

Zaak C-106/05

L.u.P. GmbH

tegen

Finanzamt Bochum-Mitte

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 13, A, leden 1, sub b en c, en 2, sub a – Medische verzorging door andere dan publiekrechtelijke instellingen – Gezondheidskundige verzorging van mens in kader van uitoefening van medisch beroep – Medische analyses door niet aan zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium op voorschrift van huisarts – Voorwaarden voor vrijstelling – Beoordelingsvrijheid van lidstaten – Grenzen”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 7 maart 2006

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 8 juni 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub b, en 2, sub a)

Artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die op voorschrift van huisartsen worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium, onder de in deze bepaling voorziene vrijstelling kunnen vallen als medische verzorging die wordt verleend door een andere, naar behoren erkende privaatrechtelijke inrichting in de zin van deze bepaling.

Medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens vallen immers onder de vrijstelling van deze bepaling. Medische analyses die worden voorgeschreven door huisartsen in het kader van de zorg die zij verlenen, dragen bij tot het behoud van de gezondheid van de mens omdat zij, zoals iedere preventieve medische verrichting, ertoe strekken de observatie en het onderzoek van patiënten mogelijk te maken nog voordat het noodzakelijk wordt de diagnose van een eventuele ziekte te stellen of deze te behandelen of te genezen.

Artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2, sub a, van de Zesde richtlijn verzet zich niet tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van dergelijke medische analyses voorwaarden stelt die in de eerste plaats niet gelden voor de vrijstelling van verzorging die wordt geboden door de huisartsen die deze hebben voorgeschreven, en in de tweede plaats verschillen van die welke gelden voor handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van de eerste van deze bepalingen. De nationale rechterlijke instanties dienen echter na te gaan of de lidstaten met het stellen van dergelijke voorwaarden de grenzen van hun beoordelingsvrijheid hebben geëerbiedigd door rekening te houden met de beginselen van gemeenschapsrecht, met name het

gelijkheidsbeginsel, dat ter zake van belasting over de toegevoegde waarde tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit.

Artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn verzet zich dus tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van deze medische analyses de voorwaarde stelt dat die analyses worden uitgevoerd onder toezicht van een arts. Het begrip „medische verzorging” in deze bepaling 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.

Deze bepaling verzet zich echter niet ertegen dat deze zelfde regeling voor de vrijstelling van deze analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen. Om te bepalen of privaatrechtelijke inrichtingen met het oog op de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen worden erkend, kunnen de nationale autoriteiten immers overeenkomstig het gemeenschapsrecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties, naast het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige en het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten, onder meer in aanmerking nemen dat de kosten van de betrokken prestaties onder omstandigheden grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen.

(cf. punten 29-30, 48, 51, 53, 55 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

8 juni 2006 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 13, A, leden 1, sub b en c, en 2, sub a – Medische verzorging door andere dan publiekrechtelijke instellingen – Gezondheidskundige verzorging van de mens in kader van uitoefening van medisch beroep – Medische analyses door niet aan zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium op voorschrift van huisarts – Voorwaarden voor vrijstelling – Beoordelingsvrijheid van lidstaten – Grenzen”

In zaak C-106/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 25 november 2004, ingekomen bij het Hof op 3 maart 2005, in de procedure

L.u.P. GmbH

tegen

Finanzamt Bochum-Mitte,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský, J. P. Puissochet, U. Lõhmus en A. Ó Caoimh (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 januari 2006,

gelet op de opmerkingen van:

– L.u.P. GmbH, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. Todtenhöfer en N. Bohn, belastingadviseurs, vervolgens door W. Krieger, Rechtsanwalt,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 maart 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, A, leden 1, sub b en c, en 2, sub a, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen L.u.P. GmbH (hierna: „L.u.P.”) en het Finanzamt Bochum-Mitte (hierna: „Finanzamt”) ter zake van de weigering van dit laatste, vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) te verlenen voor medische analyses die door L.u.P. zijn verricht voor vennootschappen die laboratoria exploiteren waarbij de huisartsen zijn aangesloten die deze analyses hebben voorgeschreven in het kader van de zorg die zij verlenen.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„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 daarmee 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.”

4 Artikel 13, A, lid 2, sub a, derde streepje, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„2.a) De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b, [...] bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

[...]

– de [betrokken] 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.”

Nationaal recht

5 § 4, punt 14, eerste zin, van het Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (wet op de BTW; hierna: „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”.

6 Volgens de verwijzende rechter kan een medisch laboratorium dat de rechtsvorm heeft van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid („Gesellschaft mit beschränkter Haftung”) onder deze bepaling vallen. Volgens de rechtspraak van het Bundesverfassungsgericht verbiedt het gelijkheidsbeginsel namelijk louter op de rechtsvorm van een onderneming gebaseerd verschillen in behandeling ter zake van BTW-vrijstelling.

7 § 4, punt 16, sub c, UStG bepaalt het volgende:

„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.”

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

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

9 L.u.P. is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht, waarvan de arts-bioloog Scharmann de enige vennoot is. Zij verricht medische analyses, onder meer voor vennootschappen die laboratoria exploiteren waarbij zijn aangesloten de huisartsen die deze analyses hebben voorgeschreven in het kader van de zorg die zij verlenen.

10 Volgens het Finanzamt moesten deze verrichtingen aan BTW worden onderworpen.

11 De beslissing van het Finanzamt werd door het Finanzgericht bevestigd op grond dat, in de eerste plaats L.u.P. weliswaar een „andere inrichting voor medisch onderzoek” was in de zin van § 4, punt 16, UStG, maar de betrokken diensten niet werden verricht „onder toezicht van een arts” in de zin van deze bepaling, en in de tweede plaats L.u.P. niet had aangetoond dat in elk voorgaand kalenderjaar ten minste 40 % van deze diensten was verleend ten behoeve van de in § 4, punt 15, sub b, UStG genoemde personen.

12 L.u.P. heeft tegen deze beslissing beroep in „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

13 In zijn verwijzingsbeslissing heeft het Bundesfinanzhof vastgesteld dat het Finanzgericht terecht heeft geoordeeld dat de betrokken verrichtingen niet zijn vrijgesteld op grond van § 4, punt 16, sub c, UStG omdat is aangetoond dat deze verrichtingen niet in de vereiste mate ten goede zijn gekomen aan de in punt 15 van deze bepaling genoemde categorieën van personen.

14 Deze rechterlijke instantie twijfelt echter allereerst of de betrokken diensten moeten worden beschouwd als „handelingen die [...] nauw samenhangen” met „medische verzorging” door „ziekenhuizen” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn of als „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen” in de zin van lid 1, sub c, van hetzelfde artikel.

15 Het Bundesfinanzhof merkt in de eerste plaats op dat, ofschoon de medische analyses de diagnose van zieken dienen en derhalve gezondheidskundige verzorging van de mens kunnen vormen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, de laboratoria die deze analyses uitvoeren in het algemeen hun diensten niet verrichten in het kader van een vertrouwensrelatie met de patiënt, waardoor de in deze bepaling voorziene vrijstelling niet van toepassing is (arrest van 10 september 2002, Kügler, C?141/00, Jurispr. blz. I?6833, punt 35). In de tweede plaats wijst deze rechterlijke instantie erop dat, hoewel uit het arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C?76/99, Jurispr. blz. I?249, punt 20), volgt dat medische analyses volgens het Hof handelingen zijn die nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van artikel 13 A, lid 1, sub b, van deze richtlijn, de diensten van artsen die deze analyses hebben voorgeschreven naar zijn oordeel zijn vrijgesteld op grond van artikel 13 A, lid 1, sub c, van deze richtlijn. Deze laatste bepaling is echter niet van toepassing op handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging.

16 De verwijzende rechter is van oordeel dat, mochten de betrokken diensten zijn vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, de bepalingen van deze richtlijn niet juist zijn omgezet in § 4, punt 16, sub c, UStG. Wanneer deze diensten onder artikel 13, A, lid 1, sub b, van deze richtlijn mochten vallen, is het de vraag of de vrijstelling voor nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende diensten kan worden geweigerd

op grond van de in dit lid en in artikel 13, A, lid 2, vermelde voorwaarden, terwijl de medische verzorging zelf ook dan is vrijgesteld wanneer zij niet aan deze voorwaarden voldoet. De bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub b, laten deze uitlegging weliswaar toe, maar de voorwaarde in deze bepaling ter zake van de voor de belastingvrijstelling in aanmerking komende zorginrichtingen kan ook zo worden uitgelegd dat deze alleen betrekking heeft op ziekenhuisverpleging en medische verzorging en niet op handelingen die daarmee nauw samenhangen. Bovendien zou de toegang tot medische verzorging en ziekenhuisverpleging worden bemoeilijkt wanneer striktere eisen moesten worden gesteld voor de vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en genoemde verzorging. Deze situatie is ook in strijd met het beginsel van neutrale fiscaliteit, aangezien het voor ziekenhuizen en centra voor medische verzorging en diagnose fiscaal nadelig zou zijn wanneer zij niet zelf hun medische analyses uitvoerden.

17 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„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?”

De prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, welke voorwaarden krachtens artikel 13, A, van de Zesde richtlijn mogen worden gesteld voor het verlenen van BTW-vrijstelling voor medische analyses die op voorschrift van huisartsen worden verricht door niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijke laboratoria.

19 Met het oog op de beantwoording van deze vraag moet eerst worden onderzocht of genoemde bepaling, zoals de verwijzende rechter veronderstelt, de lidstaten evenals de betrokken nationale regelgeving daadwerkelijk toestaat om dergelijke medische analyses vrij te stellen en, zo ja, van welke voorwaarden deze vrijstelling afhankelijk mag worden gesteld.

De vrijstelling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten.

20 Zoals de verwijzende rechter opmerkt, kunnen diensten van medische aard onder de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn vallen.

21 Volgens artikel 13, A, lid 1, sub b, van deze richtlijn verlenen de lidstaten onder meer vrijstelling voor de medische verzorging en de handelingen die daarmee 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. Lid 1, sub c, van dit artikel voorziet in de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

22 Volgens de rechtspraak van het Hof hebben de criteria voor de afbakening van het toepassingsgebied van deze twee vrijstellingen niet zozeer te maken met de aard van de dienst als wel met de plaats waar deze wordt verricht. Ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn wordt immers vrijstelling verleend voor diensten die een breed gebied van medische verzorging bestrijken in instellingen die een sociaal doel, zoals de bescherming van de menselijke gezondheid, nastreven, terwijl ditzelfde lid, sub c, doelt op de vrijstelling van diensten die buiten

ziekenhuizen worden verricht, thuis bij de dienstverrichter dan wel thuis bij de patiënt of elders (zie in die zin arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk, 353/85, Jurispr. blz. 817, punten 32 en 33; arrest Kügler, reeds aangehaald, punten 35 en 36, en arrest van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 47).

De aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten

23 Hoewel in casu de verwijzende rechter in zijn beslissing en L.u.P. en de Commissie van de Europese Gemeenschappen in hun schriftelijke opmerkingen, het erover eens lijken te zijn dat medische analyses als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn „handelingen die [...] nauw samenhangen” met medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen vormen, dient te worden onderzocht of het bij deze analyses niet toch gaat om „medische verzorging” in de zin van deze zelfde bepaling of „gezondheidskundige verzorging van de mens” in de zin van lid 1, sub c, van hetzelfde artikel. Wanneer dit het geval zou zijn, zouden deze analyses immers zijn vrijgesteld op grond van de Zesde richtlijn, ongeacht de plaats waar zij worden uitgevoerd, ook al voorziet deze laatste bepaling niet uitdrukkelijk in vrijstelling voor handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging (zie in dat verband arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 47).

24 Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn eng 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. De uitlegging van de in deze bepaling gebezigde termen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel (zie arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 42, en arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 29).

25 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, hebben de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en van datzelfde lid, sub c, de vermindering van de kosten van de gezondheidszorg als gemeenschappelijk doel (arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 43, en arrest van 20 november 2003, D’Ambrumenil en Dispute Resolution Services, C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 58).

26 Met betrekking tot diensten van medische aard volgt uit de rechtspraak dat de term „medische verzorging” in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat hij alle in dit lid, sub c, bedoelde gezondheidskundige verzorging van de mens omvat (arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 50), aangezien deze twee bepalingen tot doel hebben alle vrijstellingen voor medische diensten stricto sensu te regelen (arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 36).

27 Bijgevolg ziet zowel het begrip „medische verzorging” in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn als het begrip „gezondheidskundige verzorging van de mens” in datzelfde lid, sub c, op diensten die tot doel hebben de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen (zie in die zin arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 48).

28 In casu betwijfelt de verwijzende rechter of medische analyses als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn een dergelijke verzorging vormen, ook al geeft hij toe dat deze analyses bijdragen tot de diagnose van ziekten. De Commissie betoogt zowel dat, volgens een functionele en teleologische uitlegging van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, een laboratorium dat dergelijke analyses uitvoert niet kan worden gelijkgesteld aan een centrum voor diagnose, als dat, volgens een systematische uitlegging van dezelfde bepalingen, deze analyses

kunnen worden beschouwd als medische verzorging omdat zij de vaststelling van de diagnose mogelijk maken en daaraan inherent zijn.

29 In dit verband zij eraan herinnerd dat de „medische verzorging” en de „gezondheidskundige verzorging van de mens” weliswaar een therapeutisch doel moeten hebben, maar dat daaruit niet noodzakelijkerwijs volgt dat het therapeutisch doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, kunnen medische diensten die preventief worden verricht, in aanmerking komen voor vrijstelling uit hoofde van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Zelfs in gevallen waarin de personen die preventieve onderzoeken of andere medische ingrepen ondergaan, geen ziekte of gezondheidsprobleem blijken te hebben, is het immers conform het doel van vermindering van de kosten van de gezondheidszorg, welk doel de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en die van datzelfde lid, sub c, gemeen hebben, om die diensten onder het begrip „medische verzorging” en „gezondheidskundige verzorging van de mens” te laten vallen. Bijgevolg vallen medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 20 november 2003, *Unterperinger*, C-212/01, *Jurispr. blz. I-13859*, punten 40 en 41, alsmede arrest *D’Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, reeds aangehaald, punten 58 et 59).

30 Medische analyses die, zoals in het onderhavige geval, worden voorgeschreven door huisartsen in het kader van de zorg die zij verlenen, dragen bij tot het behoud van de gezondheid van de mens omdat zij, zoals iedere preventieve medische verrichting, ertoe strekken de observatie en het onderzoek van patiënten mogelijk te maken nog voordat het noodzakelijk wordt de diagnose van een eventuele ziekte te stellen of deze te behandelen of te genezen.

31 In deze omstandigheden moet, zoals L.u.P. ter terechtzitting heeft betoogd en de verwijzende rechter en de Commissie als mogelijkheid hebben erkend, worden geconcludeerd dat, aangezien bovenvermelde vrijstellingen tot doel hebben de kosten van de gezondheidszorg te verminderen, medische analyses zoals in het hoofdgeding aan de orde, die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben, „medische verzorging” kunnen zijn in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn of „gezondheidskundige verzorging van de mens” in de zin van datzelfde lid, sub c (zie in die zin arrest *Commissie/Frankrijk*, reeds aangehaald, punt 30).

32 Deze uitlegging is bovendien in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld (arrest van 23 oktober 2003, *Commissie/Duitsland*, C-109/02, *Jurispr. blz. I-12691*, punt 20, alsmede arrest *Kingscrest Associates en Montecello*, reeds aangehaald, punt 54). Dit beginsel zou niet in acht worden genomen wanneer voor door huisartsen voorgeschreven medische analyses een BTW-regeling zou gelden die verschilt al naar gelang de plaats waar zij worden uitgevoerd, terwijl de kwaliteit ervan gelet op de opleiding van de betrokken dienstverleners gelijkwaardig is (zie in die zin arrest *Dornier*, reeds aangehaald, punt 49, en arrest van 27 april 2006, *Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 en C-444/04, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punten 40 en 41).

De kwaliteit van de inrichtingen die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten verrichten

33 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de litigieuze medische analyses worden uitgevoerd buiten de praktijk van de huisarts die deze voorschrijft. In deze omstandigheden moet worden onderzocht of deze analyses onder artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen vallen.

34 Volgens de Commissie is een laboratorium als in het hoofdgeding aan de orde is, noch een ziekenhuis, noch een „centrum voor medische verzorging en diagnose” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Het is evenmin een andere inrichting „van dezelfde aard”, aangezien de opzet van deze bepaling veeleer erop wijst dat het moet gaan om inrichtingen met een uitgewerkte organisatie. Tot slot kan het niet als een centrum voor diagnose worden beschouwd, omdat de analyses slechts de vaststelling van een diagnose mogelijk maken.

35 Dit betoog kan niet worden aanvaard. Omdat medische analyses gelet op hun therapeutische doel vallen onder het begrip „medische verzorging” van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, moet een laboratorium als in het hoofdgeding aan de orde is, worden beschouwd als een inrichting „van dezelfde aard” als „ziekenhuizen” en „centra voor medische verzorging en diagnose” in de zin van deze bepaling.

36 Zoals voor het overige blijkt uit de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest, verzetten zowel het in artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn beoogde doel, de kosten van de gezondheidszorg te verminderen, als het beginsel van neutrale fiscaliteit zich ertegen dat medische analyses worden onderworpen aan een BTW-regeling die verschilt al naar gelang de plaats waar zij worden uitgevoerd, wanneer hun kwaliteit gelet op de opleiding van de betrokken dienstverleners gelijkwaardig is.

37 Het betoog van de Commissie dat blijkens de rechtspraak ter zake van vrijstellingen handelingen die zijn verricht vóór die van de laatste dienstverlener niet zijn vrijgesteld (arresten van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland, 107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 20; 8 maart 2001, Skandia, C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punten 40 en 41; 13 december 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Jurispr. blz. I-10237, punten 39 en 40, en 3 maart 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Jurispr. blz. I-1719, punt 39), zodat alleen medische analyses die door laboratoria voor rekening van de patiënt worden uitgevoerd in het kader van een rechtstreekse contractuele relatie met deze laatste, onder artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vallen, moet eveneens van de hand worden gewezen, aangezien deze rechtspraak betrekking heeft op de uitlegging van andere vrijstellingen, waarvan zowel de bewoordingen als de doeleinden verschillen van die van voornoemde bepaling (zie in die zin arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punt 13).

38 Bovendien heeft het Hof met betrekking tot de vrijstelling voor de overdracht van monsters door laboratoria ten behoeve van medische analyses reeds geoordeeld, dat het voor de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn geen verschil maakte of het laboratorium dat dit monster neemt, ook de analyse uitvoert dan wel deze 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, gedwongen is het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 28). Zo ook volgt uit punt 67 van het reeds aangehaalde arrest D’Ambrumenil en Dispute Resolution Services dat medische controles die hoofdzakelijk dienen voor de preventie en opsporing van ziekten en voor het toezicht op de gezondheidstoestand van werknemers of verzekerden, kunnen voldoen aan de voorwaarden voor de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalde vrijstelling, ook al vinden zij plaats op verzoek van derden.

39 Uit het voorgaande volgt derhalve dat medische analyses die worden uitgevoerd door een privaatrechtelijk laboratorium als in het hoofdgeding aan de orde is en die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben, kunnen vallen onder de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling voor medische verzorging.

40 Derhalve moet worden onderzocht van welke voorwaarden een dergelijke vrijstelling op

grond van deze bepaling afhankelijk mag worden gesteld.

De voorwaarden voor vrijstelling

41 Uit artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn volgt dat privaatrechtelijke laboratoria die, zoals het laboratorium in het hoofdgeding, vallen onder het in die bepaling gebruikte begrip „andere [...] inrichtingen van dezelfde aard”, „naar behoren erkend” moeten zijn om voor de daarin vastgestelde vrijstelling in aanmerking te komen.

42 Zoals reeds is geoordeeld, preciseert artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet onder welke voorwaarden en op welke wijze die erkenning dient te geschieden. In beginsel moet dus in het nationale rechtsstelsel van elke lidstaat worden vastgelegd, volgens welke regels de inrichtingen die daarom verzoeken, kunnen worden erkend. De lidstaten beschikken in zoverre over een beoordelingsvrijheid (arrest Dornier, reeds aangehaald, punten 64 en 81).

43 Bovendien mogen de lidstaten op grond van artikel 13, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de verlening van de in lid 1, sub b, bedoelde vrijstelling aan andere dan publiekrechtelijke instellingen afhankelijk stellen van de inachtneming van een of meer van de in het vervolg van deze bepaling genoemde voorwaarden (zie in die zin arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 65). Deze facultatieve voorwaarden kunnen door de lidstaten naar vrije keus aanvullend worden gesteld voor de verlening van genoemde vrijstelling (zie in die zin arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 38).

44 Blijkens de bewoordingen van de prejudiciële vraag vraagt de verwijzende rechter zich af of op grond van deze bepalingen voor de vrijstelling van medische analyses als in het hoofdgeding aan de orde voorwaarden mogen worden gesteld die niet gelden voor de vrijstelling van verzorging door de huisartsen die deze analyses hebben voorgeschreven.

45 Dienaangaande volstaat de opmerking dat reeds uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 2, van de Zesde richtlijn volgt dat de in deze bepaling sub a genoemde voorwaarden alleen kunnen worden toegepast op medische verrichtingen die vallen onder lid 1, sub b, van dat artikel, en niet op verzorging die is vrijgesteld krachtens lid 1, sub c, daarvan. Bovendien stelt deze laatste bepaling de vrijstelling van deze verzorging niet afhankelijk van de publiekrechtelijke status of de erkenning door de betrokken lidstaat van het lichaam of de inrichting die de verzorging verleent, maar van de voorwaarde dat deze verzorging wordt verleend in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de nationale regelgeving (arrest Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, reeds aangehaald, punt 23).

46 Uit deze bepalingen vloeit derhalve onvermijdelijk voort, dat de vrijstelling van medische analyses afhankelijk kan worden gesteld van voorwaarden die niet gelden voor de artsen die deze analyses hebben voorgeschreven.

47 Bovendien volgt, in tegenstelling tot hetgeen de verwijzende rechter oppert, zowel uit de beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten beschikken bij de erkenning van privaatrechtelijke inrichtingen met het oog op de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, als uit de bepalingen van lid 2, sub a, van dit artikel, welke bepaling deze staten niet verplicht de daarin genoemde voorwaarden te stellen, maar hun toestaat dergelijke voorwaarden van geval tot geval op te leggen, dat de lidstaten voor de vrijstelling van medische analyses als medische verzorging in beginsel andere voorwaarden kunnen stellen dan de voorwaarden voor vrijstelling van nauw met dergelijke verzorging samenhangende handelingen.

48 Volgens vaste rechtspraak dienen de nationale rechterlijke instanties echter na te gaan of de lidstaten met het stellen van dergelijke voorwaarden de grenzen van hun beoordelingsvrijheid

hebben geëerbiedigd door rekening te houden met de beginselen van gemeenschapsrecht, met name het gelijkheidsbeginsel, dat ter zake van BTW tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Dornier, punt 69; Kingscrest Associates en Montecello, punt 52, en Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, punt 36).

49 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat voor de vrijstelling van medische analyses die worden uitgevoerd door een laboratorium als in het hoofdgeding, op grond van de nationale regelgeving de voorwaarde geldt dat deze analyses in de eerste plaats worden verricht onder toezicht van een arts en in de tweede plaats voor ten minste 40 % bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen betreffen.

50 In dit verband zij allereerst opgemerkt, dat inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit om te beginnen vereist dat voor alle in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn genoemde categorieën privaatrechtelijke inrichtingen dezelfde voorwaarden gelden met het oog op hun erkenning voor het leveren van soortgelijke prestaties. In het onderhavige geval dient de verwijzende rechter derhalve na te gaan of de nationale regelgeving aan dit vereiste voldoet of daarentegen de toepassing van de betrokken voorwaarden beperkt tot bepaalde soorten inrichtingen, terwijl andere van deze toepassing zijn uitgesloten.

51 Voor het geval de nationale regelgeving de vrijstelling van medische verzorging als in het hoofdgeding aan de orde is, aan deze voorwaarden onderwerpt, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden bepaald, zij voorts eraan herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de voorwaarde betreffende het toezicht door een arts de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die de lidstaten op grond van 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 de vrijstelling uit te sluiten. Het begrip „medische verzorging” in deze bepaling 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 (arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 70).

52 Hieruit volgt dat een lidstaat de erkenning van privaatrechtelijke inrichtingen met het oog op de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet afhankelijk mag stellen van de voorwaarde dat de analyses door deze inrichtingen onder toezicht van een arts worden verricht (zie in die zin arrest Dornier, reeds aangehaald, punten 71 en 82).

53 Met betrekking tot de tweede voorwaarde blijkt eveneens uit de rechtspraak dat de nationale autoriteiten, om te bepalen of privaatrechtelijke inrichtingen met het oog op de toepassing van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen worden erkend, overeenkomstig het gemeenschapsrecht en onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties, naast het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige en het feit dat andere belastingplichtigen met dezelfde activiteiten reeds een soortgelijke vrijstelling genieten, onder meer in aanmerking kunnen nemen dat de kosten van de betrokken prestaties onder omstandigheden grotendeels worden gedragen door ziekenfondsen of andere socialezekerheidsinstellingen (zie arrest Dornier, reeds aangehaald, punten 72 en 73).

54 Derhalve heeft de betrokken lidstaat, door voor de erkenning als privaatrechtelijk laboratorium met het oog op de toepassing van genoemde vrijstelling te eisen dat de door de betrokken laboratoria verrichte medische analyses voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen, niet de grenzen overschreden van de beoordelingsvrijheid waarover hij krachtens deze bepaling beschikt.

55 Gelet op het voorgaande dient de prejudiciële vraag als volgt te worden beantwoord:

- Artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die, zoals de analyses in het hoofdgeding, op voorschrift van huisartsen worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium, onder de in deze bepaling voorziene vrijstelling kunnen vallen als medische verzorging die wordt verleend door een andere, naar behoren erkende privaatrechtelijke inrichting in de zin van deze bepaling.
- Artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2, sub a, van deze richtlijn verzet zich niet tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van dergelijke medische analyses voorwaarden stelt die in eerste plaats niet gelden voor de vrijstelling van verzorging die wordt geboden door de huisartsen die deze hebben voorgeschreven en in de tweede plaats verschillen van die welke gelden voor handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van de eerste van deze bepalingen.
- Artikel 13, A, lid 1, sub b, van deze richtlijn verzet zich tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van medische analyses door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium de voorwaarde stelt dat die analyses worden uitgevoerd onder toezicht van een arts. Deze bepaling verzet zich echter niet ertegen dat deze zelfde regeling voor de vrijstelling van deze analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen.

Kosten

56 Ten aanzien van partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

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 medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die, zoals de analyses in het hoofdgeding, op voorschrift van huisartsen worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium, onder de in deze bepaling voorziene vrijstelling kunnen vallen als medische verzorging die wordt verleend door een andere, naar behoren erkende privaatrechtelijke inrichting in de zin van deze bepaling

Artikel 13, A, leden 1, sub b, en 2, sub a, van deze richtlijn verzet zich niet tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van dergelijke medische analyses voorwaarden stelt die in eerste plaats niet gelden voor de vrijstelling van verzorging die wordt geboden door de huisartsen die deze hebben voorgeschreven en in de tweede plaats verschillen van die welke gelden voor handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van de eerste van deze bepalingen.

Artikel 13, A, lid 1, sub b, van deze richtlijn verzet zich tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van medische analyses door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium de voorwaarde stelt dat die analyses worden uitgevoerd onder toezicht van een arts. Deze bepaling verzet zich echter niet ertegen dat deze zelfde regeling voor de vrijstelling van deze analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste

40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.