

D.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)  
της 14ης Σεπτεμβρίου 2000 \*

Στην υπόθεση C-384/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Landesgericht St. Pölten (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**D.**

και

**W.,**

παρισταμένου του:

**Österreichischer Bundesschatz,**

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Sevón (εισηγητή), πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, P. J. G. Karteyn, P. Jann, H. Ragnemalm και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Stix-Hackl, Gesandte στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Fierstra, προϊστάμενο του τμήματος ευρωπαϊκού δικαίου στο Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την M. Ewing, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τον N. Paines, barrister,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και A. Buschmann, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στην ίδια υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την M. Hall, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον A. Buschmann, κατά τη συνεδρίαση της 18ης Νοεμβρίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιανουαρίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 2ας Σεπτεμβρίου 1998, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Οκτωβρίου 1998, το Landesgericht St. Pölten υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς σχετικά με την αντιμετώπιση, από την άποψη του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), αμοιβής αφορώσας γενετική εξέταση πραγματοποιηθείσα από ιατρικό πραγματογνώμονα, διορισμένο από το δικαστήριο ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αγωγή περί αναγνώρισεως πατρότητας από την D. κατά του W.

### **Η εφαρμοστέα ρύθμιση**

- 3 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. 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:

(...)

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

- 4 Στην Αυστρία, το άρθρο 6, παράγραφοι 1, σημεία 19 και 27, και 3, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών) 1994 ορίζει τα εξής:

«1. Μεταξύ των πράξεων που εμπίπτουν στο άρθρο 1, πρώτη και δεύτερη γραμμή, απαλλάσσονται:

(...)

19) οι πράξεις που εμπίπτουν στη δραστηριότητα του ιατρού (...)

(...)

27) 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) κατά την περίοδο φορολογήσεως βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, πρώτη και δεύτερη γραμμή (...).

(...)

3. 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».

- 5 Στην Αυστρία, όταν ένας πραγματογνώμονας επιφορτίζεται, από το δικαστήριο που επελήφθη της διαφοράς, να συμβάλει στην απόδειξη των πραγματικών περιστατικών, έχει δικαίωμα να λάβει αμοιβή και, στον βαθμό που η παροχή των υπηρεσιών του υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών, να ζητήσει την επιστροφή του φόρου που αναλογεί στην αμοιβή του.
- 6 Το εντέλλον δικαστήριο καθορίζει την αμοιβή του πραγματογνώμονα με διάταξη υποκείμενη σε έφεση. Το εν λόγω δικαστήριο διατάσσει, με την ίδια διάταξη, την καταβολή της αμοιβής αυτής, η οποία λαμβάνεται από την προκαταβολή για έξοδα την οποία πλήρωσε ένας από τους διαδίκους και, σε περίπτωση που η προκαταβολή αυτή δεν αρκεί, από χρήματα του Δημοσίου, ήτοι από χρήματα προερχόμενα από το Österreichischer Bundesschatz (αυστριακό ομοσπονδιακό δημόσιο ταμείο).

### **Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 7 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 τέκνο του εναγομένου.
- 8 Η κ. Rosenmayr, για να προβεί στην αφαίρεση του ΦΠΑ που είχε καταβάλει επί των εισροών για την αγορά του υλικού που ήταν αναγκαίο για τις αναλύσεις της και για την αμοιβή των συνεργατών της, επέλεξε τη φορολόγηση της δραστηριότητάς της και αξίωσε από το αυστριακό Δημόσιο, πέραν της καταβολής της αμοιβής της, ποσό 14 108,60 ATS ως φόρο κύκλου εργασιών.
- 9 Δεδομένου ότι το Bezirksgericht δέχθηκε πλήρως το αίτημα αυτό, ο ελεγκτής του Bundesschatz άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της διατά-

ξεως περί φορολογήσεως των εξόδων της πραγματογνωμοσύνης, πράγμα το οποίο δικαιούται να πράττει στο πλαίσιο της προασπίσεως του δημοσίου χρήματος, υποστηρίζοντας ότι η θεσπισθείσα για τις ιατρικές δραστηριότητες απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί προαιρετική.

- 10 Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι ένας πραγματογνώμονας, κατά την άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του, πρέπει να θεωρείται επιχειρηματίας υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz 1994, οπότε η αμοιβή του υπόκειται κατ' αρχήν στον φόρο κύκλου εργασιών. Ωστόσο, δεδομένου ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 19, του ίδιου νόμου προβλέπει την απαλλαγή των πράξεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα του ιατρού, το εθνικό δικαστήριο διερωτάται αν η απαλλαγή αυτή αφορά και τις παροχές ιατρικών υπηρεσιών από ιατρό που ενεργεί ως πραγματογνώμονας και, ειδικότερα, τις γενετικές εξετάσεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο αγωγής περί αναγνωρίσεως πατρότητας.
- 11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Landesgericht St. Pölten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά 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 προπαρατεθείσα διάταξη της οδηγίας την εφαρμογή εθνικού κανόνα ο οποίος, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, επιτρέπει (επίσης) στους ιατρούς να παραιτούνται εγκύτως από την προαναφερθείσα απαλλαγή;»

**Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 12 Με το πρώτο ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν, αφενός, αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής οι ιατρικές υπηρεσίες που συνίστανται όχι σε ιατρική περιθάλψη, με διάγνωση και θεραπεία ασθένειας ή κάθε άλλης ανωμαλίας της υγείας, αλλά σε απόδειξη, μέσω βιολογικών αναλύσεων, της γενετικής συγγένειας ατόμων και, αφετέρου, αν έχει συναφώς επίπτωση το γεγονός ότι ο ενεργών ως πραγματογνώμονας ιατρός διορίστηκε από δικαστήριο.
- 13 Οι κυβερνήσεις της Αυστρίας, των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ έχει εφαρμογή στις ιατρικές υπηρεσίες, χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς τον σκοπό των υπηρεσιών αυτών, είτε αυτές αφορούν τη διενέργεια μιας τεχνικής πράξεως, όπως είναι οι εργαστηριακές εξετάσεις, είτε αφορούν τη θεραπεία ασθένειας, ανεξάρτητα δε από το αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται κατόπιν αιτήσεως ιδιώτη ή κατόπιν εντολής δημόσιας αρχής. Συνεπώς, εφόσον περιλαμβάνει την άσκηση ιατρικής ή παραϊατρικής δραστηριότητας, μια γενετική εξέταση, που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο αγωγής περι αναγνώρισεως πατρότητας από διορισθέντα από δικαστήριο ιατρό, αποτελεί παροχή ιατρικής περιθάλψεως απαλασσόμενη από τον ΦΠΑ.
- 14 Η Επιτροπή ισχυρίζεται αντιθέτως ότι, για να εμπίπτει στην απαλλαγή, η ιατρική υπηρεσία πρέπει να συνίσταται ακριβώς σε παροχή ιατρικής περιθάλψεως. Οι γενετικές εξετάσεις στο πλαίσιο αναγνώρισεως πατρότητας δεν σκοπούν ούτε στο να προλάβουν ούτε στο να διαγνώσουν ή να θεραπεύσουν ασθένεια. Δεν υπάρχει συνεπώς κανένας λόγος να τύχουν τέτοιες δραστηριότητες, που ασκούνται από ιατρό, διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης από εκείνη που επιφυλάσσεται στις δραστηριότητες δικαστικού πραγματογνώμονα άλλων κλάδων, όπως είναι οι ορκωτοί λογιστές, οι μηχανικοί ή οι ψυχολόγοι. Μολονότι η δραστηριότητα ενός διοριζόμενου από δικαστήριο πραγματογνώμονα μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι γενικού συμφέροντος, το χαρακτηριστικό αυτό δεν αρκεί, από μόνο του, για να



απαλλαγούν από τον ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, οι υπηρεσίες που παρέχει ο πραγματογνώμονας αυτός.

- 15 Πρέπει να υπενθυμιστεί, κατ' αρχάς, ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 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 στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13, και της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 17).
- 16 Όσον αφορά το αν η γενετική εξέταση την οποία διενεργεί ένας ιατρός στο πλαίσιο αναγνωρίσεως πατρότητας εμπίπτει στην έννοια των «παροχών ιατρικής περιθάλψεως» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να συγκριθούν οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις της διατάξεως αυτής, πράγμα το οποίο απαιτεί η ομοιόμορφη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με βάση τη γενική οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1990, C-372/88, *Cricket St Thomas*, Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 19, και της 9ης Μαρτίου 2000, C-437/97, *EKW και Wein & Co.*, Συλλογή 2000, σ. I-1157, σκέψη 42).
- 17 Συναφώς, όπως τονίζει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 16 των προτάσεών του, εκτός από το ιταλικό κείμενο, όλες οι γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας αναφέρονται αποκλειστικά στις ιατρικές υπηρεσίες που αφορούν την υγεία των ανθρώπων. Πρέπει να τονιστεί ιδίως ότι το γερμανικό, το γαλλικό, το φινλανδικό και το σουηδικό κείμενο χρησιμοποιούν την έννοια της παρεχομένης στον άνθρωπο θεραπευτικής αγωγής ή περιθάλψεως.

- 18 Επιβάλλεται συνεπώς η διαπίστωση ότι η έννοια «παροχές ιατρικής περιθάλψεως» δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπον ώστε να περιλαμβάνει ιατρικές παρεμβάσεις που πραγματοποιούνται με σκοπό διαφορετικό από εκείνο της διαγνώσεως, της περιθάλψεως και, στο μέτρο του δυνατού, της θεραπείας ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας.
- 19 Επομένως, οι υπηρεσίες που δεν έχουν τέτοιο θεραπευτικό σκοπό πρέπει, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της στενής ερμηνείας κάθε διατάξεως θεσπίζουσας απαλλαγή από τον φόρο κύκλου εργασιών, να αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και, συνεπώς, υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 20 Η ερμηνεία αυτή δεν αναιρείται από το ότι οι επίμαχες πράξεις πραγματογνωμοσύνης έχουν ενδεχομένως τον χαρακτήρα δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Συγκεκριμένα, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν απαλλάσσει από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες που απαριθμούνται και περιγράφονται λεπτομερώς (προπαρατεθείσα απόφαση *Institute of the Motor Industry*, σκέψη 18).
- 21 Δεδομένου ότι οι εν λόγω πράξεις πραγματογνωμοσύνης δεν μπορούν, λόγω της πραγματικής φύσεώς τους, να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ, δεν ασκεί συναφώς επιρροή το ότι διατάχθηκαν από δικαστήριο.
- 22 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής οι ιατρικές υπηρεσίες που συνίστανται όχι στην περίθαλψη ανθρώπων, με διάγνωση και θεραπεία ασθένειας ή κάθε άλλης ανωμαλίας της υγείας, αλλά στην απόδειξη, μέσω βιολογικών αναλύσεων, της γενετικής συγγένειας ατόμων. Το γεγονός ότι ο ενεργών ως πραγματογνώμονας ιατρός διορίστηκε από δικαστήριο δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

- <sup>23</sup> Δεδομένης της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- <sup>24</sup> Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι κυβερνήσεις της Αυστρίας, των Κάτω Χωρών και του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

**ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),**

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 2ας Σεπτεμβρίου 1998 το Landesgericht St. Pölten, αποφαινεται:

**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, έχει την έννοια ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής οι ιατρικές υπηρεσίες που συνίστανται όχι στην περίθαλψη ανθρώπων, με διάγνωση και θεραπεία ασθένειας ή κάθε άλλης ανωμαλίας της υγείας, αλλά στην απόδειξη, μέσω βιολογικών αναλύσεων, της γενετικής συγγένειας ατόμων. Το γεγονός ότι ο ενεργών ως πραγματογνώμονας ιατρός διορίστηκε από δικαστήριο δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

Sevón

Kapteyn

Jann

Ragnemalm

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Σεπτεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

R. Grass

D. A. O. Edward