CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. LÉGER
van 15 september 2005 [1]

1. De twee onderhavige verzoeken om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Symvoulio tis Epikrateias (Raad van State) (Griekenland), hebben betrekking op de uitlegging van het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, zoals bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. [2]

2. Het betreft hier de vraag of de terbeschikkingstelling door een ziekenhuis van een telefoon en een televisietoestel aan patiënten alsmede het verschaffen door deze instelling van maaltijden en een bed aan hun begeleiders kunnen worden beschouwd als handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en als zodanig op grond van deze bepaling van de belasting over de toegevoegde waarde [3] kunnen worden vrijgesteld.

I — Toepasselijke bepalingen

A — *Gemeenschapsrecht*

3. De Zesde richtlijn heeft tot doel een voor alle lidstaten gemeenschappelijk BTW-stelsel in het leven te roepen. Te dien einde omschrijft zij de belastbare handelingen op uniforme wijze. [4] Zo bepaalt artikel 2, punt 1, dat aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Volgens artikel 4 wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, zoals die van een dienstverrichter, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

4. Verder is in titel X van de Zesde richtlijn een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen opgenomen om, aldus de elfde over-

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

3 — Hierna: „BTW".

4 — Zie arresten van 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38), en 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 36).

weging van de considerans ervan, een vergelijkbare heffing van de eigen middelen van de Gemeenschap in alle lidstaten te verzekeren.

5. Artikel 13 van de Zesde richtlijn somt in punt A de vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang op. Lid 1 van dit punt luidt als volgt:

„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;

[...]"

6. Artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten de verlening van de in lid 1, sub b, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval afhankelijk kunnen stellen van een of meer in deze bepaling genoemde voorwaarden.

7. Artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, zijn diensten en leveringen van goederen uitgesloten indien:

— zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen;

— zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."

B — *Het nationale recht*

8. Artikel 18, lid 1, sub d, van wet nr. 1642/1986 betreffende de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en andere bepalingen (FEK A' 125) luidt:

„Van heffing worden vrijgesteld:

[...]

d) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen en dienstverrichtingen door personen die legaal werkzaam zijn. Hiermee worden tevens gelijkgesteld de prestaties die worden geleverd in kuurinrichtingen en thermale bronnen.

[...]"[5]

II — De feiten

9. Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeia AE[6] is een privaatrechtelijke rechtspersoon waarvan het maatschappelijk doel ziekenhuisverpleging en medische verzorging is.

10. Na onderzoek van de boekhouding van Ygeia voor de aanslagjaren 1992 en 1993 waren de bevoegde autoriteiten van mening dat de inkomsten die Ygeia had verworven uit de terbeschikkingstelling van telefoons en televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten, enerzijds, en het verschaffen van een bed en maaltijden aan hun begeleiders, anderzijds, aan BTW moesten worden onderworpen. Bijgevolg hebben zij de belastingschuld van deze vennootschap voor de twee betrokken jaren bij twee afzonderlijke beschikkingen gerectificeerd.

11. De beroepen die Ygeia tegen deze beschikkingen heeft ingesteld zijn door het Dioikitiko Protodikeio (administratieve rechtbank van eerste aanleg) en vervolgens door het Dioikitiko Efeteio (administratief hof van beroep) verworpen. Deze rechters hebben geoordeeld dat de betrokken prestaties naar hun aard niet kunnen worden geacht nauw samen te hangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, omdat zij ertoe strekken het verblijf van patiënten in ziekenhuizen te vergemak-

5 — Zie de Franse versie van de verwijzingsbeschikking, blz. 3.

6 — Hierna: „Ygeia".

kelijken en niet bijdragen aan de hun verstrekte behandeling.

12. Ygeia heeft tegen de arresten van het Dioikitiko Efeteio hogere voorzieningen ingesteld.

III — De prejudiciële vraag

13. De verwijzende rechter wijst erop dat niet bestreden is dat Ygeia als privaatrechtelijke rechtspersoon voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling van BTW voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging waarin zij voorziet. De vraag rijst alleen, aldus deze rechter, of de litigieuze prestaties al dan niet vallen onder het begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

14. De verwijzende rechter merkt op dat dit begrip in artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn niet is gedefinieerd. Hij herinnert eraan dat het Hof in zijn arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk [7], heeft geoordeeld dat dit begrip geen bijzonder strikte interpretatie vergt, aangezien de vrijstelling van deze handelingen tot doel heeft ervoor te zorgen dat medische verzorging en ziekenhuisverpleging alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen niet ontoegankelijk duur worden indien zij aan BTW worden onderworpen.

15. Hij verwijst eveneens naar het arrest van 6 november 2003, Dornier [8], waarin het Hof heeft vastgesteld dat het antwoord op de vraag of een handeling valt onder het begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen", afhangt van het al dan niet bijkomende karakter ervan. Met andere woorden, het gaat erom of de prestatie in kwestie voor de ontvangers ervan een middel is om zo goed mogelijk van andere prestaties gebruik te kunnen maken dan wel een doel op zich is. De verwijzende rechter is van mening dat vanuit dit oogpunt de betrokken prestaties als nevenprestaties naast de door Ygeia verstrekte verzorging kunnen worden aangemerkt, maar dat deze kwalificatie niet volstaat om hen te laten vallen onder de categorie handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

16. Hij wijst er in dit verband op dat volgens het eerste criterium van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn een handeling, wil zij geacht worden nauw samen te hangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, onontbeerlijk moet zijn. Hij haalt als voorbeeld van een zaak waarin dit criterium wordt toegepast het arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland [9], aan, waarin werd geoordeeld dat onder het begrip

7 — C-76/99, Jurispr. blz. I-249 (punt 23).

8 — C-45/01, Jurispr. blz. I-12911.

9 — C-287/00, Jurispr. blz. I-5811 (punten 31 en 48).

diensten die „nauw samenhangen" met universitair onderwijs de diensten of de leveringen van goederen vallen die *rechtstreeks noodzakelijk* voor het onderwijs zijn. Hij leidt hieruit af dat op basis van dit criterium de litigieuze handelingen niet van BTW kunnen worden vrijgesteld.

17. Gezien deze overwegingen heeft het Symvoulio tis Epikrateias de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Behoren diensten door personen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van [de Zesde richtlijn], bestaande in de terbeschikkingstelling van een telefoon en een televisie aan patiënten en het verschaffen van een bed en maaltijden aan hun begeleiders, tot de handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van die bepaling, als nevenprestaties bij die verpleging of verzorging die daarvoor echter ook onontbeerlijk zijn?"

IV — Analyse

18. De verwijzende rechter wenst met zijn prejudiciële vraag in wezen te vernemen of artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling door een ziekenhuis van een telefoon en een televisietoestel aan een opgenomen persoon alsmede het verschaffen door ditzelfde ziekenhuis van maaltijden en een bed aan diens begeleiders handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van die bepaling.

19. Deze vraag is gerezen omdat de terbeschikkingstelling van een telefoon en een televisietoestel alsmede de verstrekking van maaltijden en logies in beginsel handelingen zijn die aan BTW zijn onderworpen wanneer zij door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Daarnaast is het in het gemeenschappelijk BTW-stelsel normaal dat eenzelfde persoon handelingen kan verrichten die van BTW zijn vrijgesteld en handelingen die aan BTW zijn onderworpen. [10]

20. De verwijzende rechter wil dus met zijn prejudiciële vraag weten of de prestaties in kwestie uit hun aard handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en derhalve

10 — De Zesde richtlijn bepaalt in de artikelen 17, lid 5, en 19 hoe een belastingplichtige die goederen en diensten gebruikt voor zowel vrijgestelde als belaste prestaties, de voor zijn belaste handelingen als voorbelasting voldane BTW kan aftrekken.

krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn steeds moeten worden vrijgesteld.

21. Ygeia stelt voor deze vraag bevestigend te beantwoorden. Zij is van mening dat, enerzijds, de voorwaarden van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn niet noodzakelijkerwijze relevant zijn voor de omschrijving van het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Volgens haar betreft het hier mogelijk voorwaarden die de lidstaten kunnen opleggen om de vrijstelling in kwestie toe te staan aan andere dienstverrichters dan publiekrechtelijke rechtspersonen.

22. Anderzijds betoogt zij dat de litigieuze prestaties voor de patiënten geen doel op zich vormen, maar het middel om onder optimale voorwaarden in een ziekenhuis verpleegd en verzorgd te worden. Het gaat volgens haar dus wel degelijk om nevenprestaties naast de ziekenhuisverpleging, die vanuit BTW-oogpunt op dezelfde wijze moeten worden behandeld als deze verpleging. Zij verwijst ook naar het feit dat het in Griekenland gebruikelijk is dat familieleden van de patiënt deze begeleiden en zodoende het verplegend personeel hulp bieden. Zij betoogt dat hun aanwezigheid de patiënt psychisch opbeurt en zo aan het herstel van zijn gezondheid bijdraagt. Zij stelt dat dit ook het geval is met de terbeschikkingstelling van een telefoon en een televisietoestel, omdat door deze prestaties de patiënt in verbinding kan blijven met de buitenwereld. Hieruit volgt volgens Ygeia dat het relevante criterium om te bepalen of dergelijke prestaties al dan niet vallen onder het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, de wil van de patiënt zelf is, die om deze prestaties heeft gevraagd omdat hij ze voor zijn herstel noodzakelijk achtte.

23. Ten slotte wijst zij erop dat de prestaties in kwestie uitsluitend binnen het ziekenhuis worden geleverd en dus niet concurreren met gelijksoortige diensten die door andere ondernemingen worden aangeboden die aan BTW zijn onderworpen.

24. Ik deel deze analyse niet. Met de Helleense Republiek, de Bondsrepubliek Duitsland, de Republiek Cyprus en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ben ik van mening dat bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht geen van de betrokken prestaties kan worden beschouwd als een handeling die uit haar aard „nauw samenhangt" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

25. Anders dan de genoemde lidstaten ben ik echter van mening dat geen van deze prestaties daarom stelselmatig van vrijstelling van BTW moet worden uitgesloten. Mijns inziens dienen deze van BTW te worden vrijgesteld indien is gebleken dat zij voor de behandeling van de in het ziekenhuis opgenomen persoon onontbeerlijk zijn. Het enige criterium op basis waarvan volgens mij werkelijk kan worden bepaald of deze

prestaties echt nodig zijn, is of zij door een arts zijn voorgeschreven. Ik baseer deze mening zowel op de inhoud van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn als op het doel dat aan de BTW-vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging in een ziekenhuis ten grondslag ligt.

26. Wat in de eerste plaats artikel 13, A, van de Zesde richtlijn betreft, deze bepaling geeft, zoals de verwijzende rechter en het Hof hebben vastgesteld [11], geen omschrijving van het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Evenmin vind ik in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn enige aanwijzing of een van de litigieuze prestaties al dan niet onder dit begrip valt.

27. Uit de bewoordingen van deze bepaling kan, zoals de Commissie stelt, worden afgeleid dat zij betrekking heeft op de door het personeel van de verzorgingsinstelling geleverde prestaties, aangezien daaronder handelingen „door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen" vallen. Ik deel daarentegen niet de mening van de Commissie dat uit de bewoordingen van deze bepaling ook voortvloeit dat „handelingen die nauw samenhangen" slechts prestaties kunnen zijn die aan de patiënt zelf worden geleverd. Naar mijn mening volgt uit een letterlijke interpretatie van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn dat onder het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging alle prestaties van het ziekenhuis vallen die nauw verband houden met de opname van de patiënt in het ziekenhuis en de hem verstrekte medische verzorging. [12]

28. Uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kan dus niet worden afgeleid dat de prestaties die het ziekenhuis ten behoeve van een naaste van de patiënt verricht, zoals het verschaffen van een bed en maaltijden, van vrijstelling zijn uitgesloten.

29. Artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn bevat daarentegen wel relevante aanwijzingen voor de beantwoording van de hier onderzochte vraag. Zo komen volgens deze bepaling diensten en leveringen van goederen niet in aanmerking voor de met name in artikel 13, A, lid 1, sub b, genoemde vrijstelling indien zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van vrijgestelde handelingen en zij er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die

11 — Zie arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald (punt 22).

12 — Zie in die zin arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (353/85, Jurispr. blz. 817, punt 32), en arrest Dornier, aangehaald in punt 33.

in rechtstreekse mededinging met die van aan BTW onderworpen commerciële ondernemingen worden verricht.

30. Hoewel het Hof in het reeds aangehaalde arrest Commissie/Frankrijk, waarin het zich over de uitlegging van het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging uitsprak, niet heeft verwezen naar artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, ben ik met de verwijzende rechter en de bovengenoemde lidstaten van mening dat deze bepaling voor deze uitlegging relevant is. Uit de bewoordingen daarvan blijkt immers dat twee verplichtingen aan de lidstaten worden opgelegd, die zij in elk van de uitdrukkelijk genoemde — in artikel 13, A, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n opgesomde — vrijstellingsgevallen moeten nakomen. Bovendien betreft elk van deze gevallen diensten of leveringen die „nauw samenhangen" met een activiteit van algemeen belang. [13]

31. Artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn somt dus, in tegenstelling tot wat Ygeia meent, geen bijkomende voorwaarden op die slechts kunnen worden toegepast in het bijzondere geval dat de lidstaten besluiten een vrijstelling te verlenen aan andere dienstverrichters dan publiekrechtelijke rechtspersonen. Zou dit zo zijn, dan zou men immers mogen verwachten dat deze voorwaarden niet in een afzonderlijk punt werden vermeld, maar na de voorwaarden die worden opgesomd in artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, dat in deze uitbreidingsmogelijkheid voor de lidstaten voorziet. [14] Uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn vloeit eveneens voort dat de twee daarin genoemde voorwaarden voor de lidstaten dwingend zijn, terwijl de voorwaarden in artikel 13, A, lid 2, sub a, facultatief van aard zijn.

32. Gezien de inhoud van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn moet met de in deze bepaling vermelde voorwaarden rekening worden gehouden bij de uitlegging van

13 — Artikel 13, A, lid 1, verleent bijvoorbeeld een vrijstelling voor diensten en leveringen van goederen die „nauw samenhangen" met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid (sub g), voor diensten en leveringen van goederen die „nauw samenhangen" met de bescherming van kinderen en jongeren (sub h), en voor onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede „nauw samenhangen" (sub i), enzovoort.

14 — Artikel 13, A, lid 2, sub a, luidt als volgt:
„De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1 sub b, g, h, i, l, m en n, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:
— 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."

de bewoordingen waarin de verschillende daarin bedoelde, in artikel 13, A, lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n opgesomde, vrijstellingen zijn geformuleerd.

33. Deze analyse van de strekking van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn wordt bevestigd door het reeds aangehaalde arrest Commissie/Duitsland, waarin het Hof zich heeft uitgesproken over de vraag of wetenschappelijk onderzoek onder bezwarende titel krachtens artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn van BTW kan worden vrijgesteld.

34. In deze procedure stelde de Duitse regering dat wetenschappelijk onderzoek een dienst is die nauw samenhangt met het onderwijs in overheidsinstellingen voor hoger onderwijs, omdat deze juist dit onderzoek nodig hebben om hun onderwijstaak naar behoren te vervullen. Het wetenschappelijk onderzoek zou het hun namelijk mogelijk maken nieuwe kennis te ontwikkelen en over te dragen. Het Hof heeft deze analyse niet gedeeld en heeft geoordeeld dat, hoewel wetenschappelijk onderzoek kan worden beschouwd als „zeer nuttig voor het universitair onderwijs [...], [het] niet absoluut noodzakelijk [is] om het met dit onderwijs beoogde doel te bereiken, namelijk de opleiding van studenten in het vooruitzicht van hun beroepsloopbaan". [15]

15 — Zie punt 48. Het Hof heeft zijn standpunt eveneens gebaseerd op het feit dat „tal van instellingen voor universitair onderwijs dit doel bereiken zonder onderzoeksprojecten onder bezwarende titel te verrichten, en dat er andere manieren bestaan om de band tussen het universitair onderwijs en het beroepsleven te garanderen".

35. Dit vereiste, dat het Hof bij de uitlegging van het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met het universitair onderwijs, zoals bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn, in aanmerking heeft genomen, geldt gezien de inhoud van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, eveneens bij de uitlegging van het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b.

36. Hieruit volgt dat het, bij de huidige stand van het recht, volgens de eerstgenoemde voorwaarde van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, voor een BTW-vrijstelling niet volstaat dat de in het ziekenhuis geleverde prestaties mogelijk of werkelijk van nut zijn voor het herstel van de patiënt. Alleen handelingen die onontbeerlijk zijn voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, vormen volgens deze bepaling handelingen die hiermee nauw samenhangen.

37. Wanneer men de litigieuze prestaties onderzoekt, lijkt geen ervan in het algemeen, los van de patiënt en de reden voor zijn opname, te kunnen worden beschouwd als onontbeerlijk of noodzakelijk voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Hoewel elk van deze handelingen ontegenzeglijk min of meer kan bijdragen tot de verbetering van de verblijfsomstandigheden in het ziekenhuis en dus tot het herstel van de gezondheid van de patiënt, komt het mij voor dat deze bijdrage tot het genezingsproces zeer verschilt naar gelang van de

persoon en van de reden voor zijn ziekenhuisopname. Zo is er volgens mij een groot verschil naargelang de patiënt een jong kind is of een volwassene en naargelang het gaat om een ongevaarlijke chirurgische ingreep, waarvoor een ziekenhuisopname van korte duur volstaat, dan wel om een behandeling vanwege een levensbedreigende aandoening, die een langdurig verblijf in het ziekenhuis noodzakelijk maakt.

38. Het lijkt dus niet mogelijk de betrokken prestaties aan te merken als uit hun aard „nauw samenhangend" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Zij lijken mij duidelijk te verschillen van de handeling waarover het Hof in de reeds aangehaalde zaak Commissie/Frankrijk zijn oordeel diende uit te spreken en die het als „nauw samenhangend" met een medische analyse, die vrijgesteld is van BTW, heeft aangemerkt.

39. In die zaak ging het om de Franse wetgeving die voorschreef dat bepaalde biologische analyses enkel door gespecialiseerde laboratoria konden worden verricht. Volgens deze wetgeving diende het gespecialiseerde laboratorium dat de analyse verrichtte, aan het laboratorium dat het monster bij de patiënt had genomen, een vergoeding te betalen voor de overdracht van dit monster. Het bezwaar van de Commissie tegen deze wetgeving was dat de kosten van deze overdracht, in tegenstelling tot die van de analyse en de monsterneming zelf, aan BTW waren onderworpen. Het Hof, dat de argumenten van de Commissie volgde, heeft geoordeeld dat de overdracht van het monster een handeling vormde die nauw met de van BTW vrijgestelde analyse was verbonden, omdat deze overdracht logischerwijze plaatsvond tussen de monsterneming en de analyse. [16]

40. Ik deel de mening van de Commissie dat geen van de litigieuze prestaties kan worden gelijkgesteld met het verschaffen van maaltijden en een bed aan de patiënt zelf, wat uit zijn aard een handeling is die nauw samenhangt met de ziekenhuisverpleging. Hieruit volgt dat geen van de litigieuze prestaties op grond van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn stelselmatig van BTW kan worden vrijgesteld.

41. Deze analyse lijkt in de tweede plaats te worden bevestigd door het doel dat aan de door deze bepaling vastgestelde vrijstelling ten grondslag ligt. Deze vrijstelling is, zo heeft het Hof geoordeeld, bedoeld om ervoor te zorgen dat de ziekenhuisverpleging en medische verzorging niet ontoegankelijk duur worden, indien zij of de hiermee nauw samenhangende handelingen aan BTW worden onderworpen. [17] Het gaat er volgens de rechtspraak om een BTW-vrijstelling te

16 — Zie punt 24.

17 — Zie aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk (punt 23) en Dornier (punt 43).

verlenen voor prestaties die worden verstrekt in instellingen die een maatschappelijk doel nastreven, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, en de diagnose, de behandeling en, voorzover mogelijk, de genezing van ziekten of de oplossing van gezondheidsproblemen tot doel hebben. [18] Deze vrijstelling heeft dus tot doel de kosten van de gezondheidszorg te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren. [19]

42. Om te kunnen worden vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, moeten de prestaties die in het desbetreffende ziekenhuis worden verricht dus werkelijk een therapeutisch doel hebben. Enkel voorzover dit doel wordt nagestreefd, mag volgens de rechtspraak het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging niet te strikt worden uitgelegd. Op basis van deze rechtspraak kan dus niet worden aangenomen dat de litigieuze prestaties noodzakelijkerwijs handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging ook al kunnen zij, zoals reeds gezien, niet in het algemeen en stelselmatig als noodzakelijke of onontbeerlijke handelingen voor de verzorging in het ziekenhuis worden beschouwd.

43. Bovendien zou, aldus de Commissie, de stelselmatige vrijstelling van de litigieuze prestaties een resultaat kunnen opleveren dat ingaat tegen het doel van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Wanneer een belastingplichtige een van BTW vrijgestelde activiteit uitoefent, draagt hij namelijk in feite de last van de BTW die hij als voorbelasting heeft voldaan bij de koop van goederen en diensten die voor deze activiteit noodzakelijk waren, omdat hij deze BTW niet kan afwentelen op de eindverbruikers. Ik heb er ook reeds op gewezen dat, wanneer hij zowel belaste als van belasting vrijgestelde activiteiten uitoefent, hij de als voorbelasting betaalde BTW enkel kan aftrekken naar verhouding van zijn belaste activiteiten. Neemt het gedeelte van de vrijgestelde activiteiten toe, dan wordt het aftrekbare bedrag kleiner en dus het verschuldigde bedrag aan BTW groter. Aangezien de belastingplichtige zijn budget in evenwicht moet brengen, zal de verhoging van deze fiscale last leiden tot een verhoging van de prijs van zijn van BTW vrijgestelde diensten. Met andere woorden, door de stelselmatige vrijstelling van het ter beschikking stellen van een telefoon en een televisietoestel aan de in het ziekenhuis opgenomen patiënt en het verschaffen van onderdak aan de personen die hem begeleiden, is de kans groot dat de dagprijs in het ziekenhuis zal worden verhoogd.

44. Ik geloof ook niet dat de beoordeling van de litigieuze prestaties aan de hand van het al dan niet bijkomende karakter ervan het mogelijk maakt deze stelselmatig van BTW vrij te stellen. Het Hof heeft, zoals de verwijzende rechter in herinnering brengt, dit criterium in de aangehaalde zaken Commissie/Frankrijk en Dornier toegepast om te bepalen of de prestaties in die zaken al dan niet vielen onder het begrip „handelin-

18 — Zie arrest Dornier, aangehaald (punten 47 en 48).
19 — Ibidem (punt 43).

gen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Het criterium dat de prestatie „bijkomend" moet zijn, is zeker ruimer dan de voorwaarde dat de handeling onontbeerlijk is om het betrokken algemeen belang na te streven. Een dienst moet volgens de rechtspraak als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken. [20]

45. Zelfs als men zich op dit criterium baseert en ervan uitgaat dat het kan worden toegepast los van de eerste voorwaarde van artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn, lijkt het evenwel zeer moeilijk stelselmatig aan te nemen dat de litigieuze prestaties geen doel op zich vormen. De terbeschikkingstelling van een telefoon en een televisietoestel aan de patiënt heeft, zoals gezegd, niet altijd een therapeutisch doel. Hij kan gemakshalve verkiezen deze prestaties van het ziekenhuis en niet van een andere marktdeelnemer te betrekken, zonder dat deze prestaties noodzakelijkerwijze verband houden met de behandeling waarvoor hij in het ziekenhuis is opgenomen. Evenzo is het gebruik dat de naasten van de patiënt maken van de door het ziekenhuis geboden accommodatie niet altijd noodzakelijk vanwege de leeftijd of aandoening van de patiënt, maar kan dit eenvoudigweg voortvloeien uit de wens van die accommodatie gebruik te maken omdat zij minder duur is en dichter bij de patiënt wordt aangeboden dan gelijkwaardige prestaties die door een andere belastingplichtige, een hotel of restaurant, worden geleverd.

46. De stelselmatige vrijstelling van de betrokken prestaties zou bovendien indruisen tegen de door de rechtspraak ontwikkelde beginselen die het kader vormen voor de uitlegging van de in de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen. Het is, zoals alle interveniërende partijen hebben opgemerkt, vaste rechtspraak dat de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. [21] In dezelfde zin stelt de Zesde richtlijn niet alle activiteiten van algemeen belang vrij maar enkel die welke daarin zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven. [22] De prestaties in kwestie kunnen dus enkel van BTW worden vrijge-

20 — Zie arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30).

21 — Zie met name arresten van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 28), en 20 november 2003, D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services (C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 52).

22 — Zie arresten van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 18), en 14 september 2000, D. (C-384/98, Jurispr. blz. I-6795, punt 20), en arrest D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, aangehaald in punt 54.

steld indien zij precies voldoen aan de voorwaarden die in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zijn voorgeschreven.

47. Bij de uitlegging van deze bepaling moet eveneens het beginsel van fiscale neutraliteit in acht worden genomen dat aan het gemeenschappelijk stelsel van BTW inherent is; volgens dit beginsel mogen marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, niet verschillend behandeld worden bij de BTW-heffing. [23] In tegenstelling tot wat Ygeia betoogt, concurreert een ziekenhuis, wanneer het de betrokken prestaties verricht, zoals de lidstaten die in de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, terecht stellen, wel degelijk met andere belastingplichtigen die prestaties van gelijke aard verrichten, zoals hotels en restaurants, voorzover het gaat om het bieden van onderdak aan de personen die de patiënt begeleiden, en de aanbieders van telefoon- en televisiediensten. Patiënten die van een mobiele telefoon gebruikmaken, betalen, zoals de Bondsrepubliek Duitsland opmerkt, BTW over de kosten van de betrokken telefoondiensten en familieleden die in een hotel overnachten en daar eten, betalen BTW op de pensionprijs.

48. Uit de rechtspraak volgt ten slotte dat de vrijstellingen die in artikel 13 van de Zesde richtlijn worden opgesomd, autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn die tot doel hebben verschillen tussen de lidstaten bij de toepassing van het BTW-stelsel te voorkomen. [24] Dit houdt in dat aan het begrip „handelingen die nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging geen variabele definitie kan worden gegeven naar gelang van de sociaaleconomische kenmerken van de lidstaat.

49. Ik ben dus, gelet op al deze elementen, van mening dat de litigieuze prestaties niet over het algemeen en stelselmatig als prestaties kunnen worden beschouwd die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

50. Ik kan echter niet uitsluiten dat de betrokken prestaties in bepaalde omstandigheden onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen vallen. Zoals gezegd beoogt deze vrijstelling de kosten van de gezondheidszorg te verlagen, dat wil zeggen van de prestaties die tot doel hebben de gezondheid van de mens te beschermen, te handhaven of te herstellen. Het is dus het doel van de prestatie die bepaalt of deze al dan niet van BTW moet worden vrijgesteld.

23 — Zie de reeds aangehaalde arresten Kügler (punt 30) en Dornier (punten 42 en 44).

24 — Zie arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 11), en de reeds aangehaalde arresten CPP (punt 15), Commissie/Frankrijk (punt 21) en D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services (punt 52).

51. Ik kan mij zeer goed voorstellen dat het in bepaalde omstandigheden onontbeerlijk is voor de behandeling van een in het ziekenhuis opgenomen persoon dat een naaste van hem aldaar aanwezig is en dat het verschaffen van maaltijden en een bed aan deze naaste noodzakelijk kan zijn om diens voortdurende aanwezigheid bij de patiënt te verzekeren. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn wanneer de in het ziekenhuis opgenomen persoon een jong kind is of iemand die aan een aandoening lijdt die grote angstgevoelens teweegbrengt.

52. De terbeschikkingstelling van een telefoon aan een patiënt kan hem in staat stellen met zijn naasten in verbinding te blijven en bij hen een belangrijke morele steun te vinden die in bepaalde omstandigheden onontbeerlijk kan blijken. Hoewel zulks op het eerste gezicht misschien minder evident mag zijn, lijkt het eveneens moeilijk categorisch uit te sluiten dat de terbeschikkingstelling van een televisietoestel, dat een door de grote massa gewaardeerd middel ter informatie en afleiding vormt, in sommige gevallen noodzakelijk kan zijn voor de behandeling van een in het ziekenhuis opgenomen patiënt. Ik denk opnieuw aan kinderen die vanwege een ernstige aandoening of de behandeling daarvan geen of slechts onder strikte voorwaarden bezoek kunnen ontvangen. De terbeschikkingstelling van een televisietoestel aan deze kinderen kan voor hen een vorm van afleiding zijn die onontbeerlijk is voor hun behandeling in het ziekenhuis.

53. Hoewel het dus gemakkelijk voor te stellen is dat de levering van deze prestaties onder bepaalde omstandigheden voor de behandeling van de in het ziekenhuis opgenomen persoon onontbeerlijk is, lijkt het anderzijds zeer moeilijk om in objectieve bewoordingen te preciseren welke deze omstandigheden zijn, gelet op de grote verscheidenheid aan situaties die in de praktijk kunnen bestaan. Men moet ook in gedachte houden dat de Zesde richtlijn beoogt om een gemeenschappelijke BTW-regeling in het leven te roepen en dat deze regeling zekerheid moet bieden en voorzienbaar moet zijn.[25] Het zou dus niet met dit doel en deze vereisten in overeenstemming zijn om de verzorgingsinstellingen en de nationale autoriteiten per geval te laten beoordelen of de betrokken prestaties werkelijk nodig zijn. Het staat derhalve aan het Hof om een objectief, voor alle lidstaten gemeenschappelijk criterium vast te stellen.

54. Bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht geloof ik niet dat dit criterium, zoals Ygeia voorstelt, het verzoek van de patiënt zelf kan zijn; het verzoek van zijn naasten komt hier evenmin voor in aanmerking. Een dergelijk criterium zou niet kunnen garanderen dat de vrijstelling beperkt blijft tot handelingen die werkelijk voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging nodig zijn. Bovendien moet volgens mij medisch worden beoordeeld of de betrokken prestaties voor de behandeling van de in het ziekenhuis opgenomen persoon nodig zijn. Juist degene die met de behande-

25 — Zie met name arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 23).

ling van deze persoon in het ziekenhuis is belast, is de meest aangewezen autoriteit om te beoordelen of prestaties zoals de onderhavige, die uit hun aard geen prestaties zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, niettemin als onontbeerlijk voor de behandeling van deze persoon moeten worden beschouwd. Het voordeel van dit criterium is ook dat het objectief is en voldoet aan de vereisten van zekerheid en voorzienbaarheid.

55. Volgens dit criterium zouden de terbeschikkingstelling door een ziekenhuis van een telefoon en een televisietoestel aan een aldaar opgenomen persoon en het verschaffen door deze instelling van maaltijden en een bed aan hen die deze persoon begeleiden handelingen vormen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, indien de terbeschikkingstelling van deze zaken of de voortdurende aanwezigheid van een naaste door een arts is voorgeschreven.

56. Toen partijen tijdens de mondelinge behandeling werd gevraagd hun mening over dit criterium kenbaar te maken, heeft de vertegenwoordiger van Ygeia meegedeeld dat artsen nooit deze soort prestatie voorschrijven, terwijl de vertegenwoordiger van de Helleense regering heeft verklaard dat dit criterium tot misbruik kan leiden.

57. Ik leid ten eerste uit het antwoord van de Griekse regering af dat het door mij voorgestelde criterium, in tegenstelling tot wat Ygeia betoogt, in de praktijk kan worden toegepast. Ten tweede bestrijd ik niet dat de toepassing van dit criterium kan leiden tot misbruik of op zijn minst tot uiteenlopende werkwijzen van de verschillende ziekenhuizen. Dit risico en dit nadeel zijn echter inherent aan de toepassing van elk criterium dat op een menselijke beoordeling berust; het belang echter om niet categorisch de betrokken prestaties van de werkingssfeer van de vrijstelling uit te sluiten is mijns inziens groter dan de praktische moeilijkheden die door de toepassing van het voorgestelde criterium worden veroorzaakt. Ik breng tevens in herinnering dat de lidstaten voorzover nodig passende maatregelen kunnen nemen om misbruik bij de toepassing van dit criterium te voorkomen, zoals ook wordt voorgeschreven door artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn voor elke van de in deze bepaling genoemde vrijstellingen.

58. Indien het Hof mijn voorstel volgt, staat het aan de nationale rechter om in casu te onderzoeken of de prestaties die Ygeia voor haar patiënten heeft geleverd, door een arts zijn voorgeschreven. Hij zal eveneens overeenkomstig artikel 13, A, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn moeten nagaan of de levering van deze prestaties er niet in wezen toe strekte Ygeia extra inkomsten te verschaffen.

59. Gelet op al deze elementen stel ik voor om op de prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van een telefoon en een televisietoestel aan een in een ziekenhuis opgenomen persoon alsmede het verschaffen door deze instelling van maaltijden en een bed aan de begeleiders van deze persoon slechts handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling, indien de terbeschikkingstelling van deze zaken aan de patiënt of de voortdurende aanwezigheid van een naaste aan zijn zijde door een arts is voorgeschreven.

V — Conclusie

60. Op grond van bovenstaande overwegingen stel ik het Hof voor op de door het Symvoulio tis Epikrateias gestelde vraag als volgt te antwoorden:

„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, dient in die zin te worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling door een ziekenhuis van een telefoon en een televisietoestel aan een in een ziekenhuis opgenomen persoon alsmede het verschaffen door deze instelling van maaltijden en een bed aan de begeleiders van deze persoon slechts handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling, indien de terbeschikkingstelling van deze zaken aan de patiënt of de voortdurende aanwezigheid van een naaste aan zijn zijde door een arts is voorgeschreven."