

Zaak C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

tegen

Eurodental Sàrl

[verzoek van de Cour d'appel (Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikelen 13, A, lid 1, sub e, 17, lid 3, sub b, en 28 quater, A, sub a – Recht op aftrek – Vervaardiging en reparatie van tandprothesen – Intracommunautaire handelingen met betrekking tot binnen lidstaat vrijgestelde handelingen – Relevantie van afwijkingen? en overgangsregeling van artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 2 – Beginsel van fiscale neutraliteit – Gedeeltelijke harmonisatie van btw”

Conclusie van advocaat-generaal D. Ruiz-Jarabo Colomer van 22 juni 2006

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 7 december 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, A, lid 1, sub e, en 17, lid 3, sub b)

Handelingen als de vervaardiging en de reparatie van tandprothesen, die binnen een lidstaat van belasting over de toegevoegde waarde zijn vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, in de versie voortvloeiend uit de richtlijnen 91/680 en 92/111, geven, ongeacht de in de lidstaat van bestemming toepasselijke regeling van belasting over de toegevoegde waarde, geen recht op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van deze richtlijn, ook al gaat het om een intracommunautaire handeling.

Deze uit de bewoordingen zelf van de Zesde richtlijn afgeleide uitlegging wordt bevestigd door zowel het doel en de opzet daarvan als door het beginsel van fiscale neutraliteit.

In de eerste plaats blijkt immers uit de opzet van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en van de bij richtlijn 91/680 ingevoerde overgangsregeling voor belasting op het handelsverkeer tussen de lidstaten, dat een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van binnen een lidstaat betaalde voorbelasting, dit recht evenmin kan hebben wanneer de betrokken handeling een intracommunautair karakter heeft.

In de tweede plaats hebben de vrijstellingen waarin artikel 13, A, van de Zesde richtlijn voorziet, een specifiek karakter omdat zij uitsluitend gelden voor bepaalde activiteiten van algemeen belang welke in deze bepaling gedetailleerd worden opgesomd en omschreven, terwijl de vrijstelling ten gunste van handelingen van intracommunautaire aard, van algemene aard is, aangezien zij op onbepaalde wijze betrekking heeft op economische transacties tussen de lidstaten. In deze omstandigheden is het in overeenstemming met de opzet van de Zesde richtlijn dat de regeling die van toepassing is op de specifieke vrijstellingen waarin artikel 13, A, van deze richtlijn voorziet,

voorrang krijgt boven die welke van toepassing is op de algemene vrijstellingen waarin deze zelfde richtlijn voorziet voor handelingen van intracommunautaire aard.

In de derde plaats verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich onder meer ertegen dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde verschillend worden behandeld. Indien de handelingen die zijn vrijgesteld krachtens artikel 13, A, sub e, van de Zesde richtlijn, recht zouden geven op aftrek wanneer zij een intracommunautair karakter vertonen, zou dit beginsel echter niet in acht worden genomen, aangezien dezelfde handelingen, wanneer zij binnen een lidstaat worden verricht, niet tot aftrek leiden.

In dat opzicht is het irrelevant de lidstaat van bestemming de overgangsregeling toepast waarin artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn juncto punt 2 van bijlage E bij deze richtlijn voorziet, welke overgangsregeling het haar mogelijk maakt de in geding zijnde handelingen te blijven belasten. De door deze bepaling toegestane belastingheffing is geen geharmoniseerde heffing die een onderdeel vormt van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zoals dit door de Zesde richtlijn is opgezet voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, maar een uitsluitend gedurende een overgangsperiode toegestane belastingheffing. Deze uitzonderingsregeling moet strikt worden uitgelegd en de draagwijdte ervan kan zich dus niet uitstrekken tot de lidstaten die zich aan het in de Zesde richtlijn gehanteerde beginsel hebben geconformeerd door bepaalde, in artikel 13 van deze richtlijn opgesomde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen.

(cf. punten 38, 41, 43-44, 46-48, 52, 54, 58 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

7 december 2006 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikelen 13, A, lid 1, sub e, 17, lid 3, sub b, en 28 quater, A, sub a – Recht op aftrek – Vervaardiging en reparatie van tandprothesen – Intracommunautaire handelingen met betrekking tot binnen lidstaat vrijgestelde handelingen – Relevantie van afwijkings- en overgangsregeling van artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 2 – Beginsel van fiscale neutraliteit – Gedeeltelijke harmonisatie van btw”

In zaak C-240/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Cour d'appel (Luxemburg) bij beslissing van 1 juni 2005, ingekomen bij het Hof op 3 juni 2005, in de procedure

Administration de l'enregistrement et des domaines

tegen

Eurodental Sàrl,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

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

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

gezien het besluit van 4 mei 2006 tot heropening van de mondelinge behandeling en na de terechtzitting op 31 mei 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- de Administration de l'enregistrement et des domaines, vertegenwoordigd door A. Kronshagen, avocat,
- Eurodental Sàrl, vertegenwoordigd door M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie en R. Muller, avocats,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 juni 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 13, A, lid 1, sub e, 15, leden 1 tot en met 3, 17, lid 3, sub b, en 28 quater, A, sub a, 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), in de versie voortvloeiend uit de richtlijnen 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1), en 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Eurodental Sàrl (hierna: „Eurodental”) en de Luxemburgse administration de l'enregistrement et des domaines (hierna: „bevoegde belastingdienst”), naar aanleiding van de weigering van deze laatste om Eurodental over de belastingjaren 1992 en 1993 aftrek toe te staan van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die in een eerder stadium is geheven ter zake van de vervaardiging en de reparatie van tandprothesen, wanneer deze hebben plaatsgevonden ten behoeve van in Duitsland gevestigde begunstigden.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Vrijstellingen in het binnenland

A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. 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:

[...]

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici”.

4 Artikel 28, lid 3, sub a, van deze richtlijn luidt echter als volgt:

„3. Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode kunnen de lidstaten:

a) de in de lijst van bijlage E genoemde handelingen die krachtens artikel 13 [...] zijn vrijgesteld, blijven belasten”.

5 Punt 2 van deze bijlage noemt de in artikel 13, A, lid 1, sub e, van voormelde richtlijn bedoelde handelingen.

6 Artikel 17 van deze richtlijn, „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalde in de vóór de inwerkingtreding van richtlijn 91/680 toepasselijke versie, in de leden 2, sub a, en 3 het volgende:

„2 Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig artikel [...] 15 [...] zijn vrijgesteld;

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, [...] B, sub a en sub d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd

is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap.”

7 Bij artikel 1, punt 22, van richtlijn 91/680 is in de oorspronkelijke versie van de Zesde richtlijn hoofdstuk XVI bis, „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”, ingevoegd, dat onder meer de artikelen 28 bis tot en met septies bevat. Richtlijn 91/680 diende op 1 januari 1993 in nationaal recht te zijn omgezet.

8 Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en [niet] onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling [...] valt.

[...]”

9 Artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn preciseert:

„De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.”

10 Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, en B, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„A. Vrijstelling voor leveringen van goederen

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5 [...] door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]

B. Vrijstelling van intracommunautaire verwervingen van goederen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval zou zijn vrijgesteld in het binnenland”.

11 Artikel 28 septies, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. In artikel 17 worden de leden 2, 3 en 4 vervangen door:

,[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

[...]

b) [h]andelingen die overeenkomstig [...] artikel 28 quater, A en C, zijn vrijgesteld”.

12 Vóór 1 januari 1993 gold voor de intracommunautaire handelingen artikel 15 van de Zesde richtlijn, „Vrijstelling bij uitvoer en voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen, alsmede voor internationaal vervoer”. De leden 1 tot en met 3 en 13 van dit artikel bepaalden in de vóór de inwerkingtreding van de richtlijnen 91/680 en 92/111 toepasselijke versie:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende 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:

1. de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het in artikel 3 omschreven grondgebied;

2. de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in het binnenland gevestigde koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het in artikel 3 omschreven grondgebied [...]

3. de diensten bestaande in werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd ten einde deze werkzaamheden te ondergaan op het in artikel 3 omschreven grondgebied, en die naar een plaats buiten dit grondgebied worden verzonden of vervoerd door de dienstverrichter of door de niet in het binnenland gevestigde ontvanger dan wel voor hun rekening;

[...]

13. Diensten, met inbegrip van vervoer en de daarmee samenhangende handelingen maar met uitzondering van de diensten die overeenkomstig artikel 13 zijn vrijgesteld, die rechtstreeks verband houden met douanevervoer, uitvoer van goederen of invoer van goederen, vallend onder het bepaalde in artikel 14, lid 1, sub b en c, en artikel 16, lid 1.”

Nationale wettelijke regelingen

Luxemburgse wettelijke regeling

13 De vóór 1 januari 1993 geldende versie van artikel 43, lid 1, sub a en c, van de loi du 12 février 1979 modifiant et complétant la loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (wet van 12 februari 1979 tot wijziging en aanvulling van de wet van 5 augustus 1969 inzake de belasting over de toegevoegde waarde, *Mémorial* A 1979, blz. 186; hierna: „btw-wet”) bepaalde:

„Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijke verordening, zijn vrijgesteld van [btw]:

a) de leveringen van goederen die door de leverancier of een derde die voor zijn rekening

handelt, naar het buitenland worden verzonden of vervoerd;

[...]

c) in het kader van een actieve veredelingshandeling verrichte diensten met betrekking tot goederen die zijn verkregen of ingevoerd met het oog op deze handeling en die door de dienstverrichter of een derde die voor zijn rekening handelt, naar het buitenland worden verzonden of vervoerd”.

14 In de na voormelde datum geldende versie bepaalt ditzelfde artikel, zoals gewijzigd bij artikel II van de wet van 18 december 1992 tot wijziging en aanvulling van de wet van 12 februari 1979 inzake de belasting over de toegevoegde waarde, *Mémorial* A 1992, blz. 3032) in lid 1, sub d:

„Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijke verordening, zijn vrijgesteld van [btw]:

[...]

d) de leveringen van goederen, in de zin van de artikelen 9 en 12, sub a tot en met e, die door de leverancier of door een derde die voor zijn rekening handelt dan wel door de verkrijger of een derde die voor zijn rekening handelt, naar het buitenland, maar wel binnen de Gemeenschap, worden verzonden of vervoerd, ten behoeve van een andere belastingplichtige die handelt in het kader van zijn onderneming of van een niet-belastingplichtige rechtspersoon in een andere lidstaat [...]

15 Artikel 44, lid 1, sub I, tweede en derde streepje, van de btw-wet bepaalt:

„Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijke verordening, zijn vrijgesteld van [btw]:

[...]

l) de volgende diensten en leveringen van goederen:

[...]

– de in het kader van de rechtmatige uitoefening van het beroep van tandtechnicus verrichte diensten;

– het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici in het kader van de rechtmatige uitoefening van hun beroep”.

16 Artikel 49, leden 1 en 2, sub a, van de btw-wet bepaalt:

„1. Niet aftrekbaar is de [btw] die rust op goederen en diensten die zijn aangewend voor de leveringen van goederen of voor diensten die zijn vrijgesteld of waarop de belasting niet van toepassing is.

[...]

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 is de belastingplichtige evenwel tot aftrek bevoegd wanneer de goederen of diensten zijn aangewend ten behoeve van:

a) zijn krachtens artikel 43 of de daarop betrekking hebbende uitvoeringsregelingen vrijgestelde handelingen”.

Duitse wettelijke regeling

17 Luidens artikel 4, punt 14, vierde zin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), is de vrijstelling van handelingen die verband houden met de werkzaamheid als onder meer tandarts niet van toepassing op de levering of de reparatie van tandprothesen en orthodontische hulpmiddelen wanneer de ondernemer deze in zijn eigen onderneming heeft vervaardigd of gerepareerd.

18 Krachtens artikel 12, lid 2, punt 6, UStG worden deze handelingen volgens een verlaagd tarief belast.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 Eurodental is een in Luxemburg gevestigde vennootschap waarvan de hoofdactiviteit bestaat in het vervaardigen en repareren van tandprothesen in opdracht van in Duitsland gevestigde cliënten.

20 Bij beslissing van 26 maart 1997 heeft de bevoegde belastingdienst Eurodental met betrekking tot de belastingjaren 1992 en 1993 aftrek geweigerd van voorbelasting ter zake van goederen die zijn aangewend voor de levering van goederen en het verrichten van diensten ten behoeve van in Duitsland gevestigde cliënten, op grond dat artikel 44 van de btw-wet voorrang heeft boven artikel 43 daarvan, zowel in de vóór als in de na 1 januari 1993 toepasselijke versie, zodat artikel 49, lid 2, sub a, van deze wet, dat aftrek van voorbelasting toestaat, niet van toepassing is.

21 Het Tribunal d'arrondissement (Luxemburg), waarbij Eurodental beroep tot nietigverklaring en herziening van deze beslissing aanhangig heeft gemaakt, heeft bij uitspraak van 16 december 2002 geoordeeld dat deze aftrek ten onrechte was geweigerd. Na te hebben vastgesteld dat voorvermelde artikelen 43 en 44 elk betrekking hebben op afzonderlijke handelingen – het eerste artikel ziet op handelingen rond goederen en diensten die niet voor het binnenland bestemd zijn, terwijl het tweede ziet op handelingen die op het grondgebied van de betreffende staat zijn verricht –, heeft deze rechter geoordeeld dat artikel 49 van de btw-wet aftrek van voorbelasting toestond voor de handelingen genoemd in artikel 43 van deze wet, zowel in de vóór als in de na 1 januari 1993 geldende versie, ongeacht de in het binnenland toepasselijke btw-vrijstellingsregeling. Geen enkele bepaling van nationaal recht wettigt de conclusie dat artikel 44 van de btw-wet voorrang heeft boven deze laatste bepaling.

22 Tegen deze uitspraak heeft de bevoegde belastingdienst hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. De Cour d'appel stelde vast dat de vraag of artikel 13 van de Zesde richtlijn voorrang heeft boven artikel 28 quater daarvan, in de wet niet is geregeld en heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1. Valt een levering van goederen die, wanneer zij binnen een lidstaat wordt verricht, is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn [...] en geen recht geeft op aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 17 van voornoemde richtlijn, binnen de werkingssfeer van respectievelijk artikel 15, leden 1 en 2, van voornoemde richtlijn, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie, en van artikel 28 quater, A, sub a, dat van toepassing is sedert 1 januari 1993, en dus binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 3, sub b, van voornoemde richtlijn, dat recht geeft op aftrek van de voorbelasting, wanneer de levering wordt verricht door een in een lidstaat van de

Gemeenschap gevestigde marktdeelnemer voor een marktdeelnemer in een andere lidstaat en is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van respectievelijk artikel 15, leden 1 en 2, van voornoemde richtlijn, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie, en van artikel 28, quater, A, sub a, dat van toepassing is sedert 1 januari 1993?

2. Valt een dienst die, wanneer hij binnen een lidstaat wordt verricht, is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde [...] en geen recht geeft op aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 17 van voornoemde richtlijn, binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 3, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie (tot 1993 bestond er geen vrijstellingsbepaling), en dus binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 3, sub b, van voornoemde richtlijn, dat recht geeft op aftrek van de voorbelasting, wanneer de dienst wordt verricht door een in een lidstaat van de Gemeenschap gevestigde marktdeelnemer voor een marktdeelnemer in een andere lidstaat en is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 15, lid 3, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

23 Met zijn beide vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of handelingen als de vervaardiging en de reparatie van tandprothesen, die, wanneer zij binnen een lidstaat plaatsvinden, als activiteit van algemeen belang zijn vrijgesteld van btw, tot aftrek van voorbelasting kunnen leiden indien zij het karakter dragen van intracommunautaire handelingen.

24 Blijkens de formulering van deze vragen betreft het hier in de eerste plaats de leveringen van goederen en diensten die vóór 1 januari 1993 zijn verricht en, in de tweede plaats, de leveringen van goederen die na die datum zijn verricht. Het gaat daarentegen niet om diensten die na 1 januari 1993 zijn verricht.

25 Er zij aan herinnerd dat artikel 13 A, van de Zesde richtlijn voorziet in btw-vrijstelling voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, waaronder, luidens lid 1, sub e, van deze bepaling, de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten en de verschaffing door deze laatsten van tandprothesen.

26 Overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn heeft, wanneer een belastingplichtige goederen levert of diensten verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige, die deze voor de uitvoering van een krachtens artikel 13, A, van deze richtlijn vrijgestelde handeling gebruikt, deze laatste in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting, aangezien in een dergelijk geval de betrokken goederen en diensten niet zijn gebruikt voor belaste handelingen (zie in die zin arresten van 19 januari 1982, Becker, 8/81, Jurispr. blz. 53, punt 44, en 26 september 1996, Debouche, C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 16).

27 Blijkens de verwijzingsbeslissing wordt in het hoofdgeding niet bestreden dat de handelingen van Eurodental onder deze laatste bepalingen vallen wanneer zij worden verricht binnen de lidstaat waar voormelde vennootschap is gevestigd. De verwijzende rechter tracht met zijn verzoek derhalve uitsluitend vast te stellen of deze handelingen onder deze bepalingen blijven vallen wanneer zij worden verricht ten behoeve van in een andere lidstaat – in casu Duitsland – gevestigde cliënten.

28 Met betrekking tot handelingen van intracommunautaire aard voorziet artikel 15, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn, in de vóór 1 januari 1993 toepasselijke versie, in vrijstelling voor leveringen en diensten met betrekking tot naar een plaats buiten de lidstaat verzonden of vervoerde goederen. Met ingang van die datum is de vrijstelling van deze leveringen naar een andere lidstaat geregeld in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn. Krachtens

artikel 17, lid 3, sub b, van deze richtlijn, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies, punt 1, daarvan, mag in geval van dergelijke handelingen de voorbelasting worden afgetrokken in de lidstaat van aanvang van de intracommunautaire verzending of het intracommunautaire vervoer van de goederen (zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 30).

29 De bevoegde belastingdienst is echter van oordeel dat de intracommunautaire handelingen in het hoofdgeding een dergelijk recht op aftrek niet geven, omdat artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn, dat in een speciale aftrek voorziet, voorrang heeft boven de meer algemene bepalingen van de artikelen 15 en 28 quater, A, sub a, van deze richtlijn.

30 Eurodental betoogt daarentegen dat artikel 13 van de Zesde richtlijn enerzijds en de artikelen 15 en 28 quater daarvan anderzijds verschillende werkingssferen hebben, zodat artikel 13 geen voorrang kan hebben boven deze laatste artikelen. Uit de bewoordingen van het opschrift van elk van deze bepalingen blijkt immers dat artikel 13 van deze richtlijn uitsluitend van toepassing is op handelingen die binnen de lidstaat zijn verricht, terwijl handelingen tussen de lidstaten op hun beurt onder de artikelen 15 en 28 quater van deze richtlijn vallen.

31 In dat verband moet worden opgemerkt dat, zoals Eurodental betoogt, artikel 13 van de Zesde richtlijn luidens het opschrift ervan betrekking heeft op vrijstellingen „in het binnenland”, terwijl artikel 15 van deze richtlijn, in de vóór 1 januari 1993 toepasselijke versie, en artikel 28 quater daarvan, zoals van toepassing sinds deze datum, blijkens hun respectieve opschriften betrekking hebben op „uitvoer” en „handelsverkeer tussen de lidstaten”.

32 In tegenstelling tot hetgeen Eurodental betoogt, blijkt daaruit echter nog niet dat wanneer een in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde handeling een intracommunautair karakter heeft, daarop noodzakelijkerwijze en alleen op die grond, de artikelen 15 en 28 quater van toepassing zijn, met als gevolg dat deze handeling, gelet op de verwijzing in artikel 17, lid 3, sub b, van deze richtlijn naar deze laatste bepalingen, tot aftrek van voorbelasting zou kunnen leiden.

33 De Zesde richtlijn voorziet immers slechts bij wijze van uitzondering, onder meer in artikel 17, lid 3, sub b, in het recht op btw-aftrek ter zake van goederen of diensten die zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen (zie in die zin arrest van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 23). Bijgevolg moeten de in deze richtlijn daartoe gebruikte bewoordingen strikt worden uitgelegd.

34 Hoewel artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn op algemene wijze verwijst naar de bepalingen van deze richtlijn die voorzien in vrijstelling voor intracommunautaire handelingen, te weten respectievelijk artikel 15 van voormelde richtlijn voor de periode vóór 1 januari 1993, en artikel 28 quater daarvan voor de periode na deze datum, moet echter worden vastgesteld dat deze bepaling nergens verwijst naar de vrijstellingen waarin artikel 13 van deze richtlijn ten gunste van bepaalde activiteiten voorziet.

35 Integendeel, vóór 1 januari 1993 sloot artikel 15 van de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 17, lid 3, sub b, daarvan verwees, in lid 13 de overeenkomstig artikel 13 van deze richtlijn vrijgestelde diensten uitdrukkelijk uit wanneer zij rechtstreeks verband hielden met bepaalde grensoverschrijdende handelingen.

36 Bovendien kent artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn specifiek het recht op aftrek toe met betrekking tot bepaalde, overeenkomstig artikel 13, B, van deze richtlijn vrijgestelde handelingen. Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht betoogt, zou deze bepaling zonder voorwerp zijn indien de vrijstellingen waarin artikel 13 van deze richtlijn voorziet reeds werden bestreken door lid 3, sub b, van genoemd artikel 17.

37 Niettegenstaande de hiervoor weergegeven bewoordingen van de opschriften van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, toont onderzoek van de inhoud daarvan derhalve aan dat de overeenkomstig artikel 13 van deze richtlijn vrijgestelde handelingen geen recht geven op aftrek van voorbelasting, zelfs niet wanneer deze handelingen een intracommunautair karakter hebben.

38 Deze uit de bewoordingen zelf van de Zesde richtlijn afgeleide uitlegging wordt bevestigd door zowel het doel en de opzet daarvan als door het beginsel van fiscale neutraliteit.

39 Wat in de eerste plaats het doel van de Zesde richtlijn betreft, zij eraan herinnerd dat krachtens artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), het gemeenschappelijk btw-stelsel berust op het beginsel dat in de Gemeenschap een algemene verbruiksbelasting van goederen en diensten wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie? en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden (beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 20).

40 Zoals de bevoegde belastingdienst en de Commissie terecht opmerken zouden echter, indien intracommunautaire handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, recht gaven op aftrek van voorbelasting in de lidstaat van vertrek, deze handelingen in de Gemeenschap met volledige vrijstelling van btw kunnen worden verricht. Wanneer namelijk deze handelingen hoe dan ook in de lidstaat van bestemming zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 13 van de Zesde richtlijn, zouden zij immers, in de eerste plaats, in deze lidstaat als intracommunautaire verwervingen moeten worden vrijgesteld overeenkomstig artikel 28 quater, B, sub a, van deze richtlijn, en, in de tweede plaats, niet tot btw-heffing in de lidstaat van herkomst mogen leiden, aangezien de voorbelasting zou worden afgetrokken en krachtens artikel 28, quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn in het volgende stadium geen btw zou worden geheven.

41 Uit de opzet van het gemeenschappelijk btw-stelsel en de bij richtlijn 91/680 ingevoerde overgangsregeling voor belasting op het handelsverkeer tussen de lidstaten, blijkt dus dat een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van binnen een lidstaat betaalde voorbelasting, dit recht evenmin kan hebben wanneer de betrokken handeling een intracommunautair karakter heeft (zie in die zin arrest *Debouche*, reeds aangehaald, punt 15).

42 Dit beginsel is verankerd in artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, aangezien krachtens deze bepaling het recht op btw-aftrek ter zake van een in het buitenland verrichte handeling is uitgesloten wanneer voor deze handeling in het binnenland geen recht op aftrek bestaat.

43 Wat in de tweede plaats de opzet van de Zesde richtlijn betreft, moet worden opgemerkt dat de vrijstellingen waarin artikel 13, A, van deze richtlijn voorziet, een specifiek karakter hebben omdat zij uitsluitend gelden voor bepaalde activiteiten van algemeen belang welke in deze bepaling gedetailleerd worden opgesomd en omschreven (zie in die zin arrest van 20 november 2003, *D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 54). Daarentegen is de vrijstelling ten gunste van handelingen van intracommunautaire aard, welke

voor de periode vóór 1 januari 1993 voortvloeide uit artikel 15 van deze richtlijn en voor de periode na deze datum is voorzien in artikel 28 quater daarvan, van algemene aard, aangezien zij op onbepaalde wijze betrekking heeft op economische transacties tussen de lidstaten.

44 In deze omstandigheden is het in overeenstemming met de opzet van de Zesde richtlijn dat de regeling die van toepassing is op de specifieke vrijstellingen waarin artikel 13, A, van deze richtlijn voorziet, voorrang krijgt boven die welke van toepassing is op de algemene vrijstellingen waarin deze zelfde richtlijn voorziet voor wat betreft handelingen van intracommunautaire aard.

45 In tegenstelling tot hetgeen de Duitse regering betoogt, kan artikel 26 ter, G, lid 1, van de Zesde richtlijn aan deze vaststelling geenszins afbreuk doen. Ook al zou, zoals deze regering betoogt, uit dit artikel – dat een bijzondere regeling voor belasting op beleggingsgoud invoert – kunnen worden afgeleid dat een lidstaat niet ervan kan afzien de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen met betrekking tot dit product toe te passen, terwijl hij onder bepaalde voorwaarden in beginsel ervan kan afzien de vrijstelling waarin deze regeling voorziet toe te passen op specifieke, in deze lidstaat verrichte handelingen, dan zou deze omstandigheid immers geenszins aantonen dat de eerste vrijstelling voorrang heeft boven de tweede, maar hooguit bevestigen dat voor elk van deze regelingen eigen regels gelden, met een verschillende strekking en een verschillend doel.

46 Wat tot slot, in de derde plaats, het beginsel van fiscale neutraliteit betreft zij eraan herinnerd dat dit beginsel er zich onder meer tegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (zie in die zin arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 54).

47 Indien de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn recht zouden geven op aftrek wanneer zij een intracommunautair karakter vertonen, zou dit beginsel echter niet in acht worden genomen, aangezien dezelfde handelingen, wanneer zij binnen een lidstaat worden verricht, niet tot aftrek leiden. Bijgevolg zouden belastingplichtigen die een intracommunautaire handeling verrichten in een gunstiger positie komen te verkeren dan belastingplichtigen die een binnenlandse handeling verrichten (zie in die zin arrest Debouche, reeds aangehaald, punt 19).

48 De Duitse regering beklemtoont echter dat de Bondsrepubliek Duitsland de overgangsregeling toepast waarin artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn juncto punt 2 van bijlage E bij deze richtlijn voorziet, die het haar mogelijk maakt de in geding zijnde handelingen te blijven belasten. Daardoor kunnen die handelingen dubbel worden belast, aangezien zij krachtens deze bepalingen, gelezen in samenhang met de artikelen 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, en 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, in Duitsland kunnen worden belast, ofschoon de in Luxemburg betaalde voorbelasting niet zou kunnen worden afgetrokken. Daarentegen zouden dezelfde handelingen, die belastbaar zijn indien binnen deze lidstaat verricht, recht geven op aftrek. Daardoor zouden de in Duitsland gevestigde belastingplichtigen in een gunstiger positie komen te verkeren dan hun in Luxemburg gevestigde concurrenten.

49 Deze argumentatie, die door de Commissie en de bevoegde belastingdienst wordt bestreden, gaat niet op.

50 Er zij aan herinnerd dat het communautaire btw-stelsel het resultaat is van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 93 EG en 94 EG. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld gaat het bij deze harmonisatie, zoals zij tot stand is gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie (zie arrest van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, C-165/88, Jurispr. blz. 4081, punt 21).

51 Zo is deze voorgenomen harmonisatie nog niet verwezenlijkt in zoverre de Zesde richtlijn in artikel 28, lid 3, sub a, de lidstaten heeft toegestaan, sommige van de vóór die richtlijn daterende bepalingen van nationaal recht te blijven toepassen die zonder die toestemming onverenigbaar met deze richtlijn zouden zijn (zie in die zin arrest van 13 juli 2000, *Idéal tourisme*, C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 38).

52 Hoewel het juist is dat een lidstaat die, zoals de Bondsrepubliek Duitsland, dergelijke bepalingen in haar nationale wetgeving handhaaft, de Zesde richtlijn niet schendt (zie in die zin arrest *Idéal tourisme*, reeds aangehaald, punt 38), blijft onverlet dat de door artikel 28, lid 3, sub a, van deze richtlijn toegestane belastingheffing geen geharmoniseerde heffing is die een onderdeel vormt van het btw-stelsel zoals dit door de Zesde richtlijn is opgezet voor bepaalde activiteiten van algemeen belang, maar een uitsluitend gedurende een overgangsperiode toegestane belastingheffing (zie in die zin arrest van 7 maart 2002, *Commissie/Finland*, C-169/00, Jurispr. blz. I-2433, punt 34). Artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn heeft de opheffing van een dergelijke afwijkings- en overgangsregeling tot doel (zie in die zin arrest van 29 april 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, Jurispr. blz. I-2491, punt 19, en arrest *Idéal tourisme*, reeds aangehaald, punt 32).

53 Derhalve moet worden vastgesteld dat de bijzondere situatie waarop de Duitse regering zich in casu beroept ter rechtvaardiging van de aftrek van de voorbelasting in Luxemburg, welke situatie de verwijzende rechter er overigens niet toe heeft gebracht, in zijn vragen onderscheid te maken al naar gelang het door de lidstaat van bestemming toegepaste btw-stelsel, zowel het gevolg is van het feit dat de door de overgangsregeling geboden mogelijkheid de betrokken handelingen te blijven belasten nog niet is afgeschaft, als van de beslissing van de Bondsrepubliek Duitsland, voor een dergelijke voorlopige afwijkingsregeling te kiezen, zodat deze situatie inherent is aan het feit dat de btw op dit moment door de gemeenschapswetgever nog niet volledig is geharmoniseerd.

54 De uitzonderingsregeling van artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn moet strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest *Commissie/Finland*, reeds aangehaald, punt 34) en de draagwijdte daarvan kan zich dus niet uitstrekken tot de lidstaten die zich hebben geconformeerd aan het in de Zesde richtlijn gehanteerde beginsel door bepaalde, in artikel 13 van deze richtlijn opgesomde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen. Het is immers ontoelaatbaar dat de verplichting van deze laatste lidstaten om geen aftrek krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn van de over genoemde vrijgestelde activiteiten geheven voorbelasting toe te staan, kan worden beïnvloed door de beslissing van een andere lidstaat om te kiezen voor een afwijkings- en overgangsregeling, en dit eens te meer daar de afschaffing van deze laatste regeling het doel vormt van artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn.

55 Een dergelijke uitbreiding zou voorts in strijd zijn met artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, omdat deze bepaling een lidstaat die, zoals het Groothertogdom Luxemburg, de betrokken handeling vrijstelt op basis van de geharmoniseerde regeling, zoals is voorzien in artikel 13 van deze richtlijn, niet toestaat voor deze handeling een belastingregeling in te voeren of weder in te voeren en aldus een recht op aftrek van de voorbelasting te scheppen, zelfs wanneer hiermee een eventuele mededingingsverstoring ongedaan moet worden gemaakt die in strijd is met het communautaire beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de btw tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin arrest van 17 oktober 1991, *Commissie/Spanje*, C-35/90, Jurispr. blz. I-5073, punten 8 en 9, en arrest *Idéal tourisme*, reeds aangehaald, punt 33). Daarentegen is er, aangezien de door de Bondsrepubliek Duitsland gekozen afwijkende belastingregeling een overgangsregeling is, niets dat deze belet om overeenkomstig het doel van artikel 28, lid 4, van de Zesde richtlijn te beslissen om, zoals deze

richtlijn in beginsel vereist, ook de betrokken handeling vrij te stellen teneinde een dergelijke mededingingsverstoring ongedaan te maken (zie in die zin arrest *Idéal tourisme*, reeds aangehaald, punt 33).

56 In dat verband moet met name worden beklemtoond dat de omstandigheid dat de handhaving van de betrokken afwijkingen? en overgangsregeling in bepaalde lidstaten in voorkomend geval zou kunnen leiden tot mededingingsverstoringen in Duitsland, deze lidstaat geenszins het recht geeft om zelf mededingingsverstoringen te veroorzaken ten nadele van de lidstaten die aan de bepalingen van de Zesde richtlijn uitvoering hebben gegeven (zie in die zin arrest van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland, C-74/91, Jurispr. blz. I-5437, punt 25). Dat zou in casu echter het geval zijn indien Eurodental de btw in Luxemburg mocht aftrekken, omdat in dat geval de binnen deze lidstaat verrichte handelingen, die geen recht geven op aftrek van voorbelasting, zouden worden benadeeld ten opzichte van handelingen die vanuit die lidstaat worden verricht.

57 Wat de bijzondere situatie betreft waarop de Duitse regering zich beroept, staat het derhalve aan de gemeenschapswetgever om alles in het werk te stellen om de definitieve gemeenschappelijke regeling voor btw-vrijstellingen vast te stellen en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale btw-wetgevingen te verwezenlijken, aangezien alleen daardoor de mededingingsverstoringen die het gevolg zijn van de door de Zesde richtlijn toegestane afwijkingen? en overgangsregelingen kunnen worden opgeheven (zie in die zin arrest van 5 oktober 1999, *Royscot e.a.*, C-305/97, Jurispr. blz. I-6671, punt 31, en arrest *Idéal tourisme*, reeds aangehaald, punt 39).

58 Bijgevolg dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat een handeling die binnen een lidstaat van btw is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn, ongeacht de in de lidstaat van bestemming toepasselijke btw-regeling geen recht geeft op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van deze richtlijn, ook al gaat het om een intracommunautaire handeling.

Kosten

59 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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:

Een handeling die binnen een lidstaat van belasting over de toegevoegde waarde is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, 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, in de versie voortvloeiend uit de richtlijnen 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388, en 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, geeft, ongeacht de in de lidstaat van bestemming toepasselijke regeling van belasting over de toegevoegde waarde, geen recht op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van deze richtlijn, ook al gaat het om een intracommunautaire handeling.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.