

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ STIX-HACKL

της 10ης Δεκεμβρίου 2002¹

I – Εισαγωγή

1. Με τα τέσσερα προδικαστικά του ερωτήματα, το Bundesfinanzhof (Γερμανία) ερωτά σε ποιο μέτρο ψυχοθεραπευτικές αγωγές παρεχόμενες, σε χώρους εξωτερικών ιατρείων ιδρύματος, από διπλωματούχους ψυχολόγους, χωρίς άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του ιατρού, πρέπει να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας σύμφωνα με τις δύο περιπτώσεις απαλλαγής της έκτης οδηγίας περί του φόρου προστιθεμένης αξίας² (στο εξής: οδηγία) που αφορούν την ιατρική περίθαλψη ή τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως.

ται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή παρεμφερείς οργανισμούς. Πρέπει περαιτέρω να απαλλάσσονται του φόρου προστιθεμένης αξίας και οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων. Αφού το προσφεύγον ίδρυμα δεν μπόρεσε, για λόγους που θα εξετασθούν εκτενέστερα στη συνέχεια, να επωφεληθεί της δεύτερης απαλλαγής, επιδίωξε την ευρεία ερμηνεία της πρώτης περιπτώσεως απαλλαγής εκ μέρους του αιτούντος ανααιρετικού δικαστηρίου.

2. Η οδηγία επιτάσσει την απαλλαγή από τον φόρο της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, καθώς και των στενά συνδεδεμένων με αυτές πράξεων, στο μέτρο που παρέχον-

3. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο, με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματά του, ερωτά κατ' ουσίαν σε ποιο μέτρο μπορεί να εφαρμοστεί στη διαφορά της κύριας δίκης η πρώτη περίπτωση απαλλαγής. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά τις προϋποθέσεις της δεύτερης περιπτώσεως απαλλαγής. Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά το ενδεχόμενο άμεσο αποτέλεσμα των δύο περιπτώσεων απαλλαγής.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετιζών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

II – Το νομικό πλαίσιο**A — Το κοινοτικό δίκαιο**

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

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

[...]

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

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

5. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της 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, περιπτώσεις β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ' εξαστάται από την τήρηση μίας 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,

εμπορικών επιχειρήσεων υποκειμένων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.»

B — Η εθνική νομοθετική ρύθμιση

- οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

6. Ο Umsatzsteuergesetz του 1980³ (γερμανικός νόμος του 1980 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: «UStG»), όπως ίσχυε κατά το χρόνο που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, προβλέπει στο άρθρο 4 τα εξής:

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

β) Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών αποκλείονται από την απαλλαγή την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 περιπτώσεις β', ζ', η', θ', ιβ', ιγ' και ιδ' εάν:

[...]

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

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 (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος) ή από την άσκηση του επαγγέλματος του κλινικού

- προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν στον οργανισμό συμπληρωματικά έσοδα με την πραγματοποίηση πράξεων αμέσως ανταγωνιζομένων τις πράξεις

3 — BGBl. 1979 I, σ. 1953.

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.

γ) στην περίπτωση των διαγνωστικών κλινικών και άλλων οργανισμών ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως ή διαπιστώσεως ιατρικών ευρημάτων, οι υπηρεσίες παρέχονται υπό ιατρική επίβλεψη και τουλάχιστον το 40 % των υπηρεσιών κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος παρασχέθηκε σε πρόσωπα που μνημονεύονται στον αριθμό 15, στοιχείο β', [...].»

[...]

7. Το άρθρο 4, αριθ. 15, στοιχείο β', του UStG απαριθμεί τα ακόλουθα πρόσωπα:

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, νοσηλευτικών ιδρυμάτων για ηλικιωμένους και οργανισμών περιθάλψεως ασθενών ευρισκομένων σε εξάρτηση εάν

«Οι ασφαλισμένοι, οι δικαιούχοι επιδόματος κοινωνικής αρωγής ή [...] οι συνταξιούχοι.»

α) οι οργανισμοί αυτοί διοικούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή

8. Σύμφωνα με τη νομολογία του Bundesverfassungsgericht (Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου), το άρθρο 3, παράγραφος 1, του Grundgesetz (γερμανικού θεμελιώδους νόμου) απαγορεύει να στηρίζεται η κρίση σχετικά με το κατά πόσον πρέπει ή όχι να εφαρμοστεί η απαλλαγή από τον φόρο επί του κύκλου εργασιών, που προβλέπεται για τις ιατρικές δραστηριότητες, αποκλειστικά και μόνο στη νομική μορφή. Κατά συνέπεια, η απαλλαγή που συνδέεται με τη δραστηριότητα προσώπου που ασκεί ένα από τα επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 14, πρώτο εδάφιο, του UStG δεν περιορίζεται στο πρόσωπο που ασκεί ένα από τα επαγγέλματα αυτά, αλλά την απαλλαγή αυτή μπορεί να επικαλεστεί και μία προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρεία.

[...]

III — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

9. Το Christoph Dornier Stiftung für Klinische Psychologie (στο εξής «Dornier») είναι κοινοφελές ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου. Κατά τη διάταξη περί παραπομπής έχει ως σκοπό την προαγωγή της κλινικής ψυχολογίας στους τομείς της πρακτικής και της έρευνας. Επιδιώκει να συμβάλει στη βελτίωση της μεθοδολογίας της θεραπείας, με την κατάλληλη βασική και εφαρμοσμένη έρευνα, και να καταστήσει προσιτά στο κοινό ορισμένα σημαντικά πορίσματα της έρευνας στον τομέα της κλινικής ψυχολογίας. Για το σκοπό αυτό, το Dornier διατηρεί χώρους εξωτερικών ιατρείων, όπου διπλωματούχοι ψυχολόγοι, τους οποίους απασχολεί το ίδρυμα αυτό, παρέχουν ψυχοθεραπευτική αγωγή στους ασθενείς.

10. Οι διπλωματούχοι ψυχολόγοι, τους οποίους απασχολούσε το Dornier κατά το επίδικο έτος 1990, δεν ήταν ιατροί. Κατείχαν όμως άδεια ασκήσεως επαγγέλματος κατά τον Heilpraktikergesetz (νόμο περί πρακτικών θεραπειών) και είχαν παρακολουθήσει κύκλο επιμορφώσεως ως ψυχοθεραπευτές.

11. Κατά το 1990, το Dornier παρέσχε περισσότερο από 40 % των υπηρεσιών του σε ασφαλισμένους στους φορείς της προβλεπόμενης από τον νόμο κοινωνικής ασφάλισης, σε δικαιούχους επιδόματος κοινωνικής αρωγής και σε δικαιούχους συντάξεως. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου

και οι διευθυντές του ιδρύματος ήταν ψυχοθεραπευτές με άδεια ασκήσεως επαγγέλματος ως πρακτικοί θεραπευτές (Heilpraktiker).

12. Το Finanzamt καθόρισε τον φόρο επί του κύκλου εργασιών για τις υπηρεσίες που παρέσχε το Dornier κατά το 1990 βάσει μειωμένου συντελεστή κατά το άρθρο 12, παράγραφος 2, αριθ. 8, του UStG. Έκρινε, αντίθετα από ό,τι υποστήριξε το Dornier, ότι οι παροχές αυτές δεν μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής από τον εν λόγω φόρο, κατ'εφαρμογή του άρθρου 4, αριθ. 16, στοιχείο γ', του UStG.

13. Το Dornier άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως περί επιβολής φόρου για το 1990 ενώπιον του Finanzgericht, υποστηρίζοντας ότι, κατά ερμηνεία σύμφωνη με το γερμανικό Σύνταγμα και τις κοινοτικές οδηγίες, η εν λόγω απαλλαγή ίσχυε όχι μόνο για τις «υπηρεσίες που παρέχονται υπό ιατρική επίβλεψη», αλλά και για τις υπηρεσίες που παρέχονται από ιδρύματα ψυχοθεραπευτικής αγωγής που διευθύνονται όχι από ιατρούς, αλλά από διπλωματούχους ψυχολόγους με συμπληρωματική παραϊατρική κατάρτιση στην ψυχοθεραπεία και κατόχους άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος του πρακτικού θεραπευτή (Heilpraktiker). Το Dornier υποστηρίζει ότι η άρνηση χορηγίσεως της απαλλαγής συνιστά άνιση μεταχείριση έναντι της φορολογήσεως συγκρίσιμων υπηρεσιών που παρέχονται υπό ιατρική επίβλεψη, χωρίς να συντρέχει προς τούτο αντικειμενικός λόγος.

14. Το Finanzgericht θεώρησε ότι εφαρμογή του άρθρου 4, αριθ.16, στοιχείο γ', του UStG βαίνουσα πέραν του γράμματος της διατάξεως αυτής δεν επιβαλλόταν ούτε κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ούτε από απόψεως συνταγματικού δικαίου. Κατά συνέπεια, απέρριψε την προσφυγή, λόγω του ότι το Dornier δεν είχε παράσχει τις υπηρεσίες που προβλέπει η εν λόγω διάταξη υπό ιατρική επίβλεψη.

την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, πρέπει να έχει προηγηθεί τυπική διαδικασία αναγνώρισης ή μπορεί η αναγνώριση να συνάγεται και από άλλες ρυθμίσεις (π.χ. ρυθμίσεις σχετικές με την ανάληψη δαπανών από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης), που ισχύουν από κοινού για τα νοσηλευτικά ιδρύματα, τα κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και άλλους οργανισμούς;

15. Το Dornier άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof, που αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα τέσσερα ερωτήματα, ζητώντας την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

Παύει να ισχύει η φοροαπαλλαγή στην περίπτωση που οι φορείς κοινωνικής ασφάλισης δεν αποδίδουν ή αποδίδουν μόνον εν μέρει στους ασθενείς τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκαν για την ψυχοθεραπευτική αγωγή που τους παρέσχεον οι εν λόγω συνεργάτες της προσφεύγουσας;

«1. Εμπίπτει η ψυχοθεραπευτική αγωγή που παρέχουν, σε χώρους εξωτερικών ιατρείων, διπλωματούχοι ψυχολόγοι που εργάζονται σε (κοινωφελές) ίδρυμα και που κατέχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος κατά τον νόμο περί πρακτικών θεραπειών, αλλά όχι του επαγγέλματος του ιατρού, στις “στενά συνδεδεμένες” με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη πράξεις υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ;

3. Απαλλάσσεται η ψυχοθεραπευτική αγωγή που παρέχει η προσφεύγουσα από τον φόρο, ενόψει της ουδετερότητας του ΦΠΑ, για τον λόγο ότι η ίδια αγωγή θα απαλλασσόταν του φόρου κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, αν οι εργαζόμενοι στην προσφεύγουσα ψυχοθεραπευτές την παρείχαν ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες υποκείμενοι στον φόρο;

2. Για να υπάρχει “άλλο ίδρυμα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένο” υπό

4. Μπορεί η προσφεύγουσα, κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β' και γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, να επικαλεστεί φοροαπαλλαγή για τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί με την παροχή ψυχοθεραπευτικής αγωγής;

Η αναιρετική διαδικασία αναστέλλεται μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.»

IV — Τα προδικαστικά ερωτήματα

16. Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν, αφενός, την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας και, αφετέρου, την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.

17. Έστω και αν ο χαρακτήρας της αγωγής που παρέχεται στο Dornier ως αγωγής παρεχομένης στα εξωτερικά ιατρεία θα συνηγορούσε μάλλον υπέρ της εφαρμογής της τελευταίας αυτής διατάξεως, φαίνεται ότι τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν κατ' αρχήν τις προϋποθέσεις απαλλαγής της περιπτώσεως β'. Αυτό οφείλεται προφανώς στο γεγονός ότι, κατά τον χρόνο που κινήθηκε η διαδικασία για τη διαφορά της κύριας δίκης, δεν είχε ακόμη επιτευχθεί η ισότητα μεταχειρίσεως των φυσικών και νομικών προσώπων υπό το πρίσμα της εθνικής διατάξεως για τη μεταφορά της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ' [στο εξής: περίπτωση γ'] απαλλαγής στο εσωτερικό δίκαιο, γεγονός που ήταν, προφανώς, αρκετό για να εμποδίσει την φοροαπαλλαγή δυνάμει της διατάξεως αυτής. Για τον λόγο αυτό, η

συζήτηση κατά τη διαδικασία επικεντρώθηκε στην προβλεπόμενη στην περίπτωση β' απαλλαγή.

18. Ενώπιον του εθνικού δικαστή, το προσφεύγον της κύριας δίκης υποστήριξε ιδίως ότι η εθνική διάταξη που θεσπίστηκε για τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β' [στο εξής: περίπτωση β'], της οδηγίας —το άρθρο 4, αριθ. 16, του UstG 1980— είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, στο μέτρο που προβλέπει ότι το ευεργέτημα της εν λόγω απαλλαγής εξαρτάται από την παροχή αγωγής υπό ιατρική επίβλεψη. Κατά την άποψη του προσφεύγοντος, η οδηγία δεν προβλέπει προϋπόθεση με την έννοια αυτή.

Α — Το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

19. Κατά τη άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, η εφαρμογή της απαλλαγής σύμφωνα με την περίπτωση β' εξαρτάται κατ' αρχήν, κατά κύριο λόγο, από το αν το εν λόγω ίδρυμα πραγματοποίησε πράξεις δυνάμενες να θεωρηθούν ως στενά συνδεδεμένες με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη. Το αιτούν δικαστήριο στηρίζει την άποψή του στη σκέψη ότι η ψυχοθεραπευτική αγωγή που παρέχει το ίδρυμα δεν αποτελεί ούτε νοσοκομειακή ούτε ιατρική περίθαλψη με την έννοια της παροχής υπηρεσιών υπό την επίβλεψη ιατρών με τη δέουσα άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του ιατρού.

20. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί εξάλλου ότι, ως περαιτέρω προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής της περιπτώσεως β', πρέπει να εξετασθεί αν το εν λόγω ίδρυμα —αν δεν αποτελεί οργανισμό δημοσίου δικαίου, ούτε νοσηλευτικό ίδρυμα ή κέντρο ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως — μπορεί τουλάχιστον να αποτελεί άλλο ίδρυμα δεόντως αναγνωρισμένο κατά την έννοια της διατάξεως αυτής.

21. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας και στηρίζονται σε συγκεκριμένη ερμηνεία της διατάξεως αυτής, θα τα εξετάσω από κοινού.

1. Τα επιχειρήματα των διαδίκων

22. Το Dornier επικρίνει κατ' αρχάς τον τρόπο με τον οποίο το Bundesfinanzhof υπέβαλε τα ερωτήματα και υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ψυχοθεραπευτές που απασχολεί συνίστανται στη διάγνωση, περιθάλψη και θεραπεία των ασθενειών ή των ψυχικών διαταραχών και συνεπώς αποτελούν ιατρικές υπηρεσίες κατά την έννοια της αποφάσεως της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D.⁴, που αφορούν την υγεία των ανθρώπων.

23. Στο πλαίσιο αυτό, το Dornier υπογραμμίζει ότι εκείνο που έχει σημασία είναι το ουσιαστικό περιεχόμενο της παρεχόμενης υπηρεσίας και όχι η τυπική ιδιότητα του ιατρού ή του εξομοιούμενου με αυτόν προσώπου από την άποψη της νομοθεσίας που εφαρμόζεται στον επαγγελματικό τομέα. Από αυτό συνάγει ότι η «ιατρική περίθαλψη» δεν καλύπτει μόνον την περίθαλψη που παρέχουν ιατροί, αλλά και την περίθαλψη που παρέχει ο ασκών το ιατρικό επάγγελμα με άδεια ασκήσεως επαγγέλματος και προσόντα αντίστοιχα με αυτά του ιατρού, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των διπλωματούχων ψυχολόγων της διαφοράς της κύριας δίκης.

24. Η Γερμανική Κυβέρνηση αντιτάχθηκε σθεναρά στην άποψη αυτή, ιδίως κατά την προφορική διαδικασία, και απαίτησε να μην ερμηνεύεται κατά τρόπο υπερβολικά ευρύ το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας, έστω και μόνο για να ληφθεί υπόψη ο εξαιρετικός του χαρακτήρας. Επικαλείται την απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας⁵, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι ο σκοπός της εν λόγω απαλλαγής ήταν να διασφαλιστεί το προσιτό, από πλευράς κόστους, της νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, δεν υπάρχει ανάγκη να ευνοηθούν άλλες μορφές περιθάλψεως. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί, εξάλλου, ότι η ερμηνεία της επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η περίπτωση β', σε αντίθεση με την περίπτωση γ', δεν κάνει διάκριση μεταξύ «ιατρικού» και «παραιατρικού».

4 — C-384/98, Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψεις 17 και 18.

5 — C-76/99, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23.

25. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, οι ψυχοθεραπευτικές αγωγές που παρέχει το Dornier δεν αποτελούν ούτε «στενά συνδεδεμένες [...] πράξεις», λόγω του ότι η δραστηριότητα του Dornier είναι αυτόνομη και οι επίδικες αγωγές δεν συνδέονται με άλλες υπηρεσίες περιθάλψεως.

26. Η Δανική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης την αυστηρή ερμηνεία της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' απαλλαγής. Κατά την άποψή της, η απαλλαγή αυτή πρέπει να εξαρτάται από την προϋπόθεση του να θεωρείται η αγωγή που πρόκειται να τύχει απαλλαγής ως νοσοκομειακή περίθαλψη ή ως ιατρική περίθαλψη υπό την έννοια της περιθάλψεως που παρέχεται από ιατρό με άδεια ασκήσεως του ιατρικού επαγγέλματος ή να συνδέεται επαρκώς με τέτοια νοσοκομειακή ή ιατρική περίθαλψη.

27. Κατά την άποψη της Επιτροπής, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν οι επίδικες ψυχοθεραπευτικές αγωγές, που δεν παρέχονται από ιατρούς με άδεια ασκήσεως της ιατρικής, εμπίπτουν στις έννοιες της «ιατρικής περιθάλψεως» και/ή των «στενά συνδεδεμένων με αυτήν πράξεων».

28. Η Επιτροπή τάσσεται υπέρ της ευρείας ερμηνείας, σύμφωνα με την οποία ο όρος «ιατρική περίθαλψη» της περιπτώσεως β' και ο όρος «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» της περιπτώσεως γ' αφορούν κατ' αρχήν τις ίδιες παροχές, δηλαδή ιατρικές παροχές που αφορούν την υγεία των ανθρώπων. Η Επι-

τροπή υπογραμμίζει σχετικά ότι οι παροχές που αναφέρονται στην περίπτωση β' και αυτές που αναφέρονται στην περίπτωση γ' διακρίνονται λιγότερο από τη φύση τους και περισσότερο από τη μορφή υπό την οποία πραγματοποιούνται⁶.

29. Εξάλλου, κατά την άποψη της Επιτροπής, το να θεωρηθεί ότι οι επίδικες ψυχοθεραπευτικές αγωγές εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» συμφωνεί προς τον σκοπό της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' απαλλαγής. Η Επιτροπή επικαλείται σχετικά την απόφαση Επιτροπής κατά Γαλλίας⁷, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι ο σκοπός της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' απαλλαγής ήταν να «διασφαλίζεται ότι το αυξημένο κόστος που θα είχαν οι πράξεις αυτές, ή οι συνδεδεμένες στενά με αυτές, αν υπόκειντο στον ΦΠΑ, δεν θα καθιστούσε απρόσιτη την ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη». Η Επιτροπή προσθέτει ότι, στην προκειμένη περίπτωση, δεν πρόκειται για πράξεις στενά συνδεδεμένες με την ιατρική περίθαλψη, διότι, κατά την άποψή της, οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές αποτελούν αυτόνομες παροχές.

30. Για τον λόγο αυτό η Επιτροπή θεωρεί ότι, για την εφαρμογή της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' απαλλαγής στη διαφορά της

6 — Στο πλαίσιο αυτό επικαλείται την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1988, σ. 817, σκέψεις 32 και 33), σύμφωνα με την οποία οι παροχές που αναφέρονται στην περίπτωση β' αντιστοιχούν σε «παροχές που περιλαμβάνουν ένα σύνολο πράξεων ιατρικής περιθάλψεως που πραγματοποιούνται συνήθως χωρίς κερδοσκοπικό στόχο, σε ιδρύματα που έχουν κοινωνικούς σκοπούς», ενώ οι παροχές που αναφέρονται στην περίπτωση γ' «πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών οργανισμών και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πελάτη και του παρέχοντος την περίθαλψη».

7 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 5 (σκέψη 23).

κύριας δίκης, αποφασιστικής σημασίας είναι το ζήτημα του κατά πόσον το Dornier πρέπει να θεωρηθεί ως «άλλο ίδρυμα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένο». Όσον αφορά το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα που τίθεται υπό την έννοια αυτή, τόσο η Επιτροπή όσο και η Δανική Κυβέρνηση διαπιστώνουν ότι η οδηγία δεν προβλέπει διαδικασία τυπικής αναγνώρισης. Από αυτό συνάγουν ότι η μορφή της αναγνώρισης ρυθμίζεται από το εθνικό δίκαιο.

31. Εν τούτοις, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η αναγνώριση μπορεί επίσης να προκύπτει από περιστάσεις ξένες προς το φορολογικό δίκαιο, στο μέτρο που αφορούν τη δραστηριότητα δια της οποίας πραγματοποιείται ο κύκλος εργασιών. Αναγνωρίζει σχετικά τον ενδεχομένως αποφασιστικό χαρακτήρα της αποδόσεως των δαπανών για τις παροχές από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Η Επιτροπή θεωρεί όμως ότι η μερική απόδοση δαπανών δεν μπορεί να καταλήγει σε μερική αναγνώριση του εν λόγω ιδρύματος.

32. Όσον αφορά την αναγνώριση του εν λόγω ιδρύματος, και το Dornier δέχεται ότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται από το εθνικό δίκαιο. Προσθέτει ότι η απόδοση των δαπανών για την παροχή των υπηρεσιών του πραγματοποιείται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις όπως η απόδοση των δαπανών για τις αντίστοιχες υπηρεσίες που παρέχονται από ιατρούς, έτσι ώστε πρέπει να υποθέσει κανείς ότι υφίσταται αναγνώριση κατά το εθνικό δίκαιο.

33. Η Γερμανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι δεν είναι απαραίτητο να δοθεί απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που προτείνει για το πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Επιπικουρικώς, υποστηρίζει ότι η διαδικασία αναγνώρισης πρέπει να ρυθμίζεται από την εθνική νομοθεσία. Δεν αποκλείει τη δυνατότητα αναγνώρισης που ερείδεται σε κριτήρια ξένα προς το φορολογικό δίκαιο, όπως η απόδοση των δαπανών για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης· θεωρεί όμως ότι είναι απαραίτητο η εθνική ρύθμιση για τον ΦΠΑ να αναφέρεται στα κριτήρια αυτά. Η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, ως προς αυτό, το γερμανικό δίκαιο απαιτεί τα ιδρύματα να παρέχουν τις υπηρεσίες τους υπό ιατρικό έλεγχο.

2. Εκτίμηση

Ως προς τη φύση των παρεχομένων υπηρεσιών

34. Η εφαρμογή της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' απαλλαγής προϋποθέτει κατ' αρχάς ότι οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές μπορούν να χαρακτηρισθούν είτε ως ιατρική περίθαλψη, είτε ως στενά συνδεδεμένες με αυτήν πράξεις. Αντίθετα, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι δεν είναι κρίσιμη η σχετική με τη νοσοκομειακή περίθαλψη προϋπόθεση.

35. Πρέπει κατ' αρχάς να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές αποτελούν αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την οδηγία⁸.

υπό την έννοια ότι δεν έχουν σχέση με νοσοκομειακή περίθαλψη ή με ιατρικές αγωγές, δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως παρεπόμενες παροχές. Κατά συνέπεια, δεν εμπίπτουν στην έννοια των «στενά συνδεδεμένων» με την ιατρική περίθαλψη πράξεων.

36. Είναι, εκ των προτέρων, αμφίβολη η δυνατότητα να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές εμπίπτουν στην έννοια των πράξεων που συνδέονται στενά με την ιατρική περίθαλψη. Ορθά η Επιτροπή επικαλέστηκε την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας⁹, σύμφωνα με την οποία η έννοια αυτή παραπέμπει στη σχέση που υφίσταται μεταξύ παρεπόμενης και κύριας παροχής. Οι παροχές όμως για τις οποίες πρόκειται στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχουν προφανώς καμμία σχέση με άλλες ιατρικές παροχές: δεν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο νοσοκομειακής περιθάλψεως και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμπληρώνουν την περίθαλψη που παρέχουν ιατροί με άδεια ασκήσεως της ιατρικής.

38. Μπορεί να υποθέσει κανείς ότι το αιτούν δικαστήριο, υποβάλλοντας το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ρώτησε επίσης εάν και σε ποιο μέτρο οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές εμπίπτουν στην έννοια της ιατρικής αγωγής.

39. Ως προς το ζήτημα αυτό, γεννάται στην προκειμένη υπόθεση το ερώτημα αν το απλό γεγονός ότι δεν πρόκειται για υπηρεσίες παρεχόμενες από ιατρούς με άδεια ασκήσεως της ιατρικής είναι αρκετό για να αποκλειστεί η δυνατότητα να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως».

37. Σύμφωνα με την απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση CPP¹⁰, «μα παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες». Δεδομένου ότι οι εν λόγω παροχές αποτελούν ανεξάρτητες παροχές,

40. Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται σαφώς από την απαίτηση στενής ερμηνείας των απαλλαγών του άρθρου 13 της οδηγίας, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο¹¹.

8 — Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 25, με περαιτέρω παραπομπές).

9 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 5 (σκέψη 25).

10 — C-349/96, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 30.

11 — Απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψη 20).

41. Ο σκοπός όμως της απαιτήσεως αυτής δεν συνιηγούει υπέρ μας τέτοιας περιοριστικής ερμηνείας. Αυτή αποσκοπεί, πράγματι, στη διασφάλιση ότι τα παρεχόμενα από το άρθρο 13 φορολογικά πλεονεκτήματα δεν θα ευνοούν παρά μόνον τις παροχές που συνάδουν προς το σκοπό του εν λόγω πλεονεκτήματος. Όσον αφορά, συνεπώς, το πλεονέκτημα που παρέχει στις ιατρικές υπηρεσίες το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' ή γ' της οδηγίας, δεν τίθεται θέμα στενής ερμηνείας παρά μόνον όταν πρόκειται, συγκεκριμένα, για το ερώτημα αν πρέπει ή όχι να ευνοηθεί φορολογικά το σύνολο των υπηρεσιών που παρέχει ένας ιατρός στο πλαίσιο ασκήσεως του επαγγέλματός του¹². Στην προκειμένη όμως υπόθεση, κρίσιμη δεν είναι η διάκριση μεταξύ διαφόρων υπηρεσιών που παρέχει ένας ιατρός, αλλά η φορολογική μεταχείριση υπηρεσιών που, αν είχαν παρασχεθεί από ιατρούς με άδεια ασκήσεως της ιατρικής, θα ετύγγαναν σαφώς του φορολογικού πλεονεκτήματος.

42. Πράγματι, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές αφορούν την υγεία των ανθρώπων. Αντιστοιχούν συνεπώς στον ορισμό των παροχών ιατρικής περιθάλψεως της περιπτώσεως γ', στον οποίο προέβη το Δικαστήριο, ως ιατρικών υπηρεσιών που αφορούν την υγεία των ανθρώπων¹³.

43. Η απαίτηση στενής ερμηνείας των περιπτώσεων απαλλαγής που προβλέπονται στο

άρθρο 13 της οδηγίας δεν είναι συνεπώς εκ των προτέρων αντίθετη στο να τυγχάνουν οι ψυχοθεραπευτικές αγωγές, ενόψει της εφαρμογής της περιπτώσεως β', ίσης μεταχείρισεως ανεξαρτήτως του αν ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει άδεια ασκήσεως της ιατρικής. Το ερώτημα που τίθεται όμως είναι ποιά είναι η σημασία που πρέπει να δοθεί στο γεγονός ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής της περιπτώσεως β' και της περιπτώσεως γ' έχουν διαφορετική διατύπωση όσον αφορά την περιθάλψη: ενώ η περίπτωση β' κάνει λόγο για «ιατρική περιθάλψη», η περίπτωση γ' αναφέρεται στις «παροχές ιατρικής περιθάλψεως».

44. Το ζήτημα της σχέσεως που υφίσταται μεταξύ των δύο περιπτώσεων απαλλαγής εξετάστηκε, τελευταία, από το Δικαστήριο στην απόφαση Kügler. Με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «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 υπό στενή έννοια απαλλαγών των ιατρικών υπηρεσιών. 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»¹⁴.

45. Το Δικαστήριο θεωρεί συνεπώς δυνατή τη σαφή οριοθέτηση των δύο περιπτώσεων απαλλαγής, με εφαρμοζόμενο κριτήριο όχι

12 — Αρκεί να ληφθεί υπόψη η απόφαση D, παρατεθείσα στην υποσημείωση 4, σκέψεις 15 επ. Για το ζήτημα αυτό βλ. επίσης τις κοινές προτάσεις μου επί των υποθέσεων Unterperling (C-212/01) και D'Ambrunenti (C-307/01) που εκκρεμούν ενώπιον του Δικαστηρίου.

13 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 4 (σκέψεις 17 και 18).

14 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 8 (σκέψη 36).

τόσο τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας όσο τον τόπο παροχής της. Υιοθετώντας αυτή την άποψη, το Δικαστήριο μένει πιστό στη λογική της αποφάσεως Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου¹⁵. Με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε ότι, βάσει του στοιχείου β', πρέπει να απαλλάσσονται παροχές που περιλαμβάνουν ένα σύνολο πράξεων ιατρικής περιθάλψεως, που πραγματοποιούνται συνήθως χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό, εντός ιδρυμάτων που έχουν κοινωνικούς σκοπούς, όπως είναι η διασφάλιση της ανθρώπινης υγείας, ενώ το στοιχείο γ' αφορά την απαλλαγή των παροχών που πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών οργανισμών και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πελάτη και του παρέχοντος την περίθαλψη.

46. Η διαφορά όσον αφορά τη διατύπωση των δύο περιπτώσεων απαλλαγής εξηγείται προφανώς από το γεγονός ότι οι εν λόγω απαλλαγές αφορούν πράξεις που διενεργούνται σε διαφορετικούς τόπους — σε ιδρύματα που έχουν κοινωνικούς σκοπούς, όσον αφορά την περίπτωση β', σε άλλους τόπους, συγκεκριμένα σε επαγγελματικό ιατρείο, όσον αφορά την περίπτωση γ'. Αντίθετα, η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας δεν φαίνεται καθοριστική, οπότε η διαφορά στη διατύπωση των δύο περιπτώσεων απαλλαγής δεν θα έπρεπε να εμποδίζει την εφαρμογή της προβλεπόμενης στην περίπτωση β' απαλλαγής στις εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές.

47. Επιπλέον, το να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές εμπίπτουν στην έννοια της «ιατρικής περιθάλψεως» είναι σύμφωνο τόσο προς το σκοπό του φορολογικού πλεονεκτήματος, όσο και προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθεμένης αξίας.

48. Όσον αφορά το σκοπό της απαλλαγής των ιατρικών υπηρεσιών, το Δικαστήριο επανειλημμένα δέχθηκε ότι ένα τέτοιο πλεονέκτημα αποσκοπεί στη διασφάλιση «ότι το αυξημένο κόστος που θα είχαν οι πράξεις αυτές, ή οι συνδεδεμένες στενά με αυτές, αν υπόκειντο στον ΦΠΑ, δεν θα καθιστούσε απρόσιτη την ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη»¹⁶. Όσον αφορά το κόστος, το καθοριστικό στοιχείο δεν είναι ο παρέχων την υπηρεσία, αλλά μάλλον το περιεχόμενο της παρεχομένης υπηρεσίας.

49. Εξάλλου, με την απόφαση Kügler¹⁷, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι «η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ των επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες». Στο μέτρο που οι μισθωτοί εργαζόμενοι στο Dornier διαθέτουν την απαιτούμενη επαγγελματική επάρκεια για να ασκούν επάγγελμα ως διπλωματούχοι ψυχολόγοι με συ-

15 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 6, βλ. ιδίως σκέψη 35.

16 — Αρκεί η αναφορά στην απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, παρατεθείσα στην υποσημείωση 3 (σκέψη 23).

17 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 8 (σκέψη 30).

μπληρωματική εκπαίδευση πρακτικού θεραπευτή, ώστε να εξασφαλίζεται η ισοδυναμία των υπηρεσιών που παρέχουν με τις παρεχόμενες από ειδικούς ιατρούς υπηρεσίες, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας εμποδίζει τη διαφορετική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχουν οι δύο επαγγελματικές κατηγορίες.

50. Πρέπει, τέλος, να εξετασθεί το επιχείρημα σύμφωνα με το οποίο η εφαρμογή της περιπτώσεως β' στις ψυχοθεραπευτικές αγωγές του τύπου αυτών τις οποίες αφορά η παρούσα υπόθεση θα οδηγούσε σε μερική επικάλυψη των πεδίων εφαρμογής των περιπτώσεων β' και γ'.

51. Λαμβανομένης υπόψη της σαφούς οριοθέτησεως που πραγματοποιεί η νομολογία του Δικαστηρίου¹⁸, κανονικά αποκλείεται μια τέτοια επικάλυψη. Εξάλλου, κατά την άποψή μου, η σκέψη 36 της αποφάσεως Kügler, που προαναφέρθηκε, δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι εν λόγω ψυχοθεραπευτικές αγωγές δεν εμπίπτουν στην περίπτωση β' για τον μοναδικό λόγο ότι παρέχονται σε εξωτερικά ιατρεία. Το ζήτημα του κατά πόσον το γεγονός αυτό επηρεάζει τη δυνατότητα εφαρμογής της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγής πρέπει μάλλον να εξετασθεί στο πλαίσιο της προϋποθέσεως που αφορά τα «άλλα ιδρύματα [...] δεόντως αναγνωρισμένα».

Ως προς την αναγνώριση του Dornier

52. Όσον αφορά το ζήτημα της αναγνώρισεως του Dornier, θα είμαι σύντομη, δεδομένου ότι οι παρατηρήσεις των διαδίκων και η απόφαση Kügler ταυτίζονται σε μεγάλο βαθμό. Είναι αλήθεια ότι η απόφαση αυτή αφορά την προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας απαλλαγή και την προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή αναγνώριση ως οργανισμού κοινωνικού χαρακτήρα. Φαίνεται όμως ότι η απαλλαγή αυτή είναι συγκρίσιμη με αυτή που προβλέπει το στοιχείο β': πράγματι, η απαλλαγή αυτή εξαρτάται τόσο από τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας, όσο και από τον τόπο παροχής της, δεδομένου ότι το στοιχείο ζ' αφορά τόσο τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, όσο και ανάλογους οργανισμούς, που έχουν κοινωνικό χαρακτήρα και αναγνωρίζονται από το οικείο κράτος μέλος. Η διατύπωση του στοιχείου ζ' φαίνεται σαφέστερη μόνο στο μέτρο που η διάταξη αυτή αναφέρει ρητά την αρμοδιότητα του κράτους μέλους ως προς την αναγνώριση.

53. Στην παρούσα όμως υπόθεση δεν αμφισβητείται ότι το ζήτημα του κατά πόσον ένα ίδρυμα είναι δεόντως αναγνωρισμένο, ώστε να εφαρμοσθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στο στοιχείο β', πρέπει να κριθεί σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, στο μέτρο που η οδηγία δεν περιέχει σχετική πρόβλεψη. Μπορεί κατά συνέπεια να μεταφερθεί στην προκειμένη υπόθεση η κρίση της αποφάσεως Kügler σύμφωνα με αυτή, «εναπόκειται στις αρμόδιες αρχές να ορίσουν, σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο και υπό τον έλεγχο των εθνι-

¹⁸ — Βλ. ανωτέρω, σημεία 44 επ.

κών 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»¹⁹.

55. Δεδομένου ότι τα στοιχεία ζ' και β' έχουν ανάλογο περιεχόμενο²¹, οι παρατηρήσεις αυτές είναι καθοριστικές και για την ερμηνεία του στοιχείου β'.

54. Όσον αφορά το ζήτημα του ποιές εθνικές διατάξεις πρέπει να ληφθούν υπόψη σχετικά, το Δικαστήριο, με την ίδια απόφαση, διευκρίνισε: «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, λαμβάνόμενου 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»²⁰.

56. Για όλους αυτούς τους λόγους, προτείνω να δοθεί στο πρώτο και δεύτερο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι οι ψυχοθεραπευτικές αγωγές που παρέχει, σε χώρους εξωτερικών ιατρείων, ένα ίδρυμα, με εργαζόμενους σε αυτό διπλωματούχους ψυχολόγους χωρίς άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του ιατρού, εμπίπτουν στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388 ως «ιατρική περίθαλψη» και, κατά συνέπεια, όχι ως «στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις». Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κρίσιμες συνθήκες, αν ο υποκείμενος στον φόρο αποτελεί «ίδρυμα δεόντως αναγνωρισμένο» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας.

21 — Το στοιχείο ζ' αφορά τις «παραχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση», με αποτέλεσμα, όσον αφορά το στοιχείο ζ', να τίθεται το ζήτημα της αναγνώρισης από τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, όπως ακριβώς τίθεται στο πλαίσιο του στοιχείου β'.

19 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 8 (σκέψη 57).

20 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 8 (σκέψη 58).

B — Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα

1. Τα επιχειρήματα των διαδίκων

57. Όσον αφορά το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, οι απόψεις των διαδίκων διαφέρουν, ιδίως όσον αφορά την ανάγκη απαντήσεως. Αντίθετα, επί της ουσίας, διαπιστώνεται σε μεγάλο βαθμό αντιστοιχία των προτεινομένων απαντήσεων.

58. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν υπάρχει ανάγκη απαντήσεως, λόγω του ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας αποτελεί ειδική διάταξη σε σχέση με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', με αποτέλεσμα να τίθεται εκποδών η τελευταία αυτή διάταξη. Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι το Bundesfinanzhof υπέβαλε το τρίτο προδικαστικό ερώτημα μόνο για την περίπτωση που η προβλεπόμενη στο στοιχείο β' απαλλαγή δεν θα ήταν εφαρμοστέα. Εν τούτοις, η Επιτροπή θεωρεί απαραίτητο να δοθεί απάντηση στο τρίτο ερώτημα, δεδομένου ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει αν η προβλεπόμενη στο στοιχείο β' απαλλαγή εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη υπόθεση.

59. Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της απαλλαγής που προβλέπεται στο στοιχείο β' και αυτής που προβλέπεται στο στοιχείο γ', το Dornier υποστηρίζει ότι, για λόγους αναφερόμενους στην ουδετερότητα του ΦΠΑ, το στοιχείο γ' αποτελεί ειδική διάταξη σε σχέση με το στοιχείο β'. Κατά την άποψη του Dornier, μια ευρεία ερμηνεία της προβλεπόμενης στο στοιχείο β' «ιατρικής περιθάλψεως», όπως αυτή που το ίδιο προτείνει,

θα επέτρεπε πράγματι να συμπεριληφθούν τα «παραϊατρικά επαγγέλματα» κατά την έννοια του στοιχείου γ' και στο πεδίο εφαρμογής του στοιχείου β'. Για τον λόγο αυτό, το Dornier θεωρεί ότι πρέπει να δοθεί απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

60. Επί της ουσίας, το Dornier υπογραμμίζει, κατ' αρχήν, ότι οι υπηρεσίες που πασχέθηκαν από τους μισθωτούς ψυχοθεραπευτές θα απαλλάσσονταν, αν είχαν πασχέθει στο πλαίσιο ασκήσεως ελευθερίου επαγγέλματος σε επαγγελματικό ιατρείο. Το Dornier υποστηρίζει σχετικά ότι οι ψυχοθεραπευτές αυτοί, παρά την ύπαρξη συμβάσεως εργασίας, άσκησαν τη δραστηριότητά τους με ίδια ευθύνη και κατά τρόπο αυτόνομο από τεχνική άποψη.

61. Η Γερμανική Κυβέρνηση επίσης δέχεται ότι οι απασχολούμενοι στο Dornier ψυχοθεραπευτές θα μπορούσαν να παρέχουν την ίδια αγωγή τυγχάνοντας φοροαπαλλαγής, αν την παρείχαν ως υποκείμενοι στον φόρο που ασκούν ανεξάρτητο επάγγελμα, δεδομένου ότι οι παρεχόμενες από διπλωματούχους ψυχολόγους υπηρεσίες συνιστούν «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.

62. Τόσο η Δανική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή επιμένουν στο γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας δεν περιορίζεται στα φυσικά πρόσωπα.

2. Εκτίμηση

της έκτης οδηγίας [...] δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στο φόρο που παρέχει τις μνημονευθείσες ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες».

63. Ως προκαταρκτική παρατήρηση, θέλω να επισημάνω ότι, μολονότι εξέτασα τη σχέση μεταξύ της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', απαλλαγής και της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'²², θεωρώ ότι πρέπει να δοθεί απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα. Όπως πράγματι ορθά υπογράμμισε η Επιτροπή, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν η προβλεπόμενη στο στοιχείο β' απαλλαγή εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη υπόθεση.

64. Κατά τα λοιπά, δεν θεωρώ απαραίτητη τη λεπτομερή εξέταση των επιχειρημάτων των διαδίκων, δεδομένου ότι η απάντηση στο τρίτο ερώτημα προκύπτει άμεσα από την απόφαση Kügler²³.

65. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε στην υπόθεση Kügler, το Bundesfinanzhof ρώτησε αν η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις αναφερόμενες στη διάταξη αυτή ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες. Το Δικαστήριο έκρινε σχετικά ότι «η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'

66. Το Δικαστήριο αιτιολογεί την απάντησή του, επισημαίνοντας ότι η διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', δεν εξαρτά τη φοροαπαλλαγή από ορισμένη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο²⁴. Κατά την άποψη του Δικαστηρίου, αρκεί, αντίθετα, να πρόκειται για ιατρικές παροχές παρεχόμενες από πρόσωπα που κατέχουν τα αναγκαία επαγγελματικά προσόντα. Το Δικαστήριο υπογραμμίζει, εξάλλου, ότι η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με τον στόχο της μείωσης του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως²⁵. Τέλος, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία εμποδίζει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση, ως προς την είσπραξη του ΦΠΑ, επιχειρηματιών που πραγματοποιούν τις ίδιες πράξεις²⁶.

67. Δεδομένου ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης, οι εργαζόμενοι στο Dornier διπλωματούχοι ψυχολόγοι προσφέρουν αναμφισβήτητα παροχές ιατρικής περιθάλψεως και κατέχουν τα αναγκαία επαγγελματικά προσόντα, φαίνεται ότι η απάντηση που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση Kügler μπορεί να μεταφερθεί πλήρως στην κρινόμενη υπόθεση.

24 — Προπαρατεθείσα, σκέψη 27.

25 — Προπαρατεθείσα, σκέψη 29.

26 — Προπαρατεθείσα, σκέψεις 29 ετ.

22 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 44 επ.

23 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 8.

Γ — Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα

1. Τα επιχειρήματα των διαδίδων

68. Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά το ενδεχόμενο άμεσου αποτελέσματος των απαλλαγών που προβλέπονται στα στοιχεία β' και γ' του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της οδηγίας.

69. Το Dornier επισημαίνει ιδίως την —κατά την άποψή του εσφαλμένη— μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Υποστηρίζει ότι, κατά την μεταφορά του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ο εθνικός νομοθέτης υπέβαλε τη φοροαπαλλαγή σε μία πρόσθετη προϋπόθεση, δηλαδή στην παροχή υπηρεσιών «υπό ιατρική επίβλεψη». Από αυτό απορρέει, κατά την άποψή του, άνιση μεταχείριση, μη συμβιβαζόμενη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, μεταξύ ορισμένων ιατρικών υπηρεσιών που, στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αποκλείονται της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, και των ιδίων υπηρεσιών σε άλλα κράτη μέλη που χορηγούν την απαλλαγή αυτή. Κατά συνέπεια, το Dornier υποστηρίζει μία ερμηνεία του εθνικού δικαίου που να είναι σύμφωνη προς την οδηγία και να μη λαμβάνει υπόψη την προϋπόθεση που είναι, κατά την άποψή του, αντίθετη προς την οδηγία.

70. Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το άμεσο αποτέλεσμα των απαλλαγών που προβλέπονται στα στοιχεία β' και γ', λόγω του ότι καμία από τις διατάξεις αυτές δεν είναι, από πλευράς περιεχομένου, ανεπιφύλακτη. Υποστηρίζει ότι, κατά τους όρους του στοιχείου β', η απαλλαγή εξαρτάται από την

αναγνώριση του οικείου ιδρύματος εκ μέρους του κράτους μέλους, με αποτέλεσμα να διαθέτει, στο σημείο αυτό, το κράτος μέλος ένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας. Επισημαίνει εξάλλου ότι, σύμφωνα με το στοιχείο γ', εναπόκειται σε κάθε περίπτωση στο κράτος μέλος να καθορίσει ποιά είναι η έννοια του όρου ιατρικά και παραϊατρικά επαγγέλματα.

71. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η δυνατότητα εξαρτήσεως της φοροαπαλλαγής από την τήρηση ειδικών όρων, που παρέχεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας, ιδίως υπό το πρίσμα της παραγράφου 1, στοιχείο β', δεν εμποδίζει εκ των προτέρων το άμεσο αποτέλεσμα της παραγράφου 1 της διατάξεως αυτής. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας δεν εμποδίζει ούτε το άμεσο αποτέλεσμα της παραγράφου 1, λόγω του ότι πρόκειται για περιορισμό με χαράκτηρα ενδεχομένου που, σύμφωνα με τη νομολογία, δεν εμποδίζει το άμεσο αποτέλεσμα²⁷.

72. Η Επιτροπή εκτιμά, εξάλλου, ότι το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', δεν αποκλείεται λόγω της προϋποθέσεως που απαιτεί να είναι το εν λόγω ίδρυμα δεόντως αναγνωρισμένο από το κράτος μέλος. Κατά την άποψή της, αν μια τέτοια αναγνώριση υφίσταται σε συγκεκριμένη περίπτωση, η διάταξη αυτή δηλώνει με επαρκή ακρίβεια ποιές οικονομικές δραστηριότητες τυγχάνουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

27 — Η Επιτροπή επικαλείται ογκεινά την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, 231/87 και 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda κ.λπ. κατά Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 32).

2. Εκτίμηση

73. Η απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα απορρέει και αυτή από την απόφαση Kügler²⁸. Η υπόθεση αυτή αφορούσε βέβαια το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας· το πρόβλημα είναι, όμως, κατά βάση συγκρίσιμο, στο μέτρο που η διάταξη αυτή προβλέπει τη δυνατότητα απαλλαγής για τους οργανισμούς που αναγνωρίζονται, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, ως κοινωνικού χαρακτήρα²⁹.

74. Ως προς το ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί την εξαίρεση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ενώπιον εθνικού δικαστηρίου και να την αντιτάξει σε μη σύμφωνη προς αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση.

75. Αφετηρία της συλλογιστικής του Δικαστηρίου αποτέλεσε μια πάγια νομολογία, σύμφωνα με την οποία, «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»³⁰.

76. Για να αιτιολογήσει το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1,

στοιχείο ζ', το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι το κράτος δεν δύναται να επικαλεστεί την έλλειψη θεσπίσεως διατάξεων που έχουν ως σκοπό τη διευκόλυνση της εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής και στην οποία αναφέρεται, εισαγωγικά, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της οδηγίας³¹. Το Δικαστήριο αποφαίνεται, εξάλλου, ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας «ορίζει, κατά τρόπο επαρκώς σαφή και ανεπιφύλακτο, τις δραστηριότητες που απαλλάσσονται του φόρου»³².

77. Στη συνέχεια, το Δικαστήριο επικαλείται, χωρίς να θέτει εν αμφιβόλω, τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών κατά την αναγνώριση των εν λόγω οργανισμών. Επισημαίνει σχετικά ότι οι ιδιώτες δεν δύνανται να στηριχθούν στην οδηγία για να θεμελιώσουν δικαίωμα αναγνώρισεως, εφόσον τα κράτη μέλη τηρούν τα όρια της διακριτικής ευχέρειας που τους παρέχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας.

78. Κατά την άποψη του Δικαστηρίου, εναπόκειται συνεπώς «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,

28 — Παρατεθείσα στην υποσημείωση 8.

29 — Βλ. σχετικά ανωτέρω, σημείο 52.

30 — Παρατεθείσα στο σημείο 51.

31 — Παρατεθείσα στο σημείο 52, με παραπομπή στην απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Σύλλογ. 1982, σ. 53, σκέψη 33).

32 — Παρατεθείσα στο σημείο 53.

τους αναγνωριστέους ως κοινωνικού χαρακτήρα, υπό την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, οργανισμούς». Το Δικαστήριο προσθέτει ότι η αναγνώριση στα διάφορα κράτη μέλη μπορεί επίσης να προκύπτει από άλλες διατάξεις πλην των φορολογικών³³. Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της οδηγίας δυνατότητα εξαρτήσεως της χορηγήσεως των προβλεπόμενων στην παράγραφο 1 της διατάξεως αυτής απαλλαγών από την τήρηση μιας ή περισσότερων προϋποθέσεων δεν εμποδίζει το άμεσο αποτέλεσμα της παραγράφου 1, λόγω του ότι η δυνατότητα αυτή έχει ενδεχόμενο μόνο χαρακτήρα και ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί την παράλειψη θεσπίσεως διατάξεων που αποσκοπούν να συγκεκριμενοποιήσουν τις προϋποθέσεις που επιτρέπει η διάταξη αυτή³⁴.

προς αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση. Συγχρόνως, το Δικαστήριο δέχεται ότι απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει, ενόψει του συνόλου των ασκούντων επιρροή στοιχείων, αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι αναγνωρισμένος οργανισμός υπό την έννοια της εν λόγω απαλλαγής.

80. Η συλλογιστική αυτή μπορεί να μεταφερθεί και στις περιπτώσεις των στοιχείων β' και γ', δεδομένου ότι οι δύο περιπτώσεις απαλλαγής απαριθμούν κατά τρόπο επαρκώς σαφή και ανεπιφύλακτο τις δραστηριότητες που απαλλάσσονται του φόρου. Επίσης, από την απόφαση Kügler προκύπτει ότι ούτε η αρμοδιότητα των εθνικών αρχών για την αναγνώριση των εν λόγω ιδρυμάτων, ώστε να τύχουν απαλλαγής, ούτε η παρεχόμενη από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, δυνατότητα να εξαρτηθούν οι αναφερόμενες στη διάταξη αυτή απαλλαγές από την τήρηση ειδικών προϋποθέσεων μπορούν να αποκλείσουν το άμεσο αποτέλεσμα απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1.

79. Έτσι το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο ιδιώτης μπορεί να επικαλεστεί την απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', ενώπιον εθνικού δικαστηρίου και να την αντιτάξει σε μη σύμφωνη

81. Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί τις απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας για να αντιταχθεί σε μη σύμφωνη προς τη διάταξη αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση.

33 — Βλ. ιδίως τη σκέψη 58 της αποφάσεως που προαναφέρθηκε.

34 — Σκέψη 60 της αποφάσεως που προαναφέρθηκε.

V — Πρόταση

82. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Οι ψυχοθεραπευτικές αγωγές, που παρέχει, σε χώρους εξωτερικών ιατρείων, ένα ίδρυμα, με εργαζόμενους σε αυτό διπλωματούχους ψυχολόγους που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος κατά τον νόμο περί πρακτικών θεραπειών, αλλά όχι του επαγγέλματος του ιατρού, εμπίπτουν στο άρθρο 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, ως "ιατρική περίθαλψη" και, κατά συνέπεια, όχι ως "στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις". Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κρίσιμα στοιχεία, αν ο υποκείμενος στον φόρο αποτελεί "ίδρυμα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένο", κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας.
- 2) Η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388 δεν εξαρτάται από τη νομική μορφή του υποκειμένου στον φόρο που παρέχει τις μνημονευθείσες ιατρικές ή παραϊατρικές υπηρεσίες.
- 3) Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί τις απαλλαγές του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας 77/388 για να αντισταχθεί σε μη σύμφωνη προς τη διάταξη αυτήν εθνική νομοθετική ρύθμιση.»