης, τους ιδιωτικούς οργανισμούς παροχής ιατρικών υπηρεσιών, αλλά να διασφαλίσει ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ αυτών και των δημόσιων οργανισμών παραμένει δίκαιος.

71. Από τα ανωτέρω προκύπτει, κατά την άποψή μου, ότι τόσο το γράμμα, το πλαίσιο και οι σκοποί που επιδιώκονται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, όσο και η ανάγκη ερμηνείας των διατάξεων κατά τρόπο που να μην τίθεται υπό αμφισβήτηση το κύρος τους, καταδεικνύουν ότι η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα κράτη μέλη για τον καθορισμό των προϋποθέσεων υπό τις οποίες ένα ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου πρέπει να θεωρείται δεόντως αναγνωρισμένο εκτείνεται *αποκλειστικά και μόνον* στις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου ένα ίδρυμα να είναι δεόντως εγκεκριμένο για να παρέχει, εντός μιας

⁴⁸ Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 30).

δομής στην οποία συγκεντρώνονται πόροι, τις υγειονομικές και ιατρικές υπηρεσίες που καλύπτονται από την εν λόγω απαλλαγή. Στην ουσία, επομένως, η απαίτηση περί δεόντως αναγνωρισμένου ιδρύματος αφορά μόνο τα επαγγελματικά πρότυπα.

72. Καταλήγοντας στο συμπέρασμα αυτό, δεν παραβλέπω ότι στη σκέψη 53 της απόφασης της 8ης Ιουνίου 2006 στην υπόθεση L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), το Δικαστήριο έκρινε, παραπέμποντας στην απόφαση Dornier⁴⁹, ότι οι εθνικές αρχές έχουν τη δυνατότητα, κατά το δίκαιο [της Ένωσης], υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λαμβάνουν υπόψη τις δραστηριότητες του οικείου υποκειμένου στον φόρο, πέραν του δημοσίου συμφέροντος, καθώς και το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο ασκούντες τις ίδιες δραστηριότητες τυγχάνουν ήδη παρόμοιας αναγνώρισης και ότι το κόστος των οικείων υπηρεσιών επιβαρύνει ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία ασφάλισης υγείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης.

73. Στη επόμενη σκέψη αυτής της απόφασης (σκέψη 54), το Δικαστήριο συνήγαγε ότι «απαιτώντας, ως προϋπόθεση για την αναγνώρισή τους [, για την εφαρμογή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ], ως ιδιωτικού δικαίου εργαστηρίων δυναμένων να τύχουν της εν λόγω απαλλαγής, οι πραγματοποιούμενες από τα εργαστήρια αυτά ιατρικές αναλύσεις να αφορούν, κατά ποσοστό 40 % τουλάχιστον, ασφαλισμένους σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, το οικείο κράτος μέλος δεν υπερέβη την εξουσία εκτιμήσεως που του παρέχει η εν λόγω διάταξη».

74. Ωστόσο, δεν μπορεί κανείς να αγνοήσει ότι η ανάλυση αυτή είναι, κατ' ουσίαν, θεμελιωδώς διαφορετική από το σκεπτικό της απόφασης Dornier, στο οποίο το Δικαστήριο φαίνεται να στηρίζεται. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 53 της απόφασης L.u.p., η απόφαση Dornier αφορούσε μόνον το ζήτημα κατά πόσον, για να καθορισθεί αν ιδιωτικού δικαίου ιδρύματα μπορούν να τύχουν αναγνώρισης, οι εθνικές αρχές επιτρέπεται να λαμβάνουν υπόψη τους το γεγονός ότι το κόστος των υπηρεσιών που παρέχει ένα ίδρυμα επιβαρύνει ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία ασφάλισης υγείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης⁵⁰. Στην υπόθεση Dornier δεν τέθηκε το ζήτημα αν μπορούν τα κράτη μέλη να επιβάλλουν στα ιδρύματα την απαίτηση να εκτελούν ορισμένο ποσοστό πράξεων των οποίων το κόστος να επιβαρύνει τα ταμεία ασφάλισης υγείας, προκειμένου οι πράξεις αυτές να τυγχάνουν απαλλαγής σύμφωνα με τις απαιτήσεις περί αναγνωρισμένου ιδρύματος που θέτει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αντιθέτως, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 75 της απόφασης Dornier, όταν ένα ίδρυμα παρέχει υπηρεσίες συγκρίσιμες προς εκείνες επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες θεραπείες, «το γεγονός και μόνον ότι το κόστος των παροχών αυτών δεν επιβαρύνει πλήρως τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης δεν δικαιολογεί διαφορετική μεταχείριση μεταξύ παρεχόντων υπηρεσιών όσον αφορά την υποβολή στον ΦΠΑ».

⁴⁹ Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

⁵⁰ Βλ. σκέψεις 72 και 73 της απόφασης Dornier. Υπό αυτή την έννοια αντιλαμβάνομαι και την παράγραφο 65 της απόφασης της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328). Ομολογουμένως, στη σκέψη 75 της εν λόγω απόφασης, το Δικαστήριο έκρινε ότι το γεγονός ότι ένα ίδρυμα έχει λάβει, από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές, άδεια χρήσης ομφαλικών βλαστικών κυττάρων, δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως, από μόνο του, ότι έχει χορηγηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ αναγνώριση. Εντούτοις, η χρήση βλαστικών κυττάρων, ακόμη και όταν τα κύτταρα προορίζονται για ανθρώπινες εφαρμογές, μπορεί να έχει σκοπούς πέραν από την ιατρική περίθαλψη ή τη διάγνωση, όπως την έρευνα. Κατά συνέπεια, όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο, το στοιχείο αυτό «οδηγεί [...] στο συμπέρασμα ότι [ένα ίδρυμα] παρέχει υπηρεσίες συναφείς με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Επομένως, η χορήγηση της άδειας αυτής αποτελεί στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να γίνει δεκτό ότι [το συγκεκριμένο ίδρυμα] είναι “δεόντως αναγνωρισμένο”, κατά την έννοια του [άρθρου 13, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ]», χωρίς, ωστόσο, να συνεπάγεται αυτοδικαίως, από μόνο του, ότι το εν λόγω ίδρυμα έχει αναγνωριστεί δεόντως στο οικείο κράτος μέλος ως νοσηλευτικό ίδρυμα, κέντρο ιατρικής περίθαλψης, κέντρο διάγνωσης ή ίδρυμα της αυτής φύσης.

75. Όλα τα ανωτέρω καταδεικνύουν ότι στην απόφαση Dornier το Δικαστήριο θέλησε απλώς να επισημάνει ότι η προϋπόθεση της δέουσας αναγνώρισης μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούται υπό ορισμένες συνθήκες⁵¹. Όταν οι ιατρικές διαδικασίες και πράξεις καλύπτονται από τα ταμεία ασφάλισης υγείας, μπορεί κανείς δικαίως να υποθέσει ότι το ίδρυμα που διενήργησε τις πράξεις αυτές είναι δεόντως εγκεκριμένο να ασκεί τις δραστηριότητές του⁵². Ωστόσο, δεν ισχύει το αντίθετο. Το γεγονός και μόνον ότι μια κλινική ή ένα νοσηλευτικό ίδρυμα βασίζεται κυρίως ή και αποκλειστικώς σε ιδιώτες ασθενείς δεν σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι το εν λόγω ίδρυμα δεν είναι δεόντως αναγνωρισμένο από τις εθνικές αρχές. Η χρησιμοποίηση των ταμείων ασφάλισης υγείας μπορεί, βεβαίως, να εξαρτάται από διάφορους παράγοντες.

76. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση L.u.p. (στη σκέψη 36 της απόφασης αυτής) ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείει την υπαγωγή των επίμαχων υπηρεσιών «σε καθεστώς ΦΠΑ διαφορετικό αναλόγως του τόπου στον οποίο πραγματοποιούνται, όταν η ποιότητά τους είναι ισοδύναμη, λαμβανομένης υπόψη της εκπαιδύσεως των προσώπων που τις πραγματοποιούν»⁵³. Από τα ανωτέρω έπεται κατ' ανάγκην ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιμετωπίζει διαφορετικά δύο πανομοιότυπες υπηρεσίες όσον αφορά την απαίτηση δέουσας αναγνώρισης του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ αναλόγως του ποσοστού των πράξεων που εκτελούνται από το οικείο ίδρυμα οι οποίες καλύπτονται από ταμεία ασφάλισης υγείας, επειδή η προϋπόθεση αυτή δεν έχει καμία σχέση με την ποιότητα της παρεχόμενης ιατρικής περίθαλψης⁵⁴.

77. Επομένως, στο μέτρο που το Δικαστήριο άφησε να εννοηθεί, στη σκέψη 54 της απόφασης L.u.p., ότι η διακριτική ευχέρεια που παρέχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ στα κράτη μέλη μπορεί να τους επιτρέπει να επιβάλλουν ως προϋπόθεση της αναγνώρισης την υποχρέωση του εν λόγω ιατρικού κέντρου να περιθάλλει ένα συγκεκριμένο ποσοστό ασθενών που καλύπτονται από ταμεία ασφάλισης υγείας, η κρίση αυτή είναι, με όλον τον σεβασμό, εσφαλμένη και δεν στηρίζεται ούτε στο γράμμα της διάταξης ούτε, όπως αποδεικνύεται, στην προγενέστερη νομολογία. Η απαίτηση δέουσας αναγνώρισης που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει απλώς στα κράτη μέλη να διασφαλίζουν ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα πληρούν τα κατάλληλα πρότυπα παροχής υγειονομικής περίθαλψης: δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιστρατεύουν, τρόπον τινά, ιδιωτικούς παρόχους υγειονομικής περίθαλψης σε ένα δημόσιο σύστημα υγείας, υποβάλλοντας τους πρώτους σε δυσμενή μεταχείριση για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Όπως μόλις επισήμανα, στο μέτρο που το Δικαστήριο άφησε να εννοηθεί το αντίθετο στη σκέψη 54 της απόφασης L.u.p., θεωρώ –και πάλι με σεβασμό– ότι πρόκειται περί εσφαλμένης εκτίμησης, η οποία δεν πρέπει να ακολουθηθεί ή να εφαρμοστεί εν προκειμένω.

⁵¹ Πρβλ. απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 71): «[το νόημα του ότι οι εθνικές αρχές δικαιούνται να λαμβάνουν υπόψη ότι για τις υπηρεσίες ενός ιδρύματος δεν καταβάλλεται ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης, το οποίο δεν καλύπτει τη σχετική αμοιβή] δεν είναι ότι, οσάκις η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν καλύπτεται από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, αποκλείεται πάντοτε η χορήγηση της απαλλαγής [...]».

⁵² Υπό την προϋπόθεση εμμέσως ότι, για να έχει το στοιχείο αυτό αποδεικτική αξία, υπό την έννοια της τυπικής λογικής, ο χαρακτήρας του ιδρύματος που έχει εγκριθεί δεόντως αποτελεί προϋπόθεση για την κάλυψη, από τα ταμεία ασφάλισης υγείας, των παρεχόμενων υπηρεσιών.

⁵³ Η υπογράμμιση δική μου.

⁵⁴ Επισημαίνεται ότι, σε αρκετές περιπτώσεις, το Δικαστήριο προσαρμόσε τη νομολογία σχετικά με την ερμηνεία της απαλλαγής που προβλέπεται με το νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 15), η οποία ανατρέπει προηγούμενη κρίση του Δικαστηρίου, ή απόφαση της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, σκέψη 35), η οποία προβαίνει σε νέα ερμηνεία προηγούμενης απόφασης κατά τρόπο μη κυριολεκτικό, προκειμένου να διακρίνει προγενέστερη απόφαση.

78. Στο πλαίσιο αυτό, προτείνω στο Δικαστήριο να επισημάνει με σαφήνεια ότι η φράση «που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος» αναφέρεται στις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου το εν λόγω ίδρυμα να είναι εγκεκριμένο, από την άποψη των επαγγελματικών προτύπων, να ασκεί στο οικείο κράτος μέλος τις δραστηριότητες που ασκεί ένα νοσηλευτικό ίδρυμα, κέντρο ιατρικής περίθαλψης, κέντρο διάγνωσης ή ίδρυμα της αυτής φύσης. Ελλείψει εναρμόνισης στον τομέα αυτόν, τα κράτη μέλη διαθέτουν σαφώς σημαντικό βαθμό εθνικής αυτονομίας. Αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης μπορεί να καλύπτει μόνον υπηρεσίες που παρέχονται από ίδρυμα υγειονομικής περίθαλψης το οποίο έχει δεόντως αναγνωριστεί να ασκεί τέτοιες δραστηριότητες, οποιοδήποτε ίδρυμα μπορεί να επικαλεστεί το γεγονός ότι οι υπηρεσίες του καλύπτονται σε σημαντικό βαθμό για να αποδείξει ότι πρέπει να θεωρηθεί αναγνωρισμένο κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2. Ο τρόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών: η απαίτηση των «παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών»

79. Κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, για να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης ή οι στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, πρέπει οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται από ίδρυμα που εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη. Πέραν τούτου, όταν το ίδρυμα είναι οργανισμός ιδιωτικού δικαίου, οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται υπό «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» με αυτές που ισχύουν όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου⁵⁵.

80. Είναι σημαντικό να τονιστεί εξαρχής ότι, δεδομένου ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να γίνεται σεβαστή από τα κράτη μέλη κατά την εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ⁵⁶, οι «παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες», τις οποίες πρέπει να πληροί ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα προκειμένου να ζητήσει απαλλαγή από τον ΦΠΑ, πρέπει να προβλέπονται στην εθνική νομοθεσία. Δεν αρκεί οι προϋποθέσεις αυτές να καθορίζονται από την αρμόδια φορολογική διοίκηση κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης για απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Πράγματι, μόνο μέσω της γενικώς ισχύουσας και δημοσιευθείσας νομοθεσίας μπορεί ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα να γνωρίζει τις κοινωνικές συνθήκες που πρέπει πράγματι να πληροί, εάν επιθυμεί να κάνει χρήση της απαλλαγής.

81. Επιπλέον, για τον σκοπό αυτό, αρκεί το ιδιωτικό νοσοκομείο ή οποιοδήποτε παρόμοιο νοσηλευτικό ίδρυμα να συμμορφώνεται εκουσίως με τις νομικές απαιτήσεις που επιβάλλει ένα κράτος μέλος προκειμένου να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Οποιοδήποτε άλλο συμπέρασμα θα σήμαινε ότι ένα κράτος μέλος θα μπορούσε να αποκλείσει πλήρως τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα από το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στην εν λόγω διάταξη, απλώς και μόνον επιλέγοντας να μην υποβάλλει τους ιδιωτικούς αυτούς οργανισμούς σε κοινωνικές υποχρεώσεις παρεμφερείς με εκείνες που προβλέπει ο νόμος για τους δημόσιους οργανισμούς.

⁵⁵ Επισημαίνεται ότι η εν λόγω προϋπόθεση δεν περιλαμβανόταν στην αρχική πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (Ο) 1973, C 80, σ. 1). Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, σημείο 82).

⁵⁶ Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, σκέψη 49).

82. Όταν ένα ιδιωτικό ίδρυμα θεωρεί ότι οι συνθήκες που καθορίζονται στη σχετική νομοθεσία δεν είναι πανομοιότυπες ή παρεμφερείς με τις κοινωνικές συνθήκες που επιβάλλονται σε ένα δημόσιο νοσηλευτικό ίδρυμα, το ιδιωτικό ίδρυμα πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει την εγκυρότητα των κριτηρίων αυτών. Ειδικότερα, εάν αποδειχθεί ότι η εθνική νομοθεσία προβλέπει ορισμένες συνθήκες οι οποίες δεν ταυτίζονται με υποχρέωση που επιβάλλεται στα δημόσια ιδρύματα, τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να ελέγχουν συγκεκριμένα αν η αιτιολόγηση που προβάλλουν τα κράτη μέλη για το θέμα αυτό είναι ικανοποιητική. Αυτό προϋποθέτει την ύπαρξη σχέσης μεταξύ εκάστης των της συγκεκριμένων συνθηκών και μιας παρεμφερούς κοινωνικής συνθήκης που επιβάλλεται σε δημόσιο νοσηλευτικό ίδρυμα, ιατρικό κέντρο ή παρόμοιο νοσηλευτικό ίδρυμα.

83. Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν διευκρινίζει τι νοείται με τη φράση «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς» με αυτές που ισχύουν για τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα που παρέχουν ιατρική περίθαλψη⁵⁷. Όπως και στην περίπτωση της προϋπόθεσης του δεόντως αναγνωρισμένου ιδρύματος, αυτό δεν σημαίνει ότι η εν λόγω έννοια πρέπει να νοηθεί με αναφορά στο εθνικό δίκαιο, αλλά ότι, στο πλαίσιο του ορισμού της έννοιας αυτής, τα κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια να αποφασίζουν για τις κοινωνικές συνθήκες που πρέπει να τηρούνται από τους δημόσιους οργανισμούς παροχής ιατρικών υπηρεσιών. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαιτεί περαιτέρω οι συνθήκες αυτές να τηρούνται και από τους ιδιωτικούς οργανισμούς, προκειμένου οι υπηρεσίες τους να τύχουν απαλλαγής.

84. Το Δικαστήριο έχει, βεβαίως, κρίνει ότι η έννοια των «κοινωνικών συνθηκών» μπορεί να καλύπτει θέματα όπως ο καθορισμός των τιμών των ιατρικών υπηρεσιών⁵⁸ ή ο τρόπος κάλυψης του κόστους των παροχών από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης κράτους μέλους⁵⁹. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν επιχείρησε ποτέ να διευκρινίσει, με γενικότερο και συστηματικότερο τρόπο, το περιεχόμενο της προϋπόθεσης αυτής. Η υπό κρίση υπόθεση φαίνεται να συνιστά άριστη αφορμή για μια τέτοια διευκρίνιση.

85. Υπό το πρίσμα αυτό, όπως προεκτέθηκε, δεν αμφισβητείται ότι η έννοια και το πεδίο εφαρμογής μιας διάταξης πρέπει κατά κανόνα να προσδιορίζονται με βάση, ιδίως, το γράμμα, το πλαίσιο και τους σκοπούς που επιδιώκονται με την επίμαχη διάταξη. Πάντως, ελάχιστα μπορούν να λεχθούν σχετικά με το *πλαίσιο*, τους *σκοπούς* και το *γράμμα* της διάταξης αυτής για να αποσαφηνιστεί το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω έννοιας.

86. Όσον αφορά τους *σκοπούς* που επιδιώκονται με την τρίτη προϋπόθεση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι σαφές ότι σκοπός είναι να αποτραπεί η δυνατότητα των ιδιωτικών ιδρυμάτων να προσφέρουν υπηρεσίες απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ χωρίς να έχουν τις ίδιες κοινωνικές υποχρεώσεις με τα αντίστοιχα ιδρύματα δημοσίου δικαίου. Τούτο αποτελεί ενδεχομένως έναν άλλο τρόπο για να αναφερθούμε στις υποχρεώσεις παροχής δημόσιων υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα που επιβάλλονται στα δημόσια νοσοκομεία και σε

⁵⁷ Συναφώς, το Δικαστήριο επισήμανε στη σκέψη 24 της απόφασης της 5ης Μαρτίου 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168), ότι η «διάταξη αυτή δεν ορίζει επακριβώς τις πτυχές των οικείων παροχών περίθαλψης που πρέπει να συγκρίνονται προκειμένου να εκτιμάται η δυνατότητα εφαρμογής της». Ωστόσο, αυτό δεν πρέπει να εκλαμβάνεται κατά τρόπο υπέρμετρα στενό. Πράγματι, από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει σαφώς ότι «κοινωνικά παρεμφερείς» πρέπει να είναι οι συνθήκες υπό τις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες που μπορούν να τύχουν απαλλαγής, και όχι μόνον το περιεχόμενο των υπηρεσιών αυτών, όπως ενδεχομένως υπονοείται από την εν λόγω παράγραφο.

⁵⁸ Απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 28).

⁵⁹ Απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 31). Εν προκειμένω, το Δικαστήριο επισήμανε ότι ο τρόπος κάλυψης «ασκεί επιρροή», αλλά δεν διευκρίνισε ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις συνέπειες που θα έχει αυτό στην εξέταση.

άλλα νοσηλευτικά ιδρύματα⁶⁰. Επομένως, η προϋπόθεση αυτή δίνει ιδιαίτερη έκφραση στις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της φορολογικής ουδετερότητας μεταξύ ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών, ιδίως επειδή, αφενός, η νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και οι στενά συνδεδεμένες με αυτήν πράξεις που παρέχονται από τους τελευταίους είναι πάντοτε απαλλασσόμενες πράξεις και, αφετέρου, οι πρώτοι δεν υπόκεινται κατ' ανάγκην στις ίδιες υποχρεώσεις παροχής δημόσιας υπηρεσίας κοινωνικού χαρακτήρα.

87. Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, από την ίδια τη διατύπωση της διάταξης αυτής προκύπτει ότι πρέπει να γίνει σύγκριση μεταξύ, αφενός, νοσηλευτικών ιδρυμάτων δημοσίου δικαίου και, αφετέρου, νοσηλευτικών ιδρυμάτων ιδιωτικού δικαίου.

88. Δεδομένου ότι στόχος της προϋπόθεσης αυτής είναι να διασφαλιστεί ο θεμιτός ανταγωνισμός μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών οργανισμών, η προϋπόθεση αυτή λειτουργεί *αμφίπλευρα*. Εμποδίζει τα ιδιωτικά ιδρύματα να προσφέρουν υπηρεσίες απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ όταν δεν αναλαμβάνουν τις ίδιες υποχρεώσεις παροχής δημόσιας υπηρεσίας που επιβάλλονται στα δημόσια ιδρύματα. Αντιθέτως, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από δημόσιους οργανισμούς απαλλάσσονται πάντοτε από τον ΦΠΑ, επιτρέπει στους ιδιωτικούς οργανισμούς που υπόκεινται στις ίδιες υποχρεώσεις (ή που τις αναλαμβάνουν εκουσίως) να επωφεληθούν επίσης από αυτό το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

89. Από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η σύγκριση αυτή πρέπει να γίνεται με βάση τις συγκεκριμένες δραστηριότητες που ασκεί ένα νοσηλευτικό ίδρυμα. Τούτο σημαίνει ότι ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα πρέπει επίσης να έχει τη δυνατότητα να επιλέξει να μη συμμορφώνεται με τις ισχύουσες απαιτήσεις περί παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών όσον αφορά ορισμένες από τις δραστηριότητές του και, κατά συνέπεια, να μην επωφελείται από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά τις δραστηριότητες αυτές⁶¹.

⁶⁰ Οι υποχρεώσεις αυτές συνδέονται επομένως σιωπηρά με το γεγονός ότι οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν μέρος μιας υπηρεσίας γενικού οικονομικού συμφέροντος που αναφέρεται στο άρθρο 106 της ΣΛΕΕ. Πράγματι, οι διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποσκοπούν στην απαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων με την αιτιολογία ότι εξυπηρετούν το γενικό συμφέρον. Πρβλ. απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 26), και σχετικά με το γεγονός ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από νοσηλευτικό ίδρυμα, κέντρο ιατρικής περίθαλψης ή διάγνωσης αποτελούν υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος, πρβλ. αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, EU:C:2001:577, σκέψη 55), και της 12ης Ιουλίου 2001, *Vanbraekele* κ.λπ. (C-368/98, EU:C:2001:400, σκέψη 48).

⁶¹ Δεδομένου, ωστόσο, ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ αναφέρεται σε οποιαδήποτε κοινωνική συνθήκη, για να καθοριστεί η συμβατότητα προς το άρθρο αυτό της απαίτησης που επιβάλλει ένα κράτος μέλος προκειμένου μια δραστηριότητα να τύχει απαλλαγής υπό το πρίσμα αυτό, πρέπει να ληφθούν υπόψη όχι μόνο οι υποχρεώσεις που ισχύουν *ειδικά* για παρόμοιες υπηρεσίες που παρέχονται από δημόσιο φορέα, αλλά και οι υποχρεώσεις που βαρύνουν γενικότερα τα δημόσια ιδρύματα που ασκούν τέτοιες δραστηριότητες, εφόσον οι υποχρεώσεις αυτές έχουν κοινωνικό χαρακτήρα. Εάν –για να αντλήσουμε παράδειγμα από την τρέχουσα πραγματικότητα– όλα τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα που ασκούν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα υποχρεούνται από το νόμο να δεσμεύουν ορισμένο αριθμό κλινών για ασθενείς που πάσχουν από κορωνοϊό, ανεξάρτητα από το οικείο ιατρικό τμήμα, τότε αυτή η ίδια υποχρέωση –η οποία έχει κοινωνικό χαρακτήρα– θα πρέπει να γίνεται σεβαστή από κάθε ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα που επιδιώκει να τύχει απαλλαγής του ΦΠΑ όσον αφορά την εν λόγω δραστηριότητα. Βεβαίως, στο παράδειγμα αυτό, εάν η υποχρέωση για τον κορωνοϊό δεν επεκτείνεται, για παράδειγμα, στις δημόσιες νευρολογικές κλινικές ή στο νευρολογικό τμήμα ενός γενικού νοσοκομείου, το γεγονός ότι οι ιδιωτικές νευρολογικές κλινικές ή το νευρολογικό τμήμα ενός γενικού νοσοκομείου δεν δεσμεύουν ορισμένο αριθμό κλινών για τέτοιους ασθενείς δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί εναντίον τους για τους σκοπούς της απαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', ώστε να μη λάβουν το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά δραστηριότητες που εκτελούνται από την εν λόγω κλινική ή το εν λόγω τμήμα.

3. Ηερμηνεία των όρων «παρεμφερείς», «κοινωνικές» και «συνθήκες»

90. Προκειμένου να καθοριστεί το πλαίσιο της σύγκρισης που πρέπει να διενεργήσουν τα εθνικά δικαστήρια κατά την εκτίμηση της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης των κοινωνικών συνθηκών που επιβάλλει ένα κράτος μέλος σε ιδιωτικούς οργανισμούς οι οποίοι επιδιώκουν να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, πρέπει κατ' ανάγκην να προσδιοριστεί το πεδίο εφαρμογής του ουσιαστικού «συνθήκη» και των δύο επιθετικών προσδιορισμών «κοινωνική» και «παρεμφερής».

91. Πρώτον, επισημαίνεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αναφέρεται απλώς σε κάθε είδους υποχρεώσεις που επιβάλλονται στις υπηρεσίες που παρέχουν οι δημόσιοι οργανισμοί, αλλά μόνο σε εκείνες που έχουν κοινωνικό χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, μόνον αυτές οι υποχρεώσεις πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκούν επιρροή για τους σκοπούς της σύγκρισης που πρέπει να διενεργηθεί. Όπως προαναφέρθηκε, η έννοια αυτή είναι, ωστόσο, ευρύτερη από εκείνη, για παράδειγμα, της φύσης των αμοιβών που χρεώνουν τα εν λόγω ιδρύματα.

92. Από την πλευρά μου θεωρώ ότι η έννοια των «κοινωνικών συνθηκών» πρέπει να νοηθεί ως παραπέμπουσα στις υποχρεώσεις που επιβάλλει ο νόμος στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα έναντι των ασθενών τους. Δεν επεκτείνεται, ωστόσο, στις υποχρεώσεις που επιβάλλονται στους δημόσιους οργανισμούς όσον αφορά τη διαχείριση του προσωπικού τους, των εγκαταστάσεών τους, του εξοπλισμού τους ή της οικονομικής αποδοτικότητάς τους⁶².

93. Δεύτερον, ο όρος «κοινωνικές συνθήκες» πρέπει να νοείται ως αναφορά στις συνθήκες που προβλέπει η νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους όσον αφορά τις νομικές υποχρεώσεις που υπέχουν τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα για την περίθαλψη ασθενών του δημόσιου τομέα⁶³. Ως εκ τούτου, αυτές οι νομικές υποχρεώσεις μπορεί να διαφέρουν, και όντως διαφέρουν, μεταξύ των κρατών μελών, αλλά μπορεί κανείς να υποθέσει ότι αφορούν κυρίως ζητήματα όπως το δικαίωμα σε ορισμένα είδη νοσοκομειακής περίθαλψης, σε συνδυασμό με νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν ζητήματα όπως οι χρεώσεις για συγκεκριμένες υπηρεσίες. Αλλά η απαίτηση των κοινωνικών συνθηκών θα μπορούσε επίσης να επεκταθεί και σε άλλα ζητήματα: όπως, επί παραδείγματι, μια νομική απαίτηση που υποχρεώνει τα τμήματα επειγόντων περιστατικών των δημόσιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων να εφημερεύουν τα Σαββατοκύριακα. Εξάλλου, λαμβανομένης υπόψη της απαίτησης του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ που επιβάλλει τα ιδιωτικά ιδρύματα να «αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος», οι κοινωνικές συνθήκες εν προκειμένω είναι εξ ορισμού διαφορετικές από εκείνες που ορίζει το εθνικό δίκαιο όσον αφορά την αναγνώριση ενός νοσηλευτικού ιδρύματος ή κέντρου ιατρικής περίθαλψης ή διαγνωστικού κέντρου ή άλλου ιδρύματος της αυτής φύσης.

⁶² Αυτό συμβαίνει, πιστεύω, προκειμένου να μην επηρεαστούν δυσμενώς οι ιδιωτικοί οργανισμοί οι οποίοι, μεταξύ άλλων, έχουν υιοθετήσει διαφορετικούς τρόπους οργάνωσης ή ιατρικά πρωτόκολλα και, ως εκ τούτου, να ενθαρρυνθεί ο θεμιτός ανταγωνισμός, δηλαδή ο προσανατολισμός στις επιδόσεις.

⁶³ Πράγματι, μόνο με αναφορά στις συνθήκες αυτές θα μπορούσε ένα ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα να ελέγξει ότι οι συνθήκες που του επιβάλλονται είναι πράγματι παρεμφερείς με εκείνες που ισχύουν για ένα δημόσιο νοσηλευτικό ίδρυμα. Αν, αντιθέτως, ο όρος αυτός νοείται ως αναφερόμενος απλώς στις πραγματικές συνθήκες υπό τις οποίες οι δημόσιοι οργανισμοί ασκούν τις δραστηριότητές τους ή στις διάφορες πρακτικές που ακολουθούν, η συμβατότητα των συνθηκών που πρέπει να πληρούν οι ιδιωτικοί οργανισμοί θα ήταν πολύ δύσκολο να εκτιμηθεί, δεδομένου ότι αυτό θα απαιτούσε την εξέταση της κατάστασης ενδεχομένως χιλιάδων άλλων νοσηλευτικών ιδρυμάτων στο εν λόγω κράτος μέλος.

94. Τρίτον, ο όρος «παρεμφερείς» δίνει την εντύπωση ότι οι κοινωνικές υποχρεώσεις που επιβάλλονται στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα δεν χρειάζεται να τηρούνται κατά γράμμα από τα οικεία ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα. Μπορεί επίσης να υπάρχουν ορισμένα είδη κοινωνικών υποχρεώσεων τα οποία, εκ φύσεως, θα μπορούσαν να εκπληρωθούν μόνο από δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα.

95. Αυτό δεν σημαίνει, ωστόσο, ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αποφασίζουν ποιες κοινωνικές συνθήκες πρέπει να τηρούνται από ιδιωτικά ιδρύματα. Πράγματι, σε αντίθεση με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής δεν αναφέρεται σε «ορισμένες» κοινωνικές συνθήκες, όπως θα συνέβαινε εάν ο νομοθέτης της Ένωσης επιδίωκε να παραχωρήσει στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια επί του θέματος αυτού⁶⁴. Αντιθέτως: από το γράμμα της διάταξης («Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν [...]») προκύπτει ότι η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα κράτη μέλη στο θέμα αυτό είναι περιορισμένη⁶⁵.

96. Ο βασικός σκοπός του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, από αυτήν αλλά και άλλες απόψεις, είναι πράγματι η εξασφάλιση παρεμφερούς φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών νοσηλευτικών ιδρυμάτων τα οποία, σε γενικές γραμμές, επιτελούν τις ίδιες λειτουργίες και τα οποία, πάλι σε γενικές γραμμές, περιθάλπουν τους ασθενείς τους με τον ίδιο περίπου τρόπο. Εν προκειμένω, ωστόσο, είναι σαφές ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επιβάλλουν στα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, ως προϋπόθεση για να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, να παρέχουν ιατρικές υπηρεσίες υπό κοινωνικές συνθήκες αντίστοιχες των οποίων δεν συγκαταλέγονται μεταξύ των νομικών υποχρεώσεων που επιβάλλονται στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα.

97. Κατ' εμέ, ο όρος «παρεμφερείς» υποδηλώνει επίσης έναν ορισμένο βαθμό γενίκευσης στο πλαίσιο της σύγκρισης. Δεδομένου, ωστόσο, ότι ο στόχος αυτών των συνθηκών είναι να εξασφαλιστεί σε μεγάλο βαθμό ίση μεταχείριση από φορολογική άποψη μεταξύ ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών, πιστεύω ότι τα κράτη μέλη πρέπει να διασφαλίσουν ότι οι ιδιωτικοί οργανισμοί συμμορφώνονται ουσιαστικά με όλες τις κοινωνικές συνθήκες που επιβάλλονται στα δημόσια ιδρύματα από την εθνική νομοθεσία και οι οποίες μπορούν να έχουν αισθητή επίπτωση στον θεμιτό ανταγωνισμό μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών ιδρυμάτων. Αυτό θα περιλάμβανε, ειδικότερα, όλες τις κοινωνικές συνθήκες που ενδέχεται να έχουν σημαντικό αντίκτυπο στη διαχείριση των δημόσιων φορέων ή στην επιλογή των ασθενών να χρησιμοποιήσουν τις υπηρεσίες ενός ιδιωτικού ή δημόσιου φορέα. Πάντως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να χορηγήσει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για υπηρεσίες που παρέχονται από ιδιωτικά ιδρύματα τα οποία έχουν συμμορφωθεί μόνο εν μέρει με τις κοινωνικές συνθήκες που ισχύουν για τα δημόσια ιδρύματα, οι οποίες ενδέχεται να έχουν τέτοιο αντίκτυπο στον θεμιτό ανταγωνισμό μεταξύ των δύο μορφών ιδρυμάτων.

98. Κατά συνέπεια, όταν τα εθνικά δικαστήρια καλούνται να εξετάσουν τις κοινωνικές συνθήκες που πρέπει να τηρούν τα ιδιωτικά ιδρύματα προκειμένου οι δραστηριότητές τους να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να διασφαλίζουν ότι, σε γενικές γραμμές, οι συνθήκες αυτές ούτε υπερβαίνουν ούτε υπολείπονται όλων των κοινωνικών συνθηκών που προβλέπει ο νόμος για τα δημόσια ιδρύματα, έστω και αν, ελλείψει καλύτερης λύσης, πρέπει κατ' ανάγκην να γίνουν κάποιες κατά προσέγγιση εκτιμήσεις προς τον σκοπό αυτό.

⁶⁴ Βλ. απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, σκέψεις 30 και 33).

⁶⁵ Συγκεκριμένα, επειδή το ζήτημα είναι περίπλοκο, θεωρώ ότι δεν μπορεί να αφεθεί στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών.

99. Για τον σκοπό αυτό είναι όντως αναγκαία η χρησιμοποίηση ισόρροπων κριτηρίων, τα οποία δεν θα εισάγουν ούτε ευνοϊκή ούτε δυσμενή μεταχείριση των ιδιωτικών ιδρυμάτων. Εάν, επί παραδείγματι, σε ένα συγκεκριμένο κράτος μέλος οι δημόσιοι οργανισμοί έχουν εκ του νόμου υποχρέωση να εξασφαλίζουν, από αυστηρά θεραπευτική άποψη, την ίδια ποιότητα περίθαλψης, ανεξάρτητα από την τιμή χρέωσης, ή υποχρεούνται να περιθάλπουν όλους τους ασθενείς ανεξάρτητα από την προσωπική τους κατάσταση, τότε το εν λόγω κράτος μέλος πρέπει να προβλέπει ότι μόνο τα ιδιωτικά ιδρύματα που συμμορφώνονται με ανάλογες υποχρεώσεις μπορούν να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

100. Ως άλλο παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η εκ του νόμου υποχρέωση των νοσηλευτικών ιδρυμάτων να προσφέρουν μια υπηρεσία σε βασική τιμή χρέωσης και, ως εκ τούτου, να μην παρέχεται εγγύηση ως προς το πρόσωπο του επαγγελματία ιατρού ο οποίος θα προσφέρει, κατ' ουσίαν, την κύρια υπηρεσία ιατρικής περίθαλψης. Υπό αυτές τις συνθήκες, προκειμένου να τύχει απαλλαγής παρόμοια ιατρική περίθαλψη που παρέχεται από ιδιωτικό οργανισμό, πρέπει να έχει προσφερθεί στον ασθενή η ίδια επιλογή, ακόμη και αν τελικά αυτός επιλέξει να καταβάλει πρόσθετη αμοιβή προκειμένου να διασφαλίσει ότι θα τύχει περίθαλψης από συγκεκριμένο ιατρό της επιλογής του.

101. Εάν, όμως, δημόσιοι οργανισμοί επιτρέπεται να διενεργούν ιατρικές πράξεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ χωρίς να δεσμεύονται από συγκεκριμένη πάγια χρέωση ή χωρίς οι πράξεις αυτές να καλύπτονται από ταμεία ασφάλισης υγείας, το οικείο κράτος μέλος δεν μπορεί να προβάλλει αυτόν ή παρόμοιο λόγο ως αιτιολογία για να αρνηθεί την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132 παράγραφος 1 στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ στην ίδια πράξη που διενεργείται από δεόντως αναγνωρισμένο οργανισμό ιδιωτικού δικαίου. Ειδικότερα, εάν τα δημόσια ιατρικά ιδρύματα επιτρέπεται να χρεώνουν πρόσθετες αμοιβές στους πιο εύπορους ασθενείς τους ώστε αυτοί να μπορούν να επωφελούνται από πρόσθετες υπηρεσίες και πιο εξελιγμένα ή καλύτερης ποιότητας προϊόντα, χωρίς ΦΠΑ, τότε προφανώς και τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα πρέπει να μπορούν να προσφέρουν τις ίδιες υπηρεσίες ή προϊόντα χωρίς την επιβάρυνση του ΦΠΑ⁶⁶.

102. Στο ίδιο πνεύμα, εάν τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα επιτρέπεται να προσφέρουν, για παράδειγμα, διαφορετικές τιμές χρέωσης προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι προτιμήσεις των ασθενών όσον αφορά τη νοσηλεία τους στο νοσοκομείο (όπως, επί παραδείγματι, νοσηλεία σε μονόκλινο δωμάτιο) ή τεχνητά μέλη καλύτερων επιδόσεων – ακόμη και αν δεν καλύπτονται από ταμεία ασφάλισης υγείας – αυτές οι ίδιες υπηρεσίες, εάν παρέχονται από ιδιωτικό οργανισμό, πρέπει επίσης να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

α) Η απόφαση *Idealmed III*

103. Βεβαίως, σύμφωνα με σκέψη 21 της απόφασης *Idealmed III*, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η απαίτηση περί παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες και όχι τον οικείο πάροχο. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι «το ποσοστό των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, σε σχέση με το σύνολο της δραστηριότητας του εν λόγω παρόχου δεν ασκεί επιρροή για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ]»⁶⁷.

⁶⁶ Εξάλλου, στην πράξη, δεν είναι ασύνηθες να επιτρέπεται στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα να περιθάλπουν άτομα που δεν καλύπτονται από τα ταμεία ασφάλισης υγείας, εφόσον είναι σε θέση να πληρώσουν το κόστος.

⁶⁷ Απόφαση της 5ης Μαρτίου 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, σκέψη 21).

104. Ωστόσο, έχω την αίσθηση ότι η ερμηνεία αυτή δεν πρέπει να υπερεκτιμηθεί. Σύμφωνα με τη –δεσμευτική για το Δικαστήριο– παρουσίαση του επίμαχου εθνικού νομικού πλαισίου στην οποία προέβη το αιτούν δικαστήριο, η βασική πτυχή των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση *Idealmed III* ήταν πράγματι ότι η επίμαχη απαλλαγή δεν εξαρτιόταν από το αν κάθε δραστηριότητα ασκείται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες, αλλά μάλλον από το ποσοστό των δραστηριοτήτων αυτών που πληρούσαν την εν λόγω προϋπόθεση. Ως εκ τούτου, όταν το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση *Idealmed III* ότι «το ποσοστό των υπηρεσιών περίθαλψης που παρέχονται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, σε σχέση με το σύνολο της δραστηριότητας του εν λόγω παρόχου δεν ασκεί επιρροή για την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας [περί ΦΠΑ]»⁶⁸, δεν είχε την πρόθεση να εμποδίσει τα κράτη μέλη να προβλέπουν ως κοινωνική συνθήκη και, επομένως, ως προϋπόθεση για να τύχουν απαλλαγής οι ιατρικές υπηρεσίες, για παράδειγμα, ότι τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα πρέπει να εκτελούν ορισμένο αριθμό πράξεων σε συγκεκριμένη τιμή⁶⁹.

105. Τα ζητήματα που τέθηκαν στην *Idealmed III* αφορούσαν μάλλον ερωτήματα σχετικά με το ποσοστό των υπηρεσιών περίθαλψης του επίμαχου ιδιωτικού νοσοκομειακού ιδρύματος που παρέχονται υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με εκείνες που ισχύουν για ένα δημόσιο νοσηλευτικό ίδρυμα και πώς το ζήτημα αυτό θα μπορούσε ενδεχομένως να επηρεάσει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που ζητείται βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Μολονότι και άλλα ζητήματα που εγείρονται από την εν λόγω απόφαση χρήζουν ανάλυσης, λαμβανομένων υπόψη των συμπερασμάτων στα οποία πρόκειται να καταλήξω όσον αφορά τη συμβατότητα νομοθεσίας όπως αυτή που περιέγραψε το αιτούν δικαστήριο με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν θεωρώ ότι είναι αναγκαίο να εξετάσω αυτά τα άλλα ζητήματα, τα οποία θα πρέπει να προσδιοριστούν σε υπόθεση η οποία προσφέρεται περισσότερο προς τούτο.

4. Εφαρμογή στην κατάσταση που εξέτασε το αιτούν δικαστήριο στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα

106. Όπως ήδη εξέθεσα, το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα θέτει το ζήτημα της συμβατότητας με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία η προβλεπόμενη από το εν λόγω άρθρο της οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ των πράξεων νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από ιδιωτικό μη πανεπιστημιακό νοσηλευτικό ίδρυμα εξαρτάται από το αν το ίδρυμα αυτό είτε:

- παρέχει νοσοκομειακή περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων, είτε
- έχει ενταχθεί στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους (συστημικό νοσοκομείο), είτε

⁶⁸ Η υπογράμμιση δική μου. Κατά συνέπεια, είναι σαφές ότι η απαλλαγή εφαρμόζεται με βάση την υπηρεσία που παρέχεται και όχι σε σχέση με το ίδρυμα στο σύνολό του.

⁶⁹ Ας υποθέσουμε, για παράδειγμα, ότι ένα κράτος μέλος επιβάλλει δύο κοινωνικές υποχρεώσεις στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, εκ των οποίων η πρώτη αφορά τον σεβασμό ορισμένων δικαιωμάτων που αναγνωρίζονται στους ασθενείς (π.χ. δικαίωμα πλήρους πρόσβασης στον ιατρικό τους φάκελο και μεταφοράς του, δικαίωμα συνοδού κ.λπ.) και η δεύτερη συνίσταται στη δέσμευση ποσοστού 20 % των νοσοκομειακών κλινών για ασθενείς που πάσχουν από κορωνοϊό. Το εν λόγω κράτος μέλος δεν θα μπορούσε να επιτρέψει τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα να τυγχάνουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους, εάν μόνο το 40 % αυτών τηρεί τις δύο αυτές υποχρεώσεις, διότι τούτο θα σήμαινε, όσον αφορά την πρώτη υποχρέωση, ότι ενδεχομένως το 60 % των υπηρεσιών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, ακόμη και αν δεν τηρούνται τα δικαιώματα που παρέχονται στους ασθενείς. Ωστόσο, το κράτος μέλος θα είχε το δικαίωμα να απαιτήσει, μεταξύ άλλων, υπό τη μορφή κοινωνικής συνθήκης, ότι τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα θα πρέπει επίσης να δεσμεύουν το 20 % των κλινών τους για ασθενείς που πάσχουν από κορωνοϊό, παρόλο που η συνθήκη αυτή εξαρτάται από το νοσοκομειακό ίδρυμα που παρέχει τις επίμαχες υπηρεσίες και όχι άμεσα από τη φύση των εν λόγω υπηρεσιών.

- έχει συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με ένωση ταμείων υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους ή ένωση επικουρικών ταμείων, είτε
- έχει παράσχει, κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, τουλάχιστον το 40 % των τιμολογηθεισών νοσοκομειακών υπηρεσιών του σε τιμή κατώτερη από εκείνη που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης.

107. Δεδομένου ότι, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τρεις βασικές προϋποθέσεις για να τύχει μια υπηρεσία της προβλεπόμενης απαλλαγής από τον ΦΠΑ (δηλαδή, να αφορά νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη, να παρέχεται από δεόντως αναγνωρισμένο ίδρυμα και να παρέχεται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες), πρέπει τώρα να εξεταστεί αν εκάστη των τεσσάρων αυτών επιλογών που προβλέπονται από διάταξη όπως το άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο β', του UStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 108 του SGB V, πληροί τις προϋποθέσεις αυτές.

α) Αξιολόγηση των τεσσάρων επιλογών συμμόρφωσης σε σχέση με τα κριτήρια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ

108. Εν προκειμένω, είναι απολύτως σαφές ότι οι τέσσερις αυτές επιλογές συμμόρφωσης δεν μπορούν να δικαιολογηθούν με αναφορά στην απαίτηση ότι οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να ανήκουν σε δραστηριότητες νοσοκομειακής ή ιατρικής περίθαλψης ή στην απαίτηση κατά την οποία οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να παρέχονται από δεόντως αναγνωρισμένο ίδρυμα, υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, όπως διαπιστώθηκε ανωτέρω, η συγκεκριμένη προϋπόθεση σχετίζεται ουσιαστικά με τα κατάλληλα επαγγελματικά πρότυπα. Από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία –και όπως επισήμανε η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της– προκύπτει ότι το νοσηλευτικό ίδρυμα είναι δεόντως αναγνωρισμένο από τις γερμανικές αρχές⁷⁰. Συνεπώς, η υπόθεση εν προκειμένω αφορά ουσιαστικά το κατά πόσον η εφαρμογή των τεσσάρων επιλογών συμμόρφωσης που περιέχονται στη γερμανική νομοθεσία μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση το κριτήριο των «παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών».

109. Όσον αφορά τις τρεις πρώτες επιλογές συμμόρφωσης, επισημαίνεται ότι οι εν λόγω απαιτήσεις δεν αποτελούν αυτές καθαυτές «κοινωνικές συνθήκες» υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι, στην καλύτερη περίπτωση, συνδέονται μόνο έμμεσα με την παροχή νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης στον ασθενή. Οι επιλογές αυτές αφορούν στην πραγματικότητα την οικονομική σχέση και τις συμβατικές ρυθμίσεις μεταξύ του οικείου νοσηλευτικού ή ιατρικού ιδρύματος και ενός φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων, μιας ένωσης ταμείων υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους, μιας ένωσης επικουρικών ταμείων ή ενός ομόσπονδου κράτους.

110. Ειδικότερα, η δεύτερη επιλογή (δηλαδή η ένταξη στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους) φαίνεται να αναδεικνύει την προσπάθεια ενός κράτους μέλους να καθιερώσει ποσοστώσεις για τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα με αναφορά σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές. Η ιδέα εν προκειμένω είναι προφανώς να χρησιμοποιηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 132 φοροαπαλλαγή ως μέσο για να εξασφαλιστεί ένα *de facto* όριο στον αριθμό των *ιδιωτικών*

⁷⁰ Από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η εθνική νομοθεσία δεν επιβάλλει ως προϋπόθεση της λήψης άδειας για την άσκηση μη πανεπιστημιακών νοσοκομειακών δραστηριοτήτων από ιδιωτικό οργανισμό, την υπαγωγή του οργανισμού αυτού σε μία από τις τέσσερις καταστάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 4, σημείο 14, στοιχείο β', του UStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 108 του SGB V. Αντιθέτως, οι τέσσερις αυτές καταστάσεις φαίνεται ότι μπορούν να προκύψουν μόνον όταν ένα ίδρυμα έχει λάβει τη δέουσα άδεια για την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών.

νοσηλευτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν σε μια συγκεκριμένη γεωγραφικά γειτνιάζουσα περιοχή, ούτως ώστε τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην περιοχή αυτή να διατηρούν αρκετούς ασθενείς προκειμένου να είναι οικονομικά βιώσιμα. Επισημαίνω απλώς ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον σκοπό αυτό και οποιαδήποτε προσπάθεια του γερμανικού κράτους –είτε μέσω των φορολογικών αρχών του είτε μέσω των υπευθύνων για τον σχεδιασμό της υγειονομικής περίθαλψης– να επιτύχει τον σκοπό αυτό, περιορίζοντας έτσι την κατ' αρχήν εφαρμοστέα απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα θα ήταν προδήλως παράνομη και αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης.

111. Εν πάση περιπτώσει, θα μπορούσε επίσης να παρατηρηθεί στο πλαίσιο αυτό ότι, μολονότι οι πληροφορίες που παρέχονται από το αιτούν δικαστήριο δεν προσδιορίζουν με σαφήνεια και εξαντλητικά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ένα ίδρυμα για να εμπίπτει στις τρεις πρώτες επιλογές συμμόρφωσης, φαίνεται ότι οι φορείς υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων, οι ενώσεις ταμείων υγείας σε επίπεδο ομόσπονδου κράτους και οι ενώσεις επικουρικών ταμείων διαθέτουν διακριτική ευχέρεια ως προς τη σύναψη συμφωνίας με ένα νοσηλευτικό ίδρυμα⁷¹.

112. Ομοίως, τα ομόσπονδα κράτη δεν είναι προφανώς υποχρεωμένα να συμπεριλάβουν στο σύστημα υγείας τους ιδιωτικά μη πανεπιστημιακά νοσηλευτικά ιδρύματα που ασκούν τις δραστηριότητές τους υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες. Καθόσον η ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας κατά το εθνικό δίκαιο, η διαπίστωση της οποίας εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, συνεπάγεται ότι μπορεί να μην χορηγείται απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε νοσηλευτικό ίδρυμα, ακόμη και αν αυτό πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής που προβλέπει η οδηγία περί ΦΠΑ, η ευχέρεια αυτή είναι αφ' εαυτής προφανώς ασυμβίβαστη προς το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο ισχύει ιδίως διότι η τελευταία διάταξη υποχρεώνει τα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τις πράξεις που πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην εν λόγω διάταξη («Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν [...]»)⁷².

113. Όσον αφορά την τελευταία επιλογή που μνημονεύει η εθνική νομοθεσία, ήτοι ότι το ιδιωτικό μη πανεπιστημιακό νοσηλευτικό ίδρυμα πρέπει να έχει παράσχει, κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, τουλάχιστον το 40 % των τιμολογηθεισών νοσοκομειακών υπηρεσιών του σε τιμή κατώτερη από εκείνη που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η επιλογή αυτή, όπως παρουσιάστηκε από τη Γερμανική Κυβέρνηση, δεν εξαρτάται από το αν οι προσφερόμενες υπηρεσίες καλύπτονται πράγματι από τα ταμεία ασφάλισης υγείας, αλλά μάλλον από τις τιμές που χρεώνει το εν λόγω ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα όσον αφορά την ιατρική περίθαλψη που παρέχει απευθείας στους ασθενείς⁷³. Το ζήτημα αυτό έχει σημασία για την εξέταση των διατάξεων του άρθρου 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τις οποίες πρέπει να αναλύσω στη συνέχεια.

β) Το άρθρο 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ

114. Το άρθρο 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαρτούν τη χορήγηση μιας κατ' αρχήν εφαρμοστέας απαλλαγής από τον ΦΠΑ από ορισμένες πρόσθετες προϋποθέσεις, οι οποίες ορίζονται συγκεκριμένα για κάθε περίπτωση. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών, το άρθρο 133, παράγραφος 1, στοιχείο γ' –το οποίο επικαλέστηκαν ορισμένοι διάδικοι–

⁷¹ Βλ., επί παραδείγματι, άρθρο 109, σημείο 2, του SGB V.

⁷² Η υπογράμμιση δική μου.

⁷³ Ως εκ τούτου, η συμμόρφωση με την προϋπόθεση αυτή δεν εξαρτάται από παράγοντες κείμενους εκτός της σφαίρας ελέγχου ενός δημόσιου ή ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος, όπως οι πολιτικές αποζημίωσης που ακολουθούν οι οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης.

προβλέπει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει να εξαρτήσει την εφαρμογή της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', από την προϋπόθεση ότι οι τιμές τις οποίες καθορίζει ο ιδιωτικός οργανισμός έχουν *εγκριθεί* από τις δημόσιες αρχές ή δεν υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ⁷⁴.

115. Ωστόσο, από τη δικογραφία δεν προκύπτει υποχρέωση *έγκρισης* των τιμών των νοσοκομειακών υπηρεσιών στη Γερμανία από δημόσια αρχή, στοιχείο που συνιστά βασική απαίτηση του άρθρου 133, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ⁷⁵. Οι καθοριζόμενες τιμές λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς της επιστροφής των εξόδων από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, αλλά δεν προκύπτει ότι οι καθοριζόμενες τιμές υπόκεινται σε αυτή τη μορφή ελέγχου⁷⁶.

116. Εξάλλου, από το γράμμα του άρθρου 133, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η προϋπόθεση την οποία μπορούν να επιβάλλουν τα κράτη μέλη δυνάμει της εν λόγω διάταξης αφορά *όλες τις τιμές* τις οποίες καθορίζει το οικείο ίδρυμα. Συνεπώς, τόσο σε περίπτωση κατά την οποία οι τιμές για όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων ενός ιδιωτικού νοσηλευτικού ιδρύματος είναι σύμφωνες με το εγκεκριμένο από τις δημόσιες αρχές τιμολόγιο ή δεν υπερβαίνουν τις τιμές αυτές, όσο και σε περίπτωση κατά την οποία, εάν πρόκειται για πράξεις για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές είναι κατώτερες αυτών που καθορίζονται για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ, όλες αυτές οι υπηρεσίες μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο, εφόσον πληρούνται σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση οι προϋποθέσεις εφαρμογής που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ή, αν τούτο δεν συμβαίνει, καμία από τις υπηρεσίες αυτές δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής. Σε καμία περίπτωση, ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν προβλέπει τη δυνατότητα άρνησης του ευεργετήματος της φοροαπαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132 με την αιτιολογία ότι *μόνο μέρος των ιατρικών υπηρεσιών* που πράγματι παρασχέθηκαν πληρούσε αυτή την προϋπόθεση⁷⁷.

117. Μολονότι η τέταρτη δυνατότητα που προβλέπει η γερμανική νομοθεσία δεν καλύπτεται από το άρθρο 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ, θεωρώ ότι η προϋπόθεση αυτή μπορεί, εντούτοις, να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην έννοια των παρεμφερών κοινωνικών συνθηκών για τους σκοπούς του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι, ανεξαρτήτως της οικείας δραστηριότητας, και τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα υπόκεινται στη νομική υποχρέωση να έχουν παράσχει, κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, τουλάχιστον το 40 % των τιμολογηθεισών υπηρεσιών τους σε τιμή κατώτερη από εκείνη που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης ή υπόκεινται σε παρόμοια νομική υποχρέωση.

⁷⁴ Όπως προκύπτει από το γράμμα της εν λόγω διάταξης, η προϋπόθεση αυτή πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με κάθε δραστηριότητα που αναλαμβάνει το οικείο ίδρυμα.

⁷⁵ Βλ. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Βρυξέλλες, 2020, σ. 538.

⁷⁶ Συναφώς, προκειμένου να αποφευχθεί οποιοσδήποτε κίνδυνος παρανόησης, θα ήθελα να τονίσω ότι το ζήτημα του τρόπου επιστροφής ιατρικών εξόδων από τα ταμεία ασφάλισης υγείας, ακόμη και όταν ο τρόπος αυτός καθορίζεται εκ του νόμου, δεν έχει καμία σχέση με τον έλεγχο των τιμών. Πράγματι, το γεγονός ότι δεν καλύπτονται ορισμένες μόνον υπηρεσίες περίθαλψης που παρέχονται σε μια συγκεκριμένη τιμή, δεν σημαίνει ότι τα νοσηλευτικά ιδρύματα υποχρεούνται να χρεώνουν τις υπηρεσίες τους σε αυτή την τιμή. Τα ιδρύματα παραμένουν ελεύθερα να χρεώνουν τις τιμές που επιθυμούν.

⁷⁷ Αυτή η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβεβαιώνεται από την ανάγκη ερμηνείας κάθε διάταξης του δικαίου της Ένωσης κατά τρόπο που συνάδει με τις γενικές αρχές του δικαίου, στις οποίες περιλαμβάνεται η αρχή της ίσης μεταχείρισης, καθώς και με τον σκοπό που επιδιώκεται με το άρθρο 133 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο οποίος φαίνεται να συνίσταται κυρίως στο να επιτραπεί στα κράτη μέλη να επιβάλλουν πρόσθετες προϋποθέσεις προκειμένου να διασφαλιστεί ότι μόνο ιδιωτικοί οργανισμοί που λειτουργούν υπό τους ίδιους περιορισμούς με εκείνους που επιβάλλονται στους δημόσιους οργανισμούς μπορούν να τύχουν της απαλλαγής.

118. Τούτο σημαίνει ότι, μολονότι η απαίτηση τιμολόγησης του 40 % των νοσοκομειακών υπηρεσιών δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με αναφορά στο άρθρο 133, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί ωστόσο να θεωρηθεί κατ' αρχήν ως κοινωνική συνθήκη για τους σκοπούς του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, υπό την προϋπόθεση ότι μια τέτοια υποχρέωση επιβάλλεται επίσης από το νόμο στα δημόσια νοσοκομεία και σε άλλα παρόμοια ιδρύματα⁷⁸.

119. Επισημαίνεται ότι το ερώτημα που τίθεται εν προκειμένω αφορά τη συμβατότητα της εθνικής νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης και όχι το κατά πόσον η προσφεύγουσα πρέπει να τύχει της απαλλαγής. Επομένως, ανεξαρτήτως της θέσης του Δικαστηρίου, όσον αφορά την τέταρτη επιλογή, σε σχέση με τα συμπεράσματα που εξήχθησαν στην υπόθεση *Idealmed III*, η εθνική νομοθεσία θα είναι, παρόλα αυτά, αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι οι τρεις πρώτες επιλογές που αναφέρονται στην παράγραφο 108 του SGB V δεν συνδέονται άμεσα με την απαίτηση που θέτει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ ότι οι εν λόγω δραστηριότητες πρέπει να ασκούνται υπό παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες.

120. Συνεπώς, εν κατακλείδι, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου είναι ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ ότι το ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα πρέπει είτε να παρέχει περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς επιφορτισμένοι με τη διαχείριση του συστήματος υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων ή να είναι ενταγμένο στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους, είτε να έχει συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με εθνικά ή περιφερειακά ταμεία ασφάλισης υγείας. Ειδικότερα, οι απαιτήσεις αυτές δεν αποτελούν κοινωνικές συνθήκες υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

121. Εντούτοις, απαίτηση όπως η μνημονευόμενη από τη Γερμανική Κυβέρνηση –κατά την οποία ένα ιδιωτικό νοσοκομείο που επιθυμεί να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρέπει να έχει παράσχει, κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, τουλάχιστον το 40 % των τιμολογηθεισών νοσοκομειακών υπηρεσιών του σε τιμή κατώτερη από εκείνη που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης– μπορεί να συνιστά κοινωνική συνθήκη κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον επιβάλλεται παρεμφερής απαίτηση σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Γ. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

122. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί υπό ποιες προϋποθέσεις η περίθαλψη σε νοσηλευτικά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου πραγματοποιείται υπό κοινωνικές συνθήκες, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

⁷⁸ Ομολογουμένως, εάν υπάρχουν άλλες σημαντικές κοινωνικές συνθήκες τις οποίες πρέπει να τηρούν τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα κατά την παροχή της ίδιας υπηρεσίας, η εθνική νομοθεσία θα ήταν επίσης αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, στο μέτρο που δεν θα απαιτούσε από τα ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα να πληρούν παρεμφερείς κοινωνικές συνθήκες προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, αυτές οι άλλες κοινωνικές συνθήκες δεν θα μπορεί να αντιταχθούν έναντι προσφεύγοντος, δεδομένου ότι, ελλείψει πρόσφορης μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο, μια οδηγία, αυτή καθαυτή, δεν γεννά υποχρεώσεις εις βάρος ιδιώτη. Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 5ης Μαρτίου 2002, *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, σκέψη 18) και προτάσεις μου στην υπόθεση *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, σημείο 21).

123. Υπό το πρίσμα των αναλύσεων κατά την εξέταση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ότι η φράση «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου», η οποία χρησιμοποιείται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι αναφέρεται σε όλες τις προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληρούν τα ιδιωτικά ιδρύματα προκειμένου να υπόκεινται σε όμοιους ή παρεμφερείς κανόνες με αυτούς που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ των οργανισμών δημοσίου δικαίου και των ασθενών τους, τους οποίους πρέπει να τηρούν σε κάθε περίπτωση όταν παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη, ιατρική φροντίδα ή πράξεις που συνδέονται στενά με τις υπηρεσίες αυτές. Η συμμόρφωση ενός ιδιωτικού ιδρύματος με την προϋπόθεση αυτή μπορεί να συναχθεί από τις υποχρεώσεις τις οποίες το εν λόγω ίδρυμα έχει αναλάβει συμβατικά σε σχέση με τους ασθενείς.

V. Πρόταση

124. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα δύο προδικαστικά ερωτήματα του Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου, Κάτω Σαξονία, Γερμανία) ως ακολούθως:

- 1) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ ότι το ιδιωτικό νοσηλευτικό ίδρυμα πρέπει είτε να παρέχει περίθαλψη στα έξοδα της οποίας έχουν συμμετοχή και φορείς επιφορτισμένοι με τη διαχείριση του συστήματος υποχρεωτικής ασφάλισης ατυχημάτων ή να είναι ενταγμένο στο σύστημα υγείας ομόσπονδου κράτους, είτε να έχει συνάψει σύμβαση παροχής νοσοκομειακής περίθαλψης με εθνικά ή περιφερειακά ταμεία ασφάλισης υγείας. Ειδικότερα, οι απαιτήσεις αυτές δεν αποτελούν κοινωνικές συνθήκες υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Εντούτοις, απαίτηση όπως η μνημονευόμενη από τη Γερμανική Κυβέρνηση –κατά την οποία ένα ιδιωτικό νοσοκομείο που επιθυμεί να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρέπει να έχει παράσχει, κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, τουλάχιστον το 40 % των τιμολογηθεισών νοσοκομειακών υπηρεσιών του σε τιμή κατώτερη από εκείνη που μπορεί να καλυφθεί από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης– μπορεί να συνιστά κοινωνική συνθήκη κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον επιβάλλεται παρεμφερής απαίτηση σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

- 2) Η φράση «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου», η οποία χρησιμοποιείται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αναφέρεται σε όλες τις προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληρούν τα ιδιωτικά ιδρύματα προκειμένου να υπόκεινται σε όμοιους ή παρεμφερείς κανόνες με αυτούς που διέπουν τις σχέσεις μεταξύ των οργανισμών δημοσίου δικαίου και των ασθενών τους, τους οποίους πρέπει να τηρούν σε κάθε περίπτωση όταν παρέχουν νοσοκομειακή περίθαλψη, ιατρική φροντίδα ή πράξεις που συνδέονται στενά με τις υπηρεσίες αυτές. Η συμμόρφωση ενός ιδιωτικού ιδρύματος με την προϋπόθεση αυτή μπορεί να συναχθεί από τις υποχρεώσεις τις οποίες το εν λόγω ίδρυμα έχει αναλάβει συμβατικά σε σχέση με τους εν λόγω ασθενείς.