CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 7 maart 2006 [1]

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing stelt het Bundesfinanzhof (Duitsland) aan het Hof een vraag met betrekking tot de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn").

I — Feiten, rechtskader en aan het Hof gestelde vraag

2. De vraag heeft met name betrekking op de uitlegging van artikel 13, A, leden 1, sub b en c, en 2, van de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter wenst te vernemen onder welke voorwaarden de lidstaten vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") kunnen verlenen voor medische analyses die op medisch voorschrift worden verricht door externe particuliere laboratoria.

3. L.u.P GmbH (hierna: „L.u.P") is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, waarvan de laboratoriumarts Scharmann de enige vennoot is. L.u.P heeft medische analyses verricht voor twee verenigingen van laboratoria, waarbij huisartsen waren aangesloten. Deze huisartsen hebben deze analyses voorgeschreven in het kader van de zorg die zij verleenden.

4. Het Finanzamt Bochum-Mitte (hierna: „Finanzamt") heeft geoordeeld dat de diensten van L.u.P ten behoeve van verenigingen van laboratoria aan BTW waren onderworpen. De beslissing om vrijstelling van BTW te weigeren is door het Finanzgericht bevestigd op grond dat overeenkomstig § 4, punt 16, sub c, van het Umsatzsteueurgezetz 1980/1993 (wet op de BTW; hierna: „UStG") L.u.P. weliswaar een „andere inrichting voor medisch onderzoek" was, maar de diensten niet, zoals vereist, werden verricht „onder toezicht van een arts". L.u.P. had bovendien niet aangetoond dat in het voorgaande

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.
2 — PB L 145, blz. 1.

kalenderjaar ten minste 40 % van deze diensten was verleend ten behoeve van de in § 4, punt 15, sub b, UStG genoemde personen.

6. De in deze laatste bepaling genoemde personen zijn de bij een socialezekerheidsinstelling verzekerden, de ontvangers van sociale bijstand en de rechthebbenden op een (door een socialezekerheidsinstelling betaald) ouderdomspensioen (of een pensioen voor oorlogsslachtoffers).

5. § 4, punt 16, sub c, UStG bepaalt:

„Van de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, genoemde verrichtingen zijn vrijgesteld:

[...]

16. verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van ziekenhuizen, diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek, [...] voorzover

[...]

c. in het geval van diagnosecentra en andere inrichtingen voor medische verzorging, diagnose of medisch onderzoek, de diensten onder toezicht van een arts worden verricht en in het voorafgaande jaar ten minste 40 % van de diensten is verleend ten behoeve van de in punt 15, sub b, genoemde personen."

7. § 4, punt 14, eerste zin, UStG voorziet in een vrijstelling voor „verrichtingen in de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, geneeskundige zonder artsdiploma, fysiotherapeut of vroedvrouw, of van soortgelijke beroepswerkzaamheden in de gezondheidszorg in de zin van § 18, sub 1, punt 1, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting) en van het beroep van klinisch chemicus".

8. Volgens het Bundesfinanzhof kan een medisch laboratorium dat de rechtsvorm heeft van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid eveneens onder de vrijstelling van § 4, punt 14, UStG vallen. Volgens het Bundesverfassungsgericht verbiedt het gelijkheidsbeginsel namelijk elk verschil in behandeling ter zake van BTW-vrijstelling dat louter is gebaseerd op de rechtsvorm van een onderneming.

9. L.u.P heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat op zijn beurt

aan het Hof de volgende vraag heeft voorgelegd:

„Is het op grond van artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2, van [de Zesde] richtlijn [...] toegestaan dat voor de belastingvrijstelling voor de door huisartsen voorgeschreven medische laboratoriumanalyses de in dit artikel vermelde voorwaarden ook worden gesteld wanneer de door de artsen verstrekte medische verzorging hoe dan ook is vrijgesteld?"

10. Met deze vraag wordt aan het Hof verzocht om een uitlegging van de Zesde richtlijn, en met name van artikel 13, A, lid 1, dat bepaalt:

„1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

[...]"

11. Krachtens artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten de verlening van elk der in lid 1, sub b, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhanke-

lijk stellen van „een of meer" voorwaarden, die deze bepaling vervolgens preciseert. [3]

II — Beoordeling

12. Het Hof heeft reeds de gelegenheid gehad om de bepalingen van de Zesde richtlijn waarop de onderhavige prejudiciële verwijzing van het Bundesfinanzhof is gebaseerd, uit te leggen. De vraag hoe uit medische analyses bestaande diensten precies moeten worden gekwalificeerd in het kader van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, en de voorwaarden waaronder de lidstaten medische analyses die worden verricht in omstandigheden zoals die van het onderhavige geval van BTW kunnen vrijstellen, zijn echter nog niet specifiek beoordeeld door het Hof.

13. Om te beginnen dient te worden nagegaan of deze medische analyses kunnen worden vrijgesteld van BTW. Dienaangaande moet worden vastgesteld of zij onder een van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, of in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn genoemde categorieën vallen. Voorzover de uit de betrokken analyses bestaande diensten onder een van deze twee punten vallen, dient vervolgens te worden onderzocht van welke voorwaarden de lidstaten deze vrijstellingen afhankelijk mogen stellen.

A — *Kwalificatie van de door L.u.P verrichte medische analyses*

14. In de eerste plaats dient te worden nagegaan of medische analyses zoals de onderhavige kunnen worden gekwalificeerd als „medische verzorging" of als handelingen die daarmee „nauw samenhangen" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b.

15. Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, autonome begrippen van gemeenschapsrecht die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen. [4]

3 — De voorwaarden zijn de volgende: „— de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend; — beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen; — de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen; — de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."

4 — Zie arresten van 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 15); 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 15), en 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 1).

Verder „[moeten] de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt [...] worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht". [5]

16. Om te kunnen uitmaken welke diensten onder de BTW-vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn kunnen vallen, moeten we dus de bestaansreden van deze vrijstellingen nagaan. Vaststaat dat zowel de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn als die van hetzelfde lid, sub c, tot doel heeft, de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren. [6] Gelet op deze bestaansreden is de vraag niet zozeer of medische analyses in het algemeen krachtens een van deze twee bepalingen kunnen worden vrijgesteld, maar veeleer onder welke concrete vrijstelling zij vallen.

17. Er dient namelijk te worden vastgesteld of de uit medische analyses bestaande diensten in een van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, of in artikel 13, A, lid 1, sub c, genoemde categorieën kunnen worden ingedeeld. Artikel 13, A, lid 1, sub c, is de facto niet toepasselijk op handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging. De lidstaten kunnen bovendien de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, anders dan die van artikel 13, A, lid 1, sub c, facultatief van bepaalde in artikel 13, A, lid 2, vastgestelde voorwaarden afhankelijk stellen wanneer de betrokken dienstverleners geen publiekrechtelijke lichamen zijn.

18. De specifieke vraag of de uit medische analyses bestaande diensten onder artikel 13, A, lid 1, sub b of onder artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen, kan niet louter op basis van de algemene doelstelling van deze twee bepalingen worden beantwoord. Op grond daarvan kan enkel, in navolging van het Hof, worden gesteld dat de in artikel 13, A, lid 1, sub b en sub c, gebruikte begrippen „geen bijzonder strikte interpretatie" vergen. [7]

19. Wat de mogelijke toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub b, betreft, dient in de eerste plaats te worden vastgesteld of de betrokken medische analyses „medische verzorging" in de zin van deze bepaling vormen. Vervolgens moet worden vastgesteld of laboratoria die medische analyses verrichten, zoals L.u.P, onder artikel 13, A, lid 1, sub b,

5 — Reeds aangehaalde arresten Ygeia, punt 15, en Stichting Uitvoering Financiële Acties, punt 13.

6 — Arresten van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 43); 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23), en 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 29).

7 — Reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punt 23, en Dornier, punt 48.

vallen, voorzover daarin wordt verwezen naar „ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard".

20. Wat de eerste vraag betreft, heeft het Hof zich in het hierboven genoemde arrest Commissie/Frankrijk reeds over een soortgelijke vraag uitgesproken. In dat geval ging het erom vast te stellen of de overdracht van monsters aan een laboratorium dat vervolgens de medische analyses zou verrichten, onder de vrijstelling viel van artikel 13, A, lid 1, sub b. Het Hof heeft geoordeeld dat „de monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium handelingen [zijn] die nauw samenhangen met de analyse, zodat zij onder dezelfde belastingregeling moeten vallen als de analyse en derhalve [als handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging] niet aan BTW mogen worden onderworpen". [8] Volgens het Hof vielen de medische analyses als zodanig dus onder artikel 13, A, lid 1, sub b.

21. Zoals blijkt uit dit arrest Commissie/Frankrijk, dient voor de vaststelling dat een activiteit onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, valt, het door de activiteit nagestreefde doel in aanmerking te worden genomen. [9] Parallel daaraan heeft het Hof op dezelfde wijze met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub c, vastgesteld dat „het doel van een medische dienst bepalend [is] voor het antwoord op de vraag of hij van BTW moet worden vrijgesteld". [10]

22. Volgens het Hof hebben de medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, en de gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, aldus „tot doel [...] de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen". [11] Met andere woorden, om te kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 13, A, lid 1, sub b of c, dient de betrokken dienst een therapeutisch doel te hebben. [12]

23. Verder heeft het Hof onlangs, met name in de reeds aangehaalde arresten Unterpertinger en D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, met betrekking tot de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub c, gepreciseerd dat het therapeutisch doel van een dienst niet bijzonder strikt moet worden opgevat, zodat medische diensten die worden verricht voor doeleinden van preventie,

8 — Arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 30.

9 — Arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 24, waarin de noodzaak wordt onderstreept om „het doel waarvoor deze monsters zijn genomen, in aanmerking [te nemen]", en arrest Ygeia, reeds aangehaald, punt 22.

10 — Arrest van 20 november 2003, Unterpertinger (C-212/01, Jurispr. blz. I-13859, punt 42), en conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in deze zaak (punten 66-68, waarnaar het arrest uitdrukkelijk verwijst).

11 — Reeds aangehaalde arresten Dornier, punt 48; Kügler, punt 38, en Ygeia, punt 24; arrest van 14 september 2000, D. (C-384/98, Jurispr. blz. I-6795, punt 18).

12 — Reeds aangehaalde arresten D., punt 19; Kügler, punt 39; Unterpertinger, punt 40, en arrest van 20 november 2003, D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services (C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 58).

eveneens kunnen worden vrijgesteld. [13] „Zelfs in gevallen waarin degene die wordt onderzocht of anderszins een preventieve medische ingreep ondergaat, geen ziekte of gezondheidsprobleem blijkt te hebben, is het conform het doel van kostenvermindering van de gezondheidszorg om die diensten onder het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens te laten vallen. Dit is zowel het doel van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn als dat van lid 1, sub c". [14]

24. Er zijn naar mijn mening geen redenen om af te wijken van deze uniforme en samenhangende uitlegging van het Hof met betrekking tot de aard van de onder deze twee punten vallende activiteiten. De door het Hof gegeven uitlegging van het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, dient derhalve overeen te komen met de uitlegging van het begrip medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b. Dienaangaande herinner ik eraan dat het Hof enerzijds uitdrukkelijk heeft bevestigd dat het begrip medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b, alle vormen van de in dit lid, sub c, bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens omvat. [15] Anderzijds hebben deze twee bepalingen tot doel „alle vrijstellingen van medische diensten sensu stricto te regelen", uitgaande van een gemeenschappelijke teleologische uitlegging. [16]

25. De twee bepalingen hebben duidelijk een verschillende werkingssfeer. Maar „het criterium ter afbakening van de toepassingssfeer van de beide vrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn [is] niet zozeer de aard van de prestatie als wel de plaats waar de prestatie wordt verricht". [17] Met andere woorden, krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, „moeten worden vrijgesteld prestaties die zich uitstrekken tot een breed gebied van medische verzorging in instellingen die een maatschappelijk doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, terwijl hetzelfde lid, sub c, betrekking heeft op de vrijstelling van prestaties die extramuraal in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstrekker worden verricht". [18]

13 — Reeds aangehaalde arresten Unterpertinger, punt 40, en D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, punt 58. Zie de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in deze zaken (punten 72-75). Zij pleit voor een verruiming van het begrip „activiteiten met een therapeutisch doel", teneinde hieronder eveneens „activiteiten die geen rechtstreeks curatief, maar slechts een preventief doel hebben" te laten vallen (punt 72). Zie enigszins in dezelfde zin, arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 40.

14 — Reeds aangehaalde arresten Unterpertinger, punt 40, en D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, punt 58.

15 — Arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 50.

16 — Arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 36. Zie de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Unterpertinger, reeds aangehaald, punt 71, volgens welke „[d]e twee vrijstellingen [...] derhalve gezamenlijk het doel [dienen], de toegang tot medische verzorging [...] te verbeteren".

17 — Arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 47, dat in de lijn ligt van het arrest van 23 februari 1987, Commissie/Verenigd Koninkrijk (353/85, Jurispr. blz. 817, punten 32 en 33). Zie eveneens in dezelfde zin, arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 35.

18 — Reeds aangehaalde arresten Dornier, punt 47; Commissie/Verenigd Koninkrijk, punt 33, en Kügler, punten 35 en 36.

26. Het begrip medische verzorging in artikel 13, A, lid 1, sub b, heeft derhalve, evenals lid 1, sub c, betrekking op „medische diensten verricht met [het] doel [...] de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van personen". [19] Met andere woorden, dit begrip omvat zowel curatieve als preventieve medische verzorging.

27. In het kader van de preventieve medische verzorging wordt er geen ziekte gediagnosticeerd [20] en worden er geen therapeutische handelingen sensu stricto verricht. Het observeren en onderzoeken van de patiënt staat centraal, juist om te voorkomen dat in de toekomst een diagnose moet worden gesteld en mogelijke ziekten moeten worden behandeld.

28. Het verrichten van medische analyses op verzoek van een huisarts maakt een wezenlijk deel uit van de medische observatie van de patiënt [21], zonder welke er vanzelfsprekend geen sprake kan zijn van bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van personen. Met andere woorden, de medische verzorging, in de zin van het geheel van activiteiten die als functie hebben de instandhouding of het herstel van de gezondheid te verzekeren, bestaat uit een reeks handelingen die de instandhouding of het herstel van de gezondheid beogen, en die aanvankelijk observatie- en onderzoekshandelingen omvatten en vervolgens, mogelijkerwijs, diagnostische en therapeutische handelingen. In deze zin vallen door een huisarts voorgeschreven medische analyses onder het begrip medische verzorging.

29. Medische analyses zoals die worden verricht door L.u.P vallen aldus, gelet op het doel ervan, onder het begrip medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn.

30. Een andere vraag is onder welke bepaling deze medische verzorging die wordt verstrekt door een extern analyselaboratorium, juist valt: onder artikel 13, A, lid 1, sub b, of onder artikel 13, A, lid 1, sub c? Zoals is uiteengezet, is het voor het antwoord op deze vraag noodzakelijk te weten of de betrokken diensten extramuraal worden verstrekt in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de patiënt en de zorgverstrekker, in zijn praktijk of ten huize van de patiënt. [22] Met andere woorden, het antwoord hangt eerder af van de plaats waar de activiteit wordt verricht dan van de aard van de activiteit.

31. In tegenstelling tot het standpunt dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen in haar schriftelijke opmerkingen heeft ingenomen, valt een laboratorium dat door huisartsen voorgeschreven medische analy-

19 — Reeds aangehaalde arresten Unterpertinger, punt 41, en D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, punt 59.

20 — De diagnose is de handeling waarbij de huisarts een ziekte vaststelt, op grond van de aanwezigheid van voor die ziekte kenmerkende symptomen.

21 — Het doet niet ter zake of de huisarts deze onderzoeken of analyses zelf verricht in het kader van zijn consult, dan wel deze, afhankelijk van het specialistische karakter van de analyse, extern laat verrichten.

22 — Zie hierboven, punt 25.

ses verricht — en bijgevolg, zoals reeds gezegd, medische verzorging verstrekt in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b — mijns inziens ook onder deze bepaling voorzover hierin wordt verwezen naar „centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard".

32. De vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, en die van artikel 13, A, lid 1, sub c, hebben dezelfde bestaansreden, of de analyses nu worden verricht door een ziekenhuis of zelfs door een huisarts in zijn praktijk (wanneer hij beschikt over de vereiste kwalificaties en technische middelen), dan wel integendeel door andere inrichtingen die zich specifiek bezighouden met het verrichten van medische analyses. Vanuit het oogpunt van het beoogde doel om de kosten van de gezondheidszorg te verminderen, zou het onbegrijpelijk zijn dergelijke gevallen verschillend te behandelen. De hier voorgestane uitlegging komt eveneens het best overeen het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing. [23]

33. Verder kan een medische analyse onder artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen in plaats van onder artikel 13, A, lid 1, sub b, wanneer zij daadwerkelijk wordt verricht in het kader van een vertrouwensrelatie tussen de zorgverstrekker en de patiënt. Zoals echter kennelijk uit de verwijzingsbeschikking blijkt, worden de analyses in casu niet verricht in het kader van een zodanige vertrouwensrelatie tussen een patiënt en een zorgverstrekker in de zin van de rechtspraak van het Hof, dat zij onder artikel 13, A, lid 1, sub c, zouden kunnen vallen. [24]

34. Anderzijds heeft de Commissie in haar schriftelijke en mondelinge opmerkingen gesteld dat er onderscheid moet worden gemaakt tussen laboratoria die medische analyses verrichten en die een rechtstreekse contractuele relatie hebben met de patiënten, en laboratoria die slechts een relatie hebben met de huisarts die om de analyses heeft verzocht. Slechts in het eerste geval kunnen medische analyses worden vrijgesteld, omdat zij in dat geval verricht worden voor de eindgebruiker. In het tweede geval gaat het enkel om diensten die voorafgaand aan de medische verzorging worden verricht. Anders gezegd, zij worden verricht voor de verstrekker van de medische verzorging en niet voor de eindgebruiker van deze diensten en kunnen bijgevolg niet onder het stelsel van vrijstelling van BTW vallen. De Com-

23 — Zie arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 30.

24 — Zie de in punt 25 aangehaalde rechtspraak.

missie baseert haar stelling op de arresten Commissie/Duitsland [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] en Arthur Andersen [28], waarin bepaalde uitbestede diensten die samenhingen met van BTW vrijgestelde diensten, als belastbare diensten zijn aangemerkt. Ik ben het niet eens met deze stelling van de Commissie.

35. Zij is namelijk in tegenspraak met het standpunt dat het Hof heeft ingenomen in het reeds aangehaalde arrest Commissie/Frankrijk. In dat arrest heeft het Hof duidelijk vastgesteld dat het voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, geen verschil maakt of „het laboratorium dat het monster neemt, ook de analyse uitvoert of die uitbesteedt aan een ander laboratorium maar wel verantwoordelijk blijft jegens de patiënt, of dat het laboratorium, gelet op de aard van de te verrichten analyse, verplicht is het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen". [29] Met andere woorden, het feit dat een laboratorium de uitvoering van een medische analyse uitbesteedt aan een ander laboratorium, betekent nog niet dat de door het andere laboratorium verrichte analyse buiten de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 13, a, lid 1, sub 2, valt.

36. De door de Commissie aangehaalde rechtspraak heeft betrekking op andere BTW-vrijstellingen dan die voor activiteiten van algemeen belang. De in deze rechtspraak behandelde BTW-vrijstellingen zijn bovendien door andere redenen ingegeven dan de vrijstellingen voor medische verzorging waarin artikel 13, A, lid 1, sub b en c, voorziet. [30]

37. Ik geloof derhalve niet dat de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, strikter dienen te worden uitgelegd dan tot nu toe is gebeurd — met name in het reeds

25 — Arrest van 11 juli 1985 (107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 20), waarin is geoordeeld dat enkel de door de Deutsche Bundespost verrichte diensten waren vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en niet de diensten die vervoerondernemingen daaraan voorafgaand tegen betaling voor de Deutsche Bundespost verrichtten.

26 — Arrest van 8 maart 2001 (C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punten 40 en 41), waarin is vastgesteld dat de administratie van verzekeringsovereenkomsten door een entiteit die handelt voor rekening van een verzekeringsmaatschappij, niet is vrijgesteld als een handeling ter zake van verzekering in de zin van artikel 13, B, sub a, van de Zesde richtlijn, omdat er geen rechtsbetrekking bestaat tussen deze entiteit en de verzekerden en deze entiteit geen enkel risico uit de verzekeringsactiviteiten op zich neemt.

27 — Arrest van 13 december 2001 (C-235/00, Jurispr. blz. I-10237, punten 39 en 40). Het Hof heeft met betrekking tot de uitlegging van het begrip „bemiddeling" inzake waardepapieren in de zin van artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn vastgesteld dat een tussenpersoon slechts onder deze vrijstelling valt wanneer hij „niet de plaats inneemt van een partij bij een contract betreffende een financieel product". Aldus is „[v]an een bemiddelingsactiviteit [...] geen sprake wanneer een van de partijen bij het contract een onderaannemer belast met een deel van de aan het contract verbonden materiële handelingen, zoals de informatieverstrekking aan de wederpartij, alsmede de ontvangst en de verwerking van de verzoeken tot inschrijving op de waardepapieren die het voorwerp van het contract vormen. In dat geval neemt de onderaannemer dezelfde plaats in als de verkoper van het financieel product en is hij dus niet, in de zin van de betrokken bepaling, een tussenpersoon die niet de plaats van een contractpartij inneemt."

28 — Arrest van 3 maart 2005, (C-472/03, Jurispr. blz. I-1719), waarin is geoordeeld dat bepaalde backofficeactiviteiten die normaal worden verricht door de verzekeringsonderneming en zijn uitbesteed aan een externe onderaannemer, die zelf niet het risico uit de verzekeringsactiviteiten op zich neemt en geen handelingen verricht als assurantiemakelaar of als verzekeringsagent, niet kunnen worden vrijgesteld krachtens artikel 13, B, sub a, van de Zesde richtlijn.

29 — Arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 28. In punt 67 van het reeds aangehaalde arrest D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services is in dezelfde lijn geoordeeld dat het feit dat medische controles van werknemers plaatsvinden op verzoek en onder toezicht van derden, te weten de werkgevers, niet belet dat die controles de bescherming van de gezondheid als voornaamste doel hebben en derhalve zijn vrijgesteld van BTW.

30 — Zie met betrekking tot het doel van de vrijstelling van handelingen ter zake van verzekering en diensten, verricht door assurantiemakelaars en verzekeringsagenten, met name arrest CPP, reeds aangehaald, punt 23, de conclusie van advocaat-generaal Saggio in de zaak Skandia, reeds aangehaald, punt 23, en punt 13 van mijn conclusie in de zaak Arthur Andersen, reeds aangehaald.

aangehaalde arrest Commissie/Frankrijk — om te voldoen aan een veronderstelde behoefte aan meer samenhang en uniformiteit met de door de Commissie genoemde rechtspraak, die betrekking heeft op de uitbesteding van bepaalde activiteiten die samenhangen met vrijgestelde diensten. Zodra medische analyses zoals de onderhavige als zodanig in wezen „medische verzorging" in de door mij beschreven zin vormen en worden verricht door „andere [...] inrichtingen van dezelfde aard" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, zie ik noch in de bewoordingen, noch in de ratio van deze bepaling een reden om, zoals de Commissie voorstelt, een aanvullende voorwaarde te stellen voor de vrijstelling van deze diensten. De voorwaarden die kunnen worden gesteld, zijn die welke voortvloeien uit artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2.

B — *Verenigbaarheid van de voorwaarden waarvan de lidstaten de vrijstelling van diensten, verricht door andere dan publiekrechtelijke instellingen, facultatief afhankelijk kunnen stellen, met artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2*

38. De lidstaten hebben de vrije keus om een of meer van de in artikel 13, A, lid 2, sub a, genoemde voorwaarden te stellen aan diensten die worden verricht door andere dan publiekrechtelijke instellingen. Zoals duidelijk blijkt uit artikel 13, A, lid 2, kunnen deze facultatieve voorwaarden enkel worden gesteld aan diensten die onder artikel 13, A, lid 1, sub b, vallen en niet aan diensten die onder artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen. De Zesde richtlijn behandelt de twee verschillende vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, dus niet op dezelfde wijze, aangezien zij diensten die vallen onder artikel 13, A, lid 1, sub b, onderwerpt aan een regeling die a priori minder gunstig is dan die welke geldt voor diensten die onder artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen. Derhalve kunnen de lidstaten de vrijstelling van medische analyses die worden verricht door privaatrechtelijke laboratoria en die onder artikel 13, A, lid 1, sub b, vallen, afhankelijk stellen van een of meer van de in artikel 13, A, lid 2, sub a, gestelde voorwaarden, hetgeen niet het geval is voor diensten die worden verricht door huisartsen die deze analyses voorschrijven in het kader van artikel 13, A, lid 1, sub c.

39. Er dient eveneens te worden opgemerkt — omdat naar mijn mening twijfels van het Bundesfinanzhof op dit punt ten grondslag liggen aan de vraag — dat, wat de onder artikel 13, A, lid 1, sub b, vallende diensten betreft, het feit dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om de verlening van de vrijstelling afhankelijk te stellen van voorwaarden, hen niet verplicht de „medische verzorging" en de diensten „die daarmee nauw samenhangen" en die worden verricht door andere dan publiekrechtelijke instellingen, op gelijke wijze te behandelen. De lidstaten *kunnen, van geval tot geval,* de verlening van de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b, aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk stellen van bepaalde

voorwaarden, uiteraard met eerbiediging van het algemene beginsel van gelijke behandeling. Hieruit volgt naar mijn mening dat de lidstaten niet verplicht zijn de twee soorten diensten aan precies dezelfde voorwaarden te onderwerpen. Een lidstaat kan er namelijk simpelweg voor kiezen de vrijstelling van diensten van gezondheidszorg in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, die worden verricht door andere dan publiekrechtelijke instellingen, niet afhankelijk te stellen van een van de voorwaarden van artikel 13, A, lid 2, sub a. Een lidstaat moet dus eveneens de mogelijkheid hebben om *enkel* voorwaarden te stellen aan diensten van gezondheidszorg die worden verricht door privaatrechtelijke ondernemers en die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Om die reden ben ik van mening dat elke twijfel moet worden weggenomen over de mogelijke onverenigbaarheid van de regeling van § 4, punt 16, UStG en de vrijstellingsregeling van artikel 13, A, lid 1, sub b, en lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, voorzover deze nationale regeling kennelijk enkel voorwaarden stelt aan de vrijstelling van BTW voor verrichtingen die „nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging of medische verzorging.

40. Voor het geval dat het toepasselijke Duitse recht de vrijstelling van de „medische verzorging" door „andere [...] inrichtingen van dezelfde aard" in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn afhankelijk stelt van de voorwaarden van § 4, punt 16, sub c, UStG, dient te worden nagegaan of de twee voorwaarden waarvan de Duitse wetgeving de verlening van de vrijstelling afhankelijk stelt, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht.

41. De voorwaarde van § 4, punt 16, sub c, UStG, dat „de diensten onder toezicht van een arts worden verricht", is in strijd met het gemeenschapsrecht. Geen van de voorwaarden van artikel 13, A, lid 2, sub a, kan namelijk aldus worden uitgelegd dat de lidstaten de verlening van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk kunnen stellen van de voorwaarde dat er sprake is van medisch toezicht, zoals vereist door de Duitse wetgeving.

42. Met betrekking tot deze voorwaarde dient eraan te worden herinnerd dat in het reeds aangehaalde arrest Dornier het Hof uitdrukkelijk heeft geoordeeld dat „de voorwaarde dat de prestaties onder toezicht van een arts moeten worden verricht, de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn genieten, omdat zij ertoe strekt prestaties die onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van paramedische beroepsbeoefenaren worden verricht, van het genot van de vrijstelling uit te sluiten. Het in deze bepaling voorkomende begrip ‚medische verzorging' omvat immers niet alleen prestaties die rechtstreeks door artsen of door andere beroepsbeoefenaren in de gezondheidssector onder toezicht van een arts worden verricht, maar ook paramedische prestaties die intramuraal worden verricht onder de uitsluitende verantwoordelijkheid van personen die niet de hoedanigheid van arts hebben." [31]

31 — Arrest Dornier, reeds aangehaald, punten 70 en 71.

43. Met betrekking tot de andere voorwaarde van § 4, punt 16, sub c, UStG, dat in het voorafgaande jaar ten minste 40 % van de diensten is verleend ten behoeve van bij een socialezekerheidsinstelling verzekerden, ontvangers van sociale bijstand of rechthebbenden op een pensioen voor oorlogsslachtoffers of een ouderdomspensioen (dat wordt uitbetaald door een socialezekerheidsinstelling), kan er naar mijn mening, hoewel de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk in deze voorwaarde voorziet, van worden uitgegaan dat zij bijdraagt aan de verwezenlijking van de facultatieve voorwaarde van artikel 13, A, lid 2, sub a, derde gedachtestreepje, volgens welke andere dan publiekrechtelijke instellingen, om te kunnen genieten van de vrijstelling, „prijzen [moeten] toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen". Wanneer degenen die gebruikmaken van de diensten van de betrokken instelling namelijk voor een deel sociaalverzekerden zijn, zou dat mogelijkerwijs kunnen waarborgen dat de door deze instelling gehanteerde prijzen overeenstemmen met de door de overheid goedgekeurde prijzen. Hoewel ik niet goed inzie waarom met het oog hierop ten minste 40 % van de betrokkenen sociaalverzekerden moeten zijn, ben ik van mening dat een dergelijke voorwaarde verenigbaar kan zijn met het gemeenschapsrecht, voorzover zij het daadwerkelijk mogelijk maakt om te beoordelen of de door deze instelling gehanteerde prijzen in overeenstemming zijn met de door de overheid goedgekeurde prijzen. Het staat aan de nationale rechter om te oordelen of deze voorwaarde geschikt is om te beoordelen of de door L.U.P gehanteerde prijzen in overeenstemming zijn met de door de overheid goedgekeurde prijzen.

III — Conclusie

44. Gelet op het bovenstaande, geef ik het Hof in overweging op de vraag van het Bundesfinanzhof te antwoorden als volgt:

„Artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat uit medische analyses bestaande diensten zoals die waar het in het onderhavige geval om gaat, dienen te worden aangemerkt als ‚medische verzorging' door ‚andere [...] inrichtingen van dezelfde aard' in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b."