ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 10ης Ιουνίου 2010 *

Στην υπόθεση C-262/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Østre Landsret (Δανία) με απόφαση της 13ης Ιουνίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Ιουνίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

CopyGene A/S

κατά

Skatteministeriet,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο του δεύτερου τμήματος, προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (εισηγητή) και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Μαΐου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η CopyGene A/S, εκπροσωπούμενη από τους A. Hedetoft και M. Andersen, advokater,

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την B. Weis Fogh, και τον D. Auken, advokat,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Κ. Γεωργιάδη, Ι. Μπακόπουλο και Γ. Κανελλόπουλο, καθώς και από την Ι. Πουλή,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους H. Støvlbæk και Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της CopyGene A/S (στο εξής: CopyGene) και του Skatteministeriet (Υπουργείου Οικονομικών), με αντικείμενο την απόφαση των δανικών φορολογικών αρχών να μη δεχθούν την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των υπηρεσιών που παρέχει η CopyGene και οι οποίες συνίστανται σε συλλογή, μεταφορά, ανάλυση και συντήρηση αίματος από τον ομφάλιο λώρο (στο εξής: ομφαλικό αίμα), προκειμένου να εξασφαλιστεί η δυνατότητα μελλοντικής θεραπευτικής χρήσεως, είτε «αυτόλογης» είτε, ενδεχομένως, «αλλογενούς», των βλαστικών κυττάρων που συλλέγονται από το αίμα αυτό.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ενώσεως

Η έκτη οδηγία

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, σε ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και γ΄, της έκτης οδηγίας ορίζει:

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

[...]

β) την νοσοκομειακή και ιατρική 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·

[...]»

5 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν ότι οι οργανισμοί που δεν είναι δημοσίου δικαίου μπορούν να τύχουν της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1, στοιχείο β΄, του άρθρου αυτού απαλλαγής, εφόσον πληρούνται, κατά περίπτωση, μία ή περισσότερες από τις προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής.

6 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, έχει ως εξής:

«Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, [στοιχεία] β΄, ζ΄, η΄, [θ]΄, ιβ΄, ιγ΄ και ιδ΄, εάν:

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

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

Η οδηγία 2004/23/ΕΚ

7 Κατά το άρθρο 1 της οδηγίας 2004/23/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 31ης Μαρτίου 2004, για τη θέσπιση προτύπων ποιότητας και ασφάλειας για τη δωρεά, την προμήθεια, τον έλεγχο, την επεξεργασία, τη συντήρηση, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρώπινων ιστών και κυττάρων (ΕΕ L 102, σ. 48), η οδηγία αυτή «θεσπίζει πρότυπα ποιότητας και ασφάλειας για τους ανθρώπινους ιστούς και κύτταρα που προορίζονται για εφαρμογές στον άνθρωπο [...]».

8 Στην πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας αυτής επισημαίνεται ότι η μεταμόσχευση ανθρωπίνων ιστών και κυττάρων «είναι ένας έντονα διευρυνόμενος τομέας της ιατρικής που προσφέρει μεγάλες ευκαιρίες για τη θεραπεία ανίατων μέχρι σήμερα νόσων». Στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζεται ότι η οδηγία εφαρμόζεται και στα βλαστικά κύτταρα που λαμβάνονται από τον ομφάλιο λώρο.

9 Κατά το άρθρο 3, στοιχεία ιστ' και ιζ', της εν λόγω οδηγίας, ως αλλογενής χρήση ορίζεται η αφαίρεση κυττάρων ή ιστών από ένα πρόσωπο και η χρήση τους σε άλλο και ως αυτόλογη χρήση η αφαίρεση κυττάρων ή ιστών από ένα πρόσωπο και η χρήση τους στο ίδιο πρόσωπο.

10 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 2004/23, τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι όλα τα ιδρύματα ιστών όπου διενεργούνται δραστηριότητες ελέγχου, επεξεργασίας, συντήρησης, αποθήκευσης ή διανομής ανθρώπινων ιστών και κυττάρων, προοριζόμενων για ανθρώπινες εφαρμογές, έχουν εγκριθεί, οριστεί ή αδειοδοτηθεί για την άσκηση τέτοιων δραστηριοτήτων από αρμόδια αρχή.

Η εθνική νομοθεσία

11 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του νόμου περί ΦΠΑ (momsloven), πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

12 Η οδηγία 2004/23 έχει μεταφερθεί στη δανική νομοθεσία με τον νόμο περί θεσπίσεως προτύπων ποιότητας και ασφάλειας κατά τη χρήση ανθρώπινων ιστών και κυττάρων (vævsloven).

13 Στο Βασίλειο της Δανίας, οι δραστηριότητες των τραπεζών βλαστικών κυττάρων ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, από τον νόμο για την εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών υγείας (lov om markedsføring af sundhedsydelser), τον νόμο για την προστασία των προσωπικών δεδομένων (persondataloven) και από τον νόμο για τα δικαιώματα των ασθενών (lov om patienters retsstilling). Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, προς διευκρίνιση του περιεχομένου του νόμου αυτού, έχουν εκδοθεί πολλές διοικητικές εγκύκλιοι, όπως η υπ' αριθ. 83 της 22ας Σεπτεμβρίου 1998, σχετικά με τις τράπεζες βιολογικού υλικού στον τομέα της υγείας: δικαιώματα ασθενών και κανονιστικές διατάξεις (Vejledning nr. 83 [της 22ας Σεπτεμβρίου 1998], om biobanker inden for sundhedsområdet: Patientrettigheder og myndighedskrav).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Το Østre Landsret διευκρινίζει ότι τα βλαστικά κύτταρα είναι κύτταρα μη διαφοροποιημένα, τα οποία δύνανται να ανανεωθούν και να διαφοροποιηθούν σε πολλούς τύπους εξειδικευμένων κυττάρων στο σώμα. Λαμβάνονται από το έμβρυο, το ομφαλικό αίμα, τον μυελό των οστών ή το περιφερικό αίμα και χρησιμοποιούνται για τη θεραπεία ασθενειών οφειλόμενων στην απουσία ή στην καταστροφή εξειδικευμένων κυττάρων. Σύμφωνα με την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, η χρήση βλαστικών κυττάρων που λαμβάνονται από το ομφαλικό αίμα (στο εξής: ομφαλικά βλαστικά κύτταρα) χρονολογείται από το 1988.

15 Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα βλαστικά κύτταρα θα μπορούν στο μέλλον να χρησιμοποιηθούν στη θεραπεία του διαβήτη, της αρθρίτιδας, του καρκίνου, της ασθένειας Πάρκινσον, της ασθένειας Αλτσχάιμερ και της κυστικής ίνωσης. Επιπλέον, βρίσκονται σε εξέλιξη έρευνες για νέες θεραπευτικές εφαρμογές. Ωστόσο, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν όλες οι ασθένειες από οποιονδήποτε τύπο βλαστικών κυττάρων. Συγκεκριμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, προτιμάται η χρήση ομφαλικών βλαστικών κυττάρων.

16 Σύμφωνα με την απόφαση περί παραπομπής, η CopyGene είναι η «κυριότερη “βιοτράπεζα” της Σκανδιναβίας». Παρέχει υπηρεσίες συλλογής, μεταφοράς, αναλύσεως και συντηρήσεως ομφαλικού αίματος νεογνών, με σκοπό τη χρήση των περιεχομένων σε αυτό ομφαλικών βλαστικών κυττάρων, ώστε να είναι δυνατή η θεραπεία του τέκνου σε περίπτωση σοβαρής ασθένειας. Οι σχετικές με τις υπηρεσίες αυτές δαπάνες δεν αποδίδονται ούτε καλύπτονται από το δημόσιο σύστημα ασφαλίσεως υγείας στη Δανία.

17 Καταρχάς, οι μέλλοντες γονείς συνάπτουν σύμβαση με την CopyGene, για τη λήψη, μεταφορά και ανάλυση του αίματος. Το αίμα λαμβάνεται ευθύς μετά τον τοκετό από εξουσιοδοτημένο ιατρικό προσωπικό, το οποίο επίσης συνδέεται συμβατικά με την CopyGene. Εν συνεχεία, το αίμα μεταφέρεται στα εργαστήρια της CopyGene και αναλύεται προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα ζώντα βλαστικά κύτταρα επαρκούν

για να συντηρηθούν. Εφόσον επαρκούν, οι γονείς μπορούν να συνάψουν με την CopyGene νέα σύμβαση, με δυνατότητα ανανεώσεως, για την κρυοσυντήρηση (κατάψυξη) των κυττάρων.

18 Τα εν λόγω βλαστικά κύτταρα μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο στο πλαίσιο νοσοκομειακής περιθάλψεως. Το αίμα παραμένει στην κυριότητα του τέκνου, το οποίο εκπροσωπείται από τη μητέρα του. Η CopyGene δεν έχει την κυριότητα επί των βλαστικών κυττάρων και δεν έχει δικαίωμα να τα χρησιμοποιεί για έρευνες, μεταμοσχεύσεις ή για άλλους εμπορικής φύσεως σκοπούς.

19 Η CopyGene έχει λάβει, σύμφωνα με τον νόμο περί θεσπίσεως προτύπων ποιότητας και ασφάλειας κατά τη χρήση ανθρώπινων ιστών και κυττάρων, άδεια χρήσεως ομφαλικών βλαστικών κυττάρων για την πραγματοποίηση «αυτόλογων» μεταμοσχεύσεων. Μετά την εξαγορά άλλης δανικής βιοτράπεζας, η οποία διέθετε άδεια χρήσεως βλαστικών κυττάρων για την πραγματοποίηση αυτόλογων και αλλογενών μεταμοσχεύσεων, η CopyGene άρχισε διαπραγματεύσεις με τις δανικές αρχές, με αντικείμενο την εναρμόνιση των συστημάτων των δύο τραπεζών βλαστικών κυττάρων, προκειμένου όλα τα δείγματα βλαστικών κυττάρων, τόσο τα παλαιά που έχουν καταψυχθεί όσο και τα μελλοντικά, να υπόκεινται στις ίδιες διαδικασίες αναλύσεως και να μπορούν χρησιμοποιηθούν τόσο για αυτόλογες όσο και για αλλογενείς μεταμοσχεύσεις. Η CopyGene θεωρούσε, όπως αναφέρει στις έγγραφες παρατηρήσεις της, ότι μπορούσε να λάβει τη σχετική άδεια εντός του 2009.

20 Με απόφαση της 1ης Ιουλίου 2004, η Told- og Skattestyrelsen (υπηρεσία δασμών και φόρων) απέρριψε αίτημα για απαλλαγή των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών από τον ΦΠΑ. Η ένσταση της CopyGene κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε στις 21 Οκτωβρίου 2005 από την Landsskatteretten (ανώτατη φορολογική αρχή).

21 Η CopyGene άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της αποφάσεως περί μη χορηγήσεως της απαλλαγής, ισχυριζόμενη ότι οι υπηρεσίες που παρέχει πρέπει να θεωρούνται «στενά συνδεόμενες» με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και, συνεπώς, πρέπει να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Østre Landsret αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος πράξεις "στενά συνδεόμενες" με νοσοκομειακή περίθαλψη, του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [...], την έννοια ότι επιβάλλει χρονικής φύσεως προϋπόθεση, δηλαδή πρέπει η παροχή της υπηρεσίας να συνδέεται στενά με παρασχεθείσα, παρεχόμενη ή προγραμματιζόμενη νοσοκομειακή περίθαλψη ή αρκεί η εν λόγω υπηρεσία να ενδέχεται απλώς να συνδεθεί στενά με πιθανή νοσοκομειακή περίθαλψη, η οποία δεν έχει παρασχεθεί ούτε προγραμματιστεί, έτσι ώστε ο όρος αυτός να καλύπτει τις υπηρεσίες που παρέχει μια τράπεζα βλαστικών κυττάρων, οι οποίες συνίστανται στη λήψη, τη μεταφορά, την ανάλυση και την αποθήκευση ομφαλικού αίματος νεογνών που προορίζεται για αυτόλογες μεταμοσχεύσεις;

Συναφώς, ασκεί επιρροή το γεγονός ότι οι προαναφερθείσες υπηρεσίες δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν σε άλλη χρονική στιγμή παρά μόνο κατά τον τοκετό;

2) Καλύπτει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας κάθε προληπτικώς παρεχόμενη υπηρεσία, δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες υπηρεσίες παρέχονται πριν τη νοσοκομειακή ή την ιατρική περίθαλψη και μάλιστα πριν καν ανακύψει το ενδεχόμενο τέτοιας περιθάλψεως από χρονικής ή από ιατρικής απόψεως;

3) Καλύπτει ο όρος “άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως δεόντως αναγνωρισμένα” του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας τις ιδιωτικές τράπεζες βλαστικών κυττάρων, οι οποίες παρέχουν –με ιατρικό προσωπικό που έχει σχετική άδεια, δηλαδή νοσοκόμες, μαίες και ιατρικό τεχνικό προσωπικό– υπηρεσίες συλλογής, μεταφοράς, αναλύσεως και την αποθήκευση ομφαλικού αίματος νεογνού, με σκοπό την πραγματοποίηση αυτόλογων μεταμοσχεύσεων στο πλαίσιο ενδεχομένης μέλλουσας νοσοκομειακής περιθάλψεως, δεδομένου ότι οι εν λόγω τράπεζες βλαστικών κυττάρων δεν λαμβάνουν ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και η καταβαλλόμενη σε αυτές αμοιβή δεν καλύπτεται από το σύστημα αυτό;

Ασκεί, συναφώς, επιρροή το γεγονός ότι, κατ’ εφαρμογήν του εθνικού νόμου που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία [2004/23], η ιδιωτική τράπεζα βλαστικών κυττάρων έχει λάβει από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους άδεια χρήσεως ανθρώπινων ιστών και κυττάρων και συγκεκριμένα, άδεια λήψεως, συντηρήσεως και αποθηκεύσεως βλαστικών κυττάρων από αίμα ομφαλίου λώρου με σκοπό την πραγματοποίηση αυτόλογων μεταμοσχεύσεων;

4) Επηρεάζει την απάντηση στα τρία πρώτα ερωτήματα το γεγονός ότι οι υπηρεσίες παρέχονται ενόψει ενδεχομένων αλλογενών μεταμοσχεύσεων από ιδιωτική τράπεζα βλαστικών κυττάρων, η οποία έχει λάβει από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους –κατ’ εφαρμογήν του εθνικού νόμου που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 2004/23– άδεια χρήσεως ιστών και κυττάρων, στο πλαίσιο εργασιών λήψεως, συντηρήσεως και αποθηκεύσεως βλαστικών κυττάρων από αίμα ομφαλίου λώρου με σκοπό την πραγματοποίηση αλλογενών μεταμοσχεύσεων;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

23 Η έκτη οδηγία προβλέπει πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής για τον ΦΠΑ, καθώς, σύμφωνα με το άρθρο αυτής 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνονται σε αυτό, εκτός των εισαγωγών αγαθών, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 49, της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, Συλλογή 2006, σ. I-12121, σκέψη 22, και της 11ης Φεβρουαρίου 2010, C-88/09, Graphic Procédé, Συλλογή 2010, σ. I-1049, σκέψη 15). Το άρθρο 13 της οδηγίας αυτής απαλλάσσει, ωστόσο, ορισμένες πράξεις από τον ΦΠΑ.

24 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ενώσεως, προς αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, και της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-473/08, Eulitz, Συλλογή 2010, σ. I-907, σκέψη 25).

25 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, οι κατά το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας απαλλαγές από τον ΦΠΑ δεν αφορούν όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερέστατα στην εν λόγω διάταξη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 17, της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-307/01, D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψη 54, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Eulitz, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Οι σχετικές με τον καθορισμό των απαλλαγών διατάξεις του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, η ερμηνεία των διατάξεων αυτών πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και τις επιταγές της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Επίσης, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι σχετικές με τον ορισμό των απαλλαγών διατάξεις του άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπον ώστε οι απαλλαγές αυτές να μην παράγουν τα αποτελέσματά τους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2007, C-445/05, Haderer, Συλλογή 2007, σ. I-4841, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Eulitz, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Όσον αφορά την παροχή ιατρικών υπηρεσιών, από τη νομολογία προκύπτει ότι το σημείο β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας αφορά τις παρεχόμενες εντός νοσοκομείου υπηρεσίες, ενώ το σημείο γ΄ της παραγράφου αυτής αφορά τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, είτε στην οικία του παρέχοντος την υπηρεσία είτε στην οικία του ασθενούς είτε αλλού (βλ., συναφώς, απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 36). Κατά συνέπεια, αντικείμενο των σημείων β΄ και γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας, τα οποία έχουν διαφορετικά μεταξύ τους πεδία εφαρμογής, είναι η ρύθμιση του συνόλου των απαλλαγών όσον αφορά την παροχή ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Kügler, σκέψη 36, και απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 26).

28 Επομένως, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας και η έννοια «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» του στοιχείου γ΄ της ίδιας παραγράφου αφορούν αμφότερες παροχή υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, την περίθαλψη και, στο μέτρο του δυνατού, τη θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της (βλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, Dornier, Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση L.u.P., σκέψη 27).

29 Μολονότι η «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» και οι «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» πρέπει να έχουν θεραπευτικό σκοπό, αυτό δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο θεραπευτικός σκοπός μιας παροχής υπηρεσιών επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία (βλ. αποφάσεις της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23, και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-212/01, Unterpertinger, Συλλογή 2003, σ. I-13859, σκέψη 40).

30 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, οι προληπτικού χαρακτήρα ιατρικές υπηρεσίες μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο βάσει των στοιχείων β΄ ή γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν τα πρόσωπα που υποβάλλονται σε ιατρικές εξετάσεις ή σε άλλες ιατρικές επεμβάσεις προληπτικού χαρακτήρα δεν πάσχουν από καμία ασθένεια ή ανωμαλία της υγείας, η κατάταξη των εν λόγω υπηρεσιών στις «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» συνάδει με τον σκοπό της μειώσεως του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως, στον οποίον κατατείνουν αμφότερες οι απαλλαγές των στοιχείων β΄ και γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση L.u.P., σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται με σκοπό την προστασία της υγείας, περιλαμβανομένης της διατηρήσεως ή της αποκαταστάσεώς της, εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και γ΄, της εν λόγω οδηγίας (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Unterpertinger, σκέψεις 40 και 41, καθώς και D'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψεις 58 και 59).

31 Η απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί υπό το πρίσμα των επισημάνσεων αυτών.

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος, σε συνδυασμό με το τέταρτο ερώτημα

32 Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, σε συνδυασμό με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ουσιαστικά ζητεί να διευκρινιστεί αν η συλλογή, η μεταφορά, η ανάλυση και η συντήρηση ομφαλικού αίματος, προκειμένου τα λαμβανόμενα από αυτό βλαστικά κύτταρα να μπορούν να χρησιμοποιηθούν στο μέλλον για αυτόλογη ιατρική θεραπεία, εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ως πράξεις «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

33 Στο πλαίσιο αυτό, με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη θεωρούνται πράξεις «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ακόμη και αν η νοσοκομειακή περίθαλψη δεν έχει παρασχεθεί, δεν παρέχεται ή δεν έχει καν προγραμματιστεί. Το δεύτερο ερώτημα αφορά, ειδικότερα, το αν οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας ως πράξεις προληπτικού χαρακτήρα. Επιπλέον, με το τέταρτο ερώτημα τίθεται το ζήτημα αν η απάντηση στα δύο πρώτα ερωτήματα διαφοροποιείται σε περίπτωση που υποκείμενος στον φόρο όπως η CopyGene έχει λάβει άδεια παροχής υπηρεσιών συνδεόμενων τόσο με αυτόλογες όσο και με αλλογενείς μεταμοσχεύσεις.

34 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα που τίθεται με το δεύτερο ερώτημα, δηλαδή το αν πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη καλύπτονται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας ως πράξεις προληπτικού χαρακτήρα, από τη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό την πρόληψη μπορεί να χαρακτηριστεί ως πράξη «ιατρικής περιθάλψεως» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

35 Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο διατύπωσαν την άποψη ότι αυτές καθαυτές οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις μπορούν να χαρακτηριστούν ως πράξεις «ιατρικής περιθάλψεως» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

36 Εν πάση περιπτώσει, μολονότι ο εντοπισμός μιας ασθένειας μπορεί βεβαίως να δικαιολογήσει τη λήψη ομφαλικών βλαστικών κυττάρων, εντούτοις από τη δικογραφία προκύπτει ότι η CopyGene παρέχει υπηρεσίες με μοναδικό σκοπό να εξασφαλιστεί ότι το συγκεκριμένο μέσο θεραπείας θα είναι διαθέσιμο αν ποτέ η θεραπεία αυτή καταστεί αναγκαία, χωρίς όμως οι εν λόγω υπηρεσίες να αποσκοπούν, αυτές καθαυτές, στην αποτροπή, αποφυγή ή πρόληψη ασθένειας, βλάβης ή ανωμαλίας της υγείας ή στον εντοπισμό λανθανουσών ή νέων ασθενειών. Αν τούτο συμβαίνει, πράγμα που θα διαπιστωθεί από το αιτούν δικαστήριο εφόσον απαιτείται, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δραστηριότητες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη έχουν προληπτικό χαρακτήρα.

37 Αντιθέτως, αν το εν λόγω δικαστήριο αποφανθεί ότι η ανάλυση του ομφαλικού αίματος όντως αποσκοπεί στο να καταστεί δυνατή η ιατρική διάγνωση και ότι δεν πρόκειται απλώς για έλεγχο της βιωσιμότητας των βλαστικών κυττάρων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για υπηρεσίες διαγνωστικής φύσεως, οι οποίες μπορούν να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπει η εν λόγω διάταξη και η οδηγία.

38 Όσον αφορά, εν συνεχεία, τις «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» υπηρεσίες, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, από τη διατύπωση της διατάξεως αυτή προκύπτει ότι δεν καλύπτονται παροχές μη συνδεόμενες με τη νοσοκομειακή ή την ιατρική περίθαλψη των αποδεκτών των υπηρεσιών αυτών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 33, και απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 17).

39 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, κατά συνέπεια, ως «πράξεις […] στενά συνδεόμενες» με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, μπορούν να χαρακτηριστούν μόνον οι παροχές που είναι παρεπόμενες της νοσοκομειακής ή της ιατρικής περιθάλψεως των αποδεκτών τους, η οποία αποτελεί την κύρια παροχή (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 18).

40 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι μια παροχή θεωρείται παρεπόμενη της κύριας παροχής όταν δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά το μέσο ώστε να αντληθεί το μεγαλύτερο δυνατό όφελος από την κυρίως παρεχόμενη υπηρεσία (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 27, Dornier, σκέψη 34, Υγεία, σκέψη 19, καθώς και απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, C-434/05, Horizon College, Συλλογή 2007, σ. I-4793, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Όσον αφορά τις ιατρικές υπηρεσίες, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, «στενά συνδεόμενες [...] πράξεις» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής μπορούν να είναι μόνον οι υπηρεσίες που λογικά εντάσσονται στο πλαίσιο των παρεχομένων υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως και αποτελούν απαραίτητο στάδιο για την παροχή των υπηρεσιών αυτών, προς επίτευξη των αντίστοιχων θεραπευτικών και νοσηλευτικών σκοπών (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Υγεία, σκέψη 25).

41 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία προκύπτει ότι, λόγω, ιδίως, της σχετικής δανικής νομοθεσίας και της συμβάσεως που συνάπτει η CopyGene με τους γονείς που είναι πελάτες της, τα ομφαλικά βλαστικά κύτταρα μπορούν να χρησιμοποιηθούν, στο πλαίσιο των επίμαχων στην κύρια δίκη δραστηριοτήτων, μόνο για θεραπευτικούς σκοπούς, δηλαδή για μεταμοσχεύσεις, αποκλειομένων άλλων χρήσεων, όπως, π.χ., η έρευνα.

42 Σύμφωνα με τη δικογραφία, τέτοιες θεραπείες απαιτούν πολύπλοκες ιατρικές πράξεις, οι οποίες πρέπει να πραγματοποιούνται κατά κανόνα, αν όχι αποκλειστικά, σε νοσοκομείο. Οι θεραπείες αυτές, εφόσον αποσκοπούν στην αντιμετώπιση και, στο μέτρο του δυνατού, στην εξάλειψη ασθενειών και ανωμαλιών της υγείας, εμπίπτουν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, στην έννοια του όρου «ιατρική περίθαλψη» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

43 Πάντως, οι Κυβερνήσεις της Δανίας και της Ελλάδας, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προβάλλουν, κατ' ουσίαν, ότι, σύμφωνα με την υπάρχουσα επιστημονική γνώση, η σύνδεση των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών με ενδεχόμενη μέλλουσα νοσοκομειακή περίθαλψη είναι τόσο μακρινή και υποθετική, ώστε δεν μπορεί να γίνει λόγος για υπηρεσίες στενά συνδεόμενες με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

44 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, οι προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ενώσεως. Συνεπώς, η ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας αυτής δεν πρέπει εν προκειμένω να στηριχθεί ως επί το πλείστον στην «υπάρχουσα» επιστημονική γνώση, πολλώ δε μάλλον που, σύμφωνα με τη δικογραφία, οι επιστημονικές γνώσεις στον τομέα τον οποίο αφορά η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως εξελίσσονται διαρκώς. Η διαπίστωση του επιπέδου των επιστημονικών γνώσεων σε τομέα όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη είναι εξαιρετικά δυσχερής για τα δικαστήρια.

45 Εξάλλου, η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν θέτει καμία «χρονικής φύσεως προϋπόθεση», όπως αυτή για την οποία γίνεται λόγος στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου. Η επιβολή τέτοιας προϋποθέσεως δεν προκύπτει ούτε από τον σκοπό της απαλλαγής αυτής ούτε από το σύστημα της έκτης οδηγίας. Επομένως, το ενδεχόμενο για το οποίο γίνεται λόγος στο συγκεκριμένο ερώτημα, δηλαδή το να υφίσταται χρονική απόσταση μεταξύ της λήψεως των ομφαλικών βλαστικών κυττάρων και της ενδεχόμενης χρήσεώς τους

για σκοπούς νοσοκομειακής ή ιατρικής περιθάλψεως δεν αποκλείει πράξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης να μπορούν να τύχουν της προβλεπόμενης από την εν λόγω διάταξη απαλλαγής, κατά μείζονα λόγο διότι, όπως τονίζει το αιτούν δικαστήριο στο δεύτερο μέρος του πρώτου ερωτήματος, η λήψη αίματος που περιέχει ομφαλικά βλαστικά κύτταρα είναι δυνατή μόνον κατά τον τοκετό.

46 Πάντως, τούτο δεν σημαίνει ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις μπορούν να θεωρηθούν ως πράξεις «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

47 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι, ανεξαρτήτως της ακρίβειας των αριθμητικών στοιχείων που προκύπτουν από την υφιστάμενη επιστημονική γνώση, οι περισσότεροι εκ των ληπτών των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών δεν λαμβάνουν ούτε είναι πιθανό να λάβουν στο μέλλον κύρια παροχή που να εμπίπτει στην έννοια του όρου «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας. Επομένως, το πρώτο ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι, κατά τον χρόνο της παροχής υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, το σύνηθες είναι η νοσοκομειακή ή η ιατρική περίθαλψη να μην έχει παρασχεθεί, να μην παρέχεται, να μην είναι αναγκαία ή να μην έχει προγραμματιστεί και να μην είναι καν πιθανή.

48 Συγκεκριμένα, η σχέση μεταξύ των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεων και της παροχής νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, η οποία αποτελεί την κύρια παροχή, μπορεί να χαρακτηριστεί ως αρκούντως στενή μόνον αν, πρώτον, η ιατρική επιστήμη προοδεύσει σε τέτοιο βαθμό ώστε να καθίσταται δυνατή ή επιτακτική η χρήση των ομφαλικών βλαστικών κυττάρων για τη θεραπεία ή την πρόληψη συγκεκριμένης ασθένειας και, δεύτερον, η ασθένεια αυτή να έχει εμφανιστεί ή να υπάρχει κίνδυνος να εμφανιστεί σε συγκεκριμένη περίπτωση.

49 Υπό τις συνθήκες αυτές, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι μοναδικός σκοπός των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεων είναι να καταστεί δυνατή η χρήση των διατηρηθέντων ομφαλικών βλαστικών κυττάρων στο πλαίσιο ιατρικής περιθάλψεως παρεχόμενης εντός νοσοκομείου, αποκλειομένου οποιουδήποτε άλλου σκοπού, δεν μπορεί, πάντως, να γίνει δεκτό ότι η παροχή των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών έχει όντως παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την κύρια παροχή προς τους λήπτες των υπηρεσιών αυτών, η οποία συνίσταται στη νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψή τους.

50 Επομένως, οι υπηρεσίες αυτές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, στον βαθμό που η νοσοκομειακή και η ιατρική περίθαλψη δεν έχει παρασχεθεί, δεν παρέχεται ούτε έχει προγραμματιστεί, η στενή σύνδεση υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης με ιατρική περίθαλψη παρεχόμενη εντός νοσοκομείου μπορεί μόνο να πιθανολογηθεί, υπό την προϋπόθεση της πραγματοποιήσεως ορισμένων ενδεχομένων.

51 Τέλος, όσον αφορά το ενδεχόμενο για το οποίο γίνεται λόγος στο τέταρτο ερώτημα, δηλαδή το να χρησιμοποιηθούν τα ομφαλικά βλαστικά κύτταρα για αλλογενή αντί για αυτόλογη μεταμόσχευση, αρκεί η παρατήρηση ότι τούτο δεν ασκεί, καταρχήν, επιρροή επί των διαπιστώσεων που διατυπώθηκαν στις σκέψεις 34 και 50 της παρούσας αποφάσεως.

52 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, σε συνδυασμό με το τέταρτο ερώτημα, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο όρος «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» πράξεις, του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, δεν καλύπτει την παροχή υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες συνίστανται στη λήψη, μεταφορά και ανάλυση ομφαλικού αίματος, καθώς και στην αποθήκευση των βλαστικών κυττάρων που περιέχει το αίμα αυτό, εφόσον η σχέση των υπηρεσιών αυτών με ιατρική περίθαλψη εντός νοσοκομείου, η οποία δεν έχει παρασχεθεί, δεν παρέχεται ούτε προγραμματίζεται, μπορεί μόνο να πιθανολογηθεί.

Επί του τρίτου ερωτήματος, σε συνδυασμό με το τέταρτο ερώτημα

53 Αντικείμενο του τρίτου ερωτήματος είναι, κατ' ουσίαν, το αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι εθνικές αρχές δύνανται κατά νόμο να θεωρήσουν ότι υποκείμενοι στον φόρο όπως η CopyGene δεν αποτελούν «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως [με νοσοκομειακά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνωστικά κέντρα] δεόντως αναγνωρισμένα» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

54 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά ειδικότερα αν, εφόσον οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες των ιδιωτικών τραπεζών βλαστικών κυττάρων παρέχονται από ιατρικό προσωπικό που έχει σχετική άδεια, αλλά οι εν λόγω τράπεζες βλαστικών κυττάρων, μολονότι έχουν λάβει από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους, βάσει της οδηγίας 2004/23, άδεια χρήσεως ανθρώπινων ιστών και κυττάρων, δεν λαμβάνουν ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και η καταβαλλόμενη σε αυτές αμοιβή δεν καλύπτεται από το σύστημα αυτό, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας απαγορεύει στις εθνικές αρχές να αποφασίζουν ότι υποκείμενοι στον φόρο όπως η CopyGene δεν αποτελούν «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως [με νοσοκομειακά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνωστικά κέντρα] δεόντως αναγνωρισμένα», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

55 Αντικείμενο του τέταρτου ερωτήματος είναι αν η απάντηση στο τρίτο ερώτημα διαφοροποιείται ανάλογα με το αν υποκείμενος στον φόρο, όπως η CopyGene, έχει λάβει άδεια παροχής υπηρεσιών συνδεόμενων τόσο με αυτόλογες όσο και με αυτογενείς μεταμοσχεύσεις.

56 Κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, εφόσον αυτές «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».

57 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι οι αναφερθέντες στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως κανόνες ερμηνείας των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας έχουν εφαρμογή στις ειδικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών και, ειδικότερα, όσων αφορούν την ιδιότητα ή την ταυτότητα του οικονομικού φορέα που παρέχει τις απαλλασσόμενες υπηρεσίες (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Eulitz, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

58 Όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η διάταξη αυτή αφορά δεόντως αναγνωρισμένα ιδρύματα που επιδιώκουν κοινωνικούς σκοπούς, όπως είναι η προστασία της υγείας (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 47).

59 Όσον αφορά, καταρχάς, τη σημασία του όρου «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως [με νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως]» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, η Δανική και η Ελληνική Κυβέρνηση προβάλλουν ότι η CopyGene δεν μπορεί να εξομοιωθεί με νοσηλευτικά ιδρύματα και με κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως.

60 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει, εφόσον είναι απαραίτητο, αν επιχείρηση όπως η CopyGene είναι «της αυτής φύσεως» με νοσηλευτικά ιδρύματα και κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως. Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, εφόσον οι διαγνωστικές ιατρικές αναλύσεις εμπίπτουν, λόγω του θεραπευτικού σκοπού τους, στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, ιδιωτικό εργαστήριο που πραγματοποιεί τέτοιες αναλύσεις πρέπει να θεωρείται ίδρυμα «της αυτής φύσεως» με νοσηλευτικά ιδρύματα και κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως κατά την έννοια της διατάξεως αυτής (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση L.u.P., σκέψεις 18 και 35). Τούτου δοθέντος, η CopyGene, ερωτηθείσα κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, ανέφερε ότι, κατά κανόνα, πραγματοποιεί ανάλυση των ομφαλικών βλαστικών κυττάρων με αποκλειστικό σκοπό να γνωρίζει αν υπάρχει επαρκής αριθμός «βιώσιμων» κυττάρων, ώστε να δικαιολογείται η διατήρηση του συγκεκριμένου δείγματος.

61 Όσον αφορά την έννοια του όρου «ιδρύματα [...] δεόντως αναγνωρισμένα», δηλαδή τη μόνη από τις προαναφερθείσες, στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως, προϋποθέσεις για τις οποίες έγινε λόγος τόσο στις υποβληθείσες στο Δικαστήριο παρατηρήσεις όσο και στην απόφαση περί παραπομπής, από τη νομολογία προκύπτει ότι, για να θεωρηθεί ένα ίδρυμα αναγνωρισμένο, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, δεν απαιτείται τυπική διαδικασία αναγνωρίσεως ούτε πρέπει η αναγνώρισή του να στηρίζεται κατ' ανάγκη σε εθνικές φορολογικές διατάξεις (βλ., συναφώς προπαρατεθείσα απόφαση Dornier, σκέψεις 64, 65, 67 και 76).

62 Επομένως, το γεγονός ότι το Βασίλειο της Δανίας δεν έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, δηλαδή δεν προέβλεψε ότι η χορήγηση κάθε μιας από τις απαλλαγές της παραγράφου 1, στοιχείο β΄, του άρθρου αυτού σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου εξαρτάται από την κατά περίπτωση συνδρομή μιας ή περισσοτέρων εκ των προϋποθέσεων της παραγράφου 2, δεν συνεπάγεται ότι ένα ίδρυμα δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως δικαιούχος

της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 66).

63 Συνεπώς, απόκειται, κατ' αρχήν, 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 εξουσία εκτιμήσεως (προπαρατεθείσες αποφάσεις Dornier, σκέψεις 64 και 81, καθώς και L.u.P., σκέψη 42).

64 Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο ζητεί να αναγνωριστεί ως νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να τηρούν τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχει η διάταξη αυτή, εφαρμόζοντας τις αρχές του κοινοτικού δικαίου, ιδίως την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία, στον τομέα του ΦΠΑ, διατυπώνεται ως αρχή της ουδετερότητας του φόρου (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Dornier, σκέψη 69, και L.u.P., σκέψη 48).

65 Στο πλαίσιο αυτό, κατά τον καθορισμό των οργανισμών που πρέπει να «αναγνωρίζονται» ως νοσηλευτικά ιδρύματα ή κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, οι εθνικές αρχές οφείλουν, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου και υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων, να λαμβάνουν υπόψη πολλά στοιχεία, όπως είναι ο χαρακτήρας των δραστηριοτήτων του οικείου υποκειμένου στον φόρο ως γενικού συμφέροντος, το γεγονός ότι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν τις ίδιες δραστηριότητες έχουν τύχει παρόμοιας αναγνωρίσεως, καθώς και το γεγονός ότι το κόστος των οικείων υπηρεσιών επιβαρύνει ενδεχομένως κατά μεγάλο μέρος τα ταμεία υγείας ή άλλους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψεις 57 και 58, προπαρατεθείσες αποφάσεις Dornier, σκέψεις 72 και 73, καθώς και L.u.P., σκέψη 53).

66 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, όσον αφορά τη μεταφορά του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας στην εσωτερική νομοθεσία, το Βασίλειο της Δανίας δεν έχει θεσπίσει κανόνα ή ειδική διαδικασία που να έχουν εφαρμογή στους παρέχοντες υπηρεσίες οι οποίοι δεν είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου. Πάντως, αντιθέτως προς ό,τι άφησε να εννοηθεί η CopyGene κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι πολλά άλλα κράτη μέλη συστηματικά απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ την παροχή υπηρεσιών από ιδιωτικές τράπεζες ομφαλικών βλαστικών κυττάρων δεν ασκεί επιρροή στην απάντηση που θα δοθεί το τρίτο προδικαστικό ερώτημα. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από σκέψεις 63 και 64 της παρούσας αποφάσεως, οι δανικές αρχές διαθέτουν, στον τομέα αυτόν, εξουσία εκτιμήσεως, υπό την προϋπόθεση της τηρήσεως του δικαίου της Ενώσεως, ιδίως δε της αρχής της ουδετερότητας του φόρου.

67 Από τη διατύπωση του τρίτου ερωτήματος προκύπτει ότι στα στοιχεία που το αιτούν δικαστήριο θεωρεί συναφώς σημαντικά καταλέγονται, ειδικότερα, πρώτον, το γεγονός ότι οι υπηρεσίες της CopyGene παρέχονται από ιατρικό προσωπικό που έχει σχετική άδεια, δεύτερον, το γεγονός ότι η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν τυγχάνει ενισχύσεως από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και η σχετική αμοιβή δεν καλύπτεται από το σύστημα αυτό και, τρίτον, το γεγονός ότι η CopyGene έχει λάβει, από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές, άδεια χρήσεως ομφαλικών βλαστικών κυττάρων, κατ' εφαρμογήν της εθνικής νομοθεσίας με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η οδηγία 2004/23.

68 Όσον αφορά, πρώτον, το γεγονός ότι οι υπηρεσίες της CopyGene παρέχονται, βάσει συμβάσεων που έχει συνάψει η εταιρία, από ιατρικό προσωπικό που έχει σχετική άδεια, δηλαδή νοσοκόμες, μαίες και ιατρικό τεχνικό προσωπικό, από τη δικογραφία δεν προκύπτει για ποιες υπηρεσίες έχει λάβει το εν λόγω προσωπικό «άδεια» βάσει της οικείας εθνικής νομοθεσίας, της οποίας το περιεχόμενο δεν προκύπτει από τη δικογραφία. Τούτου δοθέντος, τονίζεται ότι, εν πάση περιπτώσει, αυτό καθαυτό το γεγονός ότι πρόκειται για εκπαιδευμένο ιατρικό προσωπικό δεν εμποδίζει τις δανικές αρχές να μη χορηγήσουν σε υποκείμενο στον φόρο, όπως η CopyGene, την αναγνώριση βάσει της οποίας θα μπορούσε να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

69 Όσον αφορά, στη συνέχεια, το γεγονός ότι, για τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες της CopyGene, δεν καταβάλλεται ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως, το οποίο δεν καλύπτει τη σχετική αμοιβή, από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 65 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι οι εθνικές αρχές υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη τους το στοιχείο αυτό όταν καθορίζουν αν ένας φορέας πρέπει να τύχει της αναγνωρίσεως που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

70 Εξάλλου, το στοιχείο αυτό πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπόψη όταν εξετάζεται αν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες υπό «κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες [για οργανισμούς δημοσίου δικαίου]», κατά την έννοια της ίδιας διατάξεως, ζήτημα το οποίο δεν έχει τεθεί στο πλαίσιο της εξεταζόμενης αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

71 Πρέπει, ωστόσο, να διευκρινιστεί ότι το νόημα των προεκτεθέντων στις σκέψεις 69 και 70 της παρούσας αποφάσεως δεν είναι ότι, οσάκις η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν καλύπτεται από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως, αποκλείεται πάντοτε η χορήγηση της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, πρόκειται μάλλον για στοιχείο το οποίο πρέπει να σταθμίζεται και το οποίο ενδεχομένως εξισορροπείται, π.χ., από την ανάγκη διασφαλίσεως της ίσης μεταχειρίσεως. Συγκεκριμένα, από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι, αν, π.χ., η κατάσταση υποκειμένου στον φόρο είναι συγκρίσιμη προς εκείνη άλλων επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες, το γεγονός ότι το κόστος των παροχών αυτών δεν επιβαρύνει πλήρως τους οργανισμούς κοινωνικής ασφαλίσεως δεν δικαιολογεί από μόνο του διαφορετική μεταχείριση των παρεχόντων τις εν λόγω υπηρεσίες όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Dornier, σκέψη 75).

72 Επιπλέον, αντιθέτως προς ό,τι φαίνεται να υποστηρίζει η Ελληνική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο όπως η CopyGene είναι πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως ότι δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία ιβ', ιγ' και ιζ' του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ο κοινοτικός νομοθέτης όρισε ρητώς τις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι

προβλεπόμενες από τη διάταξη αυτή απαλλαγές χορηγούνται μόνο σε φορείς μη κερδοσκοπικού ή μη εμπορικού χαρακτήρα (βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 37).

73 Εξάλλου, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, βάσει ιδίως της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, οι φορολογικές αρχές πρέπει να ακολουθούν την ίδια πρακτική κατά την εξέταση φορέων που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση και είναι ανταγωνιστές. Συναφώς, ο εκπρόσωπος της CopyGene επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι στη Δανία δεν υπάρχει άλλη ιδιωτική τράπεζα βλαστικών κυττάρων.

74 Τέλος, όσον αφορά το γεγονός ότι η CopyGene έχει λάβει, από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές, άδεια χρήσεως ομφαλικών βλαστικών κυττάρων, κατ' εφαρμογήν της εθνικής νομοθεσίας με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η οδηγία 2004/23, είναι αληθές ότι το στοιχείο αυτό οδηγεί, σε ορισμένο βαθμό, στο συμπέρασμα ότι η CopyGene παρέχει υπηρεσίες συναφείς με νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Επομένως, η χορήγηση της άδειας αυτής αποτελεί στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να γίνει δεκτό ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση είναι «δεόντως αναγνωρισμένη», κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

75 Ωστόσο, προκειμένου να μην απολέσουν οι εθνικές αρχές την εξουσία εκτιμήσεως που η διάταξη αυτή τους παρέχει, η χορήγηση άδειας για την παροχή των υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατ' εφαρμογήν των κανόνων της Ενώσεως που ισχύουν στον συγκεκριμένο τομέα για την ποιότητα και την ασφάλεια, δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως, από μόνη της, ότι έχει χορηγηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας αναγνώριση. Συγκεκριμένα, όπως προβάλλει η Δανική Κυβέρνηση, η χορήγηση άδειας είναι προαπαιτούμενο για την παροχή υπηρεσιών από ιδιωτική τράπεζα ομφαλικού αίματος. Πλην όμως, η χορήγηση της άδειας δεν ισοδυναμεί με αναγνώριση κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας.

76 Το ίδιο ισχύει και για τις λοιπές διατάξεις της δανικής νομοθεσίας σχετικά με τις ιδιωτικές τράπεζες βλαστικών κυττάρων, τις οποίες επικαλείται η CopyGene και οι οποίες παρατίθενται στη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως.

77 Κατά συνέπεια, οι δανικές αρχές επιτρέπεται, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, να θεωρούν ότι η CopyGene δεν αποτελεί ίδρυμα «δεόντως αναγνωρισμένο» όσον αφορά τη χορήγηση της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης απαλλαγής.

78 Τούτου δοθέντος, το συγκεκριμένο άρθρο δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι υποχρεώνει τις αρμόδιες αρχές να μην εξομοιώνουν υποκείμενο στον φόρο όπως η CopyGene με ίδρυμα «δεόντως αναγνωρισμένο» όσον αφορά τη χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής.

79 Υπό τις συνθήκες αυτές, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, εφόσον είναι απαραίτητο, αν η μη αναγνώριση ενός ιδρύματος ως της αυτής φύσεως με νοσηλευτικά ιδρύματα και κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, ενόψει της χορηγήσεως της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, συνάδει προς τις επιταγές της νομολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 63 έως 65 της παρούσας αποφάσεως και, ειδικότερα, την αρχή της ουδετερότητας του φόρου. Προς τούτο, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, π.χ., η πάγια διοικητική πρακτική, καθώς και κάθε άλλη πρακτική που ακολουθείται όσον αφορά τον καθορισμό του καθεστώτος που εφαρμόζεται στην παροχή παραϊατρικών υπηρεσιών, καθώς και οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ σε τομείς συγκρίσιμους προς τους επίμαχους στην υπόθεση της κύριας δίκης.

80 Όσον αφορά το τέταρτο ερώτημα, αρκεί η παρατήρηση ότι η απάντηση στο τρίτο ερώτημα δεν διαφοροποιείται ανάλογα με το αν η θεραπεία είναι αυτόλογη ή αλλογενής.

81 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο τρίτο ερώτημα, σε συνδυασμό με το τέταρτο, πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, εφόσον οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες των ιδιωτικών τραπεζών βλαστικών κυττάρων παρέχονται από ιατρικό προσωπικό που έχει σχετική άδεια, αλλά οι εν λόγω τράπεζες βλαστικών κυττάρων, μολονότι έχουν λάβει από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους, βάσει της οδηγίας 2004/23, άδεια χρήσεως ανθρώπινων ιστών και κυττάρων, δεν λαμβάνουν ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και η καταβαλλόμενη σε αυτές αμοιβή δεν καλύπτεται από το σύστημα αυτό, οι δανικές αρχές επιτρέπεται, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, να θεωρούν ότι υποκείμενοι στον φόρο όπως η CopyGene δεν αποτελούν «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως [με νοσοκομειακά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνωστικά κέντρα] δεόντως αναγνωρισμένα», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Πάντως, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι υποχρεώνει τις αρμόδιες αρχές να μην εξομοιώνουν υποκείμενο στον φόρο όπως η CopyGene με ίδρυμα «δεόντως αναγνωρισμένο» όσον αφορά τη χορήγηση της εν λόγω απαλλαγής. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, εφόσον είναι απαραίτητο, αν η μη αναγνώριση ενός ιδρύματος ως της αυτής φύσεως με νοσηλευτικά ιδρύματα και κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, ενόψει της χορηγήσεως της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, συνάδει προς τις επιταγές της παρατεθείσας στις σκέψεις 63 έως 65 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας και, ειδικότερα, την αρχή της ουδετερότητας του φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

82 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) Ο όρος «στενά συνδεόμενες» με «νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη» πράξεις, του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν καλύπτει την παροχή υπηρεσιών όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίες συνίστανται στη λήψη, μεταφορά και ανάλυση ομφαλικού αίματος, καθώς και στην αποθήκευση των βλαστικών κυττάρων που περιέχει το αίμα αυτό, δεδομένου ότι η σχέση των υπηρεσιών αυτών με ιατρική περίθαλψη εντός νοσοκομείου, η οποία δεν έχει παρασχεθεί, δεν παρέχεται ούτε προγραμματίζεται, μπορεί μόνο να πιθανολογηθεί.

2) Εφόσον οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσίες των ιδιωτικών τραπεζών βλαστικών κυττάρων παρέχονται από ιατρικό προσωπικό που έχει σχετική άδεια, αλλά οι εν λόγω τράπεζες βλαστικών κυττάρων, μολονότι έχουν λάβει από τις αρμόδιες υγειονομικές αρχές κράτους μέλους, βάσει της οδηγίας 2004/23/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 31ης Μαρτίου 2004, για τη θέσπιση προτύπων ποιότητας και ασφάλειας για τη δωρεά, την προμήθεια, τον έλεγχο, την επεξεργασία, τη συντήρηση, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρώπινων ιστών και κυττάρων, δεν λαμβάνουν ενίσχυση από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφαλίσεως και η καταβαλλόμενη σε αυτές αμοιβή δεν καλύπτεται από το σύστημα αυτό, οι δανικές αρχές επιτρέπεται, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, να θεωρούν ότι υποκείμενοι στον φόρο όπως η CopyGene δεν αποτελούν «άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως [με νοσοκομειακά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνωστικά κέντρα] δεόντως αναγνωρισμένα», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Πάντως, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί ούτε υπό την έννοια ότι υποχρεώνει τις αρμόδιες αρχές να μην εξομοιώνουν υποκείμενο στον φόρο όπως η CopyGene με ίδρυμα «δεόντως αναγνωρισμένο» όσον αφορά τη χορήγηση

της εν λόγω απαλλαγής. Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, εφόσον είναι απαραίτητο, αν η μη αναγνώριση ενός ιδρύματος ως της αυτής φύσεως με νοσηλευτικά ιδρύματα και κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, ενόψει της χορηγήσεως της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας77/388, συνάδει προς το δίκαιο της Ενώσεως και, ειδικότερα, προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου.

(υπογραφές)