

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 15 december 2005¹

I — Inleiding

1. In deze gevoegde zaken vraagt de Hoge Raad der Nederlanden het Hof om uitlegging 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, met het oog op de BTW-vrijstelling van handelingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens door personen die paramedische beroepen uitoefenen.

2. In zaak C-443/04 gaat het om de beoordeling van bepaalde alternatieve diagnose- en behandelingsmethoden, de zogenoemde stoorvelddiagnostiek. Solleveld, die deze handelingen verrichtte, is een door de staat erkend fysiotherapeut. De belastingdienst

was van mening dat de stoorvelddiagnostiek echter geen vrijgestelde handeling was, omdat deze geen deel uitmaakt van de handelingen die tot het beroepsprofiel van de fysiotherapeut behoren.

3. Van den Hout-van Eijnsbergen, verzoeker in het hoofdgeding in zaak C-444/04, is een volgens de relevante beroepswetgeving erkend psychotherapeute en verricht ook handelingen die typisch zijn voor dit beroep. De Nederlandse bepalingen inzake de BTW-vrijstelling van medische handelingen omvatten weliswaar handelingen van psychologen en psychiaters, maar niet van psychotherapeuten. Volgens de belastingdienst diende over de werkzaamheden van Van den Hout-van Eijnsbergen dus belasting te worden betaald.

4. Deze beide feitelijke situaties waren voor de Hoge Raad aanleiding het Hof om uitlegging te vragen van de overeenkomstige belastingvrijstellingen in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Het gaat hierbij vooral om de vraag over welke speelruimte de lidstaten beschikken bij de erkenning van

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

² — PB L 145, blz. 1.

beroepen als paramedisch in de zin van deze bepaling en bij de definitie van de in het kader van een erkend beroep verrichte werkzaamheden.

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

II — Rechtskader

[...]"

A — Zesde richtlijn

B — Nationaal recht

5. Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt onder meer:

„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:

6. Artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (in de vanaf 1 december 1997 geldende versie; hierna: „Wet OB”) bepaalt dat van omzetbelasting zijn vrijgesteld, „de diensten door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG)”.

7. Artikel 3 van de Wet BIG voorziet in de instelling van een register waarin degenen die medische beroepen uitoefenen, onder andere fysiotherapeuten en psychotherapeuten, worden ingeschreven wanneer zij aan de betrokken voorwaarden voldoen.

[...]

8. Voor zaak C-444/04 is de vóór 1997 geldende versie van de Wet OB van belang, toen volgens artikel 11, lid 1, sub g, van omzetbelasting waren vrijgesteld, „de diensten door artsen — andere dan dierenartsen —, psychologen, logopedisten, verpleeg- en verloskundigen; de diensten door beoefenaren van een paramedisch beroep waarvoor regels zijn gesteld op grond van de Wet op de paramedische beroepen”.³ Psychotherapeuten vielen hier niet onder, zelfs niet wanneer zij overeenkomstig het Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten⁴ in het betrokken beroepsregister waren ingeschreven.

prikkels (met uitzondering van ioniserende stralen).

III — Feiten, procedure en prejudiciële vragen

A — Zaak C-444/04 (*Van den Hout-van Eijnsbergen*)

9. Artikel 29 van de Wet BIG verwijst voor de nadere definitie van fysiotherapeutische behandelingen naar het Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten.⁵ Volgens artikel 5, lid 1, van dit besluit behoort het tot de taken van de fysiotherapeut, patiënten met het oog op stoornissen van het bewegingsapparaat te onderzoeken en die stoornissen met behulp van fysiotherapeutische methoden te behandelen. Ingevolge artikel 5, lid 2, behoren tot die methoden, bewegingstherapie, massage-therapie en het toedienen van fysische

10. Van den Hout-van Eijnsbergen is zelfstandig psychotherapeute en als zodanig ingeschreven in het betrokken beroepsregister. In de periode 1992-1995 heeft zij geen omzetbelasting betaald over de door haar verrichte psychotherapeutische handelingen, aangezien zij van mening was dat deze waren vrijgesteld van omzetbelasting.

11. De belastingdienst stelde zich echter op het standpunt dat over de handelingen wel omzetbelasting diende te worden betaald en legde Van den Hout-van Eijnsbergen voor de betrokken periode naheffingsaanslagen op voor een bedrag van 65 402 NLG. Nadat het door haar tegen dat besluit ingestelde beroep in eerste instantie was verworpen, stelde zij cassatieberoep in bij de Hoge Raad. Deze

3 — Stb. 1963, 113.

4 — Stcrt. 1986, 149.

5 — Stb. 1997, 516.

heeft het Hof bij arrest van 15 oktober 2004 krachtens artikel 234 EG de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

visie dat het gebit een belangrijke rol speelt bij ziekten in alle delen van het lichaam.

„Moet artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat van BTW zijn vrijgesteld psychotherapeutische handelingen, verricht door een beroepsbeoefenaar die voldoet aan de [...] vermelde wettelijke eisen voor registratie en is geregistreerd in het [...] Register van Psychotherapeuten, ook indien deze handelingen geen deel uitmaken van de uitoefening — door degene die de handelingen verricht — van een door de betrokken lidstaat omschreven medisch of paramedisch beroep?”

B — *Zaak C-443/04 (Solleveld)*

12. Solleveld is fysiotherapeut en als zodanig ingeschreven in het Register in de zin van de Wet BIG. Hij onderzoekt zijn patiënten, die met lichamelijke en geestelijke klachten van uiteenlopende aard bij hem komen, op focale haard- en stoorveldactiviteit, waarbij de aandacht vooral uitgaat naar storingen in de kaak en in de mond. Deze storingen worden vastgesteld door röntgenfoto's, mondstroommetingen, elektrodermaal en intra-oraal onderzoek. Uitgangspunt is de

13. Worden bij het onderzoek stoorvelden vastgesteld, dan behandelt Solleveld de patiënten zelf of hij verwijst ze door naar een tandarts of kaakchirurg. Solleveld behandelt zijn patiënten voornamelijk met een softlaser, homeopathische behandelingen en manuele therapie. Naast de werkzaamheden in het kader van de stoorvelddiagnostiek was Solleveld in de aan de orde zijnde jaren ook als „klassiek” fysiotherapeut werkzaam.

14. Ongeveer 40 % van de patiënten wordt door een arts of tandarts naar Solleveld doorverwezen. De meeste ziektekostenverzekeringen vergoeden de kosten voor behandeling in het kader van de stoorvelddiagnostiek — althans als er een aanvullende verzekering is gesloten voor zogenoemde alternatieve behandelingsmethoden.

15. Volgens het Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie behoort stoorvelddiagnostiek niet tot het werkgebied van een fysiotherapeut in de zin van het Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten. De bevoegde

Inspecteur voor de Gezondheidszorg sloot zich daarbij aan.

IV — Juridische beoordeling

16. Nadat Solleveld geen BTW had betaald, aangezien hij van mening was dat zijn werkzaamheid daarvan was vrijgesteld, legde de belastingdienst hem over de periode 1994-2000 naheffingsaanslagen op voor een totaalbedrag van 64 000 NLG. De rechter in eerste aanleg bevestigde het standpunt van de belastingdienst dat de belastingvrijstelling van artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB niet van toepassing was.

17. De Hoge Raad, waar Solleveld cassatieberoep tegen die beslissing heeft ingesteld, heeft het Hof bij arrest van 15 oktober 2004 krachtens artikel 234 EG de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moet artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat van BTW zijn vrijgesteld handelingen, bestaande uit het vaststellen van een diagnose, het verstrekken van een therapieadvies en het eventueel verrichten van een behandeling — alles in het kader van de [...] beschreven stoorvelddiagnostiek —, ook indien deze handelingen geen deel uitmaken van de uitoefening — door degene die de handelingen verricht — van een door de betrokken lidstaat omschreven medisch of paramedisch beroep?”

A — Opmerking vooraf

18. Volgens artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is de gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat, vrijgesteld van de BTW.

19. Zoals de Commissie ter terechtzitting terecht heeft beklemtoond, staat in de beide hoofdgedingen vast dat de betrokkenen zich beiden bezighouden met de gezondheidskundige verzorging van de mens. Ook in het geval van Solleveld lijkt dit geen twijfel, ofschoon de stoorvelddiagnostiek in vergelijking met de conventionele geneeskunde een alternatieve methode vormt. Een uitlegging van het — zonder enige twijfel gemeenschapsrechtelijke — begrip gezondheidskundige verzorging is in casu dus niet nodig. Er bestaat uitsluitend twijfel over de uitlegging van de passage „in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat”.

20. De vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn in beginsel autonome communautaire rechtsbegrippen en dienen derhalve een communautaire definitie te krijgen.⁶

21. Het is vaste rechtspraak van het Hof dat de lidstaten ingevolge de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wel de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar dat deze voorwaarden niet de materiële omschrijving van die vrijstellingen kunnen betreffen.⁷ De specifieke voorwaarden die de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde diensten verricht betreffen, dienden een communautaire definitie te krijgen.⁸

22. Deze vaststellingen van het Hof gelden echter slechts voor zover de richtlijn eigen

gemeenschapsrechtelijke begrippen formuleert, maar niet voor zover zij bij wijze van uitzondering naar definities van de lidstaten verwijst.⁹ Uit de duidelijke bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub c, volgt dat de lidstaten de medische en paramedische beroepen definiëren waarop de belastingvrijstelling van toepassing is.¹⁰

23. Maar ook in deze gevallen gaat de harmoniserende werking van de richtlijn niet volledig verloren. Bij de uitoefening van de bevoegdheid om in het kader van de richtlijn individuele begrippen te definiëren moeten de lidstaten namelijk rekening houden met de doelstellingen van de richtlijn en met de

6 — Arresten van 12 juni 2003, *Sinclair Collis* (C-275/01, Jurispr. blz. I-5965, punt 22); 18 november 2004, *Temco Europe* (C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 16), en 26 mei 2005, *Kingscrest en Montecello* (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 22). Zie in die zin ook arrest van 10 september 2002, *Kügler* (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 25).

7 — Arrest *Kingscrest en Montecello* (aangehaald in voetnoot 6, punt 24), met verwijzing naar het arrest van 20 juni 2002, *Commissie/Duitsland* (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 50); zie eveneens arrest van 28 maart 1996, *Gemeente Emmen* (C-468/93, Jurispr. blz. I-1721, punt 19).

8 — Arrest *Kingscrest en Montecello* (aangehaald in voetnoot 6, punten 22 e.v.), met verwijzing naar arrest van 11 augustus 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 18).

9 — Arrest *Gemeente Emmen* (aangehaald in voetnoot 7, punt 25); zie ook mijn conclusie van 8 september 2005 in de zaak *Abbey National* (C-169/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 36), betreffende artikel 13, B, sub d, punt 6, van de Zesde richtlijn (het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, als omschreven door de lidstaten).

10 — Voor een reeks medische beroepen (bijv. artsen, tandartsen, verloskundigen en verpleegkundigen) zijn in richtlijnen gemeenschappelijke voorwaarden voor de beroepskwalificaties opgesteld teneinde de wederzijds erkenning ervan te waarborgen [zie laatstelijk in het bijzonder richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties (PB L 255, blz. 22), die een reeks speciale richtlijnen vervangt]. Bij de uitoefening van hun beoordelingsvrijheid zijn de lidstaten aan die voorschriften gebonden. Voorzover bekend bestaan er voor psychotherapeuten en fysiotherapeuten echter nog geen voorschriften van secundair recht. Het beroep van fysiotherapeut wordt in een aantal lidstaten slechts als een beroep met een bijzondere opleidingsstructuur aangemerkt (zie artikel 11, sub c-ii, juncto bijlage II, punt I, van richtlijn 2005/36).

algemene gemeenschapsrechtelijke beginselen.¹¹

B — *Zaak C-444/04 (Van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Opmerkingen van partijen

24. Zolang de lidstaat de grenzen van deze beoordelingsvrijheid niet overschrijdt, kunnen particulieren met een rechtstreeks beroep op de richtlijn geen rechten tegenover de lidstaat doen gelden.¹² De essentiële vraag in de beide hoofdgedingen is dus, of de grenzen van de beoordelingsvrijheid die artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de lidstaten met het oog op de definitie van paramedische beroepen verleent, in acht zijn genomen.

25. Voor de beantwoording van de prejudiciële vraag in zaak C-444/04 (Van den Hout-van Eijnsbergen) moet in zoverre worden verduidelijkt, welke voorschriften de lidstaten bij de bepaling van de bevoordeelde beroepsgroepen in acht moeten nemen. In zaak C-443/04 (Solleveld) rijst de vraag, of de lidstaten bij de definitie van de beroepen ook de werkzaamheden mogen vastleggen die in het kader van de beroepsuitoefening als enige als van BTW vrijgestelde handelingen worden erkend.

26. De Commissie is van mening dat een lidstaat een paramedisch beroep definieert wanneer hij met het oog op de bescherming van de volksgezondheid bepalingen vaststelt op grond waarvan de betrokken beroepstitel is voorbehouden aan personen met bepaalde kwalificaties. Een dergelijke definitie bindt een lidstaat ook voor de vrijstelling van de BTW. Voor het geval de titel psychotherapeut alleen mocht worden gedragen op grond van inschrijving in het Nederlandse beroepsregister van psychotherapeuten, waren de handelingen van Van den Hout-van Eijnsbergen vrijgesteld van BTW.

27. Verzoekster zelf acht het discriminerend dat psychologen en psychiaters die psychotherapeutische handelingen verrichtten geen BTW dienden te betalen, terwijl psychotherapeuten met een pedagogische opleiding dat tot 1997 wel dienden te doen.

11 — Zie met betrekking tot de doelstellingen van de richtlijn: arrest Gemeente Emmen (aangehaald in voetnoot 7, punt 25); met betrekking tot de algemene rechtsbeginselen, arrest Kügler (aangehaald in voetnoot 6, punten 55 e.v.) en arrest van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 69). Zie hierover meer onder punten 36 e.v.

12 — Arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 6, punt 55) en Dornier (aangehaald in voetnoot 11, punt 69).

28. De Nederlandse regering voert daartegen aan dat de nationale regeling in overeen-

stemming is met het voorschrift dat de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn strikt moeten worden uitgelegd en dat daarvoor objectieve en eenvoudig toe te passen voorwaarden moeten gelden. Pas nadat psychotherapeutische behandelingen een groter maatschappelijk belang hadden gekregen, was het juist om de betrokken handelingen vrij te stellen van BTW. Er is geen sprake van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien alle psychotherapeuten in dit opzicht gelijk zijn behandeld.

2. Beoordeling

a) Beoordelingsvrijheid van de lidstaten bij de definitie van paramedische beroepen

29. Ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn beschikken de lidstaten over een beoordelingsvrijheid bij de definitie van paramedische beroepen. Het staat een lidstaat daarbij ook vrij, te bepalen op welke wetgevende wijze hij van deze beoordelingsvrijheid gebruikmaakt.

30. Zoals uit de eerste volzin van artikel 13, A, lid 1, blijkt, dienen de uitvoeringsbepalingen

onder meer om een eenvoudige toepassing van de vrijstellingen mogelijk te maken. Een lidstaat voldoet het best aan die doelstelling, wanneer hij in de nationale BTW-voorschriften de beroepen noemt die hij als paramedisch beschouwt en waarvan de omzet derhalve is vrijgesteld van BTW. Daarbij kunnen de regelingen op het gebied van de BTW ook naar de beroepswetgeving verwijzen waarin de beroepen nader worden gespecificeerd.

31. Een uitdrukkelijke fiscaalrechtelijke regeling kan echter niet dwingend worden verlangd.¹³ Om te bepalen welke beroepen in de betrokken lidstaat met het oog op de vrijstelling van BTW als paramedische beroepen worden aangemerkt, mag echter alleen naar andere voorschriften worden verwezen wanneer een adequate fiscaalrechtelijke regeling ontbreekt.

32. De Commissie wil daarentegen — niet-tegenstaande nationale BTW-regelingen — ook rekening houden met andere voorschriften waarin beroepen worden geregeld die verband houden met de gezondheidszorg. Uit dergelijke regelingen zou de behandeling in het kader van de BTW bijna automatisch volgen, zonder dat de lidstaat nog over een afzonderlijke vrijheid beschikt met betrekking tot de kwalificatie op het gebied van de BTW.

¹³ — Zie met betrekking tot de erkenning als inrichting in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn het arrest Dornier (aangehaald in voetnoot 11, punt 67).

33. Ik ben het op dit punt niet eens met de Commissie. Artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn stelt als voorwaarde dat een lidstaat een bepaald beroep *als paramedisch* beroep definieert. De Nederlandse wetgever heeft het beroep van psychotherapeut weliswaar door rechtsvoorschriften geregeld, maar het niet als paramedisch beroep gekwalificeerd. Het wordt noch in de Wet OB noch in de Wet op de paramedische beroepen, waarnaar de Wet OB verwijst, genoemd.

34. Dat een beroepstitel uit hoofde van de bescherming van de volksgezondheid slechts aan personen met bepaalde kwalificaties is voorbehouden, zegt op zich niets over het feit of een beroep als paramedisch moet worden beschouwd. Het zou in strijd zijn met het vereiste van rechtsduidelijkheid zoals dat in artikel 13, A, lid 1, eerste volzin, van de Zesde richtlijn tot uitdrukking komt, om uit de regeling betreffende het Register van Psychotherapeuten de conclusie te trekken dat er in het kader van de BTW sprake moet zijn van een behandeling als paramedisch beroep.

b) Grenzen van de beoordelingsvrijheid

35. De beoordelingsvrijheid die de lidstaten bij de definitie van paramedische beroepen in de zin van het BTW-recht toekomt, is niet

zonder grenzen. Die grenzen verzekeren in het bijzonder dat een lidstaat niet willekeurig verschil maakt tussen paramedische beroepen die wel en die welke niet van BTW zijn vrijgesteld.

36. In casu moet worden onderzocht, of Nederland de grenzen van deze beoordelingsvrijheid heeft overschreden, door het beroep van psychotherapeut niet als paramedisch beroep te erkennen en de in het kader van dit beroep behaalde omzet niet vrij te stellen van BTW. Dit vereist een nauwkeurig onderzoek van de situatie feitelijk en rechtens in Nederland vóór 1997 en is daarom in beginsel een taak van de verwijzende rechter.¹⁴ Het Hof kan echter aangeven met welke aspecten daarbij rekening moet worden gehouden.

37. Bij de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid moet de lidstaat rekening houden met de doelstellingen van de richtlijn en met de algemene rechtsbeginselen, in het bijzon-

14 — Zie arresten Kügler (aangehaald in voetnoot 6, punt 56) en Dornier (aangehaald in voetnoot 11, punt 69). In het arrest Dornier is het Hof zelfs zelf tot het oordeel gekomen dat de betrokken lidstaat de grenzen heeft overschreden van de beoordelingsvrijheid die artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn hem verleent bij de erkenning van een inrichting die met een overheidsziekenhuis moet worden gelijkgesteld (punt 70 van het arrest).

der het beginsel van gelijke behandeling en van fiscale neutraliteit.¹⁵

38. Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen strikt worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.¹⁶ In het geval van de gezondheidskundige verzorging van de mens moet echter ook rekening worden gehouden met het sociale doel van de belastingvrijstelling. Deze handelingen moeten voor het grote publiek betaalbaar blijven en niet door BTW duurder worden.¹⁷

39. De nationale wetgever mag de kring van paramedische beroepen die van de belastingvrijstelling profiteren dus niet te groot

maken en daarin alleen beroepen opnemen waarvan de beoefenaars gekwalificeerd zijn om de medische diensten te verrichten. Zoals de Commissie en de Nederlandse regering terecht hebben aangevoerd, is het algemeen belang namelijk uitsluitend gediend met de belastingvrijstelling van geneeskundige handelingen die door gekwalificeerd personeel worden verricht.

40. Uit het beginsel van gelijke behandeling volgt dat personen die tot verschillende beroepsgroepen behoren voor de belasting gelijk moeten worden behandeld, voor zover zij met het oog op bepaalde werkzaamheden over gelijksoortige kwalificaties beschikken. Het beginsel van fiscale neutraliteit, dat slechts een bijzondere uitdrukking vormt van het algemene beginsel van gelijke behandeling, verbiedt bovendien dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld bij de belastingheffing.¹⁸

41. De verwijzende rechter dient in casu dus te onderzoeken, of een psychotherapeut in de zin van het Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten met een opleiding als die

15 — Zie voor de doelstellingen van de richtlijn: arrest *Gemeente Emmen* (aangehaald in voetnoot 7, punt 25); voor de algemene rechtsbeginselen: arresten *Kügler* (aangehaald in voetnoot 6, punten 55 e.v.) en *Dornier* (aangehaald in voetnoot 11, punt 69). Zie ook arrest van 11 juni 1998, *Fischer* (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 27), waarin het Hof heeft vastgesteld dat de Zesde richtlijn, ofschoon zij de lidstaten bij bepaling van de voorwaarden voor een belastingvrijstelling een bepaalde speelruimte biedt, niet de bevoegdheid verleent om inbreuk te maken op het beginsel van fiscale neutraliteit.

16 — Arrest *Kügler* (aangehaald in voetnoot 6, punt 28); arrest van 20 oktober 2003, *d'Ambrumenil en Dispute Resolutions Services Ltd* (C-307/01, Jurispr. blz. I-3989, punt 52); arresten *Dornier* (aangehaald in voetnoot 11, punt 42) en *Kingscrest en Montecello* (aangehaald in voetnoot 6, punt 29).

17 — Arrest *d'Ambrumenil* (aangehaald in voetnoot 16, punt 58), met verwijzing naar arrest van 11 januari 2001, *Commissie/Frankrijk* (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23), en arrest *Kügler* (aangehaald in voetnoot 6, punt 29), die betrekking hebben op de overeenkomstige belastingvrijstelling van handelingen door ziekenhuizen in artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn.

18 — Arresten *Kügler* (aangehaald in voetnoot 6, punt 30) en *Dornier* (aangehaald in voetnoot 11, punt 44); arresten van 7 september 1999, *Gregg* (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20), en 17 februari 2005, *Linneweber en Akriditis* (C-453/02 en C-462/02, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

van verzoekster, voor de verrichting van psychotherapeutische handelingen op dezelfde wijze is gekwalificeerd als een psychiater en een psycholoog.

beroep van psychotherapeut bestaat bewijst immers dat de psychotherapie in beginsel als zelfstandige handeling moet worden aangemerkt die ook los van andere therapieën kan worden ingezet.

42. Anders dan de Nederlandse regering stelt, is een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit niet reeds daarom uitgesloten omdat alle psychotherapeuten op dezelfde wijze zijn behandeld. Er moet namelijk een vergelijking plaatsvinden van *psychotherapeutische handelingen* die psychiaters en psychologen enerzijds en psychotherapeuten anderzijds verrichten. Daarentegen is de identiteit van de dienstverrichter in beginsel irrelevant om na te gaan of de diensten soortgelijk zijn.¹⁹ Men kan echter uit de verschillende kwalificatie van de diverse aanbieders van medische handelingen conclusies over de kwaliteit van de handelingen zelf trekken en daarmee indirect het onderzoek naar de gelijksoortigheid beïnvloeden.

44. Op de prejudiciële vraag in zaak C-444/04 moet derhalve worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn de lidstaten een beoordelingsvrijheid geeft bij de definitie van paramedische beroepen. Bij de uitoefening van die vrijheid moeten de lidstaten rekening houden met de doelstellingen van de Zesde richtlijn en met de algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling en van fiscale neutraliteit. Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of de betrokken lidstaat de grenzen van zijn beoordelingsvrijheid heeft overschreden, door handelingen van psychotherapeuten, in tegenstelling tot overeenkomstige handelingen van psychiaters en psychologen, niet vrij te stellen van BTW.

43. Bij de vergelijkbaarheid van de handelingen is het niet van doorslaggevend belang dat psychiaters en psychologen de psychotherapie in samenhang met andere handelingen, bijvoorbeeld een behandeling met geneesmiddelen, kunnen aanbieden en dat daardoor mogelijkwerijs bepaalde synergieën kunnen worden verwezenlijkt. Dat het

C — *Zaak C-443/04 (Solleveld)*

45. In deze zaak moet worden verduidelijkt, of de beoordelingsvrijheid die de lidstaten bij de definitie van paramedische beroepen ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn toekomt, ook de bevoegdheid

¹⁹ — Arresten Gregg (aangehaald in voetnoot 18, punt 20) en Linneweber en Akritidis (aangehaald in voetnoot 18, punt 25).

omvat om de respectieve beroepsspecifieke werkzaamheden vast te leggen die als enige van belasting zijn vrijgesteld.

individueel geval te worden nagegaan, of een gezondheidkundige verzorging door een gekwalificeerd persoon wordt verleend en of de BTW-vrijstelling dus het algemeen belang dient. De uniforme toepassing van de richtlijn komt in gevaar wanneer de belastingvrijstelling afhangt van de omschrijving van handelingen op het gebied van de gezondheidkundige verzorging en deze moeten worden verricht door personen die aan een bepaald beroepsprofiel voldoen.

1. Opmerkingen van partijen

46. Volgens Solleveld geldt artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voor alle handelingen op het gebied van de gezondheidkundige verzorging van de mens. De lidstaten mogen niet bepaalde vormen van gezondheidkundige verzorging uitsluiten van belastingvrijstelling, wanneer die verzorging wordt verleend door personen die tot een bepaalde paramedische beroepsgroep behoren. Het is bovendien niet toegestaan dat handelingen op het gebied van de stoorvelddiagnostiek fiscaalrechtelijk gezien verschillend worden behandeld naargelang zij door een gediplomeerd fysiotherapeut of door een arts worden verricht.

48. De Nederlandse regering wijst erop dat de vrijstellingen eng moeten worden uitgelegd. Het is in overeenstemming met het sociale doel van de regeling, alleen die medische handelingen vrij te stellen van BTW die door daartoe gekwalificeerde personen worden verricht. De Nederlandse regeling is objectief en eenvoudig. Aan de hand van de Wet BIG kan worden vastgesteld welke handelingen zijn vrijgesteld.

47. De Commissie gaat ervan uit dat de handelingen zijn vrijgesteld van belasting, aangezien het gaat om handelingen op het gebied van de gezondheidkundige verzorging van de mens, die een beoefenaar van een erkend paramedisch beroep in het kader van zijn beroepsactiviteit verricht. Indien fysiotherapeuten volgens de nationale beroepswetgeving niet bevoegd zijn dergelijke behandelingen uit te voeren, moet de lidstaat dit door maatregelen op het gebied van die beroepswetgeving dan wel door tuchtmaatregelen verhinderen, maar niet door de handelingen uit te sluiten van BTW-vrijstelling. Er behoeft niet in elk

2. Beoordeling

49. De vrijstelling van handelingen op het gebied van de gezondheidkundige verzorging van de mens strekt ertoe — zoals reeds gezegd — deze handelingen niet duurder te maken.²⁰ Wil de vrijstelling gerechtvaardigd zijn, dan moeten die handelingen echter

²⁰ — Zie punt 37 hierboven.

voldoen aan een bepaalde kwaliteitsnorm; de regeling bepaalt derhalve dat de diensten in het kader van de uitoefening van een (para) medisch beroep en dus door een competent persoon worden verleend.²¹

50. De lidstaten zijn vrij om de betrokken beroepen te definiëren. Het is echter de vraag, of deze beoordelingsvrijheid de vastlegging omvat van werkzaamheden die als uitoefening van een bepaald beroep en daarmee als vrijgesteld worden aangemerkt.

51. De bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn geven daarover geen uitsluitsel. Slechts in de Engelse versie zou men de bewoordingen aldus kunnen uitleggen dat de lidstaten ook definiëren welke werkzaamheden moeten worden geacht te passen in het respectieve beroepsprofiel van een paramedisch beroep. De Engelse versie luidt: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned*. Hier blijft evenwel onbeslist, of de woorden *as defined by the Member State* alleen betrekking hebben op *medical and paramedical professions* of op de woorden *the exercise of the medical and paramedical professions*.

52. De Commissie vat de woorden „in het kader van de uitoefening van [...] paramedische beroepen” in een nogal feitelijke zin op, dat wil zeggen dat de betrokken handeling binnen de beroepswerkzaamheid moet worden volbracht en niet in het kader van een andere (neven)activiteit.

53. Enerzijds blijft daarbij echter onduidelijk hoe het feitelijk kader van de uitoefening van paramedische beroepen in deze zin moet worden bepaald. In zoverre zou men weliswaar rekening kunnen houden met verschillende aanwijzingen, bijvoorbeeld dat de gezondheidskundige verzorging in de praktijkruimten wordt verleend, maar hoe moeten huisbezoeken dan worden beoordeeld? De omstandigheid dat een bepaalde werkzaamheid niets van doen heeft met het uitgeoefende beroep is een betrouwbaarder aanwijzing dat de dienstverrichter zijn beroepskader heeft verlaten.

54. Anderzijds houdt de Commissie geen rekening met het doel van de richtlijn dat de gezondheidskundige verzorging van de mens alleen dan van belasting moet worden vrijgesteld, wanneer zij door daartoe gekwalificeerde personen wordt verleend.²²

21 — Zie punt 36 hierboven.

22 — Zie punt 38 hierboven.

55. De richtlijn laat het aan de lidstaten over om de (para)medische beroepen te definiëren waarvan de beoefenaars gekwalificeerd zijn om medische handelingen te verrichten. Deze definitie zou onvolledig zijn, indien zij slechts abstracte eisen zou stellen aan de kwalificatie van degenen die een bepaald medisch beroep willen uitoefenen, zonder tegelijkertijd vast te leggen welke werkzaamheden dit beroep omvat. Niet alle (para)medische beroepskwalificaties vormen immers een voorbereiding op alle soorten gezondheidskundige verzorging. Het ligt voor de hand dat een fysiotherapeut bijvoorbeeld niet voor het verrichten van chirurgische ingrepen is opgeleid. Doet hij dit toch, dan zou het in strijd zijn met het doel van de richtlijn om dergelijke handelingen vrij te stellen van BTW. De beoordelingsvrijheid die de lidstaten bij de definitie van (para)medische beroepen genieten, omvat dus ook de bevoegdheid de werkzaamheden te definiëren waarvoor een bepaald beroep de kwalificaties verleent en dus ook om de BTW-vrijstelling tot die werkzaamheden te beperken.

56. De Commissie stelt in dit verband voor, de verlening van gezondheidskundige verzorging die de grenzen van het vakgebied van een beroep overschrijdt te verbieden door middel van regels op het gebied van de beroepswetgeving, in plaats van hieruit con-

sequenties te trekken voor de BTW-vrijstelling.

57. Zij heeft in zoverre gelijk dat de kwaliteit in de regel niet door het BTW-recht wordt verzekerd. Het is dan ook vaste rechtspraak van het Hof dat het beginsel van fiscale neutraliteit in het algemeen een onderscheid tussen legale en illegale handelingen verbiedt.²³

58. Met de aan de orde zijnde vrijstelling beoogt het BTW-recht zelf echter juist de verwezenlijking van een doel van algemeen belang. Dit doel verlangt dat een handeling alleen dan van belasting wordt vrijgesteld wanneer zij door een hiertoe in het algemeen gekwalificeerd persoon wordt verricht.

59. De Commissie vreest echter dat er in de lidstaten aanzienlijke verschillen bij de toepassing van de belastingvrijstelling van handelingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging zouden kunnen ontstaan, wanneer die vrijstelling afhangt van de respectieve inhoud van het beroepsprofiel.

23 — Arrest van 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punten 16 en 17); arrest Fischer (aangehaald in voetnoot 15, punten 21 en 27 e.v.); arresten van 29 juni 1999, Coffeshop „Siberië” (C-158/98, Jurispr. blz. I-3971, punten 14 en 21), en 29 juni 2000, Salumets (C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punt 19).

60. Dienaangaande moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat de gemeenschaps-wetgever bepaalde verschillen tussen de nationale rechtsorden op de koop heeft toegenomen, door de lidstaten een eigen beoordelingsvrijheid bij de definitie van (para)medische beroepen te geven.

62. Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of de Nederlandse belastingdienst bij de kwalificatie van de stoorvelddiagnostiek in het concrete geval voldoende rekening heeft gehouden met het beginsel van fiscale neutraliteit.

61. Voorts sluit het beginsel van fiscale neutraliteit uit dat de inhoud van het beroepsprofiel in een lidstaat tot een willekeurige en al te sterk van de andere lidstaten verschillende toepassing van de belastingvrijstelling kan leiden.²⁴ Volgens dit beginsel mogen gelijksoortige handelingen weliswaar niet alleen daarom verschillend worden behandeld omdat zij door personen met een verschillende beroepsmatige achtergrond worden verricht.²⁵ Bij de gezondheidskundige verzorging van de mens is de persoonlijke kwalificatie van de dienstverrichter echter van doorslaggevende invloed op de kwaliteit van de handeling zelf. Dientengevolge kunnen handelingen die door hiervoor niet opgeleide personen worden verricht en die welke door daartoe gekwalificeerd personeel worden verricht in de regel niet als gelijksoortig worden aangemerkt.

63. Daarbij doet zich echter het probleem voor dat deze vorm van gezondheidskundige verzorging mogelijkerwijs niet zonder meer bij een (para)medisch beroep kan worden ondergebracht, omdat het om een nieuwe en alternatieve behandeling gaat. Bovendien lijkt deze methode een interdisciplinair uitgangspunt te hebben, aangezien geestelijke en lichamelijk klachten, die oorspronkelijk worden behandeld door personen die tot verschillende beroepsgroepen behoren — in sommige gevallen ook door fysiotherapeuten, wanneer het om storingen van het bewegingsapparaat gaat — in verband worden gebracht met diagnoses en behandelingen in de mond en in de kaak.

64. Het zou niet in overeenstemming zijn met de zin en het doel van artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn wanneer een handeling waarvan vaststaat dat deze als gezondheidskundige verzorging van de mens moet worden aangemerkt, uiteindelijk toch

²⁴ — Zie hiervoor punten 36 en 41 e.v. hierboven.

²⁵ — Zie hiervoor punt 41 hierboven en voetnoot 19.

aan BTW wordt onderworpen omdat zij in geen traditioneel beroepsprofiel past.²⁶

doorverwezen door artsen die deze methode kennelijk niet zelf kunnen (of willen) toepassen.

65. Om dit te vermijden mogen de nationale voorschriften die het werkterrein van een beroep vastleggen, niet te eng worden uitgelegd. Integendeel, er moet worden gewaarborgd dat zij voldoende open zijn om ook nieuwe en interdisciplinaire methoden te kunnen omvatten. Beroepen waarvoor een volledige opleiding is vereist zullen daarbij in de regel over een grotere speelruimte beschikken dan beroepen die minder kwalificaties verlangen.

66. Hiervan uitgaande zou men kunnen aannemen dat handelingen in verband met stoorvelddiagnostiek in elk geval van BTW zijn vrijgesteld wanneer zij door een arts of tandarts worden verricht, aangezien de personen die tot die beroepsgroepen behoren een volledige medische opleiding hebben genoten. Anderzijds kan men zich afvragen, of artsen respectievelijk tandartsen hiervoor daadwerkelijk beter zijn gekwalificeerd dan fysiotherapeuten. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt immers dat de patiënten van Solleveld hem dikwijls worden

67. Het is niet duidelijk of handelingen op het gebied van stoorvelddiagnostiek volgens Nederlands recht daadwerkelijk van belasting zouden zijn vrijgesteld wanneer zij door een arts worden verricht. Solleveld zegt dat dit het geval is. De Nederlandse regering wilde ook op uitdrukkelijk verzoek ter terechtzitting hierover geen definitieve uitspraak doen. Mocht de verwijzende rechter ervan overtuigd zijn dat de werkzaamheid van een arts op dit gebied is vrijgesteld van BTW, dan zou hij moeten nagaan of overeenkomstige handelingen van een fysiotherapeut als gelijksoortig moeten worden aangemerkt, omdat leden van deze beroepsgroep op dezelfde wijze voor die werkzaamheden zijn gekwalificeerd als artsen. Is dit het geval, dan moeten zij ingevolge het beginsel van fiscale neutraliteit gelijk worden behandeld.

68. Behoort een erkende vorm van gezondheidskundige verzorging volgens de bestaande regels noch tot het werkterrein van een medisch noch tot dat van een paramedisch beroep, dan dient men ook in aanmerking te nemen of de dienstverrichter over bijzondere kwalificaties voor de nieuwe methode beschikt, bijvoorbeeld omdat hij daarvoor een specifieke vervolgopleiding heeft gevolgd.

²⁶ — Deze omstandigheid kan echter de vraag doen rijzen, of dergelijke handelingen daadwerkelijk als gezondheidskundige verzorging kunnen worden beschouwd.

69. Samenvattend moet worden vastgesteld dat de lidstaten ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn mogen definiëren welke handelingen op het gebied van de gezondheidkundige verzorging van de mens als werkzaamheden behorend tot een bepaald (para)medisch beroep moeten worden aangemerkt en als zodanig zijn vrijgesteld van BTW. De betrokken definities

moeten echter open genoeg zijn om ook alternatieve en interdisciplinaire methoden, die als gezondheidkundige verzorging zijn erkend, onder één of meerdere beroepsgroepen te kunnen indelen. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten de lidstaten bovendien het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen.

V — Conclusie

70. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de prejudiciële vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„Zaak C-444/04

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, geeft de lidstaten een beoordelingsvrijheid bij de definitie van paramedische beroepen. Bij de uitoefening van deze beoordelingsvrijheid moeten de lidstaten rekening houden met het doel van de Zesde richtlijn en met de algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke

behandeling en het beginsel van fiscale neutraliteit. De verwijzende rechter dient na te gaan, of de betrokken lidstaat de grenzen van zijn beoordelingsvrijheid heeft overschreden doordat hij de handelingen van psychotherapeuten, in tegenstelling tot overeenkomstige handelingen van psychiaters en psychologen, niet van BTW heeft vrijgesteld.

Zaak C-443/04

Een lidstaat is ingevolge 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, bevoegd om te definiëren welke handelingen op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens als werkzaamheden behorend tot een bepaald (para)medisch beroep moeten worden aangemerkt en als zodanig zijn vrijgesteld van BTW. De betrokken definities moeten echter voldoende open zijn om ook alternatieve en interdisciplinaire methoden, die als gezondheidskundige verzorging zijn erkend, onder één of meer beroepsgroepen te kunnen indelen. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten de lidstaten bovendien het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen.”