

Conclusions
CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
C. STIX-HACKL
van 30 januari 2003 (1)

Zaken C-212/01

Margarete Unterpertinger
tegen
Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

[verzoek van het Landesgericht Innsbruck (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]
en C-307/01

Dr. Peter d'Ambrumenil
tegen
Commissioners of Customs and Excise

[verzoek van het VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„BTW – Artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde Richtlijn 77/388/EEG – Vrijstelling – Begrip gezondheidkundige verzorging van de mens – Behandeling zonder therapeutisch doel – Medische expertisediensten”

I ? Inleiding

1. In de twee zaken die in deze gevoegde conclusies worden besproken, hebben alle door het Landesgericht Innsbruck en het VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, aan het Hof voorgelegde prejudiciële vragen betrekking op de werkingssfeer van de vrijstelling voor gezondheidkundige verzorging van de mens op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, 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 (hierna: Zesde richtlijn).

2. In zaak C-212/01 gaat het concreet om de vaststelling door een arts die door een rechterlijke instantie of een pensioenverzekeringsinstelling als deskundige is aangewezen, of een pensioenaanvrager al dan niet invalide is. In zaak C-307/01 gaat het om een aantal medische activiteiten die in opdracht van werkgevers of verzekeraars worden verricht of die betrekking hebben op het opstellen van medische verklaringen en deskundigenrapporten waarmee de medische geschiktheid van een persoon of de vervulling van de voorwaarden voor bepaalde subjectieve rechten moet worden vastgesteld.

3. De twee zaken roepen met name vragen op over de draagwijdte van het arrest van 14 september 2000 in de zaak D. (2) , waarin het Hof voor recht heeft verklaard dat de vaststelling van de genetische verwantschap van individuen door middel van biologische analyses niet binnen de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn valt.

II ? Rechtskader

A ? Gemeenschapsrecht

4. In artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn is de vrijstelling van BTW van bepaalde activiteiten van algemeen belang vastgelegd.

5. Artikel 13, A, lid 1, sub c, 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:[...]

c) gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat

.

B ? Nationaal recht

1. Zaak C-212/01

6. De vrijstelling voor medische beroepen is in Oostenrijk vastgelegd in § 6, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: UstG). Dit artikel bepaalt onder meer: Van de onder § 1, lid 1, punt 1, vallende omzetten zijn van omzetbelasting vrijgesteld:[...]

19. omzetten uit werkzaamheden als arts, tandarts, psychotherapeut, vroedvrouw en van beoefenaren van vrije beroepen in de zin van § 52, lid 4, van het Bundesgesetz, BGBl nr. 102/1961, in de versie van BGBl. nr. 872/1992, en van § 7, lid 3, van het Bundesgesetz, BGBl nr. 460/1992; ook vrijgesteld zijn de overige diensten door maatschappen waarvan de leden de bovengenoemde beroepen uitoefenen, aan hun leden verleend, voorzover deze diensten rechtstreeks voor de uitvoering van de volgens deze bepaling belastingvrije omzetten worden gebruikt en voorzover de maatschappen van hun leden uitsluitend terugbetaling van het desbetreffende aandeel in de gemeenschappelijke kosten verlangen [...]

.

2. Zaak C-307/01

7. Ingevolge item 1, sub a, van group 7, getiteld Gezondheid en welzijn, van schedule 9 van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de omzetbelasting) omvatten de krachtens section 31 van die wet vrijgestelde diensten:

1. Diensten verricht door een persoon die in een van de volgende registers is ingeschreven:
a. het register van artsen [...]

.

8. Noot 2 bij deze bepaling bepaalt verder:Onderdeel [...] a [...] van item 1 omvat ook diensten verricht door personen die niet in een van de [aldaar] genoemde registers zijn geregistreerd of ingeschreven, wanneer die diensten volledig worden verricht door of onder rechtstreeks toezicht van een wel in de registers geregistreerd of ingeschreven persoon.

III ? Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

A ? Zaak C-212/01

9. De prejudiciële vragen in zaak C-212/01 zijn gerezen in een procedure voor het Landesgericht Innsbruck, sector sociale en arbeidszaken, waarin inmiddels vanwege het overlijden van verzoekster in het hoofdgeding, M. Unterpertinger, enkel nog over de proceskosten moet worden beslist.

10. Voorwerp van de procedure was oorspronkelijk het beroep van Unterpertinger tegen een afwijzende beschikking van de Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (pensioendienst voor werknemers; hierna: verweerster). Het Landesgericht Innsbruck, sector sociale en arbeidszaken, moest beslissen of verweerster Unterpertinger met ingang van 1 augustus 1999 een invaliditeitspensioen ten belope van het wettelijk vastgestelde bedrag moest toekennen.

11. Verweerster verdedigde voor de verwijzende rechter de opvatting, dat Unterpertinger op de

algemene arbeidsmarkt nog een hele reeks werkzaamheden kon verrichten. Unterpertinger bracht daartegen in dat zij invalide in de zin van de wet was.

12. Om de tegenstrijdige beweringen te beoordelen gaf de verwijzende rechter op 3 april 2000 opdracht tot het opstellen van diverse medische deskundigenrapporten.

13. Toen deze rapporten waren verkregen overleed Unterpertinger plotseling, zodat de verwijzende rechter de procedure moest schorsen.

14. Enkel de proceskosten bleven over als geschilpunt. Met betrekking tot het resterende geschilpunt bleven verweerster en de deskundige over als procespartijen.

15. Deze door het Landesgericht Innsbruck, sector sociale en arbeidszaken, ontboden deskundige, een in psychiatrie en neurologie gespecialiseerde arts, bracht voor zijn diensten als deskundige BTW in rekening.

16. Ter terechtzitting maakte verweerster, die ingevolge § 77 van het Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (Oostenrijkse wet inzake de rechtbanken in sociale en arbeidszaken) de deskundigenkosten hoe dan ook moet dragen, bezwaar tegen de declaratie van de deskundige, voorzover deze 20 % BTW in rekening had gebracht. Behalve dit bedrag waren de grondslag en de hoogte van de tarieven onbetwist. Het honorarium van de deskundige werd voorlopig betaald zonder de BTW.

17. De verwijzende rechter gaf partijen te kennen dat hij schriftelijk uitspraak zou doen met betrekking tot de 20 % BTW over het honorarium. In dit kader is het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend.

18. Volgens het Gebührenanspruchsgesetz (Oostenrijkse wet op de honoraria) heeft een deskundige recht op vergoeding van de BTW over zijn honorarium, indien en voorzover hij over zijn diensten BTW verschuldigd is.

19. De verwijzende rechter vraagt zich derhalve af of medische diensten van medische deskundigen van BTW zijn vrijgesteld of niet.

20. Volgens de verwijzende rechter kan uit de formulering van § 6, lid 1, punt 19, UstG niet met zekerheid worden opgemaakt of ook medische onderzoeken met het oog op de vaststelling of iemand al dan niet invalide of arbeidsongeschikt is, onder deze vrijstelling vallen. Hij merkt op dat de genoemde bepaling, ondanks de verschillende formulering, de omzetting in Oostenrijks recht is van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn en dus in overeenstemming met die richtlijn moet worden uitgelegd.

21. Het Landesgericht Innsbruck, sector sociale en arbeidszaken, heeft daarom bij beschikking van 9 mei 2001 krachtens artikel 234 EG het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1) Moet artikel 13, A, lid 1, sub c, 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 aldus worden uitgelegd dat de daarin bepaalde vrijstelling van omzetbelasting niet geldt voor de werkzaamheden van een arts, bestaande in de vaststelling of een pensioenaanvrager al dan niet invalide is?

2) Moet het arrest van het Hof van de Europese Gemeenschappen van 14 september 2000 in de zaak C-384/98 aldus worden uitgelegd dat een medische diagnose en een daarop gebaseerd deskundigenrapport omtrent het al dan niet bestaan van invaliditeit of arbeidsongeschiktheid niet onder de in vraag 1 genoemde bepaling vallen, ongeacht of de als deskundige optredende arts door een rechterlijke instantie of door een pensioenverzekeringsinstelling is aangewezen?

B ? Zaak 307/01

22. Dokter D'Ambrumenil is huisarts. In die hoedanigheid werkte hij eerst voor de National Health Service (nationale gezondheidsdienst) en daarna behandelde hij tot 1997 patiënten in zijn eigen praktijk. Hij trad bovendien veelvuldig op als medisch deskundige voor rechtbanken, alsook als mediator en arbiter.

23. In 1994 richtte D'Ambrumenil Dispute Resolution Services Limited (hierna: DRS) op, een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die sindsdien het merendeel van zijn werkzaamheden heeft overgenomen, afgezien van enkele kleine uitzonderingen die geen

betrekking hebben op zijn medische of juridische werkzaamheden.

24. Deze werkzaamheden omvatten verschillende diensten, zoals medische onderzoeken en tests alsook de afgifte van medische verklaringen.

25. Bij schrijven van 29 september 1997 werd D'Ambrumenil een beschikking van de Commissioners of Customs and Excise meegedeeld, volgens welke enkele van de door hem en/of DRS verleende diensten onder schedule 9, group 7, item 1, sub a, van de Value Added Tax Act vielen en dus van BTW waren vrijgesteld.

26. In het hoofdgeding moet worden beslist over het door D'Ambrumenil en DRS (3) tegen deze beschikking ingestelde beroep. In geding is de juiste behandeling voor de BTW van bepaalde diensten. Terwijl het volgens D'Ambrumenil en DRS bij de litigieuze diensten gaat om belastbare diensten, zijn de Commissioners of Customs and Excise, verweerders in het hoofdgeding, van mening dat deze diensten van BTW zijn vrijgesteld op grond van de bepalingen van de Value Added Tax Act, waarbij artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is omgezet.

27. Met betrekking tot enkele diensten kon het geschil al worden beslecht door een overeenkomst tussen partijen of een uitspraak van de rechter. Met betrekking tot de overige medische activiteiten uit de verwijzende rechter twijfel over de juiste uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Deze activiteiten beschrijft hij in de verwijzingsbeschikking als volgt:

? Medisch onderzoek van personen voor werkgevers: deze activiteit omvat een lichamelijk en/of psychisch onderzoek van een toekomstige werknemer, uitgevoerd voor de toekomstige werkgever, en kan het invullen van een standaardvragenlijst inhouden. Aan de toekomstige werknemer wordt geen medische behandeling of advies in verband met zijn gezondheidstoestand verstrekt. In sommige gevallen is de toekomstige werknemer een huidige of vroegere patiënt van D'Ambrumenil, aan wie hij in het verleden een medische behandeling of advies heeft verstrekt; in andere gevallen betreft het een persoon die noch een huidige, noch een vroegere patiënt van D'Ambrumenil is.

? Medisch onderzoek van personen voor verzekeraars: deze activiteit omvat een lichamelijk en/of psychisch onderzoek van de toekomstige verzekeringnemer met het oog op de sluiting van een ziektekosten- of levensverzekering van onbepaalde duur, en kan het invullen van een standaardvragenlijst inhouden. Aan de toekomstige verzekeringnemer wordt geen medische behandeling of advies in verband met zijn gezondheidstoestand verstrekt. In sommige gevallen is de toekomstige verzekeringnemer een huidige of vroegere patiënt van D'Ambrumenil, aan wie hij in het verleden een medische behandeling of advies heeft verstrekt; in andere gevallen betreft het een persoon die noch een huidige, noch een vroegere patiënt van D'Ambrumenil is.

? Onderzoeken voor andere doeleinden: hiertoe behoort het afnemen van bloed of andere lichaamsstalen voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, inzonderheid het HIV-virus. Deze activiteit wordt in opdracht en voor rekening van werkgevers en verzekeraars uitgevoerd en kan zowel huidige als vroegere patiënten van D'Ambrumenil alsook andere personen betreffen.

? Medische verklaringen: hierbij gaat het om het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, zoals bijvoorbeeld geschiktheid om te reizen, op verzoek van de persoon zelf, waarbij het kan gaan om een huidige of vroegere patiënt van D'Ambrumenil, maar dat is niet noodzakelijk. Deze activiteit vergt de inzet van de medische vaardigheden van D'Ambrumenil en kan een lichamelijk of psychisch onderzoek inhouden.

? Verklaringen over de gezondheidstoestand van een persoon voor een ander doel, zoals bijvoorbeeld voor oorlogspensioenen: dit omvat onder meer het afgeven van een verklaring dat een persoon symptomen vertoont die terug te voeren zijn tot tijdens de militaire dienst opgelopen verwondingen, zodat deze zijn recht op een oorlogspensioen kan aantonen. Dit omvat in de regel een lichamelijk onderzoek van de persoon, die een patiënt van D'Ambrumenil kan maar niet hoeft te zijn, maar geen behandeling van de symptomen.

? Medische rapporten over lichamelijk letsel: hierbij gaat het om het opstellen van medische rapporten aangaande aansprakelijkheid en schaderaming voor personen die overwegen een vordering in rechte in te stellen. Dit vergt de inzet van de medische vaardigheden van

D'Ambrumenil om oorzaak, omvang en toekomstige ontwikkeling van het letsel te beoordelen en kan een onderzoek van de toekomstige eiser inhouden. Er vindt geen behandeling plaats.

? Medische rapporten over medische beroepsfouten: hierbij gaat het om het opstellen van medische rapporten voor personen die overwegen een vordering in rechte wegens een medische beroepsfout in te stellen. Dit vergt de inzet van de medische vaardigheden van D'Ambrumenil ter beoordeling van oorzaak, omvang en toekomstige ontwikkeling van het letsel en van de aansprakelijkheid en ter begroting van de schadevergoeding, en kan een onderzoek van de persoon inhouden, ook al is dat in de regel niet het geval. Er vindt geen medische behandeling plaats.

28. De verwijzende rechter merkt in de verwijzingsbeschikking verder op, dat het arrest van het Hof van Justitie in de zaak D. weliswaar aantoont dat de activiteit van een arts in het kader van onderzoek en deskundigenadvies met betrekking tot een vaderschapskwestie niet onder de vrijstelling valt, maar dat deze activiteit anders dan de litigieuze activiteiten van het onderhavige geval niets te maken heeft met de gezondheid van een persoon.

29. Het VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, heeft derhalve bij beschikking van 6 juni 2001 het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld: Moet artikel 13, A, lid 1, sub c, 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 aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op de volgende activiteiten, wanneer deze worden verricht in de uitoefening van een medisch beroep zoals omschreven door de lidstaat:

- a) het verrichten van medisch onderzoek van personen ten behoeve van werkgevers of verzekeringsmaatschappijen,
- b) het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, op verzoek van werkgevers of verzekeraars,
- c) het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, bijvoorbeeld geschiktheid om te reizen,
- d) het afgeven van verklaringen betreffende iemands gezondheidstoestand, bijvoorbeeld voor het recht op oorlogspensioen,
- e) het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering wegens letselschade overwegen,
- f) het opstellen van medische rapporten
- i) ten gevolge op de sub e vermelde onderzoeken, en
- ii) op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek,
- g) het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van medische deskundigenrapporten ter zake van medische beroepsfouten ten behoeve van personen die de instelling van een vordering in rechte overwegen, en
- h) het opstellen van medische rapporten
- i) ten gevolge op de sub g genoemde onderzoeken, en
- ii) op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek?

IV ? Ingediende opmerkingen

A ? Zaak C-212/01

30. De Oostenrijkse regering heeft net als de Commissie over de tweede prejudiciële vraag geen afzonderlijke opmerkingen ingediend en heeft de twee vragen gezamenlijk beantwoord.

31. Volgens de Oostenrijkse regering heeft het arrest D. (4) de vraag, of werkzaamheden als deskundige in het kader van een procedure voor een rechtbank voor sociale zaken al dan niet aan BTW onderworpen zijn, voldoende duidelijk beantwoord. In dat arrest heeft het Hof geconcludeerd dat een gezondheidskundige verrichting die niet bestaat in gezondheidskundige verzorging van de mens door middel van diagnose en behandeling van ziekten of andere gezondheidsproblemen, aan BTW onderworpen is. Indien men uitgaat van de in dit arrest tot uitdrukking gekomen opvatting, dat de uitzonderingsbepaling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn alleen

geldt voor medische diensten met een therapeutisch doel, dan moet men er eveneens van uitgaan dat de werkzaamheid van een arts als deskundige die slechts bestaat in de vaststelling, met het oog op de toekenning van een invaliditeitspensioen, of een pensioenaanvrager al dan niet invalide is, in geen geval is vrijgesteld. Deze conclusie is vooral gebaseerd op het beginsel dat bepalingen over vrijstelling van BTW strikt dienen te worden uitgelegd.

32. Het betoog van de *Commissie* stemt in wezen overeen met dat van de Oostenrijkse regering. Zij stelt dat artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, anders dan § 4, lid 1, punt 19, UstG, niet alle activiteiten van een arts van BTW vrijstelt. Zij bestrijdt de opvatting van de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat het begrip werkzaamheden als arts in de zin van richtlijn 93/16/EEG ter vergemakkelijking van het vrije verkeer van artsen en de onderlinge erkenning van hun diploma's, certificaten en andere titels (5) , op het onderhavige geval kan worden toegepast. Deze richtlijn dient een ander doel dan de Zesde richtlijn en bevat geen sluitende definitie van het begrip werkzaamheden als arts. In het arrest D. (6) heeft het Hof duidelijk gemaakt, welke medische verrichtingen niet onder het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens vallen. Deze rechtspraak, waarin onderscheid wordt gemaakt naar gelang van het doel van de medische verrichting, is door het Hof bevestigd in het arrest van 11 januari 2001 in de zaak *Commissie/Frankrijk*. (7) Het therapeutische doel, waarbij volgens deze rechtspraak moet worden aangeknoopt, moet evenwel ruim worden uitgelegd en houdt mede controle- en preventieve maatregelen in. In het algemeen moet niet worden aangeknoopt bij de aard van de activiteit of de afzonderlijke medische handeling, maar bij het doel van de medische werkzaamheid.

33. Volgens de Commissie heeft de vaststelling in het kader van een gerechtelijke procedure of een pensioenaanvrager invalide is, evenwel geen therapeutisch doel, omdat het uitsluitend tot doel heeft een rechtsvraag op te lossen. Deze activiteit moet derhalve, wat de BTW betreft, op dezelfde wijze worden behandeld als de werkzaamheden van gerechtelijke deskundigen uit andere disciplines, zoals accountants of ingenieurs, en is dan ook niet vrijgesteld op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c. De omstandigheid dat de deskundige door een rechterlijke instantie is aangewezen om advies te geven, is in dit verband niet van belang. Het enige dat telt is het doel van de medische dienst.

34. Met betrekking tot de met name tijdens de mondelinge behandeling opgeworpen vraag over de praktische uitvoerbaarheid van de BTW-afrek indien niet alle medische diensten van de belasting zijn vrijgesteld, heeft de Commissie betoogd dat deze afrek in dit geval geen grotere problemen zal opleveren dan in andere gevallen waarin goederen en diensten worden gebruikt voor zowel BTW-plichtige als belastingvrije handelingen. De afrek van BTW wordt immers niet berekend over de afzonderlijke gebruikte goederen, maar pro rata voor alle verrichtingen van de belastingplichtige.

35.

De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt dat de activiteit waar het in de onderhavige zaak om gaat, namelijk het verrichten van een medisch onderzoek en vervolgens de beoordeling van de gezondheidstoestand van een persoon ? volgens haar dus het stellen van een diagnose ? behoort tot de kerntaken van het beroep van arts en daarom onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn valt.

36. Volgens haar blijkt uit zowel de formulering van de vrijstelling als een vergelijking met richtlijn 93/16, die in dit opzicht toepasbaar is (8) , dat de functie van het beroep van arts verder gaat dan enkel de behandeling van ziekten in strikte zin. Tot de activiteiten van een arts behoren bijvoorbeeld preventieve medische handelingen zoals inentingen, maar ook behandelingen op het gebied van geboorteregeling en verloskunde, alsook plastische chirurgie. Zo is men in de zaak *Commissie/Frankrijk* (9) op het gebied van de pathologie ervan uitgegaan, dat zowel de afname als de analyse van een medisch monster op grond van artikel 13, A, lid 1, sub b, is vrijgesteld. Overigens heeft het Hof zich in dit arrest verzet tegen een bijzonder strikte uitlegging van de BTW-vrijstelling en gewezen op het doel ervan, namelijk ervoor te zorgen dat ziekenhuisverpleging en medische verzorging niet ontoegankelijk worden vanwege verhoogde kosten. Evenzo moeten het verrichten van een onderzoek en de beoordeling van de gezondheidstoestand van een persoon ?

bijvoorbeeld in het kader van periodieke gezondheidsonderzoeken ? onder de BTW-vrijstelling vallen, ongeacht of het onderzoek al dan niet leidt tot de verstrekking van gezondheidskundige verzorging in striktere zin.

37. Bij de betrokken medische activiteit gaat het om het stellen van een diagnose. De met de prejudiciële vragen opgeworpen kwestie is of het voor de toepasselijkheid van de vrijstelling verschil maakt voor welk doel de diagnose en/of het onderzoek wordt verricht of wie daartoe opdracht heeft gegeven.

38. Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk vast, dat het met het oog op de vrijstelling niet zinvol of praktisch is om onderscheid te maken naar gelang van het doel waarvoor of de redenen waarom een medische diagnose wordt gevraagd. De heffing van belasting over een dienst kan redelijkerwijze niet afhankelijk zijn van de uitslag van het onderzoek of van de redenen van de patiënt om zich te laten onderzoeken. Deze criteria zouden bovendien eenvoudig te omzeilen zijn.

39. In verband met de tweede prejudiciële vraag benadrukt de regering van het Verenigd Koninkrijk het verschil tussen het onderhavige geval en de zaak D. De vaststelling van vaderschap door een deskundige, die in laatstgenoemde zaak ter discussie stond, heeft in tegenstelling tot het onderhavige geval niets te maken met de gezondheid. De activiteit waar het hier om gaat, betreft daarentegen het diagnosticeren van ziekten, hetgeen volgens het arrest D. (10) onder de vrijstelling valt.

40. Volgens haar is ook de identiteit van de persoon die om een onderzoek of diagnose vraagt, niet geschikt als afbakeningscriterium. Een aantal vrijstellingen in artikel 13, A en B, van de Zesde richtlijn is afhankelijk van de identiteit van de leverancier of de ontvanger van goederen of diensten. Artikel 13, A, lid 1, sub c, bevat daarentegen geen enkele voorwaarde met betrekking tot de persoon van de ontvanger van de diensten. Door een dergelijke voorwaarde in deze bepaling te lezen zou men de vrijstelling inperken op een wijze die geen steun vindt in haar formulering. Bovendien zou ook deze voorwaarde eenvoudig te omzeilen zijn.

B ? Zaak 307/01

41. Volgens *verzoekers in het hoofdgeding* blijkt duidelijk uit de arresten van het Hof in de zaken D. (11) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (12) dat de in de prejudiciële vraag beschreven activiteiten niet onder de BTW-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen en dus belastbaar zijn. Uit deze rechtspraak, maar ook uit het arrest Commissie/Frankrijk (13) ? dat voor het overige in het onderhavige geval niet relevant is ? blijkt immers dat de gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van deze bepaling alleen diensten omvat die een therapeutisch doel hebben.

42. Zij stellen dat de vrijstellingen op grond van artikel 13 van de Zesde richtlijn uitzonderingen vormen op de algemene regel, dat alle leveringen die een belastingplichtige onder bezwarende titel verricht, aan BTW zijn onderworpen. Als zodanig moeten deze vrijstellingen in overeenstemming met het arrest in de zaak Stichting Uitvoering Financiële Acties (14) strikt worden uitgelegd. Dat betekent evenwel niet dat deze tekst een zo eng mogelijke betekenis moet krijgen, maar dat een vrijstelling niet ruimer mag worden opgevat dan wat zij volgens de normale betekenis van de woorden omvat.

43. Op grond van haar formulering gelden voor de vrijstelling twee eisen. In de eerste plaats moeten de diensten worden verricht in het kader van de uitoefening van een medisch of paramedisch beroep, en in de tweede plaats moet de dienst bestaan in gezondheidskundige verzorging. In het onderhavige geval is ongetwijfeld aan de eerste voorwaarde voldaan, omdat D'Ambrumenil de diensten verricht in het kader van de uitoefening van zijn beroep als arts. Deze diensten vormen evenwel niet de verstrekking van gezondheidskundige verzorging. Het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens kan immers niet alle activiteiten omvatten die iemand verricht in het kader van de uitoefening van het beroep van arts. Anders zou de tweede voorwaarde overbodig zijn en had de richtlijn hier eenvoudig van diensten kunnen spreken, net als in artikel 13, A, lid 1, sub e.

44. Het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens verwijst noodzakelijkerwijs naar een activiteit die erop gericht is de gezondheid van de mens te beschermen en die de behandeling van

een patiënt behelst. Deze uitlegging komt ook overeen met het doel van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn, de bescherming van de gezondheid van de mens te vergemakkelijken. Daaronder valt ook de loutere diagnose of het zuivere onderzoek, indien deze activiteiten ertoe dienen vast te stellen of iemand aan een ziekte lijdt, om deze eventueel te genezen. Een diagnose of onderzoek op zich ? zelfs indien uitgevoerd door een arts ? is evenwel geen gezondheidskundige verzorging wanneer deze handeling wordt verricht met een ander doel, bijvoorbeeld ter bepaling van de premie die voor een verzekering moet worden betaald.

45. De omstandigheid dat niet alle medische verrichtingen onder de vrijstelling vallen, leidt overigens niet tot problemen met betrekking tot de BTW-afrek. In het Verenigd Koninkrijk verrichten artsen reeds belastbare handelingen ? zo verkopen tandartsen tandenborstels ? en er bestaan passende methoden om het gedeelte van de aftrekbare BTW te berekenen.

46. Verzoekers in het hoofdgeding betogen dat geen van de in de prejudiciële vraag beschreven activiteiten wordt uitgevoerd ter bescherming van de gezondheid van een persoon of ter genezing of behandeling van een aandoening. Deze activiteiten dienen geen therapeutisch doel en onderscheiden zich niet wezenlijk van de vaststelling van verwantschap, waar het in de zaak D. om ging, en moeten dus evenmin worden vrijgesteld.

47.

De *regering van het Verenigd Koninkrijk* herhaalt in haar opmerkingen in wezen haar betoog in zaak C-212/01. Zij stelt dat de in de prejudiciële vraag beschreven activiteiten, zoals het stellen van een diagnose en het verrichten van een onderzoek, behoren tot de kerntaken van het beroep van arts en daarom volledig onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vallen. Net als in zaak C-212/01 vergen deze activiteiten de inzet van medische vaardigheden voor het opstellen van een medische verklaring over de gezondheidstoestand van een persoon, met dit verschil dat het in de onderhavige zaak niet gaat om de diensten van een door een rechterlijke instantie aangestelde deskundige. In beide gevallen rijst evenwel de vraag of voor de toepasbaarheid van de betrokken vrijstelling van belang is, met welk doel of door wie opdracht is gegeven tot het stellen van de diagnose en/of het verrichten van het onderzoek. Deze vraag moet ontkennend worden beantwoord. Evenzo is het bestaan van een vertrouwensrelatie of de mate van vertrouwelijkheid tussen de patiënt en degene die de verzorging verstrekt, waarnaar het Hof in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk (15) heeft verwezen, niet geschikt als afbakeningscriterium en moet het ook niet als zodanig worden opgevat. Het kan niet van belang zijn of het onderzoek wordt verricht door de eigen of een andere arts.

48. De regering van het Verenigd Koninkrijk wijst erop dat in alle in de prejudiciële vraag beschreven gevallen een medische diagnose wordt gesteld met het doel die aan een derde mee te delen, in sommige gevallen ook duidelijk op verzoek van de derde. In ieder geval hebben alle diensten gemeen dat D'Ambrumenil gezondheidskundige verzorging verstrekt, doordat hij zijn vakkennis inzet om een diagnose te stellen over de gezondheidstoestand van een patiënt. Deze activiteit kan worden onderscheiden van een vaderschapsonderzoek zoals in de zaak D., dat niets met de gezondheid te maken heeft.

49.

De *Commissie* gaat in haar opmerkingen deels verder dan in zaak C-212/01. Zij stelt met verzoekers in het hoofdgeding dat artsen niet algemeen zijn vrijgesteld van BTW en dat niet alle in het kader van het beroep van arts uitgevoerde activiteiten onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen, wat al volgt uit de formulering van deze bepaling. De werkingssfeer van de vrijstelling hangt af van wat onder gezondheidskundige verzorging moet worden verstaan. Dienaangaande heeft het Hof in de zaak D. vastgesteld dat de medische handeling een ? ruim uit te leggen ? therapeutisch doel moet dienen, dat wil zeggen dat zij moet worden verricht met het oog op het stellen van een diagnose, de behandeling en, voorzover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsstoornissen. Dit criterium heeft het Hof in de zaak Commissie/Frankrijk nogmaals benadrukt. De toepassing van dit criterium levert geen bijzondere problemen op, althans niet meer dan de omschrijving van andere fiscale uitzonderingen. De Commissie benadrukt bovendien dat de identiteit van degene die opdracht heeft gegeven tot de medische verrichting,

voor haar niet van belang is.

50. Met de regering van het Verenigd Koninkrijk wijst zij verder op het doel van de vrijstelling, ervoor te zorgen dat medische verzorging niet ontoegankelijk wordt vanwege verhoogde kosten, en is zij het bovendien erover eens dat voor de vrijstelling niet doorslaggevend is wie om het medische onderzoek heeft verzocht. Deze vrijstelling hangt evenwel ook niet louter af van de inzet van medische kennis of medische vaardigheden, omdat het begrip gezondheidkundige verzorging wat minder ruim is, om welke reden ook richtlijn 93/16 in de onderhavige context nauwelijks van nut kan zijn.

51. Wat de afzonderlijke hier aan de orde gestelde activiteiten betreft, is het volgens de Commissie niet zinvol om onderscheid te maken tussen de in de punten e tot en met h van de prejudiciële vraag beschreven diensten. Gemeenschappelijk aan deze activiteiten is het doel van het onderzoek, dat erin bestaat de lichamelijke toestand van een slachtoffer vast te stellen ter bepaling van een eventuele schadevergoeding, alsook de oorzaak en de ernst van het aangevoerde letsel te bepalen. Een dergelijk onderzoek dient ? in het bijzonder wanneer het niet wordt uitgevoerd door de eigen arts van het slachtoffer ? geen therapeutisch doel, er bestaat geen rechtstreeks verband met gezondheidkundige verzorging van het letsel. Het belasten van een dergelijke dienst heeft dan ook geen gevolgen voor de toegang tot de medische verzorging. Hetzelfde geldt voor de punten c en d. De opstelling van een medisch attest in het kader van een routineonderzoek of een lopende behandeling kan daarentegen als louter ondergeschikt aan het hoofddoel van het onderzoek, namelijk de gezondheidkundige verzorging van de patiënt, worden beschouwd. Het is evenwel aan de nationale rechter om dit uit te maken.

52. Met betrekking tot onderzoeken en tests in opdracht van werkgevers of verzekeraars, zoals beschreven in de punten a en b van de prejudiciële vraag, moet volgens de Commissie onderscheid worden gemaakt naar gelang van de omstandigheden: wanneer het onderzoek wordt verricht om de geschiktheid voor een toekomstige betrekking vast te stellen of een te verzekeren risico te bepalen, in het bijzonder wanneer het wordt verricht door een door de werkgever of verzekeraar gekozen arts, moet het worden beschouwd als belastbare dienst. Dit kan anders liggen bij regelmatige medische onderzoeken, zoals die soms door werkgevers of verzekeraars worden voorgeschreven aan hun werknemers of verzekeringnemers. Dergelijke onderzoeken kunnen een therapeutisch doel hebben, doordat zij de betrokken personen ertoe aanzetten hun gezondheidstoestand met de arts te bespreken en passend medisch advies in te winnen. Bij dergelijke onderzoeken bestaat er een zekere relatie tussen de arts en de patiënt, anders dan bij de vaststelling door een arts van de geschiktheid voor een beroep of een te verzekeren risico. Dergelijke medische activiteiten kunnen dus worden geacht onder de vrijstelling te vallen; hetzelfde geldt voor het opstellen van verklaringen en het verrichten van onderzoeken, voorzover zij deel uitmaken van een lopende medische behandeling. De overige in de prejudiciële vraag beschreven activiteiten zijn belastbare handelingen.

V ? Beoordeling

53. Aangezien de in de onderhavige zaken opgeworpen rechtsvragen elkaar in ruime mate overlappen, zal ik hierna allereerst in algemene zin de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bespreken, om vervolgens in te gaan op de afzonderlijke prejudiciële vragen in de twee zaken.

A ? Algemene, voor beide zaken geldende opmerkingen over de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn

54. Om te beginnen wil ik ingaan op de door de regering van het Verenigd Koninkrijk opgeworpen vraag, in hoeverre uit richtlijn 93/16 conclusies kunnen worden getrokken over de werkingssfeer van de betrokken vrijstelling van de Zesde richtlijn.

55. In de zaak CPP (16) , waarnaar de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft verwezen, heeft het Hof vastgesteld dat er geen reden is om de term verzekering anders uit te leggen naargelang hij in de verzekeringsrichtlijn dan wel in de Zesde richtlijn wordt gebruikt. Dat betekent alleen dat in sommige gevallen begrippen die in verschillende richtlijnen worden gebruikt, dezelfde betekenis kunnen hebben. Daarmee is evenwel niet gezegd dat alle medische activiteiten die onder richtlijn

93/16 kunnen vallen, volgens de Zesde richtlijn onder de vrijstelling vallen, temeer omdat eerstgenoemde richtlijn een ander doel nastreeft dan de Zesde richtlijn, namelijk het vergemakkelijken van de uitoefening van het recht van vrije vestiging en het vrij verrichten van diensten voor artsen.

56. Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn voorziet in een vrijstelling van BTW voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, maar enkel voor de activiteiten die in deze bepaling afzonderlijk worden opgesomd en zeer gedetailleerd worden omschreven. (17) Bovendien zijn de vrijstellingen volgens vaste rechtspraak autonome gemeenschapsrechtelijke begrippen die in het algemene kader van het bij die richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moeten worden geplaatst (18) en die strikt moeten worden uitgelegd, omdat zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. (19)

57. De draagwijdte van de vrijstelling voor activiteiten op medisch gebied op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn moet dus worden bepaald aan de hand van een passende uitlegging van deze bepaling in het algemene kader van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, zonder dat uit de werkingssfeer van richtlijn 93/16 dwingende conclusies moeten worden getrokken.

58. Voor de toepassing van deze vrijstelling moeten dus, zoals verzoekers in het hoofdgeding in zaak C-307/01 terecht hebben vastgesteld, volgens de formulering van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn twee voorwaarden zijn vervuld: het moet gaan om gezondheidskundige verzorging van de mens en deze moet worden verstrekt door een persoon met de vereiste kwalificaties voor een medisch of paramedisch beroep. (20)

59. In de onderhavige zaken worden de litigieuze diensten elk ontegenzeggelijk verricht door een arts. Derhalve moet worden achterhaald of deze diensten naar hun aard onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen: het gaat dus om de uitlegging van het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens.

60. In zijn arrest in de zaak D. (21) heeft het Hof geoordeeld dat de vaststelling van een antropologisch-genetische verwantschap niet onder dit begrip valt. De prejudiciële vragen in de twee onderhavige zaken komen voort uit twijfel over de toepasbaarheid van dit arrest op de litigieuze medische diensten. Het is kennelijk onduidelijk welke factor doorslaggevend is voor het feit dat een vaststelling van vaderschap zoals in de zaak D. niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, valt.

61. Voor zowel de regering van het Verenigd Koninkrijk als de verwijzende rechter in zaak C-307/01 (22) is kennelijk beslissend dat de vaststelling van vaderschap in de zaak D., anders dan de litigieuze activiteiten in de onderhavige zaken, niets te maken heeft met de beoordeling van de gezondheid van een persoon.

62. Aldus maken zij een onderscheid tussen een medische activiteit waarmee slechts biologische kenmerken worden vastgesteld, en een medische activiteit ter beoordeling van de gezondheidstoestand.

63. De Commissie heeft een dergelijk onderscheid naar de inhoud van de medische activiteit dan wel naar de concrete medische ingreep of behandeling evenwel terecht afgewezen. Naar mijn mening kan dit onderscheid immers niet uit het arrest D. worden afgeleid en zou het bovendien niet praktisch zijn.

64. Zo is denkbaar dat hetzelfde of een vergelijkbaar onderzoek als hetwelk het Hof in de zaak D. niet als gezondheidskundige verzorging heeft gekwalificeerd, nodig kan zijn om bijvoorbeeld de geschiktheid van een orgaandonor vast te stellen. Indien men het betoog van de regering van het Verenigd Koninkrijk volgt, dan zou ook die test buiten de werkingssfeer van de vrijstelling vallen, ook al is deze duidelijk een onderdeel van of een voorwaarde voor een medische behandeling. Hetzelfde zou gelden voor bijvoorbeeld de bepaling van de bloedgroep, temeer omdat het ook daarbij gaat om een wetenschappelijk onderzoek naar een biologisch kenmerk, dat op zich niets te maken heeft met de gezondheidstoestand.

65. Gelet op de complexiteit van het menselijk lichaam en de daarmee corresponderende veelheid

aan behandelingsmethoden die een arts noodzakelijkerwijs toepast in de uitoefening van zijn beroep, lijkt het bovendien niet zinvol of zelfs maar mogelijk om onderscheid te maken tussen bepaalde afzonderlijke methoden of medische ingrepen, naargelang zij meer of minder behoren tot de kern van of typisch zijn voor het beroep van arts. Het is nauwelijks betwistbaar dat ook een verwantschapstest zoals in de zaak D. medische vakkennis vergt en dus binnen het takenpakket van een arts valt. Dat zal juist de reden zijn waarom een arts als deskundige wordt gevraagd. De inzet van medische vaardigheden of het kerntakenpakket van het beroep van arts, waarbij de regering van het Verenigd Koninkrijk op zijn minst deels aanknoopt, is dan ook evenmin bepalend. 66. Bij de vraag of een medische ingreep is vrijgesteld van BTW, is dus noch de inhoud van de medische activiteit noch de plaats ervan binnen het takenpakket van een arts beslissend, maar veeleer het doel van de medische activiteit, zoals blijkt uit de rechtspraak tot dus ver van het Hof met betrekking tot het begrip gezondheidkundige verzorging van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c.

67. Het Hof heeft immers in zijn arrest in de zaak D. op grond van een vergelijking van de verschillende taalversies van deze bepaling vastgesteld, dat het begrip zich niet leent voor een uitlegging die medische handelingen omvat die met een ander doel zijn verricht dan diagnose, behandeling en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. (23) Gelet op het beginsel dat elke bepaling die in een vrijstelling van omzetbelasting voorziet, strikt dient te worden uitgelegd, moeten prestaties die geen therapeutisch doel hebben, dan ook worden uitgesloten van de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. (24) Het Hof heeft deze rechtspraak bevestigd in zijn arresten in de zaak Commissie/Frankrijk (25) en de zaak Kügler. (26)

68. Uit de rechtspraak blijkt dus dat voor de vraag of een medische ingreep van BTW moet worden vrijgesteld, het doel van deze ingreep beslissend is: niet alle activiteiten van een arts zijn vrijgesteld, maar enkel die activiteiten die een therapeutisch doel hebben.

69. Om de draagwijdte van het begrip gezondheidkundige verzorging van de mens in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn op juiste wijze te bepalen moet men bovendien het doel van deze vrijstelling voor ogen houden.

70. In verband met artikel 13, A, lid 1, sub b, heeft het Hof verklaard dat 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 zouden worden onderworpen. (27) Daarbij moet worden opgemerkt, dat punt c van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn samen met punt b van deze bepaling de vrijstellingen voor diensten op het gebied van gezondheidkundige verzorging uitputtend regelt: artikel 13, A, lid 1, sub b, stelt de diensten vrij die in een ziekenhuis worden verricht, punt c van dit artikel de medische diensten die daarbuiten worden verricht, hetzij in de spreekkamer van de zorgverstreker, hetzij thuis bij de patiënt of op een andere plaats. (28)

71. De twee vrijstellingen dienen derhalve gezamenlijk het doel, de toegang tot medische verzorging ? hetzij in een ziekenhuis, hetzij daarbuiten ? te verbeteren door de behandelingskosten te verlagen. (29)

72. Uit zowel deze doelstelling van de vrijstelling als de rechtspraak van het Hof volgt dat, in tegenstelling tot wat de regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt, ook die activiteiten die geen rechtstreeks curatief, maar slechts een preventief doel hebben, moeten worden gerekend tot de activiteiten met een therapeutisch doel, die als gezondheidkundige verzorging moeten worden beschouwd en van BTW moeten worden vrijgesteld.

73. Juist de preventieve geneeskunde draagt er immers toe bij dat medische kosten laag blijven, zowel voor particulieren als voor de gehele economie. Preventieve medische ingrepen moeten dan ook overeenkomstig het doel van de vrijstelling, de toegang tot medische verzorging te waarborgen, onder deze vrijstelling vallen.

74. Bovendien heeft het Hof uitdrukkelijk vastgesteld dat medische handelingen die voor doeleinden van preventie, diagnose of behandeling worden verricht, onder de vrijstelling van

artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen. (30)

75. Alles samen genomen moet dus worden vastgesteld, dat de vrijstelling van een medische activiteit op grond van artikel 13, A, lid 1, sub c, ervan afhangt of de activiteit kan worden gekwalificeerd als handeling verricht voor doeleinden van preventie, diagnose of behandeling, en wel in het licht van het doel van deze bepaling, dat erin bestaat medische diensten vrij te stellen die worden verricht om de gezondheid te beschermen of te herstellen en die daarom onder zo gunstig mogelijke voorwaarden aan particulieren ter beschikking moeten staan.

76. Daaruit blijkt dat het Hof de antropologisch-genetische vaststelling van verwantschap in de zaak D. niet heeft uitgesloten van de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn omdat zij eerder betrekking heeft op het onderzoeken van biologische kenmerken dan op de gezondheidstoestand als zodanig, maar omdat deze medische activiteit een ander dan een therapeutisch doel dient, namelijk het opstellen van een deskundigenrapport.

77. Bij de beoordeling van de in de prejudiciële vragen in de zaken C-212/01 en C-307/01 genoemde activiteiten moet dus worden nagegaan of zij zijn gericht op of typischerwijs bestaan in het verlenen van adviezen of deskundigendiensten dan wel of het gaat om medische behandelingen die het behoud of herstel van de gezondheid beogen.

78. In bepaalde gevallen kan het moeilijk zijn om gezondheidskundige verzorging in de zin van de betrokken vrijstelling, dus medische activiteiten met een therapeutisch doel, te onderscheiden van andere medische activiteiten. De noodzaak van dit onderscheid volgt evenwel uit de formulering van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, volgens welke niet de activiteiten van een arts in het algemeen, maar gezondheidskundige verzorging van BTW is vrijgesteld, en vrijstellingen gaan dikwijls gepaard met afbakeningsproblemen.

79. Of een handeling van een arts al dan niet onder de vrijstelling valt, moet uiteindelijk in concreto worden beoordeeld aan de hand van de feiten van het geval, dat wil zeggen van de feitelijke context waarin de concrete handeling van de arts is verricht.

80. Daarbij moeten de feitelijke aspecten van de te beoordelen medische dienst worden gescheiden van de juridische criteria die bepalen of die dienst onder de vrijstelling valt, zoals met name het vereiste van een therapeutisch doel in de zin van de rechtspraak.

81. Tot de feitelijke aspecten van een medische activiteit die voor de bepaling van het doel of de aard van deze activiteit in aanmerking kunnen worden genomen, maar die op zich geen juridische voorwaarden zijn voor een vrijstelling, behoort bijvoorbeeld de identiteit van degene die de opdracht heeft gegeven tot de medische activiteit. Dat de opdracht is gegeven door een rechterlijke instantie, een verzekeraar of een werkgever kan een aanwijzing zijn dat een medisch optreden moet worden gekwalificeerd als een dienst van een deskundige, en niet als gezondheidskundige verzorging met een therapeutisch doel, zelfs wanneer het technisch om een en dezelfde medische handeling gaat.

82. De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben in dat opzicht terecht gesteld dat voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn ? volgens zowel de formulering van deze bepaling als de rechtspraak (31) ? op zich niet doorslaggevend is wie opdracht heeft gegeven tot of heeft verzocht om een medisch onderzoek. Dit aspect behoort evenwel tot de feitelijke omstandigheden aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of het gaat om een behandeling met een therapeutisch doel.

83. Hetzelfde geldt voor de relatie tussen de patiënt en de behandelende arts. Artikel 13, A, lid 1, sub c, vereist voor een vrijstelling niet dat er een zekere relatie bestaat tussen de arts en de patiënt, en een dergelijk criterium zou stellig niet praktisch zijn. De vaststelling van het Hof in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk (32) , dat het bij gezondheidskundige verzorging in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub c, om diensten gaat die buiten ziekenhuizen en gelijkaardige instellingen worden verricht, doch in het kader van de vertrouwensrelatie tussen patiënt en degene die de verzorging verstrekt, een vertrouwensrelatie die zich meestal in de spreekkamer van laatstbedoelde ontwikkelt, betreft veeleer een omstandigheid die in het algemeen kenmerkend is voor medische behandelingen buiten ziekenhuizen (artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn). (33) Het gaat dus niet om een wezenlijk kenmerk van gezondheidskundige verzorging.

84. Tot slot moet hier ook worden ingegaan op de vooronderstelling waarop het betoog van de regering van het Verenigd Koninkrijk is gebaseerd, namelijk dat het bij de in de twee betrokken zaken beschreven activiteiten gaat om medische diagnoses in de ruimste zin en dat de vrijstelling niet afhankelijk mag zijn van de identiteit van degene die om de diagnose heeft verzocht of van de reden voor het stellen van de diagnose.

85. In het algemeen geldt volgens de rechtspraak van het Hof dat voor de beoordeling van een handeling in het kader van het communautaire BTW-stelsel de aard van de handeling in haar geheel moet worden bekeken en kunstmatige onderscheidingen moeten worden vermeden, waarbij moet worden uitgegaan van het gezichtspunt van de modale consument. (34)

86. Wanneer men dus de betrokken medische handelingen beschouwt in hun algemene feitelijke context, kan de kwalificatie ervan als diagnose voorbarig blijken. Zoals ik immers reeds heb vastgesteld en zoals de Commissie ook heeft betoogd, kan een en dezelfde medische verrichting naar gelang van de feitelijke context waarbinnen zij plaatsvindt, op verschillende manieren worden gekwalificeerd, zodat het van deze context afhangt of bijvoorbeeld de vaststelling van de gezondheidstoestand van een persoon moet worden beschouwd als een diagnose of als een deskundigenadvies.

87. Voordat ik mij tegen deze achtergrond richt op de afzonderlijke in de prejudiciële vragen in de zaken C-212/01 en C-307/01 beschreven activiteiten, wil ik nog opmerken dat ik met de Commissie van mening ben dat de verschillende fiscale behandeling van medische diensten geen grotere problemen voor de BTW-af trek stelt dan anders het geval is wanneer goederen of diensten worden gebruikt voor zowel BTW-plichtige als belastingvrije handelingen. Hoe in dergelijke gevallen moet worden gehandeld volgt immers uit artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn. Volgens die bepaling wordt het recht op BTW-af trek voor dergelijke goederen en diensten bepaald met behulp van een pro rata, dat wordt bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen. (35)

B ? Zaak C-212/01

88. Om te beginnen moet worden vastgesteld dat de tweede prejudiciële vraag in zaak C-212/01 met betrekking tot de uitlegging van het arrest van het Hof in de zaak D. geen zelfstandige betekenis heeft naast de eerste prejudiciële vraag. Ik zal de twee vragen derhalve tezamen beantwoorden.

89. Met de twee prejudiciële vragen wenst het Landesgericht Innsbruck te vernemen, of medische bevindingen en de daarop gebaseerde deskundige conclusies van een arts die optreedt in opdracht van een rechterlijke instantie of een pensioenverzekeringsinstelling, ter vaststelling of een pensioenaanvrager al dan niet invalide of arbeidsongeschikt is, binnen de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn vallen.

90. De activiteit van de arts bestaat er in dit geval in als deskundige de invaliditeitsgraad van een persoon te onderzoeken, zodat in rechte uitspraak kan worden gedaan over het recht op een invaliditeitspensioen. Deze medische dienst dient dus geen therapeutisch doel en valt dan ook niet onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c.

C ? Zaak C-307/01

1. Punten a en b van de prejudiciële vraag

91. Met de punten a en b van de prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of medische activiteiten die bestaan in het onderzoeken van personen en het afnemen van lichaamsstalen voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, en die voor rekening of in opdracht van werkgevers of verzekeraars worden verricht, onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen.

92. Hierop kan niet in algemene zin worden geantwoord, omdat het, zoals ik reeds heb opgemerkt, voor deze vrijstelling op zich niet van belang is in wiens opdracht of op wiens verzoek een medisch onderzoek wordt verricht.

93. Ook wanneer het medische onderzoek wordt verricht op verzoek of in opdracht van de werkgever of de verzekeraar, betekent dit immers niet automatisch dat de behandeling niet het therapeutische doel heeft dat doorslaggevend is voor de vrijstelling. Illustratief in dit verband lijkt

mij het door de Commissie genoemde voorbeeld van (regelmatige) medische onderzoeken en controles, die werknemers vaak moeten ondergaan op grond van een arbeidsrechtelijke verplichting tegenover hun werkgever. Dergelijke routineonderzoeken dienen in zoverre een therapeutisch doel, dat zij gericht zijn op het behoud van de gezondheid of de preventie van ziekten bij de werknemer zelf. Het is bijvoorbeeld eveneens denkbaar dat een verzekering van haar verzekerden verlangt dat zij bepaalde preventieve onderzoeken ondergaan. Ook deze onderzoeken moeten, ongeacht de identiteit van de opdrachtgever, worden gekwalificeerd als medische verrichting met als doel preventie, diagnose en eventueel genezing. Hetzelfde geldt overigens voor het ter terechtzitting genoemde voorbeeld van een onderzoek op school. Ondanks het feit dat de school en niet de onderzochte leerlingen zelf ertoe opdracht heeft gegeven, heeft dit onderzoek geen expertisefunctie, maar is het gericht op de bescherming en eventueel het herstel van de gezondheid van de leerlingen.

94. Derhalve moet worden vastgesteld dat medische onderzoeken en analyses zoals die zijn genoemd onder de punten a en b van de prejudiciële vraag, enkel onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, vallen wanneer zij worden verricht in het belang van de gezondheid van de patiënt en niet slechts als deskundigenactiviteit met het doel informatie te verschaffen aan werkgevers of verzekeraars.

95. Als deskundigenactiviteit zonder therapeutisch doel zouden bijvoorbeeld de in de verwijzingsbeschikking beschreven onderzoeken kunnen worden aangemerkt waarbij voor werkgevers of verzekeraars de lichamelijke en/of geestelijke gezondheidstoestand van een toekomstige werknemer of verzekeringsnemer wordt onderzocht om de medische geschiktheid van de onderzochte persoon voor een bepaalde positie of het risico voor de verzekering vast te stellen.

2. Punten c tot en met h van de prejudiciële vraag

96. Met de punten c tot en met h van de prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter opheldering over de fiscale behandeling van de afgifte van verschillende medische verklaringen of deskundigenrapporten.

97. Bij deze vraag maakt de verwijzende rechter naar mijn mening onterecht onderscheid tussen verklaringen of deskundigenrapporten en de daarvoor verrichte onderzoeken. Laatstgenoemde moeten immers worden beschouwd als een louter bijkomende dienst, aangezien zij voor de opdrachtgever geen doel op zich vormen; zij zijn slechts het middel om de verklaring of het rapport te verkrijgen. (36) Ook maakt het voor het ? hier relevante ? doel van de medische diensten geen verschil of de verklaringen of rapporten worden opgesteld op basis van medische notities of medische onderzoeken.

98. Met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is veeleer beslissend dat deze diensten worden verstrekt met het doel een medische geschiktheid vast te stellen, zoals de geschiktheid om te reizen, of de grondslag voor bepaalde juridische aanspraken vast te stellen, in verband met een oorlogspensioen of een vordering wegens letselschade of een medische beroepsfout. Het gaat dus om (deskundige) medische activiteiten die een ander dan een therapeutische doel dienen en die daarom uitgesloten zijn van de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

99. De verklaring omtrent de medische geschiktheid kan weliswaar ook een preventieve functie in de ruimste zin hebben, wanneer de onderzochte persoon bijvoorbeeld afziet van een reis die hij fysiek niet zou aankunnen. Ook kan het ontvangen van een oorlogspensioen of de toekenning van een schadevergoeding in de ruimste zin nuttig zijn voor de gezondheid of het herstel ervan. Bij deze medische activiteiten staat evenwel het deskundige aspect duidelijk op de voorgrond en zijn de therapeutische implicaties slechts zeer indirect, zodat men naar mijn mening niet kan stellen dat deze medische diensten een therapeutisch doel hebben.

VI ? Conclusie

100. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:
A ? Zaak C-212/01

1. Artikel 13, A, lid 1, sub c, 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 onder de daarin vastgelegde vrijstelling niet de activiteiten van een arts vallen die erin bestaan als deskundige in opdracht van een rechterlijke instantie of een pensioenverzekeringsinstelling vast te stellen of een pensioenaanvrager al dan niet invalide of arbeidsongeschikt is, en die derhalve een expertisefunctie vervullen en geen therapeutisch doel dienen.

B ? Zaak C-307/01

1. Artikel 13, A, lid 1, sub c, 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 onderzoeken van personen en

? afnamen van bloed of andere lichaamsstalen voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten die worden verricht voor rekening of in opdracht van een werkgever of verzekeringsmaatschappij, niet van BTW zijn vrijgesteld wanneer zij niet een therapeutisch doel hebben zoals de medische verzorging van personen door middel van preventie, diagnose of behandeling, maar andere doelen zoals een gezondheidsonderzoek door een deskundige voor werkgevers of verzekeringsmaatschappijen.

2. Medische activiteiten zoals

? het geven van een schriftelijke verklaring over de medische geschiktheid, bijvoorbeeld de geschiktheid om te reizen;

? het opstellen van een verklaring over de gezondheidstoestand van een persoon voor de toekenning van bijvoorbeeld een oorlogspensioen;

? het opstellen van medische rapporten in aansluiting op medische onderzoeken, deze medische onderzoeken inbegrepen, of op basis van medische notities, zonder medisch onderzoek, in verband met aansprakelijkheidskwesties en de raming van schadevergoeding voor personen die overwegen een vordering wegens letselschade in te stellen;

? het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities of in aansluiting op medische onderzoeken, deze medische onderzoeken inbegrepen, in verband met medische beroepsfouten, voor personen die overwegen een vordering in te stellen, vervullen een expertisefunctie en dienen geen therapeutisch doel. Zij vallen derhalve niet binnen de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn en zijn dan ook niet vrijgesteld van BTW.

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – C-384/98, Jurispr. blz. I-6795.

3 – Hierna: verzoekers in het hoofdgeding.

4 – Aangehaald in voetnoot 2.

5 – Richtlijn van de Raad van 5 april 1993 (PB L 165, blz. 1; hierna: richtlijn 93/16).

6 – Aangehaald in voetnoot 2.

7 – C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 24.

8 – De regering van het Verenigd Koninkrijk baseert de toepasselijkheid van deze richtlijn op het arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 18).

9 – Aangehaald in voetnoot 7.

10 – Arrest D., aangehaald in voetnoot 2, punt 18.

11 – Aangehaald in voetnoot 2.

12 – Arrest van 23 februari 1988 (353/85, Jurispr. blz. 817).

13 – Aangehaald in voetnoot 7, punt 24.

14 – Arrest van 15 juni 1989 (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13).

15 – Aangehaald in voetnoot 12, punt 33.

16 – Aangehaald in voetnoot 8, punt 18.

17 – Zie o.a. arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt

- 45), en 12 november 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punt 18).
- 18 – Zie bijvoorbeeld arresten van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 21); Stichting Uitvoering Financiële Acties, aangehaald in voetnoot 14, punt 11, en 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 18).
- 19 – Zie o.a. arresten D., aangehaald in voetnoot 2, punt 15, SDC, aangehaald in voetnoot 18, punt 20, en Stichting Uitvoering Financiële Acties, aangehaald in voetnoot 14, punt 13.
- 20 – Zie arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 27).
- 21 – Aangehaald in voetnoot 2.
- 22 – Zie hierboven, punt 28.
- 23 – Aangehaald in voetnoot 2, punt 18.
- 24 – Ibidem, punt 19.
- 25 – Aangehaald in voetnoot 7, punt 24.
- 26 – Aangehaald in voetnoot 20, punten 38 en 39.
- 27 – Arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 7, punt 23.
- 28 – Zie arrest Kügler, aangehaald in voetnoot 20, punt 36. Zie dienaangaande ook mijn conclusie van 10 december 2002 in de zaak Cristoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (C-45/01, punten 45 en 46).
- 29 – Zie in die zin reeds advocaat-generaal Saggio in zijn conclusie in de zaak D. (aangehaald in voetnoot 2), punt 16.
- 30 – Arrest Kügler, aangehaald in voetnoot 20, punt 40.
- 31 – Zie arrest D., aangehaald in voetnoot 2, punt 22.
- 32 – Aangehaald in voetnoot 12, punt 33.
- 33 – Zie dienaangaande ook mijn conclusie van 10 december 2002 in de zaak Cristoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, aangehaald in voetnoot 28, punten 45 en 46.
- 34 – Zie arrest CPP, aangehaald in voetnoot 8, punt 29.
- 35 – Zie dienaangaande o.a. mijn conclusie van 6 maart 2001 in de zaak Cibo Participations (arrest van 27 september 2001, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663), met name punt 6.
- 36 – Zie dienaangaande het arrest CPP, aangehaald in voetnoot 8, punt 30.