



nationale ombudsman

Rapport

Een onderzoek naar de afwijzende beslissing van de Belastingdienst op een verzoek om ambtshalve vermindering van omzetbelasting door osteopathiepraktijk X.

Oordeel

Op basis van het onderzoek vindt de Nationale ombudsman de klacht over de Belastingdienst niet gegrond.

SAMENVATTING

Osteopathiepraktijk X is het oneens met de afwijzing van de Belastingdienst om ambtshalve vermindering te verlenen voor de door haar afgedragen omzetbelasting over het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014. Verzoekster had al op 11 juni 2013 aangegeven dat zij bezwaar wenste te maken tegen die kwartalen. De Nationale ombudsman vindt dat de Belastingdienst verzoekster had behoren te informeren dat intern was besloten om het bezwaarschrift aan te houden. Echter, de bezwaren tegen die kwartalen zijn door de Belastingdienst op 16 december 2016 niet-ontvankelijk verklaard. De niet-ontvankelijkheid van de bezwaren is aldus een gegeven voor de Nationale ombudsman. De Nationale ombudsman vindt verder dat de Belastingdienst in redelijkheid het arrest van de Hoge Raad van 27 maart 2015 heeft kunnen aanmerken als nieuwe jurisprudentie. De klacht van verzoekster is daarom niet gegrond.

WAT IS DE KLACHT?

Osteopathiepraktijk X klaagt erover dat de Belastingdienst haar verzoek om ambtshalve vermindering van de door haar afgedragen omzetbelasting over het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014 heeft afgewezen.

WAT GING ER AAN DE KLACHT VOORAF?

Mevrouw X (hierna: verzoekster) is eigenaar van osteopathiepraktijk X. Zij is lid van de Nederlandse Vereniging voor Osteopathie (NVO) en staat ingeschreven in het Nederlands Register voor Osteopathie (NRO). De door verzoekster aan haar cliënten verleende zorg was tot 1 januari 2013 vrijgesteld van omzetbelasting en tot die datum werd door osteopathiepraktijk X dan ook geen omzetbelasting afgedragen.

Op 1 januari 2013 is de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) gewijzigd. De wetwijziging hield in dat de vrijstelling vanaf dat moment alleen van toepassing was op zorgverleners die waren geregistreerd in het BIG-register (Beroepen in de Individuele Gezondheidszorg). Bovendien werden alleen die zorgdiensten die opgenomen waren in het BIG-register vrijgesteld. Deze wetwijziging betekende dat alternatieve geneeswijzen – zoals osteopathie – niet langer werden vrijgesteld. Alternatieve geneeswijzen vallen namelijk niet onder het BIG-register. Volgens de Wet OB moest verzoekster vanaf 1 januari 2013 btw op haar facturen in rekening brengen en hiervan aangifte doen.

Verzoekster was het hiermee oneens. Zij vond dat door de wetwijziging alternatieve geneeswijzen op ongelijke wijze werden behandeld ten opzichte van reguliere zorg. De wetwijziging was volgens verzoekster daarmee in strijd met de Europese wet- en regelgeving, in het bijzonder het arrest Solleveld¹. In dat arrest oordeelde het Hof van Justitie (HvJ) dat lidstaten weliswaar vrij zijn om te bepalen welke zorgdiensten zijn vrijgesteld van btw, maar dat deze vrijheid wordt begrensd door de eis dat zorgdiensten een zeker kwaliteitsniveau moeten hebben en de eis dat niet in strijd mag worden gehandeld met het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat vergelijkbare diensten gelijk worden behandeld voor de btw.

Verzoekster heeft daarom op 11 juni 2013 bezwaar gemaakt tegen haar aangifte omzetbelasting over het eerste kwartaal 2013. Voor het bezwaarschrift heeft verzoekster gebruik gemaakt van het standaardbezwaarschrift zoals dat was aangereikt door de NVO. In het bezwaarschrift vraagt verzoekster om het bezwaarschrift ook aan te merken als bezwaarschrift tegen de daaropvolgende

¹ Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, ECLI:EU:C:2006:257.

kwartalen. In het bezwaarschrift staat ook dat verzoekster zich ervan bewust is dat het bezwaar tegen die kwartalen prematuur is.

De Belastingdienst heeft op 19 juni 2013 gereageerd op het bezwaarschrift van verzoekster. In de brief staat dat de Belastingdienst ervoor heeft gekozen om te reageren met een standaardbrief, wat betekent dat mogelijk niet in detail wordt gereageerd op de motivering van het bezwaarschrift van verzoekster. Ten aanzien van de ontvankelijkheid staat in die brief dat het bezwaarschrift tegen de aangifte voor het eerste kwartaal 2013 ontvankelijk is. Ook staat in de brief dat verzoekster niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling voor zorgdiensten. Daarom is de Belastingdienst van plan om het bezwaar af te wijzen. Verzoekster kreeg de gelegenheid om voor 3 juli 2013 te reageren en kenbaar te maken of zij een hoorgesprek wilde.

Vervolgens heeft het bezwaar van verzoekster ruim drie jaar stilgelegen. Verzoekster heeft niet gereageerd op de brief van de Belastingdienst van 19 juni 2013. De Belastingdienst heeft evenmin verdere acties ondernomen ten aanzien van het bezwaarschrift van verzoekster. Intern besloot de Belastingdienst namelijk om zaken als die van verzoekster aan te houden, in afwachting van de uitkomst van een vergelijkbare zaak bij de Hoge Raad. Hierbij lag de vraag voor of de genoemde wetswijziging in strijd was met de Europese wet- en regelgeving. De Belastingdienst heeft verzoekster hiervan niet op de hoogte gesteld.

Op 27 maart 2015 heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan over de wetswijziging². Concreet ten aanzien van de toepasselijke wetgeving betekende de uitspraak van de Hoge Raad dat de zorgvrijstelling ook van toepassing was op osteopaten als verzoekster, zolang het kwaliteitsniveau voldoende was gewaarborgd.

Bij Besluit van 29 maart 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) gehoor gegeven aan de uitspraak van de Hoge Raad. De vrijstelling voor zorgverleners was hierdoor weer van toepassing op niet-BIG-geregistreerde zorgverleners, zolang het kwaliteitsniveau was gewaarborgd³. Aan het Besluit is terugwerkende kracht verleend tot de datum van de uitspraak van de Hoge Raad van 27 maart 2015.

Vervolgens deed de Belastingdienst op 25 augustus 2016 uitspraak op het bezwaar. In de uitspraak op bezwaar staat dat het bezwaar ontvankelijk is voor zover het zich richt tegen de aangifte over het eerste kwartaal van 2013. Voor de daaropvolgende aangiften stelt de Belastingdienst dat hiervoor geen bezwaarschriften zijn ingediend. De Belastingdienst verklaarde het bezwaar tegen het eerste kwartaal 2013 gegrond. Ook werd ambtshalve de omzetbelasting voor 2015 en 2016 verminderd omdat voor die tijdvakken de aangegeven omzetbelasting op de datum van de uitspraak van de Hoge Raad nog niet onherroepelijk vaststond. Voor de overige tijdvakken (tweede kwartaal 2013 tot en met vierde kwartaal 2014) werd geen teruggave verleend omdat geen bezwaarschriften waren ingediend.

Op 2 september 2016 heeft de gemachtigde van verzoekster hierop gereageerd. Zij voerde aan dat verzoekster met haar bezwaarschrift van 11 juni 2013 voor het eerste kwartaal van 2013 heeft bedoeld om ook bezwaar te maken tegen de daaropvolgende kwartalen. Zij stelt dat verzoekster erop had mogen vertrouwen dat haar brief van 11 juni 2013 zou worden aangemerkt als bezwaarschrift tegen alle volgende aangiftetijdvakken. Om die reden verzocht de gemachtigde om alsnog ambtshalve vermindering te verlenen voor de betreffende tijdvakken.

² Hoge Raad 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:744.

³ BLKB 2016/433M, Stcr. 2016, 17339.

De Belastingdienst reageerde op 14 december 2016. De brief van de gemachtigde van 2 september 2016 werd opgevat als bezwaarschrift tegen de op aangifte voldane omzetbelasting over het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014. De bezwaren werden niet-ontvankelijk verklaard omdat deze te laat waren ingediend. Daarnaast werd het verzoek om ambtshalve vermindering afgewezen. De gemachtigde van verzoekster heeft tegen de niet-ontvankelijkverklaring van de bezwaarschriften over het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014 geen beroep ingesteld bij de belastingrechter.

De gemachtigde was het oneens met de afwijzing van het verzoek om ambtshalve vermindering over het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014. De afwijzing werd gedragen door de (impliciete) opvatting van de Belastingdienst dat de uitspraak van de Hoge Raad van 27 maart 2015 moest worden aangemerkt als nieuwe jurisprudentie. Het beleid van de Belastingdienst, zoals neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB), bepaalt dat geen ambtshalve vermindering wordt verleend als hiervan sprake is. De gemachtigde stelde dat de Belastingdienst de uitspraak van de Hoge Raad ten onrechte aanmerkte als nieuwe jurisprudentie. Zij wees daarbij op het rapport van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 waarin de term nieuwe jurisprudentie als volgt wordt uitgelegd:

Het moet (...) gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe⁴.

Volgens de gemachtigde van verzoekster is de uitspraak van de Hoge Raad van 27 maart 2015 geen nieuwe jurisprudentie omdat de Hoge Raad in zijn oordeel alleen invulling heeft gegeven aan de door het HvJ in het arrest Solleveld van 27 april 2006 geformuleerde rechtsregels. Hieruit volgt – aldus verzoekster – dat alternatieve zorgdiensten op dezelfde wijze moeten worden behandeld als reguliere (BIG-geregistreerde) zorgdiensten, zolang een zeker kwaliteitsniveau is gewaarborgd.

De Belastingdienst heeft op 20 juni 2017 hierop gereageerd en onderbouwd waarom volgens hem wel sprake is van nieuwe jurisprudentie. Volgens de Belastingdienst is sprake van nieuwe jurisprudentie omdat de Hoge Raad in de uitspraak van 27 maart 2015 invulling geeft aan de reikwijdte van het arrest Solleveld. De invulling van de reikwijdte bevat volgens de Belastingdienst nieuwe elementen.

DE BIJ DE NATIONALE OMBUDSMAN INGEDIENDE KLACHT

De gemachtigde wendde zich vervolgens tot de Nationale ombudsman. Volgens haar is de uitspraak van de Hoge Raad geen nieuwe jurisprudentie en wordt het BFB door de Belastingdienst onjuist uitgelegd. Daarnaast klaagt zij over de handelwijze van de Belastingdienst in deze procedure. Zij vindt dat de Belastingdienst te laat heeft gereageerd op haar verzoek om het bezwaarschrift van 11 juni 2013 tegen het eerste kwartaal van 2013 aan te merken als bezwaar tegen de daaropvolgende kwartalen. Bij andere osteopaten is wel tegemoet gekomen aan een dergelijk verzoek, of heeft de Belastingdienst nadrukkelijk aangegeven dat wel voor ieder afzonderlijk tijdvak bezwaar moest worden gemaakt. Verder was het volgens de gemachtigde vroeger wel mogelijk om op deze (premature) wijze bezwaar te maken.

Omdat de klacht nog niet was behandeld door de Belastingdienst heeft de Nationale ombudsman de klacht op 24 januari 2018 doorgestuurd aan de Belastingdienst. De klacht is vervolgens opgepakt door de staatssecretaris.

⁴ Nationale Ombudsman, 2 oktober 1997, nr. 97/435, V-N 1997/3946.

De staatssecretaris reageerde op 4 juli 2018. Volgens de staatssecretaris was de Belastingdienst niet gehouden om te reageren op het verzoek van verzoekster om het bezwaarschrift van 11 juni 2013 ook als bezwaarschrift tegen de daaropvolgende kwartalen in behandeling te nemen. De Belastingdienst had immers op 19 juni 2013 al laten weten dat hij voornemens was om het bezwaar af te wijzen. Pas daarna is besloten om de bezwaarschriften aan te houden. De Belastingdienst heeft weliswaar niet gereageerd op het verzoek van verzoekster om haar bezwaarschrift ook aan te merken als bezwaar tegen de daaropvolgende kwartalen, maar dat betekent niet dat verzoekster daarom mocht vertrouwen dat dit verzoek was ingestemd. Dat in andere gevallen de Belastingdienst wel heeft ingestemd met een dergelijk verzoek en dat in andere gevallen de Belastingdienst wel antwoord heeft gegeven op een dergelijk verzoek is volgens de staatssecretaris niet van belang. Hetzelfde heeft te gelden voor het gegeven dat in het verleden, ten aanzien van een andere procedure van de NVO, wel is ingestemd met een dergelijke aanhouding. Waar het volgens de staatssecretaris om gaat, is dat in dit geval de Belastingdienst niet gehouden was hierover een afspraak te maken en dat ook niet heeft gedaan.

Op de vraag of sprake is van nieuwe jurisprudentie stelt de staatssecretaris dat hij de uitspraak aanmerkt als nieuwe jurisprudentie. De uitspraak van de Hoge Raad geeft geen aanleiding om aan te nemen dat de Belastingdienst tegen beter weten in heeft geprocedeerd omdat de Hoge Raad de uitspraak heeft voorzien van een uitgebreide motivering en er bovendien een conclusie is genomen door de advocaat-generaal. Op verzoek van de gemachtigde heeft de staatssecretaris dit standpunt op 12 september 2018 nader toegelicht. Voor de periode van het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014 was de Belastingdienst van mening dat verzoekster, ook met inachtneming van het arrest Solleveld, belastingplichtig was voor de btw.

De gemachtigde van verzoekster is ontevreden over de klachtafhandeling door de staatssecretaris. Daarom wendde zij zich opnieuw tot de Nationale ombudsman. Zij voert met name aan dat niet inhoudelijk is ingegaan op haar stelling dat de uitspraak van de Hoge Raad geen nieuwe jurisprudentie is, gelet op het arrest Solleveld.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Ten aanzien van de betrouwbaarheid

Het is een vereiste van behoorlijk overheidsoptreden dat de overheid binnen het wettelijk kader en eerlijk en oprecht handelt, doet wat zij zegt en gevolg geeft aan rechterlijke uitspraken.

Verzoekster vindt dat de Belastingdienst te laat heeft gereageerd op haar verzoek van 11 juni 2013 om het bezwaar tegen het eerste kwartaal van 2013 ook aan te merken als bezwaar tegen de daaropvolgende kwartalen. Het gaat hierbij om de periode vanaf het tweede kwartaal 2013 tot en met het vierde kwartaal 2014. Verzoekster vindt dat zij daarom erop had mogen vertrouwen dat haar verzoek was ingestemd door de Belastingdienst.

De Nationale ombudsman vindt dat de Belastingdienst verzoekster in ieder geval had behoren te informeren dat in afwachting van de uitspraak van de Hoge Raad besloten was om de zaak aan te houden. Dit heeft de Belastingdienst niet gedaan. De conclusie van verzoekster is dat zij erop mocht vertrouwen dat haar verzoek om aanhouding was ingestemd. Eigenlijk stelt verzoekster daarmee dat haar te laat ingediende bezwaar of haar prematuur ingediende bezwaarschrift, toch ontvankelijk is. Het antwoord op deze vraag is echter voorbehouden aan de belastingrechter. Wat dat betreft stelt de Nationale ombudsman vast dat de bezwaren van verzoekster tegen de hiervoor genoemde kwartalen bij uitspraak op bezwaar van 25 augustus 2016 niet-ontvankelijk zijn verklaard. Verzoekster had tegen die niet-ontvankelijkverklaring in beroep kunnen gaan bij de belastingrechter. Dit heeft zij niet gedaan. Omdat de niet-ontvankelijkverklaring aldus is komen vast te staan, is de beslissing van de Belastingdienst op dit punt voor de Nationale ombudsman een gegeven.

Ten aanzien van de vraag of wel of geen sprake is van nieuwe jurisprudentie

Het redelijkheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties de verschillende belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

De vraag die voorligt, is of de uitspraak van de Hoge Raad van 27 maart 2015 in redelijkheid is aan te merken als nieuwe jurisprudentie. Volgens verzoekster is dit niet het geval omdat het HvJ al op 27 april 2006 heeft geoordeeld dat osteopaten op basis van de Europese regelgeving zijn vrijgesteld. Weliswaar is per 1 januari 2013 de Nederlandse wetgeving gewijzigd, maar de Europese regelgeving is niet gewijzigd zodat ook over het tweede kwartaal 2012 tot en met het vierde kwartaal 2014 ambtshalve vermindering zou moeten worden verleend.

De Nationale ombudsman kan verzoekster niet volgen in haar redenering. Het HvJ heeft in het arrest Solleveld geoordeeld dat de op dat moment geldende Nederlandse wetgeving voor de zorgvrijstelling in strijd was met Europese regelgeving. Het heeft daarbij de kaders gegeven waarbinnen de lidstaten vrij zijn om invulling te geven aan de Europese regelgeving. Het is voor de zorgvrijstelling van belang dat die objectief en neutraal is. De uitspraak zag verder niet specifiek op osteopaten, maar had wel als gevolg dat osteopaten (weer) vrijgesteld werden van omzetbelasting. De toen geldende wetgeving is echter op 1 januari 2013 vervangen door een nieuwe vrijstelling. Bij deze wetswijziging is expliciet ingegaan op de gevolgen van het arrest Solleveld⁵. De wetgever had toen de opvatting dat de wetswijziging niet in strijd was met dit arrest. Op grond van die wetswijziging waren osteopaten zoals verzoekster niet langer vrijgesteld. Dit was dan ook de door de Belastingdienst gevolgde, bestendige gedragslijn richting verzoekster en andere osteopaten.

De Hoge Raad heeft uiteindelijk geoordeeld dat de wetswijziging wel in strijd was met het arrest Solleveld. Dit doet echter niets af aan het feit dat de uitspraak van de Hoge Raad ziet op de interpretatie van een nieuwe bepaling in de Nederlandse btw-wetgeving. Deze interpretatie van nieuwe wetgeving behelsde een gunstigere wetstoepassing voor verzoekster dan de tot dan toe gevolgde gedragslijn van de Belastingdienst. Daarom vindt de Nationale ombudsman dat de Belastingdienst in redelijkheid de uitspraak van de Hoge Raad heeft kunnen aanmerken als nieuwe jurisprudentie.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

CONCLUSIE

De klacht van verzoekster is niet gegrond.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

⁵ Tweede Kamer, Wijziging van enkele belastingwetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen begrotingsakkoord 2013), Memorie van Toelichting, 2011-2012, 33 287, nr. 3.

RELEVANTE REGELGEVING EN JURISPRUDENTIE

Besluit Fiscaal Bestuursrecht, onderdeel 23, paragrafen 12 tot en met 14:

12. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een beleidsbesluit mijnerzijds waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van het beleidsbesluit of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

13. Bij een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting beoordeelt de inspecteur het verzoek aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden voor de beschikking (meestal de belastingaanslag) waarop het verzoek betrekking heeft, op de dag voorafgaand aan de dag waarop de beschikking onherroepelijk vast is komen te staan. Dit houdt in dat nieuwe jurisprudentie (jurisprudentie gewezen vanaf het moment dat de beschikking onherroepelijk vaststond) in beginsel geen aanleiding vormt om ambtshalve op deze beschikking terug te komen. Dit is slechts anders als ik een afwijkende regeling heb getroffen. Ook kan er aanleiding zijn om alsnog ambtshalve tegemoet te komen als uit de nieuwe jurisprudentie expliciet blijkt dat de inspecteur in een gelijk geval tegen beter weten in heeft geprocedeerd en dus wist of behoorde te weten dat hij in de procedure een onjuist standpunt innam. In het algemeen zal dit blijken uit een overweging van de rechter. Een uitspraak van een Rechtbank of Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering als ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak tot richtsnoer moet worden genomen. Het gestelde in dit onderdeel onder 12 is dan van overeenkomstige toepassing.

14. Het bepaalde onder 12 en 13 is van overeenkomstige toepassing op uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges. Het vorenstaande vindt geen toepassing voor zover het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 13 januari 2004, C-453/00, (Kühne & Heitz) en de daarop gebaseerde latere jurisprudentie tot een gunstiger resultaat leidt.

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen overwoog in het arrest Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen van 27 april 2006 (ECLI:EU:C:2006:257):

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.

(...)

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, Kùgler, 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 Kùgler, 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, voorzover 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.

De Hoge Raad overwoog in zijn uitspraak van 27 maart 2015 (ECLI:NL:HR:2015:744):

2.2.2. Met betrekking tot het magnetiseren alsmede ten overvloede met betrekking tot de gesprekstherapieën heeft het Hof vervolgens getoetst of de diensten op grond van artikel 13, A, lid 1, aanhef en letter c, van de Zesde Richtlijn respectievelijk artikel 132, lid 1, aanhef en letter c, van BTW-richtlijn 2006 moeten worden vrijgesteld van omzetbelasting. Het Hof heeft – mede onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 en C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257, BNB 2006/256 (hierna: het arrest Solleveld) – geoordeeld dat het magnetiseren en de gesprekstherapieën kwalitatief gelijkwaardig zijn aan soortgelijke behandelingen door psychiaters, psychologen of elk ander (para)medisch beroep. Het Hof heeft hiervoor in het bijzonder redengevend geacht dat (i) patiënten bij belanghebbende terecht komen na verwijzing door huisartsen, psychologen en kinderartsen, (ii) belanghebbende de opleiding ‘Paranormaal Therapeut’ op hbo-niveau heeft gevolgd en beschikt over het bijbehorende diploma, en (iii) de kosten van de behandelingen van belanghebbende in aanmerking komen voor vergoeding door zorgverzekeringsmaatschappijen.

Op vorenstaande gronden heeft het Hof geconcludeerd dat het magnetiseren, en ook de gesprekstherapieën, zijn aan te merken als behandelingen in het kader van de uitoefening van een paramedisch beroep als bedoeld in de hierboven genoemde richtlijnbevestigingen en dat zij derhalve op grond van die bepalingen zijn vrijgesteld van omzetbelasting.

(...)

2.3.3. Ingevolge de hiervoor in 2.2.2 vermelde richtlijnbevestigingen is vrijgesteld de gezondheidskundige respectievelijk medische verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven in de betrokken lidstaat. Het Hof van Justitie heeft, onder meer in het arrest Solleveld, geoordeeld dat het de lidstaten vrij staat de beroepen te omschrijven die onder deze vrijstelling vallen en dat zij daarbij een beoordelingsvrijheid hebben op grond waarvan zij zowel de voor de uitoefening van die beroepen vereiste kwalificaties mogen omschrijven als de specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaken van die beroepen. Deze beoordelingsvrijheid wordt – voor zover hier van belang – slechts begrensd door de eis dat de gezondheidskundige verzorging een zeker kwaliteitsniveau heeft alsmede door het neutraliteitsbeginsel. Dit een en ander brengt mee dat richtlijnconforme uitlegging van de in artikel 11, lid 1, letter g, onder 1°, van de Wet voorziene vrijstelling voor de werkzaamheden van psychologen niet dwingt tot de conclusie dat deze moet worden beperkt tot werkzaamheden van zorgverleners die een universitaire opleiding hebben voltooid. Richtlijnconforme uitlegging houdt echter wel in dat de vrijstelling is beperkt tot gezondheidskundige verzorging die een voldoende kwaliteitsniveau heeft (zie punt 37 van het arrest Solleveld). De omstandigheid dat in artikel 11, lid 1, letter g, onder 1°, van de Wet voor toepassing van de vrijstelling geen eisen worden gesteld met betrekking tot de kwaliteit van een psycholoog betekent derhalve niet dat diensten van psychologen ongeacht het kwaliteitsniveau in aanmerking komen voor de vrijstelling. Ook dan blijft gelden dat ervan moet kunnen worden uitgegaan dat de desbetreffende diensten door de zorgverlener professioneel en met een voldoende kwaliteitsniveau worden uitgevoerd. Voor zover middel I voor het overige en middel II betogen dat het Hof heeft nagelaten zich van dat laatste te vergewissen, falen zij. Het Hof heeft bij zijn hiervoor in 2.2.2 vermelde toetsing onderzocht of de kwaliteit van de door belanghebbende verleende gezondheidskundige behandelingen, gelet op de hiervoor in 2.2.2 genoemde, door het Hof in aanmerking genomen beroepskwalificaties, kan worden aangemerkt als gelijkwaardig aan die van soortgelijke behandelingen door psychiaters, psychologen of elk ander (para)medisch beroep. Aldus heeft het Hof, mede gelet op het arrest Solleveld, een juiste maatstaf aangelegd.