

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
A. SAGGIO
van 27 januari 2000 *

1. Het Landesgericht St. Pölten (Oostenrijk) verzocht het Hof om een prejudiciële beslissing over de vraag of een door een medisch deskundige uitgevoerd onderzoek van erfelijk materiaal in het kader van een geding over vaderschap, binnen de werkingssfeer valt van de in 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 grondslag¹ (hierna: „Zesde richtlijn”), bedoelde vrijstelling, en zo ja, of de begunstigde van de vrijstelling er afstand van kan doen.

Gemeenschapsrechtelijke en nationale bepalingen

2. Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn geeft een opsomming van de verrichtingen en activiteiten „van algemeen belang” die de lidstaten, onder de voorwaarden die zij bepalen, vrijstellen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”). Daaronder valt, sub c, de „gezondheidskundige verzorging van de

mens in het kader van de uitoefening van medische en para-medische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”.

3. In Oostenrijk bepaalt § 6 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) 1994², in lid 1, dat „van de onder artikel 1, eerste en tweede streepje, vallende omzetten van omzetbelasting zijn vrijgesteld (...) de omzetten uit de werkzaamheden als arts” (sub 19) en „de omzetten van kleine ondernemers, dat wil zeggen ondernemers die in Oostenrijk een woonplaats of vestigingsplaats hebben en wier omzet niet hoger was dan 300 000 ATS (...)” (sub 27). Tevens bepaalt lid 3, dat „de ondernemer wiens omzet is vrijgesteld krachtens § 6, lid 1, sub 27, tot op het tijdstip waarop de beschikking definitief wordt, kan afzien van de toepassing van § 6, lid 1, sub 27, door middel van een tot de belastingdienst gerichte schriftelijke verklaring.” Hierbij zij aangetekend, dat de honoraria van deskundigen worden vastgesteld door de rechterlijke instantie waarbij de verrichtingen als deskundige plaatsvonden of moeten plaatsvinden. Die instantie gelast dat het honorarium wordt betaald uit een door een van de partijen gestort kostenvoorschot of, bij

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB L 145, blz. 1.

2 — BGBl nr. 633.

gebreke daarvan, uit middelen van de Oostenrijkse Bundesschatz (staatskas).

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

4. In het kader van een geding waarin verzoekster de vaststelling vorderde dat zij de dochter is van verweerder, heeft de bevoegde rechter, het Bezirksgericht St. Pölten, Dr. Rosenmayr als medisch deskundige aangesteld en haar opdracht gegeven op grond van een onderzoek van erfelijk materiaal vast te stellen, of verzoekster in het hoofdgeding verweerders dochter kan zijn. Voor haar verrichtingen als deskundige heeft Dr. Rosenmayr, benevens honoraria³, betaling van BTW gevorderd ten belope van 14 108,60 ATS, aangezien zij heeft gekozen voor de belasting over haar werkzaamheden.⁴ Zij verklaarde dat enkel de betaling van de BTW over haar honoraria haar in staat stelde de BTW die zij had moeten betalen over de aankoop van voor de analyses noodzakelijke producten en over het loon van haar medewerkers, af te trekken. Bij beschikking van 29 mei 1998 wees het Bezirksgericht aan de deskundige de som van 84 653 ATS toe, hetgeen zowel de honoraria als de BTW omvat. Dit bedrag werd aan betrokkene uit overheidsmiddelen betaald. De revisor van

de Bundesschatz⁵ heeft tegen deze beschikking beroep ingesteld bij het Landesgericht St. Pölten, en voert aan dat de in § 6, lid 1, sub 19, UStG bepaalde vrijstelling voor medische werkzaamheden ook van toepassing moet zijn op honoraria als medisch deskundige. Hij heeft bijgevolg gevorderd dat de bestreden beschikking zou worden gewijzigd teneinde het bedrag van de BTW uit te sluiten van de betaalde som.

5. In die omstandigheden heeft het Landesgericht St. Pölten besloten het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

„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 neergelegde vrijstelling van omzetbelasting ook geldt voor gezondheidskundige verrichtingen die een arts in de hoedanigheid van gerechtelijk deskundige in opdracht van het gerecht uitvoert, in het bijzonder antropologisch-biologisch onderzoek van erfelijk materiaal in het kader van een vaderschapsactie?

2) Zo ja, staat genoemde bepaling van de richtlijn in de weg aan de toepassing

5 — De revisoren zijn gemachtigd om hoger beroep in te stellen tegen rechterlijke uitspraken inzake betaling van honoraria.

3 — Het bedrag van deskundigenhonoraria wordt in Oostenrijk geregeld door de bepalingen van het Gebührenanspruchsgesetz van 1975.

4 — Dr. Rosenmayr heeft bevestigd dat, hoewel de federale minister van Financiën in een circulaire van 9 januari 1998 heeft aangevoerd dat elke werkzaamheid als medisch deskundige in beginsel onder de in § 6, lid 1, sub 19, van het UStG 1994 bedoelde vrijstelling valt, dit echter niet eraan in de weg staat dat een medisch deskundige vrijwillig voor de betaling van de BTW kiest en voor de ermee samenhangende mogelijkheid om de voorbelasting in mindering te brengen. Tor staving van haar zienswijze verwijst zij naar § 6, lid 1, sub 27, en lid 3, van het voormelde UStG 1994.

van een voorschrift van nationaal recht dat onder meer aan artsen onder bepaalde voorwaarden toestaat van de vrijstelling van omzetbelasting af te zien?”

medische en paramedische beroepen, zoals vervat in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, tevens de verrichtingen omvat van een arts die door een rechterlijke instantie is aangewezen als deskundige, zoals bij het onderzoek van erfelijk materiaal tot vaststelling van vaderschap.

Ontvankelijkheid

6. De Oostenrijkse regering wijst in de eerste plaats op de jurisdictionele aard van de instantie die de prejudiciële vragen heeft gesteld. Dienaangaande stelt zij dat, volgens de Oostenrijkse wetgeving, de maatregel tot betaling van de honoraria van een gerechtelijk deskundige, in beginsel, een onlosmakelijk onderdeel vormt van de eindbeslissing in de hoofdzaak (in casu de vaderschapsactie). De betaling van de honoraria moet namelijk voorafgaan aan de eindbeslissing die, benevens ten gronde, rechtdoet over de betaling van de kosten, en inzonderheid over die van eventuele deskundigenonderzoeken. Daaruit volgt dat het in casu vaststaat dat de verwijzende instantie kan worden aangemerkt als „rechterlijke instantie” in de zin van artikel 177 van het EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) en dat de verwijzing van het Landesgericht St. Pölten bijgevolg ontvankelijk is.

De eerste vraag

7. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van

Argumenten van partijen

8. Alle regeringen die opmerkingen hebben ingediend, geven in overweging de eerste vraag bevestigend te beantwoorden. De Oostenrijkse regering merkt op, dat de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende medische handeling in twee opzichten verschilt van gebruikelijke gezondheidskundige handelingen: enerzijds heeft de deskundige de werkzaamheden verricht op verzoek van de rechtbank en niet, zoals gewoonlijk, in het kader van een contractuele verhouding; anderzijds waren de gestelde handelingen beperkt tot de vaststelling van een louter technisch gegeven, zonder enig verband met gezondheidskundige verzorging of behandeling. Aangaande inzonderheid het eerste aspect, merkt de Oostenrijkse regering tevens op dat het feit dat de deskundige in opdracht van een rechterlijke instantie handelt, in wezen niets verandert aan zijn verrichting. Derhalve mogen deskundigenonderzoeken niet anders worden aangemerkt dan gewone gezondheidskundige handelingen en mag er geen ander en minder gunstig fiscaal stelsel op worden toegepast. Aangaande het tweede aspect, namelijk het ontbreken van een functionele band tussen deskundigenonderzoeken en verzorging bij ziekte, voert de Oostenrijkse regering aan dat de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de door de rechtbanken aan deskundigen gevraagde onderzoeken (bijvoorbeeld labo-

ratoriumonderzoeken), die noodzakelijk zijn voor de oplossing van het geding, ook moeten worden beschouwd als gezondheidskundige verzorging van de mens die voor de BTW-vrijstelling in aanmerking komt.⁶ Het feit dat die verrichtingen niet samenhangen met medische behandelingen zou van geen enkel belang zijn in die omstandigheden.

9. In dezelfde gedachtengang en steeds in verband met de eerste vraag voert de Nederlandse regering aan, dat de door een rechterlijke instantie gevraagde medische werkzaamheden als gezondheidskundige verzorging moeten worden beschouwd en bijgevolg ook zijn vrijgesteld van BTW. De reden hiervoor is dat het begrip medische verzorging alle handelingen dekt in het kader van de uitoefening van het medisch (of paramedisch) beroep, met inbegrip bijgevolg van de deskundigenonderzoeken, omdat de werkzaamheid van een arts, die door een rechterlijke instantie aangewezen is als deskundige, zoals bij de toediening van verzorging, ook van algemeen belang is en derhalve een gunstiger fiscale behandeling verdient, en ten slotte omdat de werkzaamheid van een gerechtelijk deskundige niet anders kan worden aangemerkt dan deze van een door particulieren aangewezen deskundige, louter omdat eerstgenoemde werkzaamheid op de beschikking van de rechter en niet op een overeenkomst is gebaseerd. De regering onderstreept ten slotte, dat als de werkzaamheid van een gerechtelijk deskundige van de werkingsfeer van de in artikel 13 van de Zesde

richtlijn bedoelde vrijstelling wordt uitgesloten, dit afbreuk zou doen aan de vrije mededinging, dat wil zeggen het door de aanpassing van de wetgevingen inzake BTW nagestreefde doel.

10. De regering van het Verenigd Koninkrijk onderzoekt de eerste vraag vanuit twee invalshoeken. Zij vraagt zich in de eerste plaats af, of de vaststelling van vaderschap onder het begrip „gezondheidskundige verzorging” valt. Zij is van mening, dat bedoeld begrip elke tussenkomst moet dekken die medische vaardigheid vereist: dit omdat artikel 13 van de Zesde richtlijn de in het kader van het medisch beroep gestelde handelingen zeer ruim omschrijft. Vanuit dat uitgangspunt stelt zij, dat bedoeld begrip niet enkel de verzorging van patiënten dekt maar ook alle werkzaamheden in sectoren die niet strikt samenhangen met de bescherming of het herstel van de gezondheid, zoals verslagen opstellen over de algemene gezondheids-toestand van patiënten, geboortebeperving, sterilisatie of esthetische chirurgie. Wat die werkzaamheden gemeen hebben is het feit dat zij allemaal kennis en bijzondere medische vaardigheid veronderstellen. De regering van het Verenigd Koninkrijk voegt in dezelfde zin hieraan toe, dat de verwijzing naar de doelstelling van de verrichtingen om te bepalen op welke de vrijstelling niet van toepassing zou moeten zijn, een dubbelzinnig criterium is dat moeilijk toe te passen is.⁷ Iemand kan eenzelfde bloedonderzoek ondergaan om een ziekte te

6 — De houding van de Oostenrijkse overheid aangaande het probleem is in werkelijkheid veranderd. Een circulaire van de federale minister van Financiën van 9 januari 1998 heeft juist de deskundigenonderzoeken van erfelijk materiaal uitgesloten van de van BTW vrijgestelde medische werkzaamheden, maar achteraf heeft een tweede circulaire de voorgaande gewijzigd en vastgelegd dat deze specifieke expertisewerkzaamheid ook onder de vrijstelling valt, met toepassing van § 6, lid 1, sub 19, van het voormelde UStG.

7 — De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft ter terechtzitting tevens onderstreept dat, als de communautaire wetgever daadwerkelijk de vrijgestelde handelingen had willen vaststellen op grond van hun doelstelling, hij zulks expliciet zou hebben bepaald. De richtlijn heeft voor een dergelijke oplossing gekozen voor de in artikel 13, A, lid 1, sub k en sub p van de Zesde richtlijn bedoelde werkzaamheden, en met name voor de beschikbaarstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor sociale bijstand en sociale zekerheid, kinderbescherming, onderwijs en geestelijke bijstand.

laten opsporen, dan wel in het kader van een geding over vaderschap, en hoewel de medische handeling in de twee gevallen identiek is, kan het toepasselijke fiscale stelsel verschillend zijn.

De regering onderstreept bovendien dat, als het waar is dat de in de Zesde richtlijn bepaalde vrijstellingen beperkend moeten worden uitgelegd omdat zij uitzonderingen vormen op de veralgemeende toepassing van de BTW, het eveneens waar is dat die uitzonderingen niet aldus kunnen worden uitgelegd dat de draagwijdte ervan wordt beperkt, tenzij uiteraard de tekst een aanwijzing in die zin zou bevatten.

Zij voert eveneens aan, tot staving van de stelling van de veralgemeende toepassing van de vrijstelling, dat elke andere uitlegging eveneens onverenigbaar zou zijn met het vereiste van een eenvoudige en zekere toepassing van de fiscale vrijstelling. Dit vereiste is vervat in de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de richtlijn, waar uitdrukkelijk wordt bevestigd dat de lidstaten vrijstelling verlenen van BTW „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en *eenvoudige* toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren (...)”. Het zou onverenigbaar zijn met de doelstelling van eenvoud indien artsen een verschillend BTW-stelsel moesten toepassen naargelang de verschillende handelingen die zij bij de uitoefening van hun beroep moeten stellen.

Aangaande het tweede punt dat het Verenigd Koninkrijk heeft onderzocht, namelijk het belang van het feit dat de gerechtelijk-geneeskundige onderzoeken door een overheidsinstantie worden gelast, voert die regering aan dat de vrijstelling alle vormen van medische handelingen betreft, en dat de publieke of particuliere hoedanigheid van de opdrachtgever geen enkele invloed heeft op de aard van de handeling en niet als criterium mag worden genomen om de vermeende uitzonderingen op de veralgemeende toepassing van de BTW vast te stellen.

11. Anders dan de lidstaten die opmerkingen hebben ingediend, voert de Commissie aan dat de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord. Zij komt tot deze conclusie op grond van de zienswijze dat de betwiste vrijstelling uitsluitend geldt voor medische handelingen die de verzorging van personen behelzen. Die categorie omvat niet de onderzoeken die uitsluitend bedoeld zijn om het vaderschap vast te stellen, met als gevolg dat de BTW-vrijstelling niet op die werkzaamheid kan worden toegepast.

De Commissie merkt bovendien op, dat de handelingen van de arts die door de rechter belast is met een geneeskundig onderzoek niet verschillen van die van deskundigen uit andere richtingen (boekhouders, ingenieurs of psychologen), die zeker niet van BTW zijn vrijgesteld. Anders gezegd, de redenen waarom laatstbedoelde werkzaamheden aan de BTW zijn onderworpen, gelden zonder enige twijfel ook voor de toepassing van de BTW op de deskundigenonderzoeken van artsen.

Bij de beoordeling van de draagwijdte van de vrijstelling, mag volgens de Commissie niet worden vergeten dat de Zesde richtlijn uitgaat van het beginsel van de veralgemeende BTW-plicht van alle leveringen van goederen en diensten, welke onder bezwarende titel worden verricht.⁸ Het feit dat de werkzaamheid als arts die door de rechter is aangewezen als deskundige, beantwoordt aan een algemeen belang, net zoals het verlenen van gezondheidskundige verzorging, kan er niet toe leiden dat de vrijstelling wordt toegepast op de werkzaamheid als deskundige, aangezien het algemeen belang in de twee gevallen niet hetzelfde is: in het eerste geval hangt het samen met de argumenten van de partijen in een geding, en in de tweede met de bescherming van de gezondheid van personen.

De Commissie onderstreept ten slotte dat de door de richtlijn bepaalde vrijstellingen uitzonderingen vormen op het algemeen beginsel van artikel 2 ervan, zodat zij enkel beperkend mogen worden uitgelegd.

Ten gronde

12. Voor de beantwoording van de onderhavige vraag moet eerst worden vastgesteld of de onderzoeken van erfelijk materiaal onder het begrip vallen van „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en para-medische beroepen”, in artikel 13, A,

8 — Zie artikel 2, punt 1, van de richtlijn.

lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Zo ja, en alleen dan, is het mogelijk vast te stellen of deze vrijstelling ook toepassing moet krijgen wanneer zoals in casu de deskundige zijn beroepswerkzaamheid heeft verricht in opdracht van de rechter.

13. Aangaande het eerste aspect, dat wil zeggen de vraag of onderzoek van erfelijk materiaal onder het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens valt in de zin van de Zesde richtlijn, herinner ik eraan dat deze laatste in artikel 13 „met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten, een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen”⁹ bevat. Onderhavige vrijstelling is ingedeeld bij de vrijstellingen die bedoeld zijn om bepaalde activiteiten van algemeen belang minder duur te maken.¹⁰ Het gaat over specifieke activiteiten met een sociaal doel (postdienst, onderwijs aan kinderen, schoolonderwijs, sociale bijstand, enz.), door instellingen met doeleinden van politieke, syndicale, of religieuze aard, evenals handelingen van artsen of paramedici, zoals tandtechnici.¹¹

14. Het Hof heeft meermaals de gelegenheid gehad zich uit te spreken over de bedoelde vrijstelling. Vanaf het arrest Stich-

9 — Elfde considerans van de Zesde richtlijn. De inhoud van deze considerans laat verstaan dat men wil vermijden dat de werkingsfeer van de vrijstellingen verschilt tussen de lidstaten.

10 — Artikel 13, A, bevat een rubriek „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”.

11 — Zijn eveneens vrijgesteld de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk (artikel 13, A, lid 1, sub d).

ting Uitvoering Financiële Acties¹², heeft zij herhaaldelijk in het algemeen bevestigd, dat „de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”; het Hof heeft trouwens gepreciseerd, dat aan de vrijstellingen geen ruimere toepassing kan worden gegeven wanneer geen uitleggingselementen voorhanden zijn op grond waarvan verder zou kunnen worden gegaan dan de bewoordingen van die bepaling toelaten.¹³

In twee arresten heeft het Hof bovendien juist de in artikel 13, A, lid 1, sub c, bedoelde onderhavige vrijstelling onderzocht, en nader omschreven naar inhoud en draagwijdte. In het arrest Commissie/Italië¹⁴, heeft het Hof bevestigd dat de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens aldus is te verstaan, dat zij enkel slaat op de „de gevallen waarin het gaat om verzorging van de mens”; deze beperking nu sluit verzorging van dieren zonder enige twijfel uit van de werkingssfeer van artikel 13, A, lid 1, sub c”. In het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk heeft het Hof trouwens bevestigd dat uit de plaats van bedoelde bepaling „onmiddellijk na die betreffende de ziekenhuisverpleging” (sub b), „en de context ervan blijkt, dat het 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”.¹⁵ Op grond van deze zienswijze heeft het Hof bevestigd, dat de sub c bedoelde vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens, afgezien van de kleine leveringen van goederen die strikt noodzakelijk zijn op het ogenblik dat de verzorging wordt verstrekt, niet geldt voor de levering van medicijnen of andere goederen zoals een door een arts of door een ander bevoegd persoon voorgeschreven bril met correctieglazen, die onder die omstandigheden materieel en economisch losstaan van de dienstverlening.¹⁶

15. Uit de hoger aangehaalde rechtspraak blijkt in de eerste plaats dat het mogelijk is de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens te beperken tot de door artsen verleende diensten aan personen met uitsluiting van de levering van geneesmiddelen of andere goederen (tenzij het daarbij gaat om leveringen die onlosmakelijk zijn verbonden met de dienstverrichting). Vervolgens moet, om op de eerste vraag te antwoorden, worden vastgesteld of, zoals de Commissie aanvoert, tevens de medische handelingen die niet samenhangen met preventie, diagnose of behandeling van een ziekte, moeten worden vrijgesteld. Onder deze categorie vallen de onderzoeken van erfelijk materiaal die uitsluitend bestemd zijn om het vaderschap vast te stellen, als gepreciseerd in de eerste vraag van de Oostenrijkse rechter.

16. Volgens de bewoordingen van de bepaling geldt de vrijstelling niet voor laatstgenoemde categorie van handelingen. Met uitzondering van de Italiaanse versie, die het in het algemeen heeft over „prestazioni

12 — Arrest van 15 juni 1989 (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13). Zie ook arrest van 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punten 20 en 21).

13 — Zie arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 20).

14 — Arrest van 24 mei 1988 (122/87, Jurispr. blz. 2685, punt 9).

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

16 — Arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, punten 33, 34 en 35.

mediche" („medische verrichtingen"), verwijzen alle andere versies, zelfs al gebruiken zij verschillende uitdrukkingen, enkel naar de verrichtingen inzake de gezondheid van personen. Zo verwijzen de Duitse versie, die spreekt van „Heilbehandlungen" ¹⁷, en de Franse versie, die het heeft over „prestations de soins à la personne", uitdrukkelijk naar het begrip medische bijstand aan personen. Bovendien treft men in de Engelse, de Deense, de Nederlandse, de Griekse, de Finse, de Zweedse ¹⁸, de Spaanse en de Portugese ¹⁹ versie analoge uitdrukkingen aan. De Italiaanse versie verschilt hierin van de andere taalversies, dat zij een algemene formulering gebruikt („prestazioni mediche"), die evenwel juist wegens de algemene aard ervan niet in de weg staat aan een beperkende uitlegging van de vrijstelling. ²⁰

Uit de ratio van de in de bedoelde bepaling vervatte BTW-vrijstelling voor gezond-

heidskundige verzorging blijkt trouwens vrij duidelijk, dat een dergelijke vrijstelling gegrond is op de noodzaak om de medische kosten te verminderen en zodoende de toegang tot de bescherming van de gezondheid te verbeteren. Zou anders worden geredeneerd, en zou er met andere woorden van worden uitgegaan dat de vrijstelling geldt voor elke beroepsactiviteit van artsen, dan zou de werkingssfeer van de bepaling worden uitgebreid tot werkzaamheden die niet in verband staan met de gezondheid van de mens en zouden ten onrechte zeer verschillende situaties en belangen gelijk worden behandeld. Zoals het Verenigd Koninkrijk terecht opmerkt, is de bescherming van de gezondheid van de mens een ander belang dan de technische bijstand van artsen aan een rechterlijke instantie in het kader van een geding. Alles welbeschouwd verschilt laatstgenoemde activiteit niet van technische adviezen van deskundigen uit andere dan het medische domein, zoals ingenieurs, accountants en psychologen, en gaat het dus niet op de deskundigenactiviteit van artsen wél, en de analoge activiteit van andere vakmensen niet vrij te stellen. Hierbij zij aangetekend, dat de vrijstellingen afwijkingen op de regel van de veralgemeende toepassing van de belasting vormen en derhalve beperkend moeten worden uitgelegd.

17 — Meer in het bijzonder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" (therapeutische behandelingen op het vlak van de geneeskunde voor de mens).

18 — De Engelse versie is als volgt geformuleerd: „the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned". De Deense versie gebruikt de bewoordingen: „behandling af personer", de Nederlandse versie: „gezondheidskundige verzorging van de mens", de Griekse versie „iatriskis perithalpsios", de Finse versie „lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" en de Zweedse „sjukvårdande behandling".

19 — Respectievelijk „asistencia a personas físicas" en „prestaciones de servicios de asistencia".

20 — Arrest van 13 juli 1989, Henriksen (173/88, Jurispr. blz. 2763, punten 10 en 11), en arrest SDC, reeds aangehaald (punt 22). In dat laatste arrest werd deze methode gehanteerd bij de uitlegging van artikel 13, B, sub d, punt 3, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat verschillende bankverrichtingen van BTW zijn vrijgesteld. Meer in het algemeen heeft het Hof, in het arrest van 7 december 1995, Rockfon (C-449/93, Jurispr. blz. I-4291, punt 28), onder verwijzing naar het arrest van 27 oktober 1977, Bouchereau (30/77, Jurispr. blz. 1999, punt 14), bevestigd dat, bij het uiteenlopen van de verschillende taalversies, „de betrokken bepaling moet worden uitgelegd met inachtneming van de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt".

Bovendien volgt duidelijk uit de rechtspraak van het Hof, dat de vrijstelling strikt moet worden uitgelegd. In voormeld arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk,

waarin de draagwijdte van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, is onderzocht, heeft het Hof verklaard²¹ dat de vrijgestelde verrichtingen worden gesteld „in het kader van de vertrouwensrelatie tussen de patiënt en degene die de verzorging verstrekt”, waaruit mag worden afgeleid dat andere aan artsen voorbehouden beroepshandelingen, zoals door de rechter gelaste medische onderzoeken, niet onder de vrijstelling vallen, aangezien zij buiten bedoelde relatie worden gesteld en niets te maken hebben met zorgverstrekking aan de mens.

andere handelingen van artsen geleverd in het kader van hun beroepsuitoefening. Hoe dan ook kan die vermeende moeilijkheid er niet toe leiden dat de vrijstelling wordt uitgebreid tot voorbij de grenzen die de communautaire wetgever daarvoor duidelijk heeft vastgelegd: er zij aan herinnerd dat het fundamenteel beginsel van de Zesde richtlijn is dat de BTW algemeen moet gelden, en dat dit beginsel moet worden nageleefd wanneer de betrokkenen niet aantonen dat er specifieke gronden bestaan om een ruime uitlegging van de vrijstelling te rechtvaardigen. De vrijstelling is een afwijkende bepaling die, behoudens wanneer uitdrukkelijk anders is bepaald, beperkend moet worden uitgelegd.

Een andere conclusie is mijns inziens niet mogelijk, want omdat de vrijstelling beperkend wordt uitgelegd en in wezen toegepast is op de verzorgingsfunctie van de medische handeling, moet voor de toepassing van de BTW de aard van de handeling van geval tot geval worden vastgesteld. Op fiscaal vlak is het bestaan van duidelijke en objectieve criteria voor de al dan niet toepassing van de belasting een vereiste, en dit vereiste vindt bevestiging in de inleiding van artikel 13, A, lid 1, dat de noodzaak onderstreept van een „juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen”. Mijns inziens kan de beperkende uitlegging van de vrijstelling echter geen aanleiding geven tot wezenlijke problemen, aangezien de verzorging van de mens als criterium geldt om de vrijgestelde medische handelingen te onderscheiden van alle

Een deel van de eerste vraag verwijst specifiek naar de hoedanigheid van gerechtelijk deskundige van de arts die de medische handeling stelt in een omstandigheid waarin de vrijstelling zou moeten worden toegepast. Zodra is uitgesloten dat de daarin bedoelde onderzoeken van erfelijk materiaal tot vaststelling van vaderschap tot de geneeskundige verzorging van de mens behoren, behoeft geen uitspraak meer te worden gedaan over de vraag of het voor de werkingssfeer van de vrijstelling van belang is dat de instantie die het deskundigenonderzoek heeft gelast, een overheidskarakter heeft. Mijns inziens mag dit aspect in ieder geval niet in aanmerking worden

21 — Zie punt 33.

genomen bij de bepaling van de omvang van de vrijstelling: zoals gezegd, zijn daartoe enkel de aard en de doelstelling van de handeling beslissend.

Argumenten van partijen

17. Mijn conclusie luidt dus, dat de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde BTW-vrijstelling aldus moet worden uitgelegd, dat zij niet geldt voor de medische handelingen waarbij een arts onderzoek van erfelijk materiaal verricht, in de hoedanigheid van deskundige die door de rechter is aangesteld in het kader van een vaderschapsonderzoek.

19. De Oostenrijkse regering voert aan, dat de tweede vraag zonder voorwerp is en derhalve niet-ontvankelijk, omdat een voorschrift van nationaal recht, namelijk een ministeriële circulaire van 9 januari 1998, in de BTW-vrijstelling voor onderzoeken van erfelijk materiaal voorziet, ook voor onderzoeken tot vaststelling van vaderschap²², met als gevolg dat er in de huidige stand geen keuzemogelijkheid bestaat tussen vrijstelling en belasting. Die regering merkt bovendien op dat de keuzemogelijkheid evenmin is opgenomen in de relevante gemeenschapsrechtelijke teksten. De Nederlandse en de Duitse regering, evenals de Commissie hebben zich bij deze zienswijze aangesloten.

De tweede vraag

18. Met de tweede vraag wenst de Oostenrijkse rechter te vernemen, of artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de toepassing van een voorschrift van nationaal recht dat artsen toestaat af te zien van de in deze bepaling bedoelde vrijstelling.

De regering van het Verenigd Koninkrijk voert met name aan dat de in de richtlijn bedoelde vrijstellingen verplicht zijn in alle lidstaten en dat enkel specifieke gemeenschapsrechtelijke bepalingen, die in casu overigens niet bestaan, in de mogelijkheid van afwijkingen zouden kunnen voorzien, met name wat de afstand van de in artikel 13, A, lid 1, sub c, bedoelde vrijstelling betreft. Die regering merkt bovendien op, dat indien in casu aan de lidstaten (of aan de betrokkenen) de mogelijkheid werd gegeven om te kiezen voor de toepassing of niet van de belasting, zulks onver-

Aangezien de eerste vraag ontkennend werd beantwoord, zal ik slechts subsidiair een standpunt bepalen over de tweede vraag, dat wil zeggen enkel voor het geval dat het Hof de eerste vraag bevestigend zou beantwoorden.

²² — Deze circulaire zou een voorgaande circulaire van 4 december 1996 hebben ingetrokken, die onderzoek van erfelijk materiaal van de vrijgestelde activiteiten uitsloot.

enigbaar zou zijn met de doelstelling van de Zesde richtlijn, aangezien deze onder andere ertoe strekt te vermijden dat de consumenten BTW over vrijgestelde diensten zouden moeten dragen.

De ontvankelijkheid

20. De exceptie van niet-ontvankelijkheid van de Oostenrijkse regering op grond dat de vraag zonder voorwerp is, is ongegrond. Het staat inderdaad aan de verwijzende rechter om de draagwijdte van toe te passen nationale bepalingen te beoordelen evenals, gelet op de bijzonderheden van de verschillende gedingen, de noodzaak van een prejudiciële verwijzing om vonnis te kunnen wijzen. Daaruit volgt, dat niet kan worden gesteld dat bepaalde prejudiciële vragen zonder voorwerp worden op de enkele grond dat een bepaalde nationale bepaling vervangen wordt door een andere.²³

Ten gronde

21. Ten gronde, plaats ik mij op het standpunt dat de in artikel 13, A, vervatte

vrijstellingen dwingend zijn, in die zin dat elke lidstaat ze in zijn nationale rechtsorde moet invoeren. De letterlijke uitlegging van deze bepaling bevestigt die zienswijze. In de inleidende alinea is inderdaad bepaald, dat „de lidstaten vrijstelling verlenen 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 (...)”. Die uitlegging vindt eveneens bevestiging in de doelstelling van de bepaling. Het is duidelijk dat als elke lidstaat de mogelijkheid krijgt om volledig autonoom afwijkingen op de vrijstellingen in te voeren, het evenwicht tussen de bijdragen van de lidstaten aan de gemeenschapsmiddelen op ongerechtvaardigde wijze zou worden verstoord. Van belang is in dat opzicht, dat de elfde considerans van de Zesde richtlijn bepaalt dat „met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten, een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld”. Van bedoelde vrijstellingen mag derhalve niet worden afgeweken, tenzij wanneer de gemeenschapswetgever uitdrukkelijk in die mogelijkheid voorziet.

22. De tweede vraag moet derhalve aldus worden beantwoord, dat het verplichte karakter van de vrijstellingen zich verzet tegen de toepassing van een voorschrift van nationaal recht dat, onder bepaalde voorwaarden, artsen toelaat af te zien van de in bedoelde bepaling voorziene vrijstelling.

²³ — Arrest van 30 april 1996, CIA Security International (C-194/94, Jurispr. blz. I-2201, punt 20).

Conclusie

23. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Landesgericht St. Pölten te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) moet aldus worden uitgelegd, dat de daarin bedoelde vrijstelling niet geldt voor het onderzoek van erfelijk materiaal door een arts die door de rechter als deskundige is aangesteld in het kader van een vaderschapsactie.
- 2) De vrijstelling waarin bedoelde bepaling voorziet, verzet zich tegen de toepassing van een voorschrift van nationaal recht dat, onder bepaalde voorwaarden, artsen toelaat af te zien van de in die bepaling voorziene vrijstelling.”