Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0076 - NL
Avis juridique important

|

61999J0076

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 11 januari 2001. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Franse Republiek. - Niet-nakoming - Zesde BTW-richtlijn - Artikel 13, A, lid 1, sub b - Nauw samenhangende handelingen - Begrip. - Zaak C-76/99.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-00249

Samenvatting
Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn - Vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede voor handelingen die daarmede nauw samenhangen - Begrip nauw samenhangende handelingen" - Overdracht van monsters voor medische analyse - Daaronder begrepen

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

Samenvatting

$$Een lidstaat die belasting over de toegevoegde waarde heft over de vaste vergoedingen voor de overdracht van monsters voor medische analyse, komt de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

Voor de eventuele vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor de overdracht van medische monsters krachtens het reeds genoemde artikel 13, betreffende de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging alsmede voor handelingen die daarmede nauw samenhangen, moet immers het doel waarvoor deze monsters zijn genomen, in aanmerking worden genomen. Wanneer een daartoe bevoegde gezondheidswerker voor het maken van zijn diagnose en met een therapeutisch doel voorschrijft, dat zijn patiënt een dergelijke analyse ondergaat, moet de overdracht van het monster, die logischerwijs tussen de monsterneming en de eigenlijke analyse plaatsvindt, worden geacht nauw samen te hangen met die analyse en derhalve vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde te genieten.

(cf. punt 24 en dictum)

Partijen

In zaak C-76/99,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa als gemachtigde, bijgestaan door N. Coutrelis, advocaat, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en S. Seam als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Franse Republiek, door belasting over de toegevoegde waarde te heffen over de vaste vergoedingen voor het nemen van monsters voor medische analyse, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens 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 (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, R. Schintgen en F. Macken (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly,

griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 29 maart 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 mei 2000,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

.1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 3 maart 1999, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen het Hof krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) verzocht vast te stellen dat de Franse Republiek, door belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") te heffen over de vaste vergoedingen voor het nemen van monsters voor medische analyse, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn").

Het wettelijke kader

Het gemeenschapsrecht

2 Artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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."

De nationale wettelijke regeling

3 Blijkens artikel 261-4-1º van het algemeen wetboek van belastingen is het verrichten van medisch-biologische analysen vrijgesteld van BTW.

4 Volgens lid 1 van instructie 3 A-7-82 van de onderminister van Economie, Financiën en Begroting van 6 april 1982 beoogt deze bepaling vrijstelling te verlenen voor biologische onderzoeken die ertoe dienen de voorkoming, de diagnose en de behandeling van ziekten van de mens te vergemakkelijken".

5 Volgens artikel L. 760, vijfde alinea, van het wetboek van volksgezondheid kan overdracht van een monster voor analyse tussen twee laboratoria slechts plaatsvinden krachtens een vooraf tussen hen gesloten zogenoemd samenwerkingscontract", met uitzondering van de verrichtingen bedoeld in artikel L. 759 en van de zeer specialistische verrichtingen waarvan de lijst, na advies van de permanente nationale commissie voor medische biologie, bij besluit wordt vastgesteld.

6 Wat de in het kader van samenwerkingscontracten verrichte analysen betreft, geldt de BTW-vrijstelling niet alleen voor de kosten van het nemen van monsters en van de analyse, maar ook voor de kosten verbonden aan de overdracht van monsters voor analyse. Bovendien is volgens artikel L. 760, achtste alinea, van het wetboek van volksgezondheid het laboratorium dat het

monster neemt en overdraagt, wettelijk verantwoordelijk jegens de klant, zowel voor de analyse als voor de facturering.

7 De in artikel L. 759 van het wetboek van volksgezondheid bedoelde analysen en de zeer specialistische verrichtingen kunnen daarentegen niet het voorwerp van samenwerkingscontracten vormen. Dienaangaande bepaalt artikel L. 759 van het wetboek van volksgezondheid, dat het verrichten van medisch-biologische handelingen die een speciale bekwaamheid of gebruikmaking van hetzij producten die een bijzonder gevaar meebrengen, hetzij buitengewoon delicate of recente technieken vereisen, aan bepaalde laboratoria en aan bepaalde categorieën van personen kan worden voorbehouden. De lijst van de daartoe bevoegde laboratoria wordt door de minister van Volksgezondheid vastgesteld.

8 Opdat deze dienst voor het gehele Franse grondgebied zou worden gewaarborgd, kunnen de patiënten die dergelijke analysen nodig hebben, zich tot het laboratorium van hun keuze wenden voor het nemen van een monster, waarna dat laboratorium het monster zal overdragen aan een gespecialiseerd laboratorium in het kader van de zogenoemde forfaitaire" contracten.

9 Artikel L. 760, laatste alinea, van het wetboek van volksgezondheid, zoals gewijzigd bij artikel 36 van wet nr. 94-43 van 18 januari 1994, bepaalt dat het laboratorium dat speciale analysen verricht in het kader van dergelijke contracten, aan het laboratorium dat het monster heeft genomen, een vaste vergoeding moet betalen voor de overdracht van dat monster, overdrachtshonorarium" genoemd, waarvan het bedrag bij ministerieel besluit wordt vastgesteld.

10 In het kader van de forfaitaire contracten brengt het gespecialiseerde laboratorium de kosten van de op het aan hem overgedragen monster verrichte analyse, die niet aan BTW is onderworpen, rechtstreeks aan de patiënt in rekening. Het laboratorium dat het monster heeft genomen, brengt de kosten daarvan aan de patiënt in rekening; de monsterneming is evenmin aan BTW onderworpen. Volgens lid 3 van instructie 3 A-7-82 zijn de door het laboratorium dat de analyse heeft uitgevoerd, aan het laboratorium dat het monster heeft genomen, betaalde overdrachtshonoraria daarentegen wel aan BTW onderworpen.

De precontentieuze procedure

11 Van mening, dat deze BTW-heffing in strijd was met artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, stelde de Commissie de Franse regering bij brief van 7 juli 1997 overeenkomstig artikel 169 van het Verdrag in kennis van haar grieven hierover en maande zij haar aan, binnen een termijn van twee maanden na ontvangst van die brief haar opmerkingen in te dienen.

12 Daar zij binnen de gestelde termijn geen antwoord had ontvangen, zond de Commissie de Franse Republiek op 5 maart 1998 een met redenen omkleed advies, waarin zij haar verzocht binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving daaraan te voldoen.

13 Op 28 mei 1998 zond de Franse regering de Commissie een brief waarin zij opkwam tegen de jegens haar geformuleerde grieven.

14 Omdat zij dit antwoord ontoereikend achtte, stelde de Commissie het onderhavige beroep in.

Ten gronde

15 De Commissie betoogt om te beginnen, dat het voor analyse overdragen van een monster door het laboratorium dat het monster heeft genomen, aan een ander laboratorium onder het begrip nauw samenhangende handelingen in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn valt omdat het doel van het nemen van het monster in de analyse van het monster ligt. Volgens de Commissie is de overdracht van het monster bijkomend en hangt zij nauw samen met de door laatstgenoemd laboratorium verrichte medisch-biologische analyse, zodat zij moet worden

beschouwd als een handeling die nauw samenhangt met medische verzorging.

16 Vervolgens herinnert de Commissie eraan, dat de vaststelling van de concreet onder artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn vallende handelingen onder het gemeenschapsrecht valt.

17 Ten slotte betoogt de Commissie, dat het door de Franse regeling gemaakte onderscheid tussen samenwerkings- en forfaitaire contracten zich niet verdraagt met het beginsel van de neutraliteit van het BTW-stelsel, volgens hetwelk de werkingssfeer van de BTW en van de vrijstellingen objectief moet worden uitgelegd. Er zou evenwel geen enkel significant economisch verschil zijn tussen genoemde contracten.

18 De Franse regering rechtvaardigt de heffing van BTW over de overdracht van monsters met een beroep op het beginsel dat de omvang van de BTW-vrijstellingen strikt moet worden uitgelegd. Dienaangaande betoogt zij, dat in het kader van de samenwerkingscontracten het laboratorium dat het monster neemt en de analyse aan de patiënt in rekening brengt, jegens laatstgenoemde verantwoordelijk is, ongeacht welk laboratorium de analyse de facto verricht. In het kader van de forfaitaire contracten daarentegen brengt het laboratorium dat de analyse de facto verricht, de kosten daarvan rechtstreeks aan de patiënt in rekening en is het ook verantwoordelijk jegens de patiënt.

19 Volgens de Franse regering kan een samenstel van handelingen evenwel slechts dan als één enkele handeling voor de BTW worden aangemerkt als het niet om juridisch afzonderlijke handelingen gaat en die handelingen worden verricht tussen dezelfde personen, hetgeen nu juist niet het geval zou zijn bij de forfaitaire contracten.

20 Partijen zijn het erover eens, dat zowel het nemen van het monster als de eigenlijke analyse BTW-vrijstelling genieten krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn. Het geschil betreft dus uitsluitend de vraag, of de verschillen tussen samenwerkings- en forfaitaire contracten rechtvaardigen dat wegens de noodzaak om de uitzonderingen op de BTW-plichtigheid voor bepaalde handelingen strikt uit te leggen, in het geval van forfaitaire contracten de overdracht van het monster als afzonderlijke handeling wel aan BTW wordt onderworpen.

21 Dienaangaande zij enerzijds opgemerkt, dat hoewel - zoals het Hof met name in het arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13), heeft geoordeeld - de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, het Hof in punt 15 van het arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973), er ook aan heeft herinnerd, dat die vrijstellingen autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen.

22 Anderzijds moet worden vastgesteld, dat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn geen omschrijving bevat van het begrip handelingen die nauw samenhangen" met ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

23 Zoals de advocaat-generaal in punt 23 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vergt dit begrip echter geen bijzonder strikte interpretatie aangezien de vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging, ten doel heeft 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.

24 Voor de eventuele BTW-vrijstelling voor de overdracht van medische monsters moet immers het doel waarvoor deze monsters zijn genomen, in aanmerking worden genomen. Wanneer een daartoe bevoegde gezondheidswerker voor het maken van zijn diagnose en met een therapeutisch doel voorschrijft, dat zijn patiënt een dergelijke analyse ondergaat, moet de

overdracht van het monster, die logischerwijs tussen de monsterneming en de eigenlijke analyse plaatsvindt, worden geacht nauw samen te hangen met die analyse en derhalve BTW-vrijstelling te genieten (zie, aangaande prestaties die bij ontstentenis van een dergelijk therapeutisch doel wel aan BTW moeten worden onderworpen, arrest van 14 september 2000, D., C-384/98, Jurispr. blz. I-6795, punt 19).

25 De Franse regering betoogt echter, dat de overdracht van monsters voor de BTW-heffing niet als bijkomend of als noodzakelijk deel uitmakend van de analyse kan worden beschouwd voorzover die overdracht kan worden aangemerkt als aanbrenging van werk aan het laboratorium dat de analyse verricht. Daar de monsterneming en de analyse afzonderlijke handelingen zijn en afzonderlijk worden gefactureerd, zouden zij in juridisch en economisch opzicht scheidbaar zijn, waardoor de overdracht aan BTW moet worden onderworpen.

26 Dienaangaande zij er in de eerste plaats aan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak, hoewel ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn de lidstaten de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, deze voorwaarden niet de materiële omschrijving van die vrijstellingen kunnen betreffen (zie, met name, arrest van 7 mei 1998, Commissie/Spanje, C-124/96, Jurispr. blz. I-2501, punten 11 en 12). In dat licht kan het aan BTW onderwerpen of van BTW vrijstellen van een bepaalde handeling niet afhankelijk zijn van de kwalificatie van die handeling in het nationale recht.

27 In de tweede plaats heeft het Hof geoordeeld, dat een dienst als bijkomend bij een hoofddienst moet 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 (zie arrest CPP, reeds aangehaald, punt 30).

28 In het onderhavige geval maakt het voor de patiënt evenwel geen verschil, of het laboratorium dat het monster neemt, ook de analyse uitvoert of die uitbesteedt aan een ander laboratorium maar wel verantwoordelijk blijft jegens de patiënt, of dat het laboratorium, gelet op de aard van de te verrichten analyse, verplicht is het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen. De verplichting om in dit laatste geval het monster aan een gespecialiseerd laboratorium over te dragen, is noodzakelijk om de patiënt de grootst mogelijke betrouwbaarheid van de analyse te waarborgen.

29 Dat volgens de Franse regering de overdracht van het monster een afzonderlijke handeling is, sluit overigens niet uit, dat zij als nauw samenhangend met de analyse in de zin van de Zesde richtlijn wordt beschouwd.

30 In die omstandigheden zijn de monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium handelingen die nauw samenhangen met de analyse, zodat zij onder dezelfde belastingregeling moeten vallen als de analyse en derhalve niet aan BTW mogen worden onderworpen.

31 Mitsdien moet worden vastgesteld dat de Franse Republiek, door BTW te heffen over de vaste vergoedingen voor de overdracht van monsters voor medische analyse, de krachtens artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

32 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Franse Republiek

in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

rechtdoende, verstaat:

1) Door belasting over de toegevoegde waarde te heffen over de vaste vergoedingen voor de overdracht van monsters voor medische analyse, is de Franse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens 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.

2) De Franse Republiek wordt in de kosten verwezen.