ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

27 april 2006 *

In de gevoegde zaken C-443/04 en C-444/04,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissingen van 15 oktober 2004, ingekomen bij het Hof op diezelfde dag, in de procedures

H. A. Solleveld (C-443/04),

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04)

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet en A. Ó Caoimh (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 oktober 2005,

gelet op de opmerkingen van:

— H. A. Solleveld, vertegenwoordigd door A. B. Schoonbeek, advocaat,

— J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, vertegenwoordigd door F. D. Kouwenhoven, belastingadviseur,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en D. J. M. de Grave als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door P. van Nuffel en D. Triantafyllou als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen, enerzijds, H. A. Solleveld, fysiotherapeut, en, anderzijds, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, psychotherapeute, en de Staatssecretaris van Financiën ter zake van de weigering van de Inspecteur van de belastingdienst — Ondernemingen (hierna: „Inspecteur) om de gezondheidskundige verzorging van de mens die zij in het kader van hun respectieve beroepsactiviteiten hebben verleend, vrij te stellen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

Toepasselijke bepalingen

Communautaire regeling

3 Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„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;

[...]"

Nationale regeling

De BTW-regeling

4 In de vóór 1 december 1997 geldende versie bepaalde artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329; hierna: „Wet OB") dat 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 [...]"

5 Vanaf 1 december 1997 zijn volgens artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB van de belasting vrijgesteld:

„de diensten door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg [...]"

De regeling op het gebied van de gezondheidszorg

6 Tot de intrekking van de wet in 1997 bepaalde artikel 1, lid 2, van de Wet op de paramedische beroepen van 21 maart 1963 (Stb. 1963, 113; hierna: „Wet PB"):

„Deze wet is niet van toepassing op de ziekenverpleging, en voor het overige slechts op die paramedische beroepen, voor welke op grond van artikel 2 bij algemene maatregel van bestuur regelen zijn gesteld."

7 Blijkens de verwijzingsbeslissing in zaak C-444/04 werden in de tijd dat de Wet PB van kracht was, de voorwaarden waaraan moest worden voldaan om in het register van psychotherapeuten te worden ingeschreven, geregeld in het Besluit inzake registratie van psychotherapeuten (Stcrt. 1986, 149; hierna: „besluit van 1986"). Het staat vast dat dit besluit geen algemene maatregel van bestuur in de zin van de Wet PB was.

8 Artikel 3, lid 1, van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg van 11 november 1993 (Stb. 1993, 655), zoals in 1997 gewijzigd (hierna: „Wet BIG"), luidt:

„Er worden registers ingesteld, waarin degenen die aan de daarvoor bij en krachtens deze wet gestelde voorwaarden voldoen, op hun aanvrage worden ingeschreven, onderscheidenlijk als: arts, tandarts, apotheker, gezondheidszorgpsycholoog, psychotherapeut, fysiotherapeut, verloskundige, verpleegkundige."

9 De handelingen behorende tot het deskundigheidsgebied van fysiotherapeuten in de zin van de Wet BIG worden omschreven respectievelijk genoemd in artikel 29 van die wet en in artikel 5 van het Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut van 13 oktober 1997 (Stb. 1997, 516; hierna: „besluit van 1997"). Volgens artikel 5, lid 1, van dit besluit omvatten die handelingen onder meer het onderzoeken van de patiënt op de aanwezigheid van een belemmering of bedreiging van diens bewegend functioneren en het behandelen van de patiënt door het toepassen van fysiotherapeutische methoden. Volgens artikel 5, lid 2, omvatten die methoden bewegingstherapie, massagetherapie en therapie bestaande in het toedienen van fysische prikkels, met uitzondering van ioniserende stralen.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-443/04

10 Solleveld is fysiotherapeut en als zodanig ingeschreven in het in de Wet BIG bedoelde register. Naast zijn werkzaamheden als „klassiek" fysiotherapeut verricht hij eveneens werkzaamheden in het kader van de zogenoemde „stoorvelddiagnos-

tiek", waarvoor hij in Duitsland een specifieke aanvullende opleiding heeft gevolgd. Blijkens de verwijzingsbeslissing gaat bij deze werkzaamheid de aandacht vooral uit naar storingen in de kaak en in de mond, die worden vastgesteld met behulp van röntgenfoto's, mondstroommetingen, electrodermaal en intra-oraal onderzoek. Deze werkzaamheid is gebaseerd op de visie dat deskundig onderzoek van kaak en gebit en in de mondholte kan leiden tot het opsporen van oorzaken van ziekten en kwalen en de aanzet kan zijn voor een op verbetering of genezing van de patiënt gerichte behandeling.

11 De werkzaamheden van Solleveld op dit gebied bestaan in de eerste plaats in het stellen van een diagnose teneinde te bepalen of de klachten van de patiënt zijn te relateren aan „stoorvelden" in kaakbeen, tanden of kiezen. Indien dit het geval is, stelt hij een behandelplan op. Dit behandelplan bestaat voornamelijk uit behandelingen met een softlaser, homeopathische behandelingen en manuele therapie. Het is ook mogelijk dat Solleveld de patiënt, alvorens deze zelf te behandelen, naar een tandarts of kaakchirurg verwijst.

12 Daar Solleveld ter zake van de diensten in het kader van de stoorvelddiagnostiek geen omzetbelasting had voldaan, zijn hem over de periode van 1 januari 1994 tot en met 31 december 2000 naheffingsaanslagen opgelegd. Het door hem tegen die aanslagen ingediende bezwaar is door de Inspecteur afgewezen. Deze heeft zich voor die afwijzing onder meer gebaseerd op de visie van de Inspecteur voor de Gezondheidszorg dat „stoorvelddiagnostiek" niet behoort tot het deskundigheidsgebied van de fysiotherapeut in de zin van artikel 29 van de Wet BIG en van artikel 5 van het besluit van 1997.

13 Bij arrest van 18 november 2002 heeft het Gerechtshof te Amsterdam het door Solleveld tegen de afwijzing van zijn bezwaar ingestelde beroep verworpen, op grond dat, kort samengevat, de betrokken gezondheidskundige verzorging niet kon worden aangemerkt als door hem in zijn hoedanigheid van fysiotherapeut verleend.

14 Solleveld heeft tegen dit arrest cassatieberoep bij de Hoge Raad der Nederlanden ingesteld. In zijn verwijzingsbeslissing merkt de Hoge Raad eerst op dat de betrokken gezondheidskundige verzorging niet door Solleveld als beroepsbeoefenaar in de zin van de Wet BIG wordt verleend. Vervolgens vraagt hij zich af of die verzorging niettemin moet worden vrijgesteld van BTW, aangezien zij, subjectief gezien, beoogt bij te dragen tot de medische behandeling van de patiënt. Voorts blijkt uit de door het Gerechtshof te Amsterdam vastgestelde feiten dat de patiënten van Solleveld hem in 40 % van de gevallen door een arts of een tandarts worden doorverwezen en dat de meeste verzekeringsmaatschappijen, althans als er een aanvullende verzekering is gesloten voor de zogenoemde alternatieve geneeswijzen, de kosten van die behandeling vergoeden.

15 In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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 [...] 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?"

Zaak C-444/04

16 Van den Hout-van Eijnsbergen, die een pedagogiediploma heeft, is werkzaam als zelfstandig psychotherapeute. Nadat de Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid had vastgesteld dat zij voldeed aan de voorwaarden van het besluit van 1986, is zij in 1988 als psychotherapeute ingeschreven in het in dat besluit bedoelde register.

17 Daar Van den Hout-van Eijnsbergen ter zake van de met haar werkzaamheden verband houdende diensten geen omzetbelasting had voldaan, zijn haar over de periode van 1 januari 1992 tot en met 31 december 1995 naheffingsaanslagen opgelegd. Het door haar tegen die aanslagen ingediende bezwaar is door de Inspecteur afgewezen.

18 Bij arrest van 20 maart 2003 heeft het Gerechtshof te 's-Gravenhage het door Van den Hout-van Eijnsbergen tegen de afwijzing van haar bezwaar ingestelde beroep verworpen, op grond dat, kort samengevat, het begrip „diensten door artsen en psychologen" in de zin van artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB, in de versie die gold ten tijde van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren, uitsluitend betrekking had op diensten door personen die bevoegd zijn de titel van arts of psycholoog te voeren.

19 Van den Hout-van Eijnsbergen heeft tegen dit arrest cassatieberoep bij de Hoge Raad ingesteld. In zijn verwijzingsbeslissing merkt de Hoge Raad eerst op dat het redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is dat behandelingen van zelfstandige psychotherapeuten een therapeutisch doel beogen. Vervolgens stelt hij vast dat psychotherapeuten niet behoorden tot de beroepsgroepen bedoeld in artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB in de ten tijde van het geding geldende versie, ook niet indien zij voldeden aan de wettelijke eisen voor registratie en daadwerkelijk waren geregistreerd in het register van psychotherapeuten. Bovendien merkt hij op dat dit artikel in de sinds 1 december 1997 geldende versie thans bepaalt dat de verrichtingen van psychotherapeuten onder de BTW-vrijstelling vallen. De verwijzende rechter vraagt zich daarom af of de limitatieve opsomming van de medische beroepen in de Wet OB in de vóór die datum geldende versie, kan volstaan om de betrokken gezondheidskundige verzorging uit te sluiten van de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

20 In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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 psychotherapeutische handelingen, verricht door een beroepsbeoefenaar die voldoet aan de [hierboven] 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?"

21 Bij beschikking van de president van het Hof van 21 januari 2005 zijn de zaken C-443/03 en C-444/04 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

22 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voorziene BTW-vrijstelling geldt voor behandelingen die fysiotherapeuten respectievelijk psychotherapeuten verlenen buiten het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven in de regeling van de betrokken lidstaat.

23 Volgens een letterlijke uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn moet de beoefenaar, om in aanmerking te kunnen komen voor de in die bepaling

voorziene vrijstelling, aan twee voorwaarden voldoen, namelijk, in de eerste plaats, „gezondheidskundige verzorging van de mens" verlenen, en wel, in de tweede plaats, „in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat".

24 In casu wordt niet betwist dat de door verzoekers in de hoofdgedingen verleende behandelingen gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van deze bepaling vormen, aangezien die behandelingen worden uitgevoerd met het doel van diagnose, behandeling en, voor zover mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, zodat daarmee een therapeutisch doel wordt nagestreefd (arrest van 20 november 2003, D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 57).

25 De vragen van de verwijzende rechter houden echter in of die behandelingen kunnen worden aangemerkt als verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven in de nationale regeling, overeenkomstig de tweede voorwaarde van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

26 Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt dienaangaande dat in zaak C-444/04 de betrokken behandelingen zijn verricht door een zorgverlener die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding niet behoorde tot één van de paramedische beroepsgroepen zoals in de nationale regeling met het oog op de BTW-vrijstelling omschreven, terwijl in zaak C-443/04 de betrokken behandelingen, ook al zijn deze verricht door een zorgverlener die tot een dergelijke paramedische beroepsgroep behoorde, niet binnen het deskundigheidsgebied van dat beroep vielen zoals in die regeling omschreven.

27 Hieruit volgt dat de verwijzende rechter met zijn vraag in zaak C-444/04 meer in het bijzonder wenst te vernemen in welke mate de lidstaten voor de in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn voorziene BTW-vrijstelling bepaalde beroepen mogen uitsluiten van de omschrijving van paramedische beroepen in de nationale

regeling, terwijl hij in zaak C-443/04 in wezen vraagt of die lidstaten bepaalde specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens van die omschrijving mogen uitsluiten.

28 Uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn blijkt in dit verband duidelijk dat die bepaling zelf geen omschrijving van het begrip „paramedische beroepen" geeft, maar daarvoor verwijst naar de omschrijving in de nationale regeling van de lidstaten.

29 In deze omstandigheden staat het aan elke lidstaat om in zijn nationale recht de paramedische beroepen te omschrijven in het kader waarvan de gezondheidskundige verzorging van de mens overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn is vrijgesteld van BTW. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat deze bepaling de lidstaten hierbij een beoordelingsvrijheid laat (arrest van 6 november 2003, Dornier, C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 81).

30 Deze beoordelingsvrijheid houdt niet alleen in dat zij de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven, maar eveneens de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen. Aangezien de verschillende door de zorgverleners behaalde kwalificaties hen niet noodzakelijkerwijs voorbereiden op het verlenen van alle soorten zorg, mag een lidstaat zich in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid op het standpunt stellen dat de omschrijving van paramedische beroepen onvolledig zou zijn, indien deze slechts algemene eisen aan de kwalificatie van de zorgverleners zou stellen, zonder te preciseren voor welke zorg zij in het kader van die beroepen gekwalificeerd zijn.

31 De lidstaten beschikken op dit punt evenwel niet over een onbegrensde beoordelingsvrijheid.

32 Zoals de Nederlandse regering stelt, mogen de lidstaten op grond van het eerste zinsdeel van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn stellig de voorwaarden voor de vrijstellingen vaststellen teneinde een juiste en eenvoudige toepassing ervan te verzekeren.

33 Zo moet, anders dan de Commissie van de Europese Gemeenschappen stelt, worden erkend dat de lidstaten aan hun beoordelingsvrijheid om de paramedische beroepen te omschrijven, het recht ontlenen om een bepaald beroep, zoals dat van psychotherapeut in zaak C-444/04, niet als zodanig te beschouwen en het derhalve uit te sluiten van de BTW-vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, en dit ondanks het feit dat in het nationale recht voor sommige aspecten van dit beroep overigens een bijzondere regeling bestaat.

34 Ook wordt, zoals de Nederlandse regering stelt, de juiste en eenvoudige toepassing van de BTW-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn inderdaad verzekerd wanneer die vrijstelling, zoals in zaak C-443/04 voor de diensten van fysiotherapeuten, enkel wordt voorbehouden aan zorgverleners die over de beroepskwalificaties beschikken die in de nationale regeling inzake de paramedische beroepen worden genoemd en uitsluitend voor de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens waarvoor zij die kwalificaties hebben verkregen, zoals die werkzaamheden in die regeling worden omschreven.

35 Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat het vereiste van een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen de lidstaten niet toestaat om inbreuk te maken op de doelstellingen van de Zesde richtlijn of op de gemeenschapsrechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de BTW tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit (zie arrest Dornier, reeds aangehaald, punten 42 en 69; arresten van 26 mei 2005, Kingscrest

Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punten 29 en 52, en 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Jurispr. blz. I-589, punten 44-46).

36 Wanneer een belastingplichtige verzoekt om zijn werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens te erkennen als onderdeel van de uitoefening van paramedische beroepen, teneinde in aanmerking te komen voor de BTW-vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, dienen de nationale rechterlijke instanties derhalve na te gaan of de bevoegde autoriteiten de grenzen van de door deze bepaling toegekende beoordelingsvrijheid hebben geëerbiedigd door rekening te houden met het door die bepaling nagestreefde doel en met het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel (zie in die zin arrest van 10 september 2002, Kügler, C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 56; reeds aangehaalde arresten Dornier, punt 69, en Kingscrest Associates en Montecello, punt 52).

37 Wat dienaangaande in de eerste plaats het doel van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn betreft, zij opgemerkt dat de in die bepaling opgenomen voorwaarde dat de gezondheidskundige verzorging van de mens moet plaatsvinden in het kader van de uitoefening van paramedische beroepen als door de betrokken lidstaat omschreven, beoogt te garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor gezondheidskundige verzorging van de mens door zorgverleners met de vereiste beroepskwalificaties (arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 27). Niet alle gezondheidskundige verzorging van de mens valt dus onder die vrijstelling, daar die vrijstelling alleen betrekking heeft op gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, voldoende kwaliteitsniveau heeft.

38 Hieruit volgt dat de uitsluiting van een bepaald beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens van de omschrijving van paramedische beroepen die de nationale regeling gebruikt voor de vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn,

gerechtvaardigd moet kunnen worden door objectieve redenen gebaseerd op de beroepskwalificaties van de zorgverleners en, derhalve, door overwegingen verband houdende met de kwaliteit van de verleende diensten.

39 Wat in de tweede plaats het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel, zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de BTW verschillend worden behandeld (arrest van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland, C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punt 20, en arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 54).

40 Om vast te stellen of het om soortgelijke gezondheidskundige verzorging van de mens gaat, moet evenwel, wat de vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn betreft en gelet op het doel van die bepaling, rekening worden gehouden met de beroepskwalificaties van de verleners van die zorg. Wanneer die kwalificaties niet identiek zijn, kan gezondheidskundige verzorging van de mens namelijk alleen als soortgelijk worden aangemerkt, voor zover deze voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau heeft.

41 Hieruit volgt dat de uitsluiting van een beroep of een specifieke werkzaamheid op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens van de omschrijving van paramedische beroepen die de nationale regeling gebruikt voor de BTW-vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, alleen in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit indien kan worden aangetoond dat de personen die dat beroep of die werkzaamheid uitoefenen, voor de verlening van die gezondheidskundige verzorging over beroepskwalificaties beschikken die waarborgen dat die verzorging een kwaliteitsniveau heeft dat gelijkwaardig is aan dat van de gezondheidskundige verzorging door personen die op grond van diezelfde nationale regeling in aanmerking komen voor de vrijstelling.

42 Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om te bepalen of, gelet op al deze factoren, de uitsluiting, in zaak C-444/04, van het beroep van psychotherapeute en, in zaak C-443/04, van de werkzaamheden die een fysiotherapeut op het gebied van de stoorvelddiagnostiek verricht, van het kader van de uitoefening van paramedische beroepen met het oog op de BTW-vrijstelling voorzien in artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, de grenzen overschrijdt van de beoordelingsvrijheid die deze bepaling de lidstaten verleent.

43 Dienaangaande moet, wat zaak C-444/04 betreft, om te beginnen worden opgemerkt dat, anders dan de Nederlandse regering stelt, het feit dat alle psychotherapeuten, ongeacht hun rechtspositie, op het gebied van de BTW gelijk zijn behandeld, irrelevant is. Daarentegen moet worden onderzocht of, zoals Van den Hout-van Eijnsbergen stelt, de betrokken lidstaat gedurende de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren de werkzaamheden van psychotherapeuten met een pedagogiediploma aan een andere BTW-regeling heeft onderworpen dan de regeling die voor de uitoefening van dezelfde werkzaamheden op psychiaters en psychologen werd toegepast.

44 Indien dit het geval was, dient de verwijzende rechter na te gaan of psychotherapeuten die, zoals verzoekster in het hoofdgeding, in het bezit zijn van een pedagogiediploma, evenals psychiaters en psychologen daadwerkelijk over de vereiste beroepskwalificaties beschikken om de psychotherapeutische behandelingen uit te voeren die verzoekster in het hoofdgeding verleent, en of zij in een dergelijk geval voor de uitoefening van die werkzaamheden zijn vrijgesteld van BTW.

45 Indien dit zo is, dan zou de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling de grenzen van de beoordelingsvrijheid waarover de lidstaten beschikken in het kader van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, alleen overschrijden indien de kwaliteit van de door psychotherapeuten verleende behandelingen, gelet op hun beroepskwalificaties, kan worden aangemerkt als gelijkwaardig aan die van

soortgelijke behandelingen door psychiaters, psychologen of elk ander (para) medisch beroep, hetgeen de verwijzende rechter op basis van alle relevante omstandigheden van de bij hem aanhangige zaak dient te beoordelen.

46 In dit verband kan de verwijzende rechter onder meer rekening houden met het feit dat verzoekster in het hoofdgeding een pedagogiediploma bezit en dat de psychotherapeutische behandelingen die zij in de betrokken belastingjaren heeft uitgevoerd, zijn verleend in een wettelijk kader, onder toezicht van de Inspecteur voor de volksgezondheid en volgens in een specifieke regeling neergelegde voorwaarden, waarvan de inachtneming blijkt uit de inschrijving in een daartoe voorzien register; dergelijke omstandigheden waarborgen dat zij over de vereiste beroepskwalificaties beschikte om haar werkzaamheden uit te oefenen.

47 In zaak C-443/04 moet, teneinde na te gaan of de betrokken lidstaat de grenzen heeft overschreden van de beoordelingsvrijheid die hij aan artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn ontleent, worden onderzocht of de behandelingen met behulp van stoorvelddiagnostiek van BTW zijn vrijgesteld wanneer zij door artsen of tandartsen worden uitgevoerd.

48 Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering in antwoord op vragen hierover, zonder dienaangaande een duidelijk standpunt te willen innemen, niettemin te kennen gegeven dat het niet a priori was uitgesloten dat artsen, gelet op hun deskundigheid en volledigere medische opleiding, voor de uitvoering van die behandelingen in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling van BTW.

49 In deze omstandigheden staat het aan de verwijzende rechter om, met inachtneming van de redenering die in de punten 44 en 45 van dit arrest is uiteengezet, te bepalen of de betrokken lidstaat, door de behandelingen die verzoeker in het hoofdgeding met behulp van stoorvelddiagnostiek heeft verleend niet vrij te stellen van BTW, de grenzen heeft overschreden van de beoordelingsvrijheid waarover hij in het kader

van artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn beschikt, rekening houdend met de BTW-regeling die voor dezelfde behandelingen op artsen en tandartsen wordt toegepast en de kwaliteit van de zorg die in dat kader door elk van hen wordt verleend.

50 In dit verband kan de verwijzende rechter onder meer rekening houden met het feit dat verzoeker in het hoofdgeding in zijn hoedanigheid van fysiotherapeut een paramedisch beroep in de zin van de nationale regeling van de betrokken lidstaat uitoefent, dat hij voor de verrichting van die behandelingen een specifieke aanvullende opleiding heeft gevolgd en dat zijn patiënten hem, voor de uitvoering van die behandelingen, dikwijls door artsen of tandartsen worden doorverwezen.

51 Derhalve moet op de gestelde vragen worden geantwoord:

— Artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten een beoordelingsvrijheid verleent om met het oog op de in die bepaling voorziene vrijstelling de paramedische beroepen en de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaakt van die beroepen, te omschrijven. In de uitoefening van die beoordelingsvrijheid moeten de lidstaten echter het door die bepaling nagestreefde doel, namelijk te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor diensten verleend door personen die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen.

— Een nationale regeling die het beroep van psychotherapeut uitsluit van de omschrijving van paramedische beroepen, is slechts in strijd met dat doel en dat beginsel voor zover — hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan — de psychotherapeutische behandelingen zouden zijn vrijgesteld van BTW indien zij door psychiaters, psychologen of elk ander (para)medisch

beroep werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door psychotherapeuten worden verleend, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht.

— Een nationale regeling die bepaalde specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die door fysiotherapeuten worden verricht, zoals behandelingen met behulp van stoorvelddiagnostiek, uitsluit van de omschrijving van dat paramedisch beroep, is slechts in strijd met datzelfde doel en datzelfde beginsel voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan — die behandelingen zouden zijn vrijgesteld van BTW indien zij door artsen of tandartsen werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door fysiotherapeuten worden uitgevoerd, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

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 het

de lidstaten een beoordelingsvrijheid verleent om met het oog op de in die bepaling voorziene vrijstelling de paramedische beroepen en de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaakt van die beroepen, te omschrijven. In de uitoefening van die beoordelingsvrijheid moeten de lidstaten echter het door die bepaling nagestreefde doel, namelijk te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor diensten verleend door personen die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen.

Een nationale regeling die het beroep van psychotherapeut uitsluit van de omschrijving van paramedische beroepen, is slechts in strijd met dat doel en dat beginsel voor zover — hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan — de psychotherapeutische behandelingen zouden zijn vrijgesteld van BTW indien zij door psychiaters, psychologen of elk ander (para)medisch beroep werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door psychotherapeuten worden verleend, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht.

Een nationale regeling die bepaalde specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die door fysiotherapeuten worden verricht, zoals behandelingen met behulp van stoorvelddiagnostiek, uitsluit van de omschrijving van dat paramedisch beroep, is slechts in strijd met datzelfde doel en datzelfde beginsel voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan — die behandelingen zouden zijn vrijgesteld van BTW indien zij door artsen of tandartsen werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door fysiotherapeuten worden uitgevoerd, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht.

ondertekeningen