Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C?394/04 en C?395/04

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

tegen

Ypourgos Oikonomikon

(verzoek van het Symvoulio tis Epikrateias om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 13, A, lid 1, sub b – Vrijstellingen – Handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging – Terbeschikkingstelling van telefoons en verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten – Verstrekking van bedden en maaltijden aan hun begeleiders”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 15 september 2005

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 1 december 2005

Samenvatting van het arrest

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 daarmee nauw samenhangen – Begrip „handelingen die nauw samenhangen” en „medische verzorging” – Terbeschikkingstelling van telefoons en verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten en verstrekking van bedden en maaltijden aan hun begeleiders – Daarvan uitgesloten – Uitzondering – Voorwaarden – Beoordeling door nationale rechter

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

De levering van diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten door de personen bedoeld in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, alsmede het verstrekken van bedden en maaltijden aan hun begeleiders door deze personen zijn in de regel geen handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling. De in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn bedoelde vrijstelling van dergelijke handelingen heeft immers ten 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 de belasting over de toegevoegde waarde zouden worden onderworpen. Volgens de rechtspraak zijn de onder dit begrip vallende medische verzorging en ziekenhuisverpleging echter die welke de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben. Gelet op het doel van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn bedoelde vrijstelling kunnen derhalve alleen diensten die logischerwijs verband houden met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, „handelingen die [...] nauw samenhangen” in de zin van deze bepaling vormen.

De genoemde prestaties kunnen slechts een handeling die „nauw samenhangt” vormen wanneer

zij onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en niet in hoofdzaak ertoe strekken, aan degene die ze levert extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen. Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle concrete elementen van de bij hem aanhangige gedingen en in voorkomend geval met de inhoud van de voor de betrokken patiënten opgestelde doktersvoorschriften, uit te maken of de geleverde prestaties aan deze voorwaarden voldoen.

(cf. punten 23?25, 30, 35, dictum 1?2)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

1 december 2005 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 13, A, lid 1, sub b – Vrijstellingen – Handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging – Terbeschikkingstelling van telefoons en verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten – Levering van bedden en maaltijden aan hun begeleiders”

In de gevoegde zaken C?394/04 en C?395/04,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Symvoulio tis Epikrateias (Griekenland) bij beslissingen van 16 juni 2004, ingekomen bij het Hof op 17 september 2004, in de procedures

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

tegen

Ypourgos Oikonomikon,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

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

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 juni 2005,

gelet op de opmerkingen van:

– Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE, vertegenwoordigd door K. Karlis, dikigoros,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door E.-M. Mamouna, S. Trekli en V. Kyriazopoulos

als gemachtigden,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en A. Tiemann als gemachtigden,

– de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door A. Miltiadou-Omirou als gemachtigde,

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

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 september 2005,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van 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").

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (hierna: „Ygeia"), een privaatrechtelijk rechtspersoon met als maatschappelijk doel ziekenhuisverpleging en medische verzorging, en de Ypourgos Oikonomikon (minister van Financiën), over de weigering van de Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (voor de heffing bij naamloze vennootschappen bevoegde belastingdienst van Athene) om de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten, alsmede de levering van bedden en maaltijden aan hun begeleiders, als handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

Het rechtskader

De gemeenschapsregeling

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

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

[...]

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

4 Artikel 13, A, lid 2, sub b, van deze richtlijn luidt:

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

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

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

De nationale regeling

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

„Van heffing worden vrijgesteld:

[...]

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

De hoofdgedingen en de prejudiciële vraag

6 Na onderzoek van de boekhouding van Ygeia voor de aanslagjaren 1992 en 1993 was de Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon van mening dat de inkomsten die Ygeia had verworven uit de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten enerzijds en de levering van bedden en maaltijden aan hun begeleiders anderzijds, aan de BTW onderworpen moesten worden, aangezien deze prestaties niet kunnen worden beschouwd als handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging. Bijgevolg heeft hij de belastingschuld van deze vennootschap gerectificeerd bij twee afzonderlijke beschikkingen die elk op een van de twee jaren in kwestie betrekking hadden.

7 Ygeia heeft tegen deze beschikkingen eerst beroep ingesteld bij het Dioikitiko Protodikeio Athinon (administratieve rechtbank van eerste aanleg van Athene) en vervolgens hoger beroep bij het Dioikitiko Efeteio Athinon (administratief hof van beroep van Athene). Ter ondersteuning van haar beroepen heeft Ygeia aangevoerd dat de betrokken prestaties bijdragen aan de verzorging van de ziekenhuispatiënten en aan het onderhouden van hun sociale contacten, en bijgevolg aan hun snellere genezing doordat zij in een goede psychische toestand komen te verkeren. Deze beroepen werden verworpen op grond dat de betrokken prestaties, die ertoe strekken het verblijf van zieken in ziekenhuizen te vergemakkelijken, maar niet bijdragen aan hun verzorging, niet kunnen worden geacht nauw samen te hangen met de ziekenhuisverpleging.

8 Ygeia heeft tegen de arresten van het Dioikitiko Efeteio Athinon hogere voorzieningen ingesteld bij het Symvoulio tis Epikrateias (Raad van State).

9 In zijn verwijzingsbeschikkingen wijst het Symvoulio tis Epikrateias erop dat het geen twijfel leidt dat Ygeia als privaatrechtelijk rechtspersoon voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling van de BTW voor de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en voor handelingen die daar nauw mee samenhangen. De vraag rijst alleen of de litigieuze prestaties vallen onder het begrip

„handelingen die [...] nauw samenhangen” met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging.

10 De verwijzende rechter voert in dit verband aan dat dit begrip in artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn niet is gedefinieerd. Op basis van de in artikel 13, A, lid 2, sub b, van de richtlijn neergelegde criteria zou echter van een met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging nauw samenhangende handeling sprake kunnen zijn wanneer die handeling enerzijds onontbeerlijk is voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen en anderzijds er niet toe strekt extra opbrengsten te verschaffen aan degene die de vrijgestelde handelingen verricht. Hij voegt hier aan toe dat het Hof in zijn arrest van 6 november 2003, Dornier (C?45/0l, Jurispr. blz. I?12911, punten 33?35), heeft aanvaard dat het antwoord op de vraag of een handeling al dan niet valt onder het begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen”, afhangt van het al dan niet bijkomend karakter ervan. Dit betekent dat moet worden onderzocht of deze handeling voor de ontvangers daarvan een middel is om zo goed mogelijk van andere prestaties te kunnen profiteren, dan wel voor hen een doel op zich is.

11 In deze omstandigheden heeft het Symvoulio tis Epikrateias in het kader van het beroep met betrekking tot het aanslagjaar 1992 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld (zaak C?394/04):

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

12 Aangaande het aanslagjaar 1993 heeft deze rechter de bij hem aanhangige hogere voorziening geschorst totdat het Hof de hiervoor aangehaalde vraag heeft beantwoord (zaak C?395/04).

13 Bij beschikking van de president van het Hof van 14 oktober 2004 zijn de zaken C?394/04 en C?395/04 gevoegd voor de mondelinge en de schriftelijke behandeling en het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

14 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de levering door een in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde instelling voor medische verzorging van diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten, alsmede de levering door deze instelling van bedden en maaltijden aan hun begeleiders, handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling.

15 Allereerst zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn eng moeten worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C?287/00, Jurispr. blz. I?5811, punt 43, en 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, Jurispr. blz. I?4427, punt 29). Die vrijstellingen zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (arresten van 25 februari 1999, CPP, C?349/96, Jurispr. blz. I?973, punt 15, en 8 maart 2001, Skandia, C?240/99, Jurispr. blz. I?1951, punt 23).

16 Bovendien voorziet artikel 13, A, van de Zesde richtlijn in BTW-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Deze bepaling stelt evenwel niet alle activiteiten van algemeen

belang vrij van BTW, maar enkel die welke erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven (zie met name arresten van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry, C?149/97, Jurispr. blz. I?7053, punt 18, en 20 november 2003, Taksatorringen, C?8/01, Jurispr. blz. I?13711, punt 60).

17 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, bevat artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn geen omschrijving van het begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging (arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk, C?76/99, Jurispr. blz. I?249, punt 22). Uit de bewoordingen van deze bepaling volgt evenwel reeds dat hiermee niet wordt gedoeld op prestaties die volledig losstaan van de ziekenhuisverpleging van degenen ten behoeve waarvan zij worden verricht en van de door deze laatsten eventueel genoten medische verzorging (arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 33).

18 Derhalve vallen prestaties slechts onder het in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn bedoelde begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging of medische verzorging wanneer zij daadwerkelijk worden verstrekt als nevenprestatie bij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging van de ontvangers ervan, die de hoofdprestatie vormt (arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 35).

19 Blijkens de rechtspraak kan een prestatie als nevenprestatie bij een hoofdprestatie worden beschouwd indien zij geen doel op zich vormt, maar een middel om de belangrijkste dienst van de dienstverlener aantrekkelijker te maken (zie in die zin met name arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C?308/96 en C?94/97, Jurispr. blz. I?6229, punt 24, en arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 34).

20 In dit verband betoogt Ygeia dat de verstrekking van logies en maaltijden aan de begeleiders, die de ziekenhuispatiënten psychologische steun bieden en helpen wanneer zij wegens hun gezondheidstoestand in het dagelijkse leven niet meer zelfstandig kunnen functioneren, het genezingsproces kan verbeteren en tegelijkertijd de werklast van het hulppersoneel in het ziekenhuis vermindert. Door de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen kunnen ziekenhuispatiënten in contact blijven met de buitenwereld, zodat zij in een psychische gesteldheid verkeren die een sneller herstel garandeert en aldus de uiteindelijke kostprijs van de ziekenhuisopname vermindert. Volgens Ygeia vloeit hieruit voort dat het relevante criterium om te bepalen of dergelijke prestaties al dan niet vallen onder het begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen" met de ziekenhuisverpleging of medische verzorging, de wil van de zieke zelf is, die heeft gevraagd om deze prestaties te ontvangen omdat hij ze noodzakelijk acht voor zijn herstel.

21 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

22 Om vast te stellen of prestaties als die in de hoofdgedingen een middel zijn om de door Ygeia verstrekte ziekenhuisverpleging en medische verzorging aantrekkelijker te maken, moet, zoals alle regeringen van de lidstaten die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben beklemtoond, het doel van deze prestaties in aanmerking worden genomen (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 24).

23 De in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging heeft immers ten 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 zouden worden onderworpen (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23).

24 Volgens de rechtspraak zijn de onder dit begrip vallende medische verzorging en ziekenhuisverpleging echter die welke de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben (arrest Dornier, reeds aangehaald, punt 48).

25 Gelet op het doel van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn bedoelde vrijstelling kunnen derhalve enkel diensten die logischerwijs verband houden met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging en die in dit dienstverleningsproces onontbeerlijk zijn om de door deze diensten beoogde therapeutische doelstellingen te bereiken, „handelingen die [...] nauw samenhangen” in de zin van deze bepaling vormen. Enkel dergelijke prestaties kunnen immers invloed uitoefenen op de kostprijs van de gezondheidszorg, die door de vrijstelling in kwestie voor particulieren toegankelijk wordt.

26 Zoals de regeringen van de lidstaten die opmerkingen hebben ingediend terecht betogen, wordt deze vaststelling bevestigd door artikel 13, A, lid 2, sub b, eerste streepje, van de richtlijn, dat voorschrijft dat de lidstaten diensten als bedoeld in met name lid 1, sub b, van dit artikel van vrijstelling moeten uitsluiten indien zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen. Zoals de advocaat-generaal in de punten 30 tot en met 32 van zijn conclusie heeft opgemerkt, stelt deze voor de lidstaten verbindende bepaling immers voorwaarden waarmee rekening moet worden gehouden bij de uitlegging van de verschillende erin bedoelde gevallen van vrijstelling, die, net als die waarin wordt voorzien door artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn, betrekking hebben op prestaties of leveringen die „nauw samenhangen” of een „nauwe band” hebben met een activiteit van algemeen belang.

27 Bovendien heeft het Hof in de punten 48 en 49 van het reeds aangehaalde arrest Commissie/Duitsland reeds geoordeeld dat wat de in artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling voor diensten die „nauw samenhangen” met het universitaire onderwijs betreft, het onder bezwarende titel verrichten van onderzoeksprojecten, hoewel mogelijk zeer nuttig voor het universitair onderwijs, niet absoluut noodzakelijk is om het met dit onderwijs beoogde doel te bereiken, te weten met name de opleiding van studenten in het vooruitzicht van hun beroepsloopbaan, en dat dit derhalve niet onder de genoemde vrijstelling kan vallen.

28 Gelet op het doel van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn bedoelde vrijstelling en gezien de bewoordingen van lid 2, sub b, van dit artikel, gelden deze vaststellingen, zoals de advocaat-generaal in punt 35 van zijn conclusie in wezen heeft gesteld, ook voor de uitlegging van het begrip „handelingen die nauw samenhangen” met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de eerste van deze bepalingen.

29 Hieruit volgt dat diensten die, zoals die in het hoofdgeding, het comfort en het welzijn van ziekenhuispatiënten kunnen verbeteren, in de regel niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de richtlijn. Dit kan slechts anders zijn wanneer deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging in het kader waarvan deze prestaties werden verstrekt.

30 Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle concrete elementen van de bij hem aanhangige geschillen en in voorkomend geval met de inhoud van de voor de betrokken patiënten opgestelde doktersvoorschriften, uit te maken of de geleverde prestaties al dan niet onontbeerlijk zijn.

31 Aan deze vaststellingen wordt niet afgedaan door het betoog van Ygeia dat het begrip „handelingen die [...] nauw samenhangen” met de ziekenhuisverpleging of medische verzorging in

artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn, gelet op het doel van de vrijstelling, geen bijzonder strikte interpretatie vergt (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 23). Zoals immers reeds uit punt 25 van het onderhavige arrest blijkt, leidt de heffing van BTW over prestaties die geen nevenprestatie zijn niet tot een verhoging van de prijs van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging, waarvan deze bepaling de toegankelijkheid voor particulieren wil garanderen, aangezien deze prestaties niet onontbeerlijk zijn om de daarmee nagestreefde therapeutische doelstellingen te bereiken (zie in die zin arrest van 20 november 2003, D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, C?307/01, Jurispr. blz. I?13989, punt 59).

32 Zoals de advocaat-generaal in punt 47 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de heffing van BTW over dergelijke prestaties in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich er met name tegen 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).

33 Anders dan Ygeia betoogt en zoals de Duitse regering terecht heeft aangevoerd, concurreert een inrichting voor medische verzorging, wanneer zij prestaties zoals in het hoofdgeding levert, met belastingplichtigen die soortgelijke prestaties leveren, zoals de leveranciers van telefonie- en televisiediensten in het geval van de aan ziekenhuispatiënten aangeboden diensten, en hotels en restaurants in het geval van de verstrekking van logies voor hun begeleiders.

34 Verder moeten prestaties zoals in de hoofdgedingen volgens artikel 13, A, lid 2, tweede streepje, van de Zesde richtlijn ook worden uitgesloten van de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van deze richtlijn bedoelde vrijstelling indien zij er in hoofdzaak toe strekken aan degene die ze levert extra opbrengsten te verschaffen. Of dit het geval is, moet de verwijzende rechter onderzoeken aan de hand van de concrete elementen van de bij hem aanhangige geschillen.

35 Bijgevolg moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de levering door de in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde personen van diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten, alsmede de levering door deze personen van bedden en maaltijden aan hun begeleiders in de regel geen handelingen zijn die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling. Dit kan slechts anders zijn wanneer deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en zij er niet in hoofdzaak toe strekken aan degene die ze levert extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de BTW zijn onderworpen.

Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle concrete elementen van de bij hem aanhangige geschillen en in voorkomend geval met de inhoud van de voor de betrokken patiënten opgestelde doktersvoorschriften, uit te maken of de geleverde prestaties aan deze voorwaarden voldoen.

Kosten

36 Ten aanzien van de 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:

1) **De levering van diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten door de personen bedoeld 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, alsmede de levering van bedden en maaltijden aan hun begeleiders door deze personen zijn in de regel geen handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling. Dit kan slechts anders zijn wanneer deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en zij er niet in hoofdzaak toe strekken aan degene die ze levert 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.**

2) **Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle concrete elementen van de bij hem aanhangige geschillen en in voorkomend geval met de inhoud van de voor de betrokken patiënten opgestelde doktersvoorschriften, uit te maken of de geleverde prestaties aan deze voorwaarden voldoen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Grieks.