



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 26 september 2013¹

Zaak C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West
tegen
Klinikum Dortmund gGmbH**

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Btw — Verstrekking van cytostatica voor behandeling van poliklinische patiënten — Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging en daarmee nauw samenhangende handelingen — Vraag of ‚handelingen die daarmee nauw samenhangen‘ diensten moeten zijn — Vraag of deze moeten worden verricht door belastingplichtige die ziekenhuisverpleging of medische verzorging biedt — Vraag of vrijstelling ervan mogelijk is in geval van nauwe samenhang met verstrekking van medische verzorging die niet door ziekenhuis of inrichtingen van dezelfde aard wordt geboden”

1. Het recht van de Europese Unie (hierna: „EU”) voorziet in vrijstelling van btw voor, enerzijds, „de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen”, of onder vergelijkbare sociale voorwaarden „door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard” en, anderzijds, „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen”.

2. Met het voorliggende verzoek om een prejudiciële beslissing wenst het Duitse Bundesfinanzhof te vernemen hoe het die vrijstellingen moet toepassen wanneer geneesmiddelen voor chemotherapie door een ziekenhuisapothek worden verstrekt en in het kader van een poliklinische behandeling weliswaar in het ziekenhuis zelf worden toegediend, maar door artsen die als zelfstandige handelen.

Relevant Unierecht

3. In de zaak in het hoofdgeding gaat het om de belastingjaren 2005 en 2006, waarin de Zesde richtlijn² toepasselijk Unierecht was.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

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). Deze richtlijn is ingetrokken en vervangen bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), waarbij de structuur en de formulering van de Zesde richtlijn is herschikt, zonder evenwel in principe materiële wijzigingen aan te brengen (zie punt 3 van de considerans).

4. Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn waren de „leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Volgens respectievelijk artikel 5, lid 1, en artikel 6, lid 1, werd als levering van een goed beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, en als dienst „elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is”.³

5. Volgens artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn pasten de lidstaten een normaal btw-tarief toe, dat niet lager mocht zijn dan 15 %. De lidstaten konden tevens een of twee verlaagde tarieven van niet minder dan 5 % toepassen op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage H genoemde categorieën behoren.⁴

6. Volgens artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn verleenden de lidstaten („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”) vrijstelling voor:

- „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”.⁵

7. Artikel 13, A, lid 2, sub b, van die richtlijn bepaalde evenwel:

„Van vrijstellingen als bedoeld in lid 1, sub b, [...] 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.”⁶

8. Bijlage H bevatte een lijst van goederen en diensten waarop de verlaagde btw-tarieven mochten worden toegepast. Punt 3 van de lijst zag op „Farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische [...] behandelingen [...]”.⁷

3 — Zie de artikelen 2, lid 1, sub a, 14, lid 1, en 24, lid 1, van richtlijn 2006/112.

4 — Zie de artikelen 96-99 van richtlijn 2006/112.

5 — Zie artikel 132, lid 1, sub b en c, van richtlijn 2006/112. De Engelse taalversie gebruikt in beide bepalingen de term „medical care”, terwijl in sommige andere taalversies verschillende termen worden gebruikt. Het Hof heeft evenwel vastgesteld dat de betekenis in beide bepalingen dezelfde is: zie arrest van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punten 46-50).

6 — Zie artikel 134 van richtlijn 2006/112.

7 — Zie punt 3 van bijlage III bij richtlijn 2006/112.

Relevant Duits recht

9. Volgens § 1, lid 1, punt 1, eerste volzin, Umsatzsteuergesetz 2005 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), „[zijn] de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht” onderworpen aan btw. Volgens § 3, lid 1, UStG zijn leveringen van een ondernemer „handelingen waardoor hij of in diens opdracht een derde, de afnemer of in diens opdracht een derde in staat stelt, in eigen naam over een goed te beschikken (verschaffing van de beschikkingsmacht)”; en volgens § 3, lid 9, UStG zijn diensten „prestaties die geen leveringen zijn”.

10. In § 4 UStG is een opsomming gegeven van de btw-vrijstellingen. In de litigieuze jaren waren volgens lid 14 vrijgesteld „verrichtingen in de uitoefening van het beroep van arts, tandarts, fysiotherapeut of vroedvrouw, of van soortgelijke beroepswerkzaamheden in de gezondheidszorg [...]”, terwijl lid 16 onder bepaalde voorwaarden vrijstelling voorzagt voor „verrichtingen die nauw samenhangen met de exploitatie van ziekenhuizen”.

11. § 116 van het Fünfte Buch Sozialgesetzbuch (vijfde socialezekerheidswetboek; hierna: „SGB V”) bepaalde in de litigieuze jaren dat ziekenhuisartsen met een voltooide opleiding met toestemming van de exploitant van het ziekenhuis konden worden toegelaten om als gecontracteerde arts verzekerden te verzorgen. § 116a bepaalde dat ziekenhuizen met een toelating voor het betrokken vakgebied gemachtigd konden worden tot het geven van dergelijke gecontracteerde medische verzorging in de gebieden waarvan was vastgesteld dat er onvoldoende gezondheidszorg was, voor zover en zolang nodig was om de ontbrekende zorg aan te vullen.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

12. Klinikum Dortmund gGmbH (hierna: „Klinikum Dortmund”) is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid van algemeen belang die een ziekenhuis exploiteert. In de litigieuze jaren beschikte zij over een zogenaamde Institutsermächtigung (vergunning) overeenkomstig § 116a SGB V, op grond waarvan het ziekenhuis behalve klinische zorg ook poliklinische zorg mocht verlenen. Poliklinische behandelingen werden ook verzorgd door de bij Klinikum Dortmund werkzame ziekenhuisartsen, die in dat verband overeenkomstig § 116 SGB V op basis van een zogenaamde persoonlijke vergunning werkzaam waren.

13. Klinikum Dortmund behandelde kankerpatiënten met chemotherapie. De daarbij toegediende geneesmiddelen (cytostatica) werden in de ziekenhuisapotheek op medisch voorschrift individueel voor elke patiënt bereid. Voor zover de cytostatica werden gebruikt bij de klinische ziekenhuisverpleging of medische behandeling in het ziekenhuis zelf, is niet in geschil dat de verstrekking daarvan was vrijgesteld van btw.

14. De door Klinikum Dortmund vervaardigde cytostatica werden ook gebruikt bij poliklinische medische behandelingen in het ziekenhuis door zelfstandig werkzame artsen. Verondersteld werd dat ook die waren vrijgesteld van btw. Het Finanzamt was evenwel op basis van een (voor rechters niet-bindende) nieuwe administratieve richtsnoer van mening dat de verstrekking van geneesmiddelen onder bezwarende titel bij poliklinische behandelingen van kankerpatiënten vanaf 2005 belast was. Het wijzigde de btw-aanslag van Klinikum Dortmund dienovereenkomstig door btw over de leveringen na te heffen, maar wel aftrek van de betreffende voorbelasting toe te staan. (Kennelijk is niet in geschil dat de levering van diezelfde geneesmiddelen niet zou zijn vrijgesteld van btw indien zij zouden zijn verstrekt door diezelfde, als zelfstandige handelende artsen in een particuliere praktijk, en dus niet in het kader van een persoonlijke vergunning in de zin van § 116 SGB V.)

15. Het beroep van Klinikum Dortmund tegen de naheffingsaanslag is in eerste aanleg toegewezen. De belastingautoriteit heeft daartegen beroep in „Revision” ingesteld bij de verwijzende rechter, die een antwoord wenst te verkrijgen op de volgende vragen:

- „1) Moet de nauw samenhangende handeling een dienst als bedoeld in artikel 6, lid 1, van [de Zesde richtlijn] zijn?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is dan slechts sprake van met ziekenhuisverpleging en medische verzorging nauw samenhangende handelingen wanneer deze handelingen worden verricht door dezelfde belastingplichtige die ook de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging verstrekt?
- 3) Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord, is ook dan sprake van nauw samenhangende handelingen wanneer de medische verzorging niet krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van [de Zesde richtlijn], maar krachtens punt c van deze bepaling van belasting is vrijgesteld?”

16. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Klinikum Dortmund, de Duitse regering en de Europese Commissie. Ter terechtzitting van 13 juni 2013 hebben zij mondeling hun standpunt toegelicht en een aantal schriftelijke vragen van het Hof beantwoord.

Beoordeling

Vraag 1

17. De partijen die opmerkingen hebben ingediend, zijn alle van mening dat de uitdrukking „handelingen die daarmee nauw samenhangen” in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn ziet op zowel leveringen van goederen als diensten. Ook ik ben die mening toegedaan.

18. Vanuit taalkundig oogpunt bezien zou daarover enige onzekerheid kunnen bestaan. Sommige taalversies⁸ gebruiken een term die overeenstemt met „activiteiten” (zoals de Engelse versie), een begrip waarvan men zou kunnen stellen dat het beter aansluit bij de levering van diensten dan van goederen, terwijl de meeste taalversies⁹ een term gebruiken die correspondeert met „handelingen” (bijvoorbeeld de Nederlandse versie), dat eerder beide soorten verrichtingen lijkt te omvatten. Als bepaalde „activiteiten” echter vrijgesteld kunnen worden, betekent dat dat deze term betrekking heeft op iets wat anders aan de btw onderworpen zou zijn. In de opzet van de regeling kunnen uitsluitend „handelingen” (waarbij het kan gaan om de levering van hetzij goederen, hetzij diensten, maar in elk geval om één van beide) aan de btw onderworpen zijn.

19. Het oorspronkelijke voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn verwees in alle taalversies naar „die diensten met betrekking tot ziekenhuisverpleging en gezondheidszorg, alsmede de leveringen van goederen die met deze diensten gepaard gaan”.¹⁰ Niets wijst erop dat de gewijzigde formulering in de uiteindelijk door de Raad vastgestelde versie de levering van goederen wilde uitsluiten. Indien dat de bedoeling was geweest, zou dat ongetwijfeld met meer nadruk zijn gebeurd. Het ligt daarentegen meer voor de hand dat zowel de levering van diensten als van goederen daaronder moest vallen.

8 — Zie behalve de Engelse bijvoorbeeld de Hongaarse, Maltese en Zweedse taalversie.

9 — Met inbegrip van de vijf taalversies, Engels uitgezonderd, waarin de Zesde richtlijn oorspronkelijk is vastgesteld: Deens, Duits, Frans, Italiaans en Nederlands.

10 — PB 1973, C 80, blz. 1, artikel 14, lid 1, sub b.

20. Het is zo dat in elk geval de Spaanse taalversie van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bewoordingen bevat die een beperking lijken in te houden: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. Een strikte uitlegging van die taalversie¹¹ zou erop kunnen duiden dat alleen diensten zijn bedoeld.

21. Volgens vaste rechtspraak kan echter de in één van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling dienen; evenmin kan er in zoverre voorrang aan worden toegekend boven de andere taalversies. Wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt.¹² In dat verband voorziet artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn in vrijstellingen „ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Indien het in het algemeen belang is om diensten die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging vrij te stellen, is het ook in het algemeen belang om vrijstelling te verlenen voor leveringen van goederen waarmee een even nauwe band bestaat. Het komt mij daarom voor dat aan de Spaanse taalversie van die bepaling geen voorrang boven de andere kan worden toegekend.

22. De twijfels van de verwijzende rechter zelf komen met name voort uit twee arresten van het Hof – Ygeia¹³ en CopyGene¹⁴ – waarin naar de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn genoemde „handelingen die daarmee nauw samenhangen” is verwezen in bewoordingen die erop zouden kunnen wijzen dat het daarbij om diensten moet gaan.

23. Zoals evenwel in de opmerkingen aan het Hof is gesteld, ging het in die arresten om feitelijke situaties die uitsluitend diensten betroffen, wat het woordgebruik verklaart. In het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk¹⁵ is het Hof bovendien duidelijk ervan uitgegaan dat leveringen van goederen in aanmerking konden komen voor vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, ook indien vrijstelling niet op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, kon worden gerechtvaardigd.

24. Ik ben daarom van mening dat de uitdrukking „handelingen die daarmee nauw samenhangen” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn zowel de levering van goederen als diensten omvat.

Vraag 2

25. Volgens Klinikum Dortmund en de Commissie is voor de vrijstelling van „handelingen die daarmee nauw samenhangen” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn niet vereist dat de levering geschiedt door de belastingplichtige die de „ziekenhuisverpleging en medische verzorging” verstrekt.

26. De Duitse regering stelt zich op het tegenovergestelde standpunt. Zij betoogt onder verwijzing naar de bewoordingen van de bepaling (ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, „door” bepaalde nader aangeduide aanbieders) en de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke btw-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, dat de verzorging en de samenhangende handelingen moeten worden verricht door een en dezelfde belastingplichtige.

11 — Letterlijk: „dienstverrichtingen op het gebied van ziekenhuisverpleging en medische verzorging en andere [dienstverrichtingen] die daarmee rechtstreeks samenhangen”.

12 — Zie, bijvoorbeeld, arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, Jurispr. blz. I-1605, punt 36).

13 — Arrest van 1 december 2005 (C-394/04 en C-395/04, Jurispr. blz. I-10373, punt 25).

14 — Arrest van 10 juni 2010 (C-262/08, Jurispr. blz. I-5053, punt 40).

15 — Arrest van 23 februari 1988 (353/85, Jurispr. blz. 817, punten 33-35).

27. Ik deel deze opvatting niet. De bewuste formulering verlangt eenvoudigweg dat beide verrichtingen worden verricht door aanbieders die onder een bepaalde definitie vallen.¹⁶ Daarin is niet bepaald dat het in beide gevallen om dezelfde aanbieder moet gaan. Evenmin heeft het Hof in zijn rechtspraak alleen maar bepaald dat de bewoordingen waarin de vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd. Het voegt daaraan namelijk toe dat de uitlegging in overeenstemming moet zijn met de door de vrijstellingen nagestreefde doeleinden en moet voldoen aan de vereisten van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel; strikte uitlegging betekent dus niet dat de gebruikte bewoordingen aldus moeten worden uitgelegd dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren.¹⁷ Volgens het Hof in het arrest Commissie/Frankrijk¹⁸ heeft de vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging tot doel ervoor te zorgen dat medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk worden vanwege de verhoogde kosten indien zij, of de handelingen die daarmee nauw samenhangen, aan btw zou worden onderworpen. Vrijstelling weigeren enkel op grond dat de verzorging en daarmee samenhangende handelingen niet door dezelfde belastingplichtige zijn verstrekt, druist in tegen dat doel. Tot slot heeft het Hof in datzelfde arrest de overdracht van een bloedmonster van het ene laboratorium aan een ander laboratorium aangemerkt als „nauw samenhangend” met de door dit laatste laboratorium verrichte analyse, en vastgesteld dat daarvoor dezelfde btw-behandeling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn moet gelden. Het is dus duidelijk dat het Hof niet verlangt dat de verzorging en de daarmee samenhangende handelingen door dezelfde belastingplichtige worden verricht, willen die samenhangende handelingen voor vrijstelling in aanmerking komen.

28. De Duitse regering stelt nog dat uitsluitend handelingen verricht 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” voor vrijstelling in aanmerking kunnen komen, en dat de artsen waar het in het hoofdgeding om gaat niet onder die definitie vallen.

29. Zoals de Commissie terecht opmerkt, behoort dat punt in feite tot de volgende vraag.

Vraag 3

30. De nationale rechter wenst in wezen te vernemen of „nauw samenhangende handelingen” onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn kunnen vallen indien de zorg zelf waarmee zij nauw samenhangen niet op grond van voornoemde bepaling, maar op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, is vrijgesteld. Klinikum Dortmund meent dat dit mogelijk is, de Duitse regering en de Commissie menen dat dit niet het geval is.

31. De handeling waar het hier om gaat, is de verstrekking van geneesmiddelen door Klinikum Dortmund en de daarmee samenhangende zorg die wordt verleend door als zelfstandige werkzame artsen. In de nationale procedure en in alle bij het Hof ingediende opmerkingen gaat men er kennelijk vanuit dat de eigenlijke zorg die dergelijke artsen verlenen, is vrijgesteld van btw op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, en niet van artikel 13, A, lid 1, sub b. Ik ben het daarmee eens.

32. Zoals de Commissie opmerkt, voorzien die bepalingen in afzonderlijke vrijstellingen voor het verlenen van medische zorg. Het onderscheid daartussen schuilt niet in de aard van de dienst, maar in de omstandigheden waarin die dienst wordt verricht.

16 — Zie ook de analyse in tabelvorm in punt 27 van mijn conclusie in de zaak CopyGene (aangehaald in voetnoot 14).

17 — Zie voor een recent voorbeeld arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 — Arrest van 11 januari 2001 (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23).

33. Het Hof heeft inderdaad herhaaldelijk in dat verband verklaard dat de criteria voor de afbakening van het toepassingsgebied van deze twee vrijstellingen niet zozeer te maken hebben met de aard van de dienst als wel met de plaats waar deze wordt verricht.¹⁹ Dit houdt volgens mij echter niet in dat de verstrekking van medische zorg binnen het toepassingsgebied van artikel 13, A, lid 1, sub b, moet vallen wanneer zij wordt geboden *ter plaatse van* een in die bepaling omschreven lichaam of inrichting zelf, indien zij niet ook *door* dat lichaam of die inrichting wordt verstrekt. De term „door” („undertaken by” in de Engelse versie) is in die context duidelijk en ondubbelzinnig.

34. Ook heeft het Hof in de grotendeels vergelijkbare omstandigheden van artikel 13, A, lid 1, sub g²⁰, bepaald dat de begrippen „inrichting” en „organisatie” tevens natuurlijke personen omvatten.²¹ Artikel 13, A, lid 1, sub b, verwijst echter naar lichamen, ziekenhuizen, centra en inrichtingen, terwijl artikel 13, A, lid 1, sub c, verwijst naar de uitoefening van beroepen, wat in beginsel alleen is weggelegd voor natuurlijke personen. Dat verschilt van de situatie van artikel 13, A, lid 1, sub g, dat niet wordt gevolgd door een equivalent van artikel 13, A, lid 1, sub c. Dat verschil lijkt te pleiten tegen een even ruime interpretatie van artikel 13, A, lid 1, sub b, als van artikel 13, A, lid 1, sub g. Maar ook al zouden de lidstaten individuele dienstverleners in de gezondheidszorg kunnen erkennen als „naar behoren erkende inrichtingen” die diensten verrichten „onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen”, noch uit de verwijzingsbeslissing noch uit de opmerkingen valt af te leiden dat aan de betrokken artsen een dergelijke erkenning is verleend. Uit hetgeen ter terechtzitting naar voren is gebracht, blijkt juist dat de ingevolge § 116 SGB V verleende vergunning enkel betrekking heeft op de mogelijkheid van dekking door een ziektekostenverzekering, en deze verder niet van invloed is op de status van de arts.

35. Ik ga er daarom van uit dat de zorg die de artsen in casu onafhankelijk van het ziekenhuis verstrekken, ondanks dat deze zorg in het ziekenhuis zelf wordt verleend, is vrijgesteld op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

36. Uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn blijkt dat wanneer ziekenhuisverpleging en medische verzorging ingevolge die bepaling zijn vrijgesteld, daarmee nauw samenhangende handelingen dezelfde vrijstelling genieten. A contrario valt daaruit af te leiden dat wanneer medische verzorging is vrijgesteld op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, dat niet naar nauw samenhangende handelingen verwijst, de vrijstelling niet verder reikt dan het verstrekken van de eigenlijke zorg.

37. Het Hof heeft in dat verband in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk²² vastgesteld: „kleine leveringen van goederen daargelaten, die strikt noodzakelijk zijn op het ogenblik dat de verzorging wordt verstrekt, kan de levering van medicijnen of andere goederen, zoals een door een arts of door een ander bevoegd persoon voorgeschreven bril met correctieglazen, [...] materieel en economisch van de dienstverlening worden gescheiden”.

38. In die zaak, waarin het met name ging om de levering van voorgeschreven brillen, bezag het Hof de levering van geneesmiddelen op voorschrift in hetzelfde licht. In deze zaak vormen de handelingen diagnose stellen (tezamen met een kleine en strikt noodzakelijke levering van goederen – zoals wellicht het toedienen van oogdruppels om de pupillen te vergroten) en recept uitschrijven één enkele verrichting die onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn valt. Hetzelfde

19 — Zie bijvoorbeeld arrest van 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak); arrest CopyGene (aangehaald in voetnoot 14, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 — Waarin een vrijstelling is voorzien voor „diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, inclusief die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend”.

21 — Arrest Zimmermann (aangehaald in voetnoot 17, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 — Aangehaald in voetnoot 15, punt 33.

zal vermoedelijk gelden voor de levering van artikelen – zoals bijvoorbeeld zalf of verband – die van wezenlijk belang zijn bij de eigenlijke behandeling door een zorgverlener tijdens een consult. De levering van door de zorgverlener voorgeschreven artikelen door een opticien of apotheker vormt daarentegen een afzonderlijke verrichting, die niet onder die vrijstelling valt.

39. Zou echter sprake zijn van een vrijstelling voor geneesmiddelen die worden verstrekt in omstandigheden als die in het voorliggende geval, dan zou die vrijstelling mijns inziens moeten gelden voor alle op voorschrift verstrekte geneesmiddelen, aangezien het voorschrijven door artsen van geneesmiddelen die door apothekers moeten worden bereid in beginsel altijd nauw zal samenhangen met de door die artsen geboden medische zorg. Dit zou echter niet stroken met de rechtspraak in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk. Bovendien is het duidelijk dat farmaceutische producten „gebruikt [...] voor [...] medische [...] behandelingen” (een omschrijving die meer van toepassing lijkt op door een arts voorgeschreven geneesmiddelen dan op vrij verkrijgbare middelen) in beginsel onderworpen zijn aan btw, daar zij anders niet zouden voorkomen in de lijst van bijlage H bij de Zesde richtlijn.

40. Ik meen derhalve dat in beginsel het antwoord op vraag 3 in wezen moet luiden, dat een verstrekking van geneesmiddelen op een recept dat in het kader van medische zorg is uitgeschreven, niet voor vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn in aanmerking komt, ingeval de zorg zelf waarmee het nauw samenhangt niet op grond van voormelde bepaling, maar op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, is vrijgesteld.

41. Daaruit hoeft evenwel niet per se te volgen dat in de specifieke omstandigheden van het hoofdgeding de verstrekking van geneesmiddelen niet ook kan zijn vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub c. Misschien gaat het niet om een „nauw samenhangende handeling”, maar wel om een verstrekking die „strikt noodzakelijk [is] op het ogenblik dat de verzorging wordt verstrekt” en niet „materieel en economisch van de dienstverlening [kan] worden gescheiden”, om de woorden van het Hof in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk te gebruiken.²³

42. Een mogelijke variant hiervan is dat de verstrekking en toediening van de geneesmiddelen moet worden beschouwd als, wederom in de woorden van het Hof, „zo nauw met elkaar verbonden [...] dat zij objectief gezien één enkele, onverbreekelijke economische prestatie vormen, waarvan de opsplitsing kunstmatig zou aandoen”.²⁴ Of misschien moet zij worden beschouwd als een nevenprestatie bij een hoofdprestatie omdat zij „geen doel op zich is, maar een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht”; wat mogelijk van toepassing is op „diensten die logischerwijs verband houden met de [medische verzorging] en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken”.²⁵

43. Een andere mogelijkheid is dat de verstrekking, ongeacht of het geneesmiddel is toegediend in de loop van een klinische dan wel poliklinische behandeling, dezelfde btw-behandeling moet krijgen ter eerbiediging van het btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich volgens vaste rechtspraak ertegen verzet dat soortgelijke, met elkaar concurrerende leveringen uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld.²⁶

44. De beoordeling van die mogelijkheden moet geschieden op basis van meer gegevens omtrent de omstandigheden van de behandeling dan in de verwijzingsbeslissing zijn gegeven. Alle daarmee verband houdende feitelijke vaststellingen zijn uiteraard een zaak van de bevoegde nationale rechter, maar het Hof heeft partijen ter terechtzitting verzocht in te gaan op het belang van een aantal

23 — Zie hierboven, punt 37 en voetnoot 22.

24 — Zie voor een zeer recent voorbeeld het arrest van 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 — Zie bijvoorbeeld arrest CopyGene (aangehaald in voetnoot 14, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 — Zie bijvoorbeeld arrest L.u.P. (aangehaald in voetnoot 19, punten 24 en 32).

kwesties, waaronder de precieze aard van de verstrekte medische zorg en de identiteit van de zorgverlener, de vraag of die zorg zonder de levering van de betreffende geneesmiddelen kon worden verleend en de identiteit van de persoon aan wie de macht om als een eigenaar over de geneesmiddelen te beschikken werd overgedragen (met andere woorden, de ontvanger van de levering).

45. Ik maak uit het antwoord van partijen op dat de betrokken behandeling een aantal met elkaar in verband staande handelingen omvat. Een arts stelt een diagnose van de exacte gesteldheid van een patiënt en bepaalt een specifieke cytostatica-formule voor de behandeling van die individuele gesteldheid; er wordt een behandelplan met de patiënt opgesteld; het cytostaticum wordt voorgeschreven door de arts en bereid door de apotheek; het wordt gecontroleerd en eventueel aangevuld met complementaire geneesmiddelen om bijverschijnselen te verlichten; het wordt vervolgens toegediend door medisch personeel onder toezicht van de arts, ofwel de arts wordt geïnformeerd over eventuele problemen die zijn interventie vereisen; en in ieder stadium kan het noodzakelijk zijn dat de arts de dosering of samenstelling van het toegediende geneesmiddel aanpast, of het behandelplan wijzigt.

46. Op basis van deze omschrijving is duidelijk dat sprake is van een geneeskundig continuüm, dat zowel de „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen” als een verstrekking van geneesmiddelen omvat. Duidelijk is ook dat de medische zorg zelf zonder de verstrekking van de geneesmiddelen geen enkel doel zou dienen; die levering is derhalve „strikt noodzakelijk op het ogenblik dat de verzorging wordt verstrekt”.

47. Tegelijkertijd kan ik de verstrekking van geneesmiddelen toch maar moeilijk beschouwen als iets wat niet „materieel en economisch van de [medische verzorging kan] worden gescheiden” of als „zo nauw met [de medische verzorging] verbonden [...] dat zij objectief gezien één enkele, onverbreekelijke economische prestatie vormen, waarvan de opsplitsing kunstmatig zou aandoen”.

48. In dit verband is van belang door wie en aan wie de geneesmiddelen worden verstrekt. Die vraag is ter terechtzitting behandeld en ofschoon de betaling in nagenoeg ieder geval door een particuliere of publieke ziektekostenverzekeraar geschiedt, zijn partijen het er wel over eens dat de „macht om als een eigenaar over [de geneesmiddelen] te beschikken” bij de patiënt komt te rusten. Noch de arts noch de ziektekostenverzekeraar kan de patiënt ertoe verplichten om al dan niet akkoord te gaan met toediening van de geneesmiddelen. Dat maakt het onmogelijk ervan uit te gaan dat de arts de geneesmiddelen aan de patiënt doorgeeft als een essentieel onderdeel van de verleende medische zorg. Het lijkt derhalve noodzakelijk tot uitgangspunt te nemen dat de patiënt meer dan één levering ontvangt: medisch zorg van de arts en het medisch personeel; geneesmiddelen van de ziekenhuisapotheek.

49. Wanneer sprake is van afzonderlijke leveringen door afzonderlijke belastingplichtigen, lijkt het onvermijdelijk dat die leveringen niet „objectief gezien, één enkele ondeelbare economische prestatie [kunnen] vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn” of niet „materieel en economisch [kunnen] worden gescheiden”. Zij kunnen „daarmee nauw samenhangen” (en dat is kennelijk ook het geval) en op grond van een dergelijke nauwe band zal een verstrekking van geneesmiddelen zijn vrijgesteld van belasting wanneer de daarmee verbonden verlening van medische zorg is vrijgesteld ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, maar niet wanneer dat het geval is op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c. In dat verband sluit naar mijn mening de scheiding tussen de belastingplichtige die de geneesmiddelen levert en de belastingplichtige die de medische zorg biedt noodzakelijkerwijs uit dat beide tezamen worden beschouwd als één enkele levering, ongeacht het feit dat geen van beide prestaties zonder de andere een nuttig doel dient – in tegenstelling tot,

bijvoorbeeld, de situatie die aan de orde was in het arrest *Deutsche Bank*²⁷, waarin twee op een vergelijkbare manier met elkaar verbonden prestaties werden verricht door dezelfde belastingplichtige.

50. Om dezelfde redenen kom ik tot de conclusie dat de verstrekking van geneesmiddelen niet kan worden beschouwd als „nevenprestatie bij [de] hoofdprestatie wanneer zij geen doel op zich is, maar een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht”. Wanneer een arts de in antwoord op de vragen van het Hof omschreven diensten van diagnose, voorschrift en toezicht levert, doet het kunstmatig aan te stellen dat de toegediende geneesmiddelen – door een ander – zijn geleverd als „een middel om onder optimale omstandigheden gebruik te maken” van die diensten. De verstrekking van de geneesmiddelen hangt logischerwijs nauw samen met de diensten van de arts, maar staat daarvan duidelijk los en is geen middel om daarvan onder optimale omstandigheden gebruik te maken. Men zou de geneesmiddelenverstrekking zelfs kunnen zien als het voornaamste aspect van de zorg voor de patiënt, en de diagnose, het voorschrift en het toezicht op de toediening als middel om onder optimale omstandigheden van die verrichting gebruik te maken.

51. Punt van overweging is nog of het beginsel van neutrale fiscaliteit tot een andere uitkomst leidt.

52. Ik ben net als de Commissie van mening dat dit niet het geval is.

53. De werkingssfeer van een vrijstelling kan bij gebreke van een uitdrukkelijke bepaling niet op grond van dit beginsel worden uitgebreid. Het is geen regel van primair recht, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.²⁸

54. De bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub b en c, van de Zesde richtlijn maken duidelijk onderscheid tussen zorg door publiekrechtelijke lichamen of naar behoren erkende inrichtingen die onder vergelijkbare sociale omstandigheden werkzaam zijn, en die welke wordt geboden – door andere personen en onder andere sociale voorwaarden – in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen.

55. Nu de Zesde richtlijn dus duidelijk een verschillende behandeling voorziet, mag deze niet opzij worden gezet door een uitleggingsbeginsel dat geen voorrang heeft boven de tekst van de regelgevende bepalingen.

56. Niettemin blijft het wellicht mogelijk voor de lidstaten om het gevaar van verstoring van de mededinging tegen te gaan door gebruik te maken van de optie om voorwaarden vast te stellen „om [...] alle [...] misbruik te voorkomen” krachtens artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, dan wel krachtens artikel 13, A, lid 2, sub b, te weigeren vrijstelling te verlenen voor prestaties die anders krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, zouden zijn vrijgesteld indien zij er in hoofdzaak toe strekken „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”. Een dergelijke maatregel zou wel een beperking van de vrijstelling voor handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, inhouden, door haar niet uit te breiden tot handelingen die nauw samenhangen met de verstrekking van medische zorg in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c. Dit zou met andere woorden de heffing van een tot dusver niet geheven belasting inhouden, in plaats van een uitbreiding van de werkingssfeer van hetgeen is vrijgesteld van btw.

27 — Arrest van 19 juli 2012, *Deutsche Bank* (C-44/11, punten 20-29); zie tevens mijn conclusie in die zaak, punten 26-32.

28 — Zie arrest *Deutsche Bank* (aangehaald in voetnoot 27, punt 45).

57. Ik geef toe dat deze conclusie – dat de levering van geneesmiddelen, afhankelijk van de context waarin deze worden toegediend, onderworpen kan zijn aan btw of daarvan kan zijn vrijgesteld – tegen de intuïtie lijkt in te druisen. Stellen dat artikel 13, A, lid 1, sub c, net als artikel 13, A, lid 1, sub b, handelingen omvat die nauw samenhangen met de daarin omschreven zorg houdt evenwel in dat tussen de regels van de tekst van de eerstgenoemde bepaling woorden worden gelezen die er niet staan. Mogelijk is dus sprake van een lacune in de wetgeving. Is dat het geval, dan is dat een zaak voor de wetgever. Het lijkt mij echter niet juist de ratio van 's Hofs arrest in de zaak Commissie/Frankrijk²⁹ uit te breiden naar alle gevallen waarin de toepassing van btw tot verhoogde kosten kan leiden, nu van een duidelijke bedoeling van de wetgever op dat punt geen sprake is.

Conclusie

58. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

- „1) De uitdrukking ‚handelingen die daarmee nauw samenhangen’ in 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 – omvat zowel leveringen van goederen als diensten.
- 2) Om in aanmerking te komen voor vrijstelling als een handeling die nauw samenhangt met ziekenhuisverpleging en medische verzorging krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van richtlijn 77/388 is niet vereist dat de verrichting geschiedt door de belastingplichtige die de betrokken zorg verleent.
- 3) Leveringen van goederen of diensten die
 - i) nauw samenhangen met de verstrekking van gezondheidkundige verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van richtlijn 77/388,
 - ii) materieel en economisch van de verstrekking van die gezondheidkundige verzorging kunnen worden gescheiden, en
 - iii) niet nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van voornoemde richtlijn

komen niet voor vrijstelling krachtens een van deze twee bepalingen in aanmerking.”

29 — Hierboven aangehaald in punt 27, voetnoot 18.