

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 10ης Σεπτεμβρίου 2002 *

Στην υπόθεση C-141/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

και

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και ζ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Macken (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen και J. N. Cunha Rodrigues, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, εκπροσωπούμενη από τον U. Behr, Rechtsanwalt,
- το Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, εκπροσωπούμενο από τον W. Lang,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και T. Jürgensen,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Kruse,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, εκπροσωπούμενης από τον U. Behr, του Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, εκπροσωπούμενου από τον H.-J. Klees, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον W.-D. Plessing, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, κατά τη συνεδρίαση της 28ης Ιουνίου 2001,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 3ης Φεβρουαρίου 2000, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Απριλίου 2000, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και ζ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (στο εξής: Kügler) και του Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (στο εξής: Finanzamt) σχετικής με την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) βάσει μειωμένου φορολογικού συντελεστή επί των παροχών ιατρικής περιθάλψεως που η Kügler παρείχε στο διάστημα από 1988 έως 1990, ενώ, κατ' αυτήν, αυτές οι υπηρεσίες έπρεπε να απαλλάσσονται του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένους στον φόρο που ενεργούν υπό την ιδιότητα αυτή».
- 4 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

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

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

[...]

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

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

[...]

ζ) τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, περιλαμβανομένων και των παρεχομένων από οίκους ευγηρίας, και οι οποίες πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ως κοινωνικού χαρακτήρος·.

6 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«α) Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν, χωριστά για κάθε περίπτωση, ότι η χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, κάθε μιας από τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 περίπτωση [...] ζ' [...] εξαιρείται από την τήρηση μιας ή περισσότερων από τις κάτωθι προϋποθέσεις:

- οι εν λόγω οργανισμοί δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό την συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμμία περίπτωση να διανέμονται, αλλά να διατίθενται για την διατήρηση ή την βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών,
- η διοίκηση και διαχείριση τούτων 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 εκμεταλλεύσεως των σχετικών δραστηριοτήτων,
- οι τιμές τις οποίες καθορίζουν πρέπει να έχουν εγκριθεί από τις δημόσιες αρχές ή να μην υπερβαίνουν παρόμοιες εγκεκριμένες τιμές ή, προκειμένου περί πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται έγκριση τιμής, οι τιμές πρέπει να είναι κατώτερες των καθοριζόμενων για ανάλογες πράξεις από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας,
- οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

β) οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, περίπτωση [...] ζ' [...] εάν:

— δεν είναι απαραίτητες για την διενέργεια των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου,

— προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.»

Η εθνική νομοθετική ρύθμιση

- 7 Το άρθρο 4, σημεία 14 και 16, του Umsatzsteuergesetz 1980 (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), προβλέπει τα εξής:

«Μεταξύ των πράξεων που μνημονεύονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, είναι αφορολόγητες:

[...]

14. οι πράξεις που προκύπτουν από την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού, του οδοντιάτρου, του πρακτικού θεραπευτή, του φυσιοθεραπευτή, της μαίας ή συναφούς επαγγέλματος στον τομέα της υγείας υπό την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος) ή από την άσκηση του επαγγέλματος του κλινικού χημικού. Επίσης απαλλάσσονται του φόρου οι άλλες παροχές που πραγματοποιούν ενώσεις τα μέλη των οποίων ανήκουν στα επαγγέλματα που μνημονεύονται στο πρώτο εδάφιο, εφόσον αυτές χρησιμοποιούνται άμεσα για την εκτέλεση πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου βάσει του πρώτου εδαφίου.

[...]

16. Οι πράξεις που συνδέονται με τη λειτουργία των νοσοκομείων, διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως ιατρικών ευρημάτων, καθώς και των οίκων ευγηρίας και νοσηλευτικών ιδρυμάτων για ηλικιωμένους εάν

- a) οι οργανισμοί αυτοί διοικούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή
- b) [στην περίπτωση] των νοσοκομείων [...]
- c) στην περίπτωση των διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως ιατρικών ευρημάτων, οι υπηρεσίες που παρέχονται υπό ιατρική παρακολούθηση [...]

d) [στην περίπτωση] των οίκων ευγηρίας και νοσηλευτικών ιδρυμάτων για ηλικιωμένους [...]].

- 8 Το άρθρο 4, σημείο 16, του UStG τροποποιήθηκε με τον Steueränderungsgesetz 1992 (στο εξής: StÄndG), με τον οποίο προστέθηκε το στοιχείο e, που ορίζει τα εξής:

«16. οι πράξεις που συνδέονται στενά με την εκμετάλλευση νοσοκομείων, διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως ιατρικών ευρημάτων, καθώς και των οίκων ευγηρίας και νοσηλευτικών ιδρυμάτων για ηλικιωμένους, των νοσηλευτικών ιδρυμάτων για άτομα χρήζοντα περιθάλψεως καθώς και των ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως στους ασθενείς ή στους χρήζοντες τέτοιας ιατρικής περιθάλψεως όταν

[...]

e) προκειμένου για ιδρύματα προσωρινής περιθάλψεως ατόμων χρηζόντων ιατρικής περιθάλψεως και ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως στους ασθενείς ή στους χρήζοντες ιατρικής περιθάλψεως, τις ιατρικές και φαρμακευτικές δαπάνες ανέλαβαν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους εν όλω ή εν μέρει και τουλάχιστον στα δύο τρίτα των περιπτώσεων οι εκ του νόμου οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης ή κοινωνικής πρόνοιας.»

- 9 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: EStG) ορίζει το «προερχόμενο από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος εισόδημα». Από τη νομολογία του Bundesfinanzhof προ-

κύπτει ότι η παραπομπή στο άρθρο 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του EStG που περιέχεται στο άρθρο 4, σημείο 14, του UStG αφορά μόνον την εκτίμηση της φύσεως των δραστηριοτήτων και όχι τον χαρακτηρισμό των εισοδημάτων από πλευράς νομοθεσίας περί φόρου εισοδήματος. Η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 14, του UStG δεν επιφυλάσσεται επομένως στον επαγγελματία ως φυσικό πρόσωπο, αλλά μπορεί να τη διεκδικήσει επίσης προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία.

- 10 'Όσον αφορά την κατ' οίκον περίθαλψη, η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 14, πρώτη περίοδος, του UStG αφορά μόνον την παροχή ιατρικής περιθάλψεως θεραπευτικού χαρακτήρα, ήτοι ιατρική περίθαλψη που κατέστη αναγκαία λόγω παθολογικής καταστάσεως και η οποία παρέχεται από νοσηλευτικό προσωπικό στο πλαίσιο κατ' οίκον περιθάλψεως, διότι μόνον αυτή εμφανίζει ομοιότητες μεταξύ της ασκούμενης δραστηριότητας και των επαγγελμάτων που απαριθμούνται στο άρθρο 4, σημείο 14, του UStG. Αυτή η διάταξη αποκλείει, επομένως, αφενός, την παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως, ήτοι της αφορώσας την ατομική φροντίδα, την προετοιμασία και παροχή των γευμάτων καθώς και την παροχή στους ασθενείς βοήθειας για την έγερση, ένδυση και κατάκλιση και, αφετέρου, την οικιακή βοήθεια, που περιλαμβάνει τις αγορές, την προετοιμασία των γευμάτων, τον καθαρισμό της οικίας και των ενδυμάτων.
- 11 Η κατ' οίκον περίθαλψη που παρέχεται από ιδρύματα παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως υπήχθη στο άρθρο 4, σημείο 16, του UStG από της τροποποίησεως που έγινε με τον StÄndG. Η φορολογική διοίκηση αρνήθηκε να εφαρμόσει αναδρομικώς αυτή τη διάταξη για αντικειμενικούς λόγους επεικειάς.

Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της κύριας δίκης

- 12 Η Kügler είναι γερμανικού δικαίου εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η οποία παρείχε κατά τα έτη 1998 έως 1990 υπηρεσίες κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως. Σύμφωνα με το καταστατικό της, επιδίωκε άμεσα και αποκλειστικά φιλανθρωπικούς

σκοπούς μέσω της υποστηρίξεως απόμων, τα οποία συνεπεία της σωματικής καταστάσεώς τους εξαρτώνταν από τη βοήθεια άλλων ή έχρηζαν οικονομικής ενισχύσεως υπό την έννοια του άρθρου 53, παράγραφος 1, σημείο 2, της Abgabenordnung 1977 (γερμανικού φορολογικού κώδικα).

- 13 Η Kügler προέβλεπε την επίτευξη του καταστατικού σκοπού της κυρίως με την παροχή κατ' οίκον ιατρικής περιθάλψεως, οικιακής βοήθειας και φροντίδας.
- 14 Το Finanzamt πιστοποίησε, με γνώμη της 23ης Αυγούστου 1988 που ίσχυε έως τις 31 Δεκεμβρίου 1989, ότι η Kügler επιδίωκε φιλανθρωπικούς σκοπούς.
- 15 Το Finanzamt όρισε, με διάφορες αποφάσεις, τον φόρο κύκλου εργασιών που όφειλε η Kügler για τα έτη 1988 έως 1990 βάσει μειωμένου φορολογικού συντελεστή, ενώ η βάση επιβολής του φόρου υπολογίστηκε κατ' εκτίμηση.
- 16 Η Kügler υπέβαλε ένσταση ισχυριζόμενη ότι οι πράξεις της έπρεπε να απαλλαγούν από τον εν λόγω φόρο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, σημεία 14 και 16, του UStG. Μετά την απόρριψη της ενστάσεώς της, προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο απέρριψε την προσφυγή της.
- 17 Πράγματι, το Finanzgericht έκρινε ότι η Kügler δεν ασκούσε κανένα από τα επαγγέλματα που απαριθμούνται στο άρθρο 4, σημείο 14, πρώτη περίοδος, του UStG, για τον λόγο ότι, ως νομικό πρόσωπο, δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις ασκήσεως ελεύθερου επαγγέλματος. Έκρινε επίσης ότι δεν πραγματοποιούσε πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου βάσει του άρθρου 4, στοιχείο 16, του UStG, εφόσον δεν

εκμεταλλευόταν ίδρυμα παροχής ιατρικής περιθάλψεως υπό την έννοια του άρθρου 4, σημείο 16, στοιχείο ε, του UStG και ότι η φοροαπαλλαγή των πράξεων των ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε ασθενείς ή σε χρήζοντες ιατρικής περιθάλψεως, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 4, σημείο 16, στοιχείο ε, του UStG, όπως έχει τροποποιηθεί, θεσπίστηκε μόλις το 1992.

- 18 Επιπλέον, το Finanzgericht έκρινε ότι, εφόσον οι διατάξεις περί απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία γ' και ζ', της έκτης οδηγίας είχαν μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο κατά τρόπο σύμφωνο με την έκτη οδηγία, η Kügler δεν μπορούσε να τις επικαλεστεί. Πράγματι, αφενός, μόνον τα φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις ασκήσεως ιατρικών ή παραϊατρικών επαγγελμάτων πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, η Kügler δεν ήταν οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που οι παρέχοντες κατ' οίκον περίθαλψη δεν περιλαμβάνονται στον κατάλογο των ιδρυμάτων του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG.

- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Kügler άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ισχύει η φορολογική απαλλαγή κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ μόνο στην περίπτωση της παροχής ιατρικής περιθάλψεως από ένα “μεμονωμένο άτομο” ή είναι η απαλλαγή αυτή ανεξάρτητη από τη νομική μορφή της επιχειρήσεως ή του επιχειρηματία που παρέχει την περίθαλψη;

2) Σε περίπτωση που η φορολογική απαλλαγή ισχύει και για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες: Περιλαμβάνει η απαλλαγή εν όλω ή εν μέρει και τον κύκλο εργασιών

που πραγματοποιεί μια κεφαλαιουχική εταιρία από πράξεις κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως (παροχή ιατρικής περιθάλψεως, βασικής ατομικής φροντίδας και οικιακής βοήθειας) στις οποίες προβαίνει ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό;

- 3) Εμπίπτουν οι ανωτέρω αναφερόμενες παροχές στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και μπορεί ένας φορολογούμενος να επικαλεστεί αυτή τη διάταξη;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 20 Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, στην ουσία, αν η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις μνημονευθείσες ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες.
- 21 Το Finanzamt υποστηρίζει ότι, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου κατά την οποία οι φοροαπαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό αυτών των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται στενά, η ιατρική περίθαλψη πρέπει να παρέχεται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, οπότε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', περιορίζεται κατ' ανάγκην στα φυσικά πρόσωπα.
- 22 Αντιθέτως, η Kügler, η Γερμανική και η Σουηδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή θεωρούν, στην ουσία, ότι η φοροαπαλλαγή υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή της επιχείρησης που παρέχει την ιατρική περίθαλψη, οπότε απαλλάσσονται και οι παροχές που πραγματοποιούν νομικά πρόσωπα.

- 23 Η Γερμανική Κυβέρνηση θυμίζει ότι, ενόψει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως.
- 24 Σύμφωνα με την κυβέρνηση αυτή, από το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά την «περίθαλψη που παρέχεται στον άνθρωπο», προκύπτει ότι, όσον αφορά την απαλλαγή, κρίσιμη είναι η μορφή της εν λόγω δραστηριότητας. Αυτή η ερμηνεία ενισχύεται από τις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας, και ιδίως από τα άρθρα 2 και 4 αυτής. Επιπλέον, ο σκοπός της φοροαπαλλαγής δικαιολογείται, ιδίως, λόγω της ανάγκης μείωσης των ιατρικών δαπανών και της διευκόλυνσεως της προσβάσεως στην προστασία της υγείας.
- 25 Επιβάλλεται να υπομνηστεί, κατ' αρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές αποτελούν αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 18· της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 11, και της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC, Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 21).
- 26 Επιπλέον, επιβάλλεται να τονιστεί ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ορίζει τις πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου με γνώμονα τη φύση των παρεχομένων υπηρεσιών και χωρίς μνεία της νομικής μορφής του παρέχοντος τις υπηρεσίες.
- 27 Σύμφωνα με τη γραμματική ερμηνεία, αυτή η διάταξη δεν απαιτεί, προκειμένου για τη φοροαπαλλαγή των ιατρικών υπηρεσιών, η παροχή τους να γίνεται από υποκείμενο σε φόρο με ορισμένη νομική μορφή. Αρκεί να πληρούνται δύο προϋποθέσεις,

ήτοι να πρόκειται για ιατρικές παροχές και να παρέχονται από πρόσωπα που κατέχουν τα αναγκαία επαγγελματικά προσόντα.

- 28 Αυτή η ερμηνεία δεν αντίκειται στη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., ιδίως, την προπαρατεθείσα απόφαση STC, σκέψη 20).
- 29 Πράγματι, η απαλλαγή των ιατρικών υπηρεσιών που παρέχουν νομικά πρόσωπα είναι σύμφωνη με τον στόχο της μείωσης του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως (βλ., υπό αυτή την έννοια, την απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23), καθώς και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία συνδέεται άρρηκτα με το κοινό σύστημα ΦΠΑ και σύμφωνα με την οποία πρέπει να εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13, της έκτης οδηγίας απαλλαγές (βλ., ιδίως, την απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 19).
- 30 Επιβάλλεται να υπομνησθεί, συναφώς, ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ των επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. Επομένως, η εν λόγω αρχή παραβιάζεται στην περίπτωση που η δυνατότητα επικλήσεως της φοροαπαλλαγής που προβλέπεται για τις παροχές υπηρεσιών στον άνθρωπο σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εξαρτάται από τη νομική μορφή με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί τη δραστηριότητά του (βλ., υπό αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, σκέψη 20).
- 31 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις μνημονευθείσες ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 32 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, στην ουσία, αν η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή στις υπηρεσίες παροχής ιατρικής περιθάλψεως θεραπευτικού χαρακτήρα, καθώς και στις υπηρεσίες γενικής ιατρικής περιθάλψεως και στις υπηρεσίες οικιακής βοήθειας που πραγματοποιεί κεφαλαιουχική εταιρία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως με τη βοήθεια ειδικευμένου νοσηλευτικού προσωπικού.
- 33 Αντιθέτως προς ό,τι ισχυρίζεται η Kügler, το Finanzamt, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή θεωρούν ότι η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή μόνο στην περίθαλψη με θεραπευτικό σκοπό, ήτοι στην παροχή ιατρικής περιθάλψεως που συνδέεται με την πρόληψη, τη διάγνωση ή τη θεραπεία μιας νόσου. Οι άλλες δραστηριότητες που σχετίζονται με τη γενική ιατρική περίθαλψη και την παροχή οικιακής βοήθειας δεν εμπίπτουν σ' αυτή την εξαίρεση, εφόσον δεν συμβάλλουν, αυτές καθεαυτές, στη θεραπεία του ασθενούς και εφόσον δεν στοχεύουν άμεσα στη θεραπεία.
- 34 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, επιβάλλεται να εξεταστούν διαδοχικά ο τόπος παροχής των υπηρεσιών προκειμένου να μπορεί να γίνει επίκληση της εξαιρέσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και η μορφή των υπηρεσιών που αφορά αυτή η διάταξη.
- 35 Όσον αφορά τον τόπο που πρέπει να παρέχονται οι υπηρεσίες, το Δικαστήριο έκρινε ήδη, με την απόφασή του της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1988, σ. 817, σκέψεις 32 και 33), ότι, σε αντίθεση με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, που αφορά παροχές που περιλαμβάνουν το σύνολο της ιατρικής περιθάλψεως που παρέχεται υπό κανονικές συνθήκες χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό, στα ιδρύματα που έχουν κοινωνικό σκοπό,

όπως τη διασφάλιση της ανθρώπινης υγείας, το στοιχείο γ' εφαρμόζεται σε παροχές που πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών ιδρυμάτων και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του ασθενούς και του φορέα παροχής υπηρεσιών, σχέσεως υπό κανονικές συνθήκες συντελούμενης στο ιατρείο του φορέα παροχής υπηρεσιών.

- 36 Επομένως, τα στοιχεία β' και γ' του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα πεδία εφαρμογής των οποίων διαφέρουν, έχουν ως αντικείμενο τη ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών των ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια. Το στοιχείο β' αυτής της διατάξεως απαλλάσσει το σύνολο των υπηρεσιών που παρέχονται εντός νοσοκομειακού ιδρύματος, ενώ το στοιχείο γ' απαλλάσσει τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, τόσο στην οικία του φορέα παροχής υπηρεσιών όσο και στην οικία του ασθενούς ή σε κάθε άλλο τόπο.
- 37 Όσον αφορά τον καθορισμό της μορφής της ιατρικής περιθάλψεως που εντάσσεται στην έννοια της «παροχής περιθάλψεως στον άνθρωπο» που απαντά στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, όπως υπενθυμίστηκε στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ., ιδίως, την προπαρατεθείσα απόφαση *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, σκέψη 13).
- 38 Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, συναφώς, με την απόφασή του της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D (Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψη 18), ότι η έννοια «παροχής ιατρικής περιθάλψεως» δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει ιατρικές παρεμβάσεις που πραγματοποιούνται με σκοπό διαφορετικό από εκείνο της διαγνώσεως, της περιθάλψεως και, στο μέτρο του δυνατού, της θεραπείας ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας.
- 39 Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της στενής ερμηνείας κάθε διατάξεως θεσπίζουσας απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, οι υπηρεσίες που δεν έχουν τέτοιο θεραπευτικό σκοπό πρέπει να αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα απόφαση D, σκέψη 19).

- 40 Επομένως, φοροαπαλλαγής βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας μπορούν να τυγχάνουν μόνον οι παροχές υπηρεσιών στον άνθρωπο εκτός νοσοκομειακού ιδρύματος στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, με σκοπό την πρόληψη, τη διάγνωση ή τη θεραπεία, κατ' αποκλεισμό των άλλων δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τη γενική περίθαλψη και την παροχή οικιακής βοήθειας.
- 41 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι η φοροαπαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται μόνο στην παροχή περιθάλψεως θεραπευτικού χαρακτήρα που πραγματοποιείται από κεφαλαιουχική εταιρία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό, κατ' αποκλεισμό της παροχής γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 42 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, στην ουσία, αν η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας από υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς, συνιστά παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας και, σε αυτή την περίπτωση, αν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί αυτή τη διάταξη.
- 43 Όσον αφορά το πρώτο μέρος αυτού του ερωτήματος, όλοι οι διάδικοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις συναφώς θεωρούν ότι η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας από υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως υπάγονται σε αυτή τη διάταξη.

- 44 Αρχεί, συναφώς, η διαπίστωση ότι από τη διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, ενώ η παροχή περιθάλψεως θεραπευτικού χαρακτήρα απαλλάσσεται του φόρου βάσει του στοιχείου γ' αυτής της διατάξεως, η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας που παρέχει μια υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς, όπως οι δικαιούχοι των παροχών της Kügler, συνδέεται, κατά κανόνα, με την κοινωνική πρόνοια, οπότε υπάγεται στην έννοια των «υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική αρωγή και την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση» υπό την έννοια του στοιχείου ζ' της εν λόγω διατάξεως.
- 45 Με το δεύτερο μέρος αυτού του ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας έχουν άμεσο αποτέλεσμα, οπότε ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να τις επικαλεστεί ενώπιον του εθνικού δικαστή.
- 46 Επιβάλλεται να υπομνησθεί, εκ προοιμίου, ότι αυτό το ερώτημα τίθεται, όσον αφορά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μόνο για τον προ του 1992 χρόνο, εφόσον από το χρονικό αυτό σημείο η φοροαπαλλαγή εφαρμόζεται επίσης στις πράξεις ιδρυμάτων παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως στους χρήζοντες ιατρικής περιθάλψεως.
- 47 Η Kügler ισχυρίζεται ότι είναι οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, και ότι επομένως μπορούσε να επικαλεστεί αυτή τη διάταξη, ακόμη και προτού ο Γερμανός νομοθέτης ασκήσει την εξουσία του εκτιμήσεως θεσπίζοντας το στοιχείο ε, του άρθρου 4, σημείο 16, του UStG. Έτσι, η Kügler ισχυρίζεται ότι μπορούσε, ακόμη και εκτός του φορολογικού δικαίου, να αναγνωριστεί ως οργανισμός κοινωνικού χαρακτήρα και να τύχει, έτσι, της φοροαπαλλαγής. Συναφώς, η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη ισχυρίζεται ότι οι εφαρμοστέες εθνικές διατάξεις (ομοσπονδιακό δίκαιο, δίκαιο των Länder, διοικητική πρακτική) επιτρέπουν τον καθορισμό των προσώπων που αυτές οι διατάξεις αφορούν, των προσώπων που μπορούν, επομένως, να επικαλεστούν άμεσα το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.

48 Η Γερμανική Κυβέρνηση και το Finanzamt αμφισβητούν παντελώς το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας και τονίζουν ότι, αν η φοροαπαλλαγή που αυτό προβλέπει μπορεί να εφαρμόζεται και σε οργανισμούς άλλους πλην των οργανισμών δημοσίου δικαίου, τούτο συμβαίνει υπό την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι έχουν προηγουμένως «αναγνωριστεί στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος ως κοινωνικού χαρακτήρα». Έτσι, ενόσω ένας οργανισμός δεν έχει αναγνωριστεί ως τέτοιος, πράγμα που μπορεί να γίνει μόνο με νομοθετική διαδικασία, ένας ιδιώτης δεν μπορεί να επικαλεστεί αυτή τη διάταξη, εφόσον αυτή θέτει προϋποθέσεις.

49 Αντιθέτως, η Επιτροπή τονίζει ότι, αν υφίστανται στοιχεία που επιτρέπουν το συμπέρασμα ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θεωρεί, κατά τον ένα ή τον άλλο τρόπο, έναν οργανισμό ως κοινωνικού χαρακτήρα, εναπόκειται στην αρμόδια αρχή αυτού του κράτους να εκτιμήσει αν τούτο αρκεί για την πλήρωση της προϋποθέσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Συναφώς, δεν είναι αναγκαίο, κατά την Επιτροπή, αυτή η αναγνώριση να γίνει, όπως ισχυρίζεται η Γερμανική Κυβέρνηση, διά της νομοθετικής οδού.

50 Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χορηγούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μεταξύ άλλων, την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, αποκλείεται να μπορεί να ασκεί οποιαδήποτε επιρροή στον ανεπιφύλακτο και επαρκώς σαφή χαρακτήρα του περιεχομένου αυτής της διατάξεως, εφόσον το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει κάνει χρήση αυτής της δυνατότητας.

51 Επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker, Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 25· της 25ης Μαΐου 1993, C-193/91, Mohsche, Συλλογή 1993, σ. I-2615, σκέψη 17, και της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-134/99, IGI, Συλλογή 2000, σ. I-7717, σκέψη 36), σε όλες τις

περιπτώσεις όπου οι διατάξεις μιας οδηγίας φαίνονται, από απόψεως περιεχομένου, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, μπορεί να γίνει επίκλησή τους, ελλείψει εμπροθέσμως ληφθέντων μέτρων εφαρμογής, έναντι κάθε εθνικής διατάξεως μη σύμφωνης προς την οδηγία, ή ακόμη κατά το μέτρο που μπορούν να προσδιορίσουν δικαιώματα που οι ιδιώτες δύνανται να προβάλουν έναντι του κράτους.

- 52 Πρώτον, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις προβλεπόμενες σε αυτό απαλλαγές «υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή [των εν λόγω] απαλλαγών [...] και να αποτρέπεται η ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση», ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αντιτάξει στον υποκείμενο στον φόρο, που είναι σε θέση να αποδείξει ότι η φορολογική του κατάσταση εμπίπτει πράγματι σε μία από τις κατηγορίες φοροαπαλλαγής που ορίζει η έκτη οδηγία, ότι δεν έχει θεσπίσει τις διατάξεις που έχουν ακριβώς ως σκοπό τη διευκόλυνση της εφαρμογής της εν λόγω φοροαπαλλαγής (βλ., όσον αφορά το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας, την προπαρατεθείσα απόφαση Becker, σκέψη 33).
- 53 Δεύτερον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας ορίζει, κατά τρόπο επαρκώς σαφή και ανεπιφύλακτο, τις δραστηριότητες που απαλλάσσονται του φόρου.
- 54 Τέλος, όσον αφορά την έννοια των «αναγνωρισμένων από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος οργанизμών ως κοινωνικού χαρακτήρα», βεβαίως το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας απονέμει στα κράτη μέλη, όπως τόνισε η Γερμανική Κυβέρνηση, διακριτική ευχέρεια όσον αφορά την αναγνώριση ορισμένων οργανισμού τέτοιου χαρακτήρα.
- 55 Εφόσον τα κράτη μέλη κινούνται εντός των ορίων της διακριτικής ευχέρειας που τους απονέμει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, οι

ιδιώτες δεν μπορούν, βασιζόμενοι σ' αυτή τη διάταξη, να αποκτήσουν την ιδιότητα του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα έναντι του οικείου κράτους μέλους.

- 56 Υπό το πρίσμα αυτό, όταν ένας ιδιώτης ζητεί την απονομή της ιδιότητας του οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξετάσουν αν οι αρμόδιες αρχές κινήθηκαν εντός αυτών των ορίων κατά την εφαρμογή των αρχών του κοινοτικού δικαίου, ιδίως της αρχής της ισότητας μεταχειρίσεως.
- 57 Επομένως, εναπόκειται στις αρμόδιες αρχές να ορίσουν, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, ιδίως ενόψει της πρακτικής που ακολουθεί η αρμόδια σε ανάλογες καταστάσεις διοίκηση, τους αναγνωριστέους ως κοινωνικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, οργανισμούς.
- 58 Στην κύρια δίκη, το αιτούν δικαστήριο δύναται επομένως να λάβει υπόψη την ύπαρξη ειδικών διατάξεων, εθνικών ή περιφερειακών, νομοθετικών ή διοικητικών, φορολογικών ή κοινωνικής ασφάλισης, το γεγονός ότι οι οργανισμοί που ασκούν όμοιες με εκείνες της προσφεύγουσας στην κύρια δίκη δραστηριότητες τυγχάνουν ήδη παρόμοιας φοροαπαλλαγής, λαμβανομένου υπόψη του χαρακτήρα γενικού συμφέροντος των εν λόγω δραστηριοτήτων, καθώς και το γεγονός ότι οι δαπάνες των παρεχομένων από την προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπηρεσιών επιβαρύνουν ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα συνεστημένα δια νόμου ταμεία υγείας ή οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης με τους οποίους οι ιδιώτες, όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, έχουν συνάψει σχετικές συμβάσεις.
- 59 Αυτό το συμπέρασμα δεν αναιρείται από τη δυνατότητα που προβλέπει το 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας να εξαρτάται η φοροαπαλλαγή που προβλέπει η παράγραφος 1 αυτής της διατάξεως από μία ή περισσότερες προϋποθέσεις.

- 60 Πράγματι, αυτός ο περιορισμός στον κανόνα της μη επιβολής φόρου έχει μόνον ενδεχόμενο χαρακτήρα και ένα κράτος μέλος που έχει παραλείψει να λάβει τα αναγκαία προς τούτο μέτρα δεν μπορεί να επικαλεστεί την παράλειψή του για να αρνηθεί στον φορολογούμενο το πλεονέκτημα φοροαπαλλαγής που αυτός μπορεί νομίμως να ισχυριστεί ότι έχει βάσει της έκτης οδηγίας.
- 61 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα επιβάλλεται να δοθεί η απάντηση ότι οι παροχές γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας από υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς, συνιστούν παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί την εξαίρεση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας ενώπιον εθνικού δικαστηρίου και να την αντιτάξει σε μη σύμφωνη προς αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση. Απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, ενόψει του συνόλου των ασκούντων επιρροή στοιχείων, αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 3ης Φεβρουαρίου 2000 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

- 1) Η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις μνημονευθείσες ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες.
- 2) Η φοροαπαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388 εφαρμόζεται μόνο στην παροχή περιθάλψεως θεραπευτικού χαρακτήρα που πραγματοποιείται από κεφαλαιουχική εταιρία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως από ειδικευμένο νοσηλευτικό προσωπικό, κατ' αποκλεισμό της παροχής γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας.

3) α) Οι παροχές γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας από υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς, συνιστούν παροχές υπηρεσιών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας 77/388.

β) Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί την εξαίρεση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας ενώπιον εθνικού δικαστηρίου και να την αντιτάξει σε μη σύμφωνη προς αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση. Απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, ενόψει του συνόλου των ασκούντων επιρροή στοιχείων, αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι οργανισμός αναγνωρισμένος ως κοινωνικού χαρακτήρα υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

Macken

Gulman

Puissochet

Schintgen

Cunha Rodrigues

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 10 Σεπτεμβρίου 2002.

Ο Γραμματέας

Η Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

F. Macken