D.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ANTONIO SAGGIO

της 27ης Ιανουαρίου 2000 *

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Landesgericht St. Pölten (Αυστρία) ερωτά το Δικαστήριο αν μια ιατρική εξέταση πραγματοποιηθείσα από ιατρικό πραγματογνώμονα, διορισθέντα από δικαστική αρχή, στο πλαίσιο διαφοράς με αντικείμενο την αναγνώριση πατρότητας, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [1] (στο εξής: έκτη οδηγία), και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, αν ο δικαιούχος της απαλλαγής έχει τη δυνατότητα να παραιτηθεί από αυτήν.

Κοινοτικές και εθνικές διατάξεις

2. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας απαριθμεί τις παροχές και τις δραστηριότητες «γενικού συμφέροντος» τις οποίες τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν, του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται, στο στοιχείο γ', οι «παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

3. Στην Αυστρία, το άρθρο 6 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) του 1994 [2] προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι, «μεταξύ των πράξεων που εμπίπτουν στο άρθρο 1, πρώτη και δεύτερη γραμμή, απαλλάσσονται [...] οι πράξεις που εμπίπτουν στη δραστηριότητα του ιατρού» (σημείο 19) και «οι πράξεις που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις, ήτοι εκείνες που έχουν κατοικία ή έδρα στην Αυστρία και των οποίων οι εργασίες δεν υπερβαίνουν τις 300 000 αυστριακά σελίνια (ATS) [...]» (σημείο 27). Το άρθρο αυτό ορίζει επίσης, στην παράγραφο 3, ότι «Ο επιχειρηματίας του οποίου ο κύκλος εργασιών απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 27, μπορεί να παραιτηθεί, έως ότου η απόφαση καταστεί απρόσβλητη, από την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 27, με έγγραφη δήλωση απευθυνόμενη στη φορολογική υπηρεσία». Πρέπει να προστεθεί ότι η αμοιβή των πραγματογνωμόνων καθορίζεται από το δικαιοδοτικό όργανο ενώπιον του οποίου πραγματοποιήθηκε ή πρόκειται να πραγματοποιηθεί η πραγματογνωμοσύνη. Το όργανο αυτό διατάσσει την καταβολή της αμοιβής, η οποία λαμβάνεται από την προκαταβολή για έξοδα την οποία πλήρωσε ένας από τους διαδίκους και, ελλείψει τέτοιας προκαταβολής, από χρήματα προερχόμενα

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — *BGBl.* αριθ. 633.

από το Bundesschatz (ομοσπονδιακό δημόσιο ταμείο).

Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

4. Στο πλαίσιο διαφοράς στην οποία η ενάγουσα ζητούσε να αναγνωριστεί ότι ήταν κόρη του εναγομένου, το δικαστήριο ενώπιον του οποίου ασκήθηκε η αγωγή, το Bezirksgericht St. Pölten, διόρισε την ιατρό Rosenmayr ως ιατρικό πραγματογνώμονα προκειμένου να γνωμοδοτήσει, βάσει γενετικής εξετάσεως, αν η ενάγουσα της κύριας δίκης μπορούσε να είναι κόρη του εναγομένου. Για τη δραστηριότητα της πραγματογνωμοσύνης, η ιατρός Rosenmayr αξίωσε, πέραν της αμοιβής της[3], την καταβολή του ΦΠΑ για ποσό 14 108,60 ATS, δεδομένου ότι επέλεξε τη φορολόγηση της δραστηριότητάς της[4]. Ισχυρίστηκε ότι μόνον η καταβολή του ΦΠΑ επί της αμοιβής της της παρείχε τη δυνατότητα να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που χρειάστηκε να καταβάλει για την αγορά των προϊόντων που ήσαν αναγκαία για τις αναλύσεις της και για την αμοιβή των συνεργατών της. Με διάταξη της 29ης Μαΐου 1998, το Bezirksgericht έκρινε ότι οφείλεται στον πραγματογνώμονα το ποσό των 84 653 ATS, στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν τόσο η αμοιβή όσο και ο ΦΠΑ. Το ποσό αυτό καταβλήθηκε στην ενδιαφερομένη από χρήματα του Δημοσίου. Ο ελεγκτής του Bundesschatz[5] άσκησε έφεση κατά της διατάξεως αυτής, ενώπιον του Landesgericht St. Pölten, ισχυριζόμενος ότι η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 19, του UStG για τις ιατρικές δραστηριότητες έπρεπε να εφαρμοστεί και στις αμοιβές των ιατρικών πραγματογνωμόνων και ζήτησε συνεπώς να τροποποιηθεί η εφεσιβαλλόμενη διάταξη προκειμένου να μη συμπεριληφθεί το ποσό του ΦΠΑ στο επιδικασθέν ποσό.

5. Στο πλαίσιο αυτό, το Landesgericht St. Pölten αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, την έννοια ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών αφορά και τις ιατρικές υπηρεσίες τις οποίες παρέχει ιατρός ο οποίος ενεργεί ως διορισμένος από το δικαστήριο πραγματογνώμονας, ειδικότερα με την πραγματοποίηση γενετικών εξετάσεων στο πλαίσιο αγωγής περί αναγνωρίσεως πατρότητας;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Απαγορεύει η

3 — Το ύψος της αμοιβής των πραγματογνωμόνων διέπεται στην Αυστρία από τις διατάξεις του Gebührenanspruchsgesetz του 1975.

4 — Η Rosenmayr ισχυρίστηκε ότι ναι μεν, με εγκύκλιο της 9ης Ιανουαρίου 1998, το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών είχε υποστηρίξει ότι κάθε δραστηριότητα ιατρικής πραγματογνωμοσύνης ενέπιπτε κατ' αρχήν στην απαλλαγή του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 19, του UStG του 1994, πλην όμως τούτο δεν εμπόδιζε έναν ιατρικό πραγματογνώμονα να επιλέξει εκουσίως την καταβολή του ΦΠΑ και τη δυνατότητα, που συνδέεται με αυτή, να αφαιρέσει τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών. Επικαλείται προς στήριξη της θέσεώς της τις διατάξεις του άρθρου 6, παράγραφοι 1, σημείο 27, και 3, του προπαρατεθέντος UStG του 1994.

5 — Οι ελεγκτές έχουν δικαίωμα να ασκούν έφεση κατά των διατάξεων περί εκκαθαρίσεως των αμοιβών που εκδίδουν τα δικαστήρια.

προπαρατεθείσα διάταξη της οδηγίας την εφαρμογή εθνικού κανόνα ο οποίος, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, επιτρέπει (επίσης) στους ιατρούς να παραιτούνται εγκύρως από την προαναφερθείσα απαλλαγή;»

Επί του παραδεκτού

6. Η Αυστριακή Κυβέρνηση προβάλλει, κατ' αρχάς, τη δικαιοδοτική φύση του οργάνου από το οποίο προέρχεται η προδικαστική παραπομπή. Συναφώς, υποστηρίζει ότι, κατά την αυστριακή νομοθεσία, το μέτρο της εκκαθαρίσεως της αμοιβής ενός δικαστικού πραγματογνώμονα συνιστά κατ' αρχήν αναπόσπαστη συνιστώσα της τελικής αποφάσεως της κύριας διαδικασίας (συνεπώς, εν προκειμένω, της διαδικασίας περί αναγνωρίσεως της πατρότητας). Συγκεκριμένα, η εκκαθάριση της αμοιβής πρέπει κατ' ανάγκη να προηγηθεί της τελικής αποφάσεως με την οποία κρίνεται, πέραν του ουσιαστικού ζητήματος, το ζήτημα της καταβολής των δικαστικών εξόδων, ιδίως δε των εξόδων που αφορούν ενδεχόμενη πραγματογνωμοσύνη. Επομένως, εν προκειμένω, είναι αναμφίβολο το ότι το αιτούν όργανο μπορεί να χαρακτηριστεί «δικαστήριο» υπό την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 234 ΕΚ) και ότι, κατά συνέπεια, η αίτηση του Landesgericht St. Pölten είναι παραδεκτή.

Επί του πρώτου ερωτήματος

7. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η απαλλαγή που προβλέπεται για τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, που περιλαμβάνονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, καταλαμβάνει επίσης τις υπηρεσίες που παρέχει ένας ιατρός υπό την ιδιότητα του διορισθέντος από δικαστική αρχή πραγματογνώμονα, όπως είναι οι υπηρεσίες που συνίστανται σε γενετικές εξετάσεις με σκοπό την απόδειξη της πατρότητας.

Επιχειρήματα των διαδίκων

8. Όλες οι παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις προτείνουν να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Η Αυστριακή Κυβέρνηση παρατηρεί ότι η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης ιατρική υπηρεσία διαφέρει από τις συνήθεις ιατρικές υπηρεσίες σε δύο σημεία: αφενός, ο πραγματογνώμονας παρέσχε την υπηρεσία του κατόπιν αιτήσεως της δικαστικής αρχής και όχι στο πλαίσιο συμβατικής σχέσεως, όπως συμβαίνει συνήθως· αφετέρου, οι πράξεις που διενήργησε περιορίστηκαν στη συλλογή αμιγώς τεχνικών στοιχείων, χωρίς καμία σχέση με ιατρική περίθαλψη ή αγωγή. Όσον αφορά ειδικότερα το πρώτο σημείο, η Αυστριακή Κυβέρνηση παρατηρεί επίσης ότι το γεγονός ότι ο πραγματογνώμονας ενεργεί βάσει εντολής της δικαστικής αρχής ουδόλως μεταβάλλει την ουσία των υπηρεσιών που παρέχει και ότι δεν δικαιολογείται συνεπώς να χαρακτηριστεί η πραγματογνωμοσύνη κατά διαφορετικό τρόπο απ' ό,τι οι συνήθεις ιατρικές υπηρεσίες και να εφαρμοστεί σ' αυτήν διαφορετικό και λιγότερο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Όσον αφορά το δεύτερο σημείο, ήτοι την απουσία λειτουργικής σχέσεως μεταξύ πραγματογνωμοσύνης και περιθάλψεως σε σχέση με μια παθολογική κατάσταση, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η οδηγία πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια

ότι οι εξετάσεις που τα δικαστήρια ζητούν από τους πραγματογνώμονες (για παράδειγμα οι εργαστηριακές εξετάσεις) και οι οποίες είναι αναγκαίες για τη λύση της διαφοράς, πρέπει επίσης να θεωρούνται ιατρικές υπηρεσίες όσον αφορά την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ [6]. Το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν συνδέονται με ιατρική περίθαλψη δεν έχει συγκεκριμένα καμία σημασία στο ειδικό αυτό πλαίσιο.

9. Με παρόμοια συλλογιστική και πάντοτε σε σχέση με το πρώτο ερώτημα, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι ιατρικές δραστηριότητες τις οποίες ζητεί ένα δικαιοδοτικό όργανο πρέπει να αντιμετωπίζονται όπως και οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως και να τυγχάνουν συνεπώς και αυτές της απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Ο λόγος είναι ότι η έννοια της ιατρικής περιθάλψεως αφορά όλες τις πράξεις που διενεργούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως του ιατρικού (ή παραϊατρικού) επαγγέλματος, συμπεριλαμβανομένης συνεπώς της πραγματογνωμοσύνης, καθόσον η δραστηριότητα που ασκεί ένας ιατρός υπό την ιδιότητα του διορισθέντος από τη δικαστική αρχή πραγματογνώμονα είναι, όπως και εκείνη που συνίσταται σε παροχή περιθάλψεως, γενικού συμφέροντος και αξίζει συνεπώς να έχει ευνοϊκότερη φορολογική αντιμετώπιση, τέλος δε επειδή η δραστηριότητα του δικαστικού πραγματογνώμονα δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται διαφορετικά από εκείνη του πραγματογνώμονα που διορίζεται από ιδιώτες για τον λόγο και μόνον ότι στηρίζεται σε απόφαση δικαστηρίου και όχι σε σύμβαση. Η ίδια αυτή κυβέρνηση τονίζει τέλος ότι ο αποκλεισμός της δραστηριότητας του δικαστικού πραγματογνώμονα από το πεδίο εφαρμογής της σχετικής με τις ιατρικές υπηρεσίες απαλλαγής που διαλαμβάνεται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, προσβάλλει τον ελεύθερο ανταγωνισμό, ήτοι τον σκοπό που επιδιώκει η προσέγγιση των νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ.

10. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εξετάζει το πρώτο ερώτημα από δύο απόψεις. Διερωτάται κατ' αρχάς αν οι έρευνες σχετικά με την αναγνώριση της πατρότητας εμπίπτουν στην έννοια των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» και διατυπώνει την άποψη ότι η έννοια αυτή πρέπει να καλύπτει κάθε επέμβαση για την οποία απαιτούνται ιατρικές ικανότητες: τούτο δε καθόσον το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας ορίζει κατά πολύ ευρύ τρόπο τις δραστηριότητες που ασκούνται στο πλαίσιο του ιατρικού επαγγέλματος. Στηριζόμενη στην παραδοχή αυτή, η εν λόγω κυβέρνηση τονίζει ότι η έννοια αυτή καλύπτει όχι μόνον την περίθαλψη των ασθενών, αλλά και όλες τις δραστηριότητες σε τομείς που δεν συνδέονται στενά με την προστασία ή την αποκατάσταση της υγείας, όπως είναι η προετοιμασία εκθέσεων για τη γενική κατάσταση της υγείας των ασθενών, ο έλεγχος των γεννήσεων, η στείρωση ή η αισθητική χειρουργική. Το κοινό στοιχείο σε όλες αυτές τις δραστηριότητες συνίσταται στο γεγονός ότι όλες προϋποθέτουν ειδικές ιατρικές γνώσεις και ικανότητες. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προσθέτει, στο πλαίσιο της ίδιας συλλογιστικής, ότι η αναφορά στον σκοπό των υπηρεσιών για να καθοριστούν εκείνες στις οποίες δεν πρέπει να εφαρμοστεί η απαλλαγή συνιστά αμφίβολο κριτήριο διαχειρίσεως που δύσκολα μπορεί να εφαρμοστεί [7]. Ένα άτομο μπορεί να υπόκειται στην ίδια αιματολογική εξέταση

6 — Στην πραγματικότητα, η στάση των αυστριακών αρχών επί του θέματος δεν ήταν σταθερή. Συγκεκριμένα, μια εγκύκλιος του ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών, της 9ης Ιανουαρίου 1998, απέκλεισε ακριβώς τις γενετικές πραγματογνωμοσύνες από τις ιατρικές δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, κατόπιν όμως μια δεύτερη εγκύκλιος τροποποίησε την προηγούμενη και όρισε ότι αυτή η ειδική δραστηριότητα πραγματογνωμοσύνης περιλαμβανόταν επίσης μεταξύ εκείνων που απαλλάσσονται, κατ' εφαρμογήν του προπαρατεθέντος άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 19, του UStG.

7 — Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου τόνισε επίσης, κατά την προφορική διαδικασία, ότι, αν ο κοινοτικός νομοθέτης είχε πράγματι θελήσει να περιορίσει τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες λόγω του σκοπού τους, θα το είχε ρητώς προβλέψει. Η οδηγία επέλεξε μια λύση του είδους αυτού για τις δραστηριότητες του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ια' και ιστ', της έκτης οδηγίας, και ειδικώς για τη διάθεση προσωπικού από θρησκευτικά ή φιλοσοφικά ιδρύματα για σκοπούς υγειονομικής και κοινωνικής αρωγής, προστασίας των παιδών, εκπαιδεύσεως και πνευματικής αρωγής.

τόσο για να ερευνηθεί η ύπαρξη ασθένειας όσο και στο πλαίσιο διαφοράς αφορώσας στην αναγνώριση πατρότητας, οπότε η ιατρική υπηρεσία μπορεί να είναι πανομοιότυπη σε αμφότερες τις περιπτώσεις, ενώ το εφαρμοστέο φορολογικό καθεστώς θα είναι διαφορετικό.

Η ίδια αυτή κυβέρνηση τονίζει επιπλέον ότι, ναι μεν είναι αληθές ότι οι προβλεπόμενες στην έκτη οδηγία απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, λόγω του ότι εισάγουν εξαιρέσεις από τη γενικευμένη εφαρμογή του ΦΠΑ, πλην όμως είναι εξίσου αληθές ότι οι εξαιρέσεις αυτές δεν μπορούν να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να περιορίζει το περιεχόμενό τους, εκτός και αν, βεβαίως, το κείμενο περιέχει κάποια τέτοια σχετική ένδειξη.

Ισχυρίζεται επίσης, προς στήριξη της θέσεως της γενικευμένης εφαρμογής της απαλλαγής, ότι κάθε άλλη ερμηνεία θα ήταν επίσης ασύμβατη προς την ανάγκη να εφαρμοστεί η φορολογική απαλλαγή κατά τρόπο απλό και βέβαιο. Η απαίτηση αυτή περιλαμβάνεται στο εισαγωγικό τμήμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της οδηγίας, όπου τονίζεται ρητώς ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και *απλή* εφαρμογή των [...] απαλλαγών [...]». Δεν είναι πράγματι συμβατό προς τον σκοπό της απλότητας να υποχρεούνται οι ιατροί να εφαρμόζουν διαφορετικό καθεστώς ΦΠΑ ανάλογα με τις διάφορες δραστηριότητες που καλούνται να επιτελούν κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους.

Ως προς το δεύτερο σημείο που εξέτασε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, ήτοι τη σημασία που πρέπει να δοθεί στο γεγονός ότι η διενέργεια ιατροδικαστικής πραγματογνωμοσύνης ανατίθεται από μια δημόσια αρχή, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι η απαλλαγή αφορά όλες τις μορφές τις οποίες περιλαμβάνει η ιατρική δραστηριότητα και ότι, δεδομένου ότι ο δημόσιος ή ιδιωτικός χαρακτήρας του εντελλομένου ουδόλως επηρεάζει τη φύση της δραστηριότητας, ο χαρακτήρας αυτός δεν μπορεί να λαμβάνεται ως κριτήριο για τον προσδιορισμό των εξαιρέσεων από τη γενικευμένη εφαρμογή της απαλλαγής.

11. Αντίθετα προς τα παρεμβάντα κράτη, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Καταλήγει στο συμπέρασμα αυτό στηριζόμενη στην άποψη ότι η επίδικη απαλλαγή αφορά αποκλειστικά τις ιατρικές υπηρεσίες που συνίστανται στην περίθαλψη προσώπων. Η κατηγορία αυτή δεν περιλαμβάνει τις εξετάσεις που προορίζονται αποκλειστικά για την απόδειξη της πατρότητας, με συνέπεια να μη μπορεί να εφαρμοστεί στη δραστηριότητα αυτή η απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

Η Επιτροπή παρατηρεί εν συνεχεία ότι οι δραστηριότητες που ασκεί ο ιατρός ο οποίος είναι επιφορτισμένος με τη διενέργεια ιατροδικαστικής πραγματογνωμοσύνης δεν είναι διαφορετικές από εκείνες των πραγματογνωμόνων άλλων κλάδων (λογιστών, μηχανικών ή ψυχολόγων), οι οποίες βεβαίως δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, η ratio που δικαιολογεί την επιβολή ΦΠΑ στις δραστηριότητες αυτές δεν μπορεί να μην ισχύει και όταν πρόκειται να επιβληθεί ΦΠΑ στη δραστηριότητα πραγματογνωμοσύνης που ασκείται από ιατρούς.

Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως του περιεχομένου της απαλλαγής, δεν πρέπει, κατά την Επιτροπή, να λησμονείται το γεγονός ότι η έκτη οδηγία διαπνέεται από την αρχή της γενικευμένης επιβολής του ΦΠΑ σε όλες τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας [8]. Το γεγονός ότι η δραστηριότητα του ιατρού ως πραγματογνώμονα διορισθέντος από το δικαστήριο ανταποκρίνεται σε ένα γενικό συμφέρον, όπως ακριβώς η παροχή ιατρικής περιθάλψεως, δεν μπορεί να οδηγήσει στην εφαρμογή της απαλλαγής στη δραστηριότητα της πραγματογνωμοσύνης, καθόσον το γενικό συμφέρον δεν είναι το ίδιο στις δύο περιπτώσεις, δεδομένου ότι στην πρώτη συνδέεται με τα επιχειρήματα των διαδίκων στο πλαίσιο μιας διαφοράς και, στη δεύτερη, με την προστασία της υγείας των ανθρώπων.

Η Επιτροπή τονίζει τέλος ότι οι προβλεπόμενες στην οδηγία απαλλαγές συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή που αυτή θέτει στο άρθρο 2 και ότι δεν μπορούν συνεπώς παρά να ερμηνεύονται περιοριστικά.

Επί της ουσίας

12. Για να δοθεί απάντηση στο εξεταζόμενο ερώτημα, πρέπει να καθοριστεί, πρώτον, αν οι γενετικές εξετάσεις εμπίπτουν στην έννοια των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων», που διαλαμβάνεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Μόνο σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό θα πρέπει να καθοριστεί αν η απαλλαγή αυτή πρέπει να εφαρμόζεται και οσάκις, όπως εν προκειμένω, ο πραγματογνώμονας παρέσχε την επαγγελματική του υπηρεσία βάσει εντολής δοθείσας από δικαστική αρχή.

13. Όσον αφορά την πρώτη πτυχή του ζητήματος, ήτοι το αν οι γενετικές εξετάσεις εμπίπτουν στην έννοια της παροχής ιατρικής περιθάλψεως που διαλαμβάνεται στην έκτη οδηγία, υπενθυμίζω ότι η οδηγία αυτή περιέχει, στο άρθρο 13, ένα «κοινό πίνακα απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη» [9]. Η απαλλαγή την οποία αφορά η υπό κρίση υπόθεση συγκαταλέγεται μεταξύ εκείνων που αποσκοπούν να καταστήσουν λιγότερο επαχθείς ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος [10]. Πρόκειται για ειδικές δραστηριότητες, που αποσκοπούν στην επιδίωξη κοινωφελών σκοπών (ταχυδρομική υπηρεσία, εκπαίδευση των παιδιών, σχολική διδασκαλία, κοινωνική αρωγή κ.λπ.), για δραστηριότητες ασκούμενες από οργανισμούς που υπηρετούν σκοπούς πολιτικής, συνδικαλιστικής ή θρησκευτικής φύσεως, καθώς και υπηρεσίες παρεχόμενες από ιατρούς ή από παραϊατρικό προσωπικό, όπως είναι οι οδοντοτεχνίτες [11].

14. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να ασχοληθεί επανειλημμένως με την επίμαχη απαλλαγή. Μετά την απόφαση Stichting

8 — Βλ. άρθρο 2, σημείο 1, της οδηγίας.

9 — Ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας. Από το περιεχόμενο της αιτιολογικής αυτής σκέψεως συνάγεται ότι επιδιώκεται η αποφυγή της διαφοροποιήσεως του πεδίου εφαρμογής των απαλλαγών από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

10 — Το άρθρο 13, Α, φέρει πράγματι τον τίτλο «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος».

11 — Απαλλάσσονται επίσης οι παραδόσεις ανθρωπίνων οργάνων, αίματος και γάλακτος (άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο δ').

Uitvoering Financiële Acties [12], το Δικαστήριο επαναλαμβάνει γενικώς ότι «οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές που αναφέρονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, 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 στο φόρο»· διευκρινίζει εξάλλου ότι δεν μπορεί να αποδίδεται διευρυμένο περιεχόμενο στις απαλλαγές ελλείψει «στοιχείων ερμηνείας» που θα επέτρεπαν την υπέρβαση του γράμματος των διατάξεων που τις προβλέπουν [13].

Σε δύο μετέπειτα αποφάσεις, το Δικαστήριο εξέτασε ακριβώς την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', την οποία αφορά η υπό κρίση υπόθεση, ορίζοντας το περιεχόμενο και την έκταση της απαλλαγής αυτής. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας [14], το Δικαστήριο τόνισε ότι η απαλλαγή για τις παροχές περιθάλψεως πρέπει να νοείται υπό την έννοια ότι δεν καλύπτει παρά μόνον τις «περιπτώσεις όπου η περίθαλψη παρέχεται "στον άνθρωπο" και ο περιορισμός αυτός αποκλείει χωρίς αμφιβολία τις παροχές περιθάλψεως στα ζώα από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'». Στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, το Δικαστήριο τόνισε εξάλλου ότι από τη θέση της επίμαχης διατάξεως «η οποία ακολουθεί αμέσως μετά τη διάταξη για τη νοσοκομειακή περίθαλψη» [στοιχείο β'], «καθώς και από τα συμφραζόμενά της, προκύπτει ότι πρόκειται για παροχές που πραγματοποιούνται εκτός νοσοκομειακών οργανισμών και στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πελάτη και του παρέχοντος την περίθαλψη» [15]. Με βάση την παραδοχή αυτή, το Δικαστήριο έκρινε ότι η απαλλαγή των ιατρικών υπηρεσιών που διαλαμβάνονται στο στοιχείο γ' δεν περιλαμβάνει, εκτός από τις μικρές παραδόσεις αγαθών που είναι εντελώς αναγκαίες για την παροχή της υπηρεσίας, την υλικώς και οικονομικώς διακριτή από την παροχή υπηρεσιών παράδοση φαρμάκων και άλλων αγαθών, όπως είναι τα διορθωτικά γυαλιά που συνταγογραφεί ο ιατρός ή άλλα εξουσιοδοτημένα προς τούτο πρόσωπα [16].

15. Από την προπαρατεθείσα νομολογία προκύπτει κυρίως ότι είναι δυνατόν να περιοριστεί η απαλλαγή σχετικά με τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως στις υπηρεσίες που παρέχουν οι ιατροί στους ανθρώπους, εξαιρουμένης της παραδόσεως φαρμάκων ή άλλων αγαθών (εκτός και αν πρόκειται για παραδόσεις μη δυνάμενες να αποσπασθούν από την παροχή της υπηρεσίας). Επομένως, για να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα, πρέπει εν πάση περιπτώσει να καθοριστεί αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, πρέπει να απαλλαγούν και οι ιατρικές υπηρεσίες που δεν συνδέονται με την πρόληψη, τη διάγνωση ή τη θεραπεία μιας παθολογικής καταστάσεως. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν οι γενετικές εξετάσεις που προορίζονται αποκλειστικά για τον προσδιορισμό της πατρότητας, στις οποίες αναφέρεται ρητώς το πρώτο ερώτημα του αυστριακού δικαστηρίου.

16. Από την κατά γράμμα διατύπωση της διατάξεως προκύπτει ότι η απαλλαγή δεν καλύπτει την τελευταία αυτή κατηγορία παροχών. Με εξαίρεση την ιταλική απόδοση που ομιλεί γενικώς για «prestazioni mediche»,

12 — Απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87 (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13). Βλ. επίσης απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, C-2/95, SDC (Συλλογή 1997, σ. I-3017, σκέψεις 20 και 21).

13 — Βλ. απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 20).

14 — Απόφαση της 24ης Μαΐου 1988, 122/87 (Συλλογή 1988, σ. 2685, σκέψη 9).

15 — Απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 353/85 (Συλλογή 1988, σ. 817, σκέψη 33).

16 — Προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 33, 34 και 35.

όλες οι άλλες γλωσσικές αποδόσεις, έστω και αν χρησιμοποιούν διαφορετικές εκφράσεις, αναφέρονται αρκετά ρητώς μόνο στις παροχές που αφορούν την υγεία των ανθρώπων. Έτσι, η γερμανική απόδοση, που χρησιμοποιεί τη λέξη «Heilbehandlungen» [17], και η γαλλική απόδοση, που χρησιμοποιεί την έκφραση «prestations de soins à la personne», αναφέρονται ρητώς στην έννοια της ιατρικής περιθάλψεως ανθρώπων. Επιπλέον, εκφράσεις με ανάλογο νόημα περιέχονται στην αγγλική, στη δανική, στην ολλανδική, στην ελληνική, στη φινλανδική, στη σουηδική [18], στην ισπανική και στην πορτογαλική [19] απόδοση. Η ιταλική απόδοση διαφοροποιείται αντιθέτως σε σχέση με όλες τις άλλες με τη γενική διατύπωση («prestazioni mediche») που χρησιμοποιεί, διατύπωση η οποία, εν πάση περιπτώσει, ακριβώς επειδή είναι γενική, δεν εμποδίζει την περιοριστική ερμηνεία της απαλλαγής [20].

Αν, περαιτέρω, εξεταστεί η ratio της απαλλαγής των ιατρικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ, από την αναφορά στην περίθαλψη των ανθρώπων που διαλαμβάνεται στην επίμαχη διάταξη προκύπτει με ορισμένη σαφήνεια ότι μια τέτοια απαλλαγή δικαιολογείται από την ανάγκη να μειωθούν τα ιατρικά έξοδα και να ευνοηθεί έτσι η πρόσβαση στην προστασία της υγείας. Αν ακολουθείτο διαφορετική συλλογιστική, αν, με άλλα λόγια, εθεωρείτο ότι η απαλλαγή εφαρμοζόταν σε κάθε επαγγελματική δραστηριότητα ασκούμενη από ιατρούς, θα επεκτεινόταν το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως σε δραστηριότητες που δεν έχουν σχέση με την υγεία των ανθρώπων και θα αντιμετωπίζονταν άνευ λόγου κατά τον ίδιο τρόπο πολύ διαφορετικές καταστάσεις και συμφέροντα. Όπως ορθώς παρατηρεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι διαφορετικό το συμφέρον διασφαλίσεως της προστασίας της υγείας των ανθρώπων από εκείνο της εξασφαλίσεως τεχνικής επικουρίας από ιατρούς σε ένα δικαστήριο στο πλαίσιο μιας ειδικής διαφοράς. Η τελευταία αυτή δραστηριότητα, στην πραγματικότητα, δεν διαφέρει από τις τεχνικές συμβουλές που παρέχουν επαγγελματίες οι οποίοι ασκούν δραστηριότητα σε τομείς άλλους πλην του ιατρικού, όπως είναι οι μηχανικοί, οι ορκωτοί λογιστές και οι ψυχολόγοι, και θα ήταν συνεπώς αδικαιολόγητο να εφαρμόζεται η απαλλαγή στη δραστηριότητα πραγματογνωμόνων που ασκούν οι ιατροί και όχι στην ανάλογη δραστηριότητα που ασκούν άλλοι επαγγελματίες. Πρέπει να προστεθεί ότι οι απαλλαγές συνιστούν εξαιρέσεις από τον κανόνα της γενικής εφαρμογής του φόρου και πρέπει συνεπώς να ερμηνεύονται στενά.

Πρέπει περαιτέρω να ληφθεί υπόψη ότι η νομολογία του Δικαστηρίου παρέχει συγκεκριμένες ενδείξεις υπέρ μιας περιοριστικής ερμηνείας της απαλλαγής. Στην προπαρατε-

17 — Ειδικότερα «Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin».

18 — Η αγγλική απόδοση έχει ως εξής: «the provision of medical care in the exercice of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned». Η δανική απόδοση χρησιμοποιεί την έκφραση: «behandling af personer», η ολλανδική απόδοση την έκφραση «gezondheidskundige verzorging van de mens», η ελληνική απόδοση «ιατρικής περιθάλψεως», η φινλανδική απόδοση «lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle» και η σουηδική απόδοση την έκφραση «sjukvårdande behandling».

19 — Αντιστοίχως: «asistencia a personas fisicas» και «prestações de servicios de assistencia».

20 — Αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. 2763, σκέψεις 10 και 11), και SDC, όπ.π. (σκέψη 22). Στην τελευταία αυτή απόφαση, η προσέγγιση αυτή ακολουθήθηκε στην ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 3, της έκτης οδηγίας, που προβλέπει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των διαφόρων τραπεζικών εργασιών. Γενικότερα, στην απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 1995, C-449/93, Rockfon (Συλλογή 1995, σ. I-4291, σκέψη 28), το Δικαστήριο, υπενθυμίζοντας την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1977, 30/77, Bouchereau (Συλλογή τόμος 1977, σ. 617, σκέψη 14), τονίζει ότι, αν υφίστατο διάσταση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, «η επίδικη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος».

θείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, στην οποία εξετάστηκε το περιεχόμενο της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το Δικαστήριο έκρινε [21] πράγματι ότι οι απαλλασσόμενες παροχές είναι αυτές που πραγματοποιούνται «στο πλαίσιο σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ του πελάτη και του παρέχοντος την περίθαλψη», αφήνοντας έτσι να εννοηθεί ότι άλλες επαγγελματικές υπηρεσίες που παρέχουν οι ιατροί, όπως είναι οι ιατροδικαστικές εξετάσεις, δεν καλύπτονται από την απαλλαγή, στον βαθμό που πραγματοποιούνται εκτός της εν λόγω σχέσεως και δεν συνεπάγονται την περίθαλψη ανθρώπων.

Δεν θεωρώ ότι είναι δυνατόν να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα θεωρώντας ότι η περιοριστική ερμηνεία της απαλλαγής, λόγω του ότι είναι βασικά επικεντρωμένη στη λειτουργία της ιατρικής υπηρεσίας ως περιθάλψεως, επιβάλλει να προσδιορίζεται, κατά περίπτωση, η φύση της παροχής όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ. Είναι γεγονός ότι στον φορολογικό τομέα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ύπαρξη σαφών και αντικειμενικών κριτηρίων για την εφαρμογή ή όχι του φόρου και είναι επίσης γεγονός ότι η απαίτηση αυτή επιβεβαιώνεται στο εισαγωγικό μέρος του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, που τονίζει την ανάγκη να «εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των [...] απαλλαγών». Δεν θεωρώ ωστόσο ότι η περιοριστική ερμηνεία της απαλλαγής δημιουργεί πραγματικές δυσχέρειες, εφόσον λαμβάνεται η περίθαλψη των ανθρώπων ως κριτήριο για να διακριθούν οι απαλλασσόμενες ιατρικές υπηρεσίες απ' όλες τις άλλες υπηρεσίες που επίσης παρέχουν οι ιατροί κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους. Εν πάση περιπτώσει, η υποτιθέμενη αυτή δυσχέρεια δεν θα μπορούσε να οδηγήσει στη διεύρυνση της απαλλαγής πέραν των ορίων εντός των οποίων τη διατύπωσε προφανώς ο κοινοτικός νομοθέτης: πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η γενική αρχή που διέπει την έκτη οδηγία είναι αυτή της γενικής εφαρμογής του ΦΠΑ και ότι η αρχή αυτή πρέπει να τηρείται οσάκις οι ενδιαφερόμενοι δεν αποδεικνύουν την ύπαρξη ειδικών λόγων που μπορούν να δικαιολογήσουν την ευρεία ερμηνεία της απαλλαγής. Πρέπει να υπενθυμίσω ότι η διάταξη που προβλέπει την απαλλαγή έχει εξαιρετικό χαρακτήρα και συνεπώς, ελλείψει ρητών ενδείξεων προς την αντίθετη κατεύθυνση, πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά.

Όσον αφορά εν συνεχεία το τμήμα του πρώτου ερωτήματος το οποίο αναφέρεται ειδικώς στην ιδιότητα του δικαστικού πραγματογνώμονα, που έχει ο επαγγελματίας ο οποίος παρέχει την ιατρική υπηρεσία, ως γεγονός το οποίο θα έπρεπε να οδηγήσει στην εφαρμογή της απαλλαγής, αφ' ης στιγμής κρίθηκε ότι οι γενετικές εξετάσεις για τον προσδιορισμό της πατρότητας, που μνημονεύονται ρητώς, δεν εμπίπτουν στην κατηγορία της περιθάλψεως ανθρώπων, στερείται σημασίας η έκφραση απόψεως σχετικά με την ενδεχόμενη σημασία του δημόσιου χαρακτήρα του οργάνου που αναθέτει το έργο της πραγματογνωμοσύνης σε σχέση με το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής. Εν πάση περιπτώσει, θεωρώ ότι το στοιχείο αυτό δεν μπορεί να ασκήσει καμία επιρροή στον

21 — Βλ. σκέψη 33.

καθορισμό του εύρους της απαλλαγής: προς τούτο, πράγματι, μόνον η φύση και ο σκοπός της παροχής είναι αποφασιστικά στοιχεία, όπως εξέθεσα δια μακρών ανωτέρω.

17. Εν κατακλείδι, θεωρώ ότι η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν αφορά τις ιατρικές υπηρεσίες οι οποίες συνίστανται σε γενετικές εξετάσεις και οι οποίες παρέχονται από ιατρό υπό την ιδιότητα του πραγματογνώμονα στον οποίο το δικαστήριο έχει αναθέσει τη διενέργεια των αναγκαίων εξετάσεων για τον προσδιορισμό της πατρότητας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

18. Υπενθυμίζω ότι, με το δεύτερο ερώτημα, το αυστριακό δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αντίκειται στην εφαρμογή εθνικού κανόνα ο οποίος επιτρέπει στους ιατρούς να παραιτούνται από την προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή απαλλαγή.

Τονίζω κατ' αρχάς ότι, δεδομένου ότι απάντησα στο πρώτο ερώτημα αρνητικά, θα λάβω θέση επί του δευτέρου ερωτήματος μόνον επικουρικώς, ήτοι μόνο για την περίπτωση που το δικαστήριο θα έδινε καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

Επιχειρήματα των διαδίκων

19. Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το δεύτερο ερώτημα είναι άνευ αντικειμένου και συνεπώς απαράδεκτο, λόγω του ότι ένας εθνικός κανόνας, ειδικότερα δε μια υπουργική εγκύκλιος της 9ης Ιανουαρίου 1998, είχε προβλέψει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των γενετικών πραγματογνωμοσυνών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σκοπούν τον προσδιορισμό της πατρότητας [22], με συνέπεια ότι, στην παρούσα κατάσταση, δεν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ της απαλλαγής και της φορολογήσεως. Η κυβέρνηση αυτή επισημαίνει επιπλέον ότι η ευχέρεια επιλογής δεν προβλέπεται ούτε από τα σχετικά κοινοτικά νομοθετήματα, πράγμα το οποίο συνιστά ισχυρισμό με τον οποίο συμφωνούν οι κυβερνήσεις των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή.

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζεται, ειδικότερα, ότι οι απαλλαγές που προβλέπει η οδηγία είναι υποχρεωτικές σε όλα τα κράτη μέλη και ότι μόνον ειδικές κοινοτικές διατάξεις, οι οποίες εν πάση περιπτώσει δεν υφίστανται εν προκειμένω, θα μπορούσαν να επιτρέψουν παρεκκλίσεις και ειδικότερα θα μπορούσαν να επιτρέψουν την παραίτηση από την απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Η ίδια αυτή κυβέρνηση παρατηρεί επιπλέον ότι, εν προκειμένω, το να επιτραπεί στα κράτη μέλη να επιλέγουν (ή να επιτραπεί στους ενδιαφερομένους να επιλέγουν) την

22 — Η εγκύκλιος αυτή ακύρωσε μια προηγούμενη εγκύκλιο της 4ης Δεκεμβρίου 1996, η οποία είχε αποκλείσει τις γενετικές εξετάσεις από τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες.

εφαρμογή ή όχι της φορολογήσεως είναι ασύμβατο προς τον σκοπό της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι η οδηγία αυτή έχει, μεταξύ άλλων, ως σκοπό το να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να υπόκεινται οι καταναλωτές σε ΦΠΑ για απαλλασσόμενες υπηρεσίες.

Επί του παραδεκτού

20. Η ένσταση απαραδέκτου που προέβαλε η Αυστριακή Κυβέρνηση για τον λόγο ότι το ερώτημα στερείται αντικειμένου δεν είναι βάσιμη. Είναι πράγματι γνωστό ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προσδιορίζει το περιεχόμενο των εφαρμοστέων εθνικών διατάξεων και να εκτιμά, ενόψει των ιδιαιτεροτήτων των διαφόρων ένδικων διαφορών, την ανάγκη υποβολής αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να εκδώσει τη δική του απόφαση. Εντεύθεν προκύπτει ότι δεν δικαιολογείται να υποστηρίζεται ότι ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα καθίστανται άνευ αντικειμένου από το γεγονός και μόνον ότι μια συγκεκριμένη εθνική διάταξη έχει αντικατασταθεί από μια άλλη [23].

Επί της ουσίας

21. Εξετάζοντας την ουσία του ερωτήματος, η άποψή μου είναι ότι οι απαλλαγές του άρθρου 13, Α, έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να τις εισαγάγουν στην αντίστοιχη έννομη τάξη τους. Η κατά γράμμα διατύπωση της διατάξεως επιβεβαιώνει την ερμηνεία αυτή. Στο αρχικό της μέρος, προβλέπει πράγματι ότι: «[...] 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 [...]». Αν εξετάσουμε εν συνεχεία τον σκοπό της διατάξεως, θα βρούμε μια άλλη επιβεβαίωση της ερμηνείας αυτής. Είναι πράγματι σαφές ότι, αν αναγνωρισθεί σε κάθε κράτος μέλος η ευχέρεια να εισάγει κατά απολύτως αυτοτελή τρόπο παρεκκλίσεις από τις απαλλαγές, η συνεισφορά κάθε κράτους μέλους στους κοινοτικούς πόρους θα μπορούσε να είναι λόγω του γεγονότος αυτού αδικαιολόγητα ανισόρροπη. Από την άποψη αυτή, είναι σημαντικό ότι η ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «πρέπει να καταρτιστεί κοινός πίνακας απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη». Δεν μπορούν συνεπώς να εισάγονται παρεκκλίσεις όσον αφορά τις επίμαχες απαλλαγές, παρά μόνο σε περίπτωση που ο κοινοτικός νομοθέτης έχει προβλέψει ρητώς τη δυνατότητα αυτή.

22. Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο δεσμευτικός χαρακτήρας των απαλλαγών αποκλείει την εφαρμογή εθνικού κανόνα ο οποίος, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, επιτρέπει στους ιατρούς να παραιτούνται από την απαλλαγή την οποία προβλέπει η επίμαχη διάταξη.

23 — Απόφαση της 30ής Απριλίου 1996, C-194/94, CIA Security International (Συλλογή 1996, σ. I-2201, σκέψη 20).

Πρόταση

23. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που του υπέβαλε το Landesgericht St. Pölten:

«1) Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει δεν εφαρμόζεται στις γενετικές εξετάσεις τις οποίες διενεργεί ένας ιατρός υπό την ιδιότητα του διορισμένου από δικαστική αρχή πραγματογνώμονα στο πλαίσιο αγωγής περί αναγνωρίσεως της πατρότητας.

2) Η απαλλαγή την οποία προβλέπει η προπαρατεθείσα διάταξη αποκλείει την εφαρμογή εθνικού κανόνα ο οποίος, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, επιτρέπει στους ιατρούς να παραιτούνται από την απαλλαγή που προβλέπεται στην παρατεθείσα υπό 1 ανωτέρω διάταξη.»