

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

26 februari 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Aftrek – Vrijstellingen – Levering van tandprothesen”

In de gevoegde zaken C-144/13, C-154/13 en C-160/13,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arresten van 1 en 8 maart 2013, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 21, 27 en 28 maart 2013, in de procedures

VDP Dental Laboratory NV

tegen

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, S. Rodin, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 mei 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- VDP Dental Laboratory NV, vertegenwoordigd door R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- Nobel Biocare Nederland BV, vertegenwoordigd door G. C. Bulk, adviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman, M. Noort en J. Langer als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door N. Grünberg als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener en E. Manhaeve als

gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 september 2014,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 17, leden 1 en 2, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005 (PB L 345, blz. 19; hierna: „Zesde richtlijn”), en van de artikelen 140, onder a) en b), en 143, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007 (PB L 346, blz. 13; hierna: „btw-richtlijn”), gelezen in samenhang met de artikelen 132, lid 1, onder e), en 370 van die richtlijn.

2 Die verzoeken zijn ingediend in het kader van drie geschillen, tussen VDP Dental Laboratory NV (hierna: „VDP”) en de Staatssecretaris van Financiën (hierna: „Staatssecretaris”) en tussen de Staatssecretaris enerzijds en X BV (hierna: „X”) en Nobel Biocare Nederland BV (hierna: „Nobel”) anderzijds, over de inning van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de belastingjaren 2006 en 2008.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 In de hoofdgedingen is de inning van btw over de belastingjaren 2006 en 2008 aan de orde. De toepasselijke richtlijnen zijn dus de Zesde richtlijn en de btw-richtlijn. Afhankelijk van het in het betrokken geval aan de orde zijnde tijdvak zullen de relevante bepalingen zoals vervat in de Zesde richtlijn of in de btw-richtlijn in aanmerking moeten worden genomen.

De Zesde richtlijn

4 Artikel 13, A, van de Zesde richtlijn, betreffende vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang in het binnenland, bevat de volgende bepalingen:

„1. 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:

[...]

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;

[...]”

5 Artikel 17 van deze richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 septies van deze laatste (hierna: „artikel 17 van de Zesde richtlijn”), met het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt in de leden 1 en 2:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

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 in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

b) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

c) de [btw] welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, onder a), artikel 6, lid 3, en artikel 28 bis, lid 6, verschuldigd is.

d) de [btw] welke overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, onder a, verschuldigd is.”

De btw-richtlijn

6 Artikel 131 van de btw-richtlijn luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

7 Artikel 132, lid 1, van deze richtlijn, voorheen artikel 13, A, van de Zesde richtlijn, bevat de volgende bepalingen:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

d) de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk;

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;

[...]”

8 Artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

9 Artikel 140 van die richtlijn luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld;
- b) de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de invoer in ieder geval op grond van artikel 143, punten a), b) en c), en e) tot en met l), is vrijgesteld;

[...]”

10 Artikel 143, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld”.

11 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

12 Artikel 168 van deze richtlijn, het oude artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, bevat de volgende bepalingen:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;
- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

13 In de btw-richtlijn zijn tevens een aantal „[a]fwijkingen voor de staten die op 1 januari 1978 lid waren van de Gemeenschap” neergelegd. Zo bepaalt artikel 370:

„De lidstaten die op 1 januari 1978 de in de lijst van bijlage [X], deel A, genoemde handelingen belastten, mogen deze blijven belasten.”

14 Bijlage X van deze richtlijn, deel A, „Handelingen die de lidstaten mogen blijven belasten”, vermeldt onder punt 1:

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

15 Artikel 90 EG (thans artikel 110 VWEU) luidde als volgt:

„De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd.”

Nederlands recht

16 In de van 1 januari 2003 tot 1 januari 2007 geldende versie luidt artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, 1°, van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329; hierna: „Wet OB”):

„Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn 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 diensten door psychologen en door tandtechnici; de leveringen van tandprothesen; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen”.

17 In de versie die van kracht was in 2008 bepaalt artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, 1°, van dezelfde wet:

„Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg alsmede gezondheidskundige verzorging van de mens door psychologen; de diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht; de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen”.

18 Artikel 15, lid 2, van voormelde wet, in de in 2006 geldende versie, bepaalt:

„Voor zover de goederen en de diensten worden gebezigd ten behoeve van prestaties van de ondernemer als bedoeld in de artikelen 11 en 28k, vindt aftrek van belasting slechts plaats, indien het betreft de in eerstgenoemd artikel, onderdelen i, j en k, bedoelde prestaties, mits de afnemer van die prestaties buiten de Gemeenschap woont of is gevestigd, dan wel die prestaties rechtstreeks betrekking hebben op goederen welke zijn bestemd om te worden uitgevoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap.”

19 Artikel 17e van de Wet OB bepaalt het volgende:

„Bij ministeriële regeling wordt, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vrijstelling van belasting verleend voor intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor:

- a. de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld;
- b. bij invoer in elk geval een vrijstelling van toepassing zou zijn;

c. in elk geval recht zou bestaan op volledige teruggaaf daarvan.”

20 Artikel 21, aanhef en letter c, van de Wet OB bepaalt:

„Bij ministeriële regeling wordt, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vrijstelling van belasting verleend voor:

a) de invoer van goederen waarvan de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld”.

21 Artikel 16a, lid 1, letter a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 luidt als volgt:

„Als intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 17e van de wet worden aangewezen:

a) intracommunautaire verwervingen van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk”.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-144/13

22 Het hoofdgeding in zaak C-144/13 betreft VDP, gevestigd in Nederland, die optreedt als tussenhandelaar bij de verkoop van tandprothesen. VDP laat, op bestelling van binnen en buiten Nederland gevestigde tandartsen, tandprothesen vervaardigen door buiten Nederland, zowel binnen als buiten de Europese Unie, gevestigde tandtechnische laboratoria. De betrokken laboratoria leveren de tandprothesen aan VDP, die ze vervolgens levert aan de tandarts die de bestelling heeft geplaatst. Tandprothesen die zijn vervaardigd door een buiten het douanegebied van de Europese Unie gevestigd laboratorium, worden bij aankomst in Nederland aangegeven voor het vrije verkeer.

23 Bij het doen van haar aangifte omzetbelasting over het eerste kwartaal van 2006 met betrekking tot de in dat tijdvak aan tandartsen in Nederland verrichte leveringen van tandprothesen is VDP ervan uitgegaan dat die leveringen ingevolge artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, 1°, Wet OB, in de tot 1 januari 2008 geldende versie, waren vrijgesteld van omzetbelasting. Voorts heeft zij de omzetbelasting die haar gedurende dat kwartaal in rekening was gebracht in verband met voormelde leveringen van tandprothesen, in aftrek gebracht, zich baserend op de uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn door het Hof in het arrest VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). De Inspecteur heeft die aftrek geweigerd op basis van artikel 15, lid 2, Wet OB en heeft het door VDP ingediende bezwaarschrift afgewezen.

24 Ter zake van de in het derde kwartaal 2008 verrichte leveringen van tandprothesen aan tandartsen in Nederland heeft belanghebbende geen omzetbelasting op aangifte voldaan. Zij is er daarbij van uitgegaan dat zij sinds 1 januari 2008 kon worden beschouwd als „tandtechnicus” in de zin van artikel 132, lid 1, onder e), de la btw-richtlijn en dus in aanmerking kwam voor vrijstelling op grond van artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, 1°, Wet OB. Overeenkomstig artikel 15, lid 2, Wet OB heeft zij de omzetbelasting die haar gedurende dat kwartaal in verband met deze leveringen in rekening was gebracht, niet in aftrek gebracht.

25 Voorts heeft VDP over voormeld kwartaal op aangifte omzetbelasting voldaan ter zake van invoer en intracommunautaire verwerving van tandprothesen afkomstig uit laboratoria buiten Nederland. Vervolgens heeft zij zich echter op het standpunt gesteld dat zij met betrekking tot de invoer van de aangegeven prothesen geen omzetbelasting verschuldigd was ingevolge artikel 21, aanhef en letter c, Wet OB in verband met artikel 143, onder a), van de btw-richtlijn, en met betrekking tot de intracommunautaire verwerving van die prothesen ingevolge artikel 17e, aanhef en letter a, Wet OB in verband met artikel 140, onder a), van de btw-richtlijn. Het ter zake

hiervan door VDP ingediende bezwaar is door de Inspecteur eveneens afgewezen.

26 Met betrekking tot het eerste kwartaal 2006 heeft de Rechtbank te Haarlem het beroep van VDP ongegrond geacht met het oordeel dat op grond van artikel 15, lid 2, Wet OB toepassing van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, Wet OB het recht op aftrek van voorbelasting uitsloot. VDP heeft tegen de uitspraak van die rechterlijke instantie beroep in cassatie ingesteld.

27 Met betrekking tot het derde kwartaal 2008 heeft de Rechtbank te Haarlem het beroep van VDP gegrond geacht en geoordeeld dat op grond van artikel 21, aanhef en letter c, Wet OB, in samenhang gelezen met artikel 143, onder a), van de btw-richtlijn, alsmede van artikel 17e, letter a, Wet OB, in samenhang gelezen met artikel 140, onder a), van de btw-richtlijn, ter zake van de invoer en intracommunautaire verwerving van een tandprothese geen omzetbelasting is verschuldigd voor zover aan de invoer respectievelijk de verwerving een levering door een buitenlandse tandarts of tandtechnicus ten grondslag ligt, aangezien een dergelijke levering in Nederland is vrijgesteld. Tegen deze uitspraak heeft de Staatssecretaris beroep in cassatie ingesteld.

28 Volgens de Hoge Raad der Nederlanden worden zowel door het beroep van VDP als door het beroep van de Staatssecretaris vragen over het recht van de Unie aan de orde gesteld.

29 De Hoge Raad heeft de behandeling van de zaak dan ook geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat, indien een nationale wettelijke bepaling in strijd met de richtlijn voorziet in een vrijstelling (waarvoor het recht op aftrek is uitgesloten), de belastingplichtige met een beroep op artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn recht op aftrek toekomt?

2) Moeten artikel 143, aanhef en letter a, en artikel 140, aanhef en letters a en b, van btw-richtlijn 2006 zo worden uitgelegd dat de in deze bepalingen opgenomen vrijstellingen van btw niet gelden voor de invoer en de intracommunautaire verwerving van tandprothesen? Zo nee, is dan aan de toepassing van de vrijstellingen de voorwaarde verbonden dat de tandprothesen vanuit het buitenland zijn geleverd door een tandarts of tandtechnicus en/of zijn geleverd aan een tandarts of tandtechnicus?”

Zaak C-154/13

30 Zaak C-154/13 betreft X, gevestigd in Nederland, die een tandartsenpraktijk houdt en als zodanig handelingen verricht die ingevolge artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, 1°, Wet OB zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Op grond hiervan komt haar geen recht op aftrek toe. Gedurende de periode 1 januari 2008 tot en met 30 september 2008 heeft belanghebbende van een in Duitsland gevestigde tandtechnicus tandprothesen gekocht, die vanuit Duitsland aan X zijn verzonden en geleverd zonder dat btw in rekening werd gebracht. X heeft met betrekking tot die verwervingen geen btw op aangifte voldaan ter zake van intracommunautaire verwervingen. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat ter zake intracommunautaire verwervingen zijn verricht en heeft een naheffingsaanslag opgelegd.

31 De Rechtbank te 's-Gravenhage heeft het beroep van X gegrond verklaard. Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat artikel 17e Wet OB en artikel 140 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat in het geval van een levering van een tandprothese door een buiten Nederland gevestigde tandarts of tandtechnicus ter zake van de intracommunautaire verwerving door een cliënt in Nederland geen omzetbelasting verschuldigd is, aangezien een dergelijke levering in Nederland is vrijgesteld. De Staatssecretaris heeft tegen die uitspraak

beroep in cassatie ingesteld en onder meer aangevoerd dat leveringen van tandprothesen in Duitsland belast zijn.

32 Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 140, aanhef en letters a en b, van btw-richtlijn 2006 zo worden uitgelegd dat de in deze bepaling opgenomen vrijstelling van btw niet geldt voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen? Zo nee, is dan aan de toepassing van de vrijstellingen de voorwaarde verbonden dat de tandprothesen vanuit het buitenland zijn geleverd door een tandarts of tandtechnicus en/of zijn geleverd aan een tandarts of tandtechnicus?

2) Zo de in artikel 140, aanhef en letters a en b, van btw-richtlijn 2006 opgenomen vrijstelling van btw (al dan niet onder de in vraag 1 omschreven voorwaarden) geldt voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen: geldt in lidstaten als Nederland die zich hebben geconformeerd aan de vrijstelling van artikel 132 van btw-richtlijn 2006, de vrijstelling dan ook voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen afkomstig uit een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de afwijkings- en overgangsregeling van artikel 370 van btw-richtlijn 2006?”

Zaak C?160/13

33 Zaak C?160/13 betreft Nobel, gevestigd in Nederland, die tandtechnicus is in de zin van artikel 11, lid 1, letter g, 1°, Wet OB. Nobel is tussenhandelaar in tandprothesen. Zij verkoopt en levert deze – na voorafgaande bestelling – aan tandtechnische laboratoria in Nederland. De tandprothesen worden vervaardigd in Zweden door de moedermaatschappij van Nobel, A AB (hierna: „A”), die eveneens tandtechnicus is. A levert de tandprothesen tegen een overeengekomen vergoeding aan Nobel, die ze vervolgens aan voormelde laboratoria levert.

34 Met betrekking tot de in de maand december 2008 geleverde tandprothesen heeft A geen btw in rekening gebracht. Nobel heeft met betrekking tot deze leveringen btw op aangifte voldaan ter zake van intracommunautaire verwervingen en hiertegen vervolgens bezwaar gemaakt. De Rechtbank te Haarlem heeft haar in het gelijk gesteld met het oordeel dat artikel 17e Wet OB en artikel 140 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat in het geval van een levering van een tandprothese door een buiten Nederland gevestigde tandarts of tandtechnicus ter zake van de intracommunautaire verwerving door een cliënt in Nederland geen omzetbelasting verschuldigd is, aangezien een dergelijke levering in Nederland is vrijgesteld. De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van deze rechterlijke instantie beroep in cassatie ingesteld.

35 De Hoge Raad heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 140, aanhef en letters a en b, van btw-richtlijn 2006 zo worden uitgelegd dat de in deze bepaling opgenomen vrijstelling van btw niet geldt voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen? Zo nee, is dan aan de toepassing van de vrijstellingen de voorwaarde verbonden dat de tandprothesen vanuit het buitenland zijn geleverd door een tandarts of tandtechnicus en/of zijn geleverd aan een tandarts of tandtechnicus?”

36 Bij beschikking van de president van het Hof van 4 juni 2013 zijn de zaken C?144/13, C?154/13 en C?160/13 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag in zaak C-144/13

37 Met haar eerste vraag in zaak C-144/13 wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 168 van de btw-richtlijn, waarin de bepalingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn zijn overgenomen, aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een vrijstelling naar nationaal recht onverenigbaar is met de btw-richtlijn, een belastingplichtige niet op grond van artikel 168 van die richtlijn in aanmerking kan komen voor die vrijstelling en tevens aanspraak kan maken op het recht op aftrek.

38 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat wanneer een vrijstelling naar nationaal recht onverenigbaar is met de btw-richtlijn, een belastingplichtige niet op grond van artikel 168 van die richtlijn in aanmerking kan komen voor die vrijstelling en tevens aanspraak kan maken op het recht op aftrek (arrest MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 45).

39 Zoals de advocaat-generaal in punt 37 van haar conclusie heeft opgemerkt, zal de belastingplichtige in een dergelijke situatie ofwel de nationale vrijstelling moeten toepassen en moeten afzien van het recht op aftrek, ofwel zijn handelingen met een beroep op het Unierecht aan btw moeten onderwerpen en vervolgens aanspraak moeten maken op zijn recht op aftrek van voorbelasting.

40 Op de eerste vraag in zaak C-144/13 moet dus worden geantwoord dat artikel 168 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een btw-vrijstelling naar nationaal recht onverenigbaar is met de btw-richtlijn, een belastingplichtige niet op grond van voormeld artikel 168 in aanmerking kan komen voor die vrijstelling en tevens aanspraak kan maken op het recht op aftrek.

Tweede vraag in zaak C-144/13, eerste vraag in zaak C-154/13 en vraag in zaak C-160/13

41 Met haar tweede vraag in zaak C-144/13, haar eerste vraag in zaak C-154/13 en haar vraag in zaak C-160/13 wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of de in artikel 140, onder a) en b), en artikel 143, onder a), van de btw-richtlijn opgenomen btw-vrijstelling geldt voor de intracommunautaire verwerving en de invoer van tandprothesen en of, in voorkomend geval, aan de toepassing van deze vrijstellingen de voorwaarde verbonden is dat de tandprothesen vanuit een andere lidstaat of een derde land zijn geleverd door een tandarts of tandtechnicus of zijn geleverd aan een tandarts of tandtechnicus, dan wel of deze twee voorwaarden cumulatief gelden.

42 Vastgesteld moet worden dat de artikelen 132, 140 en 143 van de btw-richtlijn deel uitmaken van de vrijstellingsregeling die is opgenomen in titel IX van de btw-richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen”. Deze bepalingen voorzien in een mechanisme voor de vrijstelling van handelingen met betrekking tot bepaalde zaken wanneer aan een aantal voorwaarden is voldaan.

43 De vrijstellingen van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn beogen de toegang tot bepaalde diensten en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken doordat de hogere kosten die in geval van btw-heffing zouden ontstaan, worden vermeden (zie in die zin arresten Commissie/Duitsland, C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47, en MDDP, EU:C:2013:778, punt 26).

44 Volgens vaste rechtspraak zijn voormelde vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen (zie onder meer arresten CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 15, en Skandia,

C?240/99, EU:C:2001:140, punt 23).

45 Voorts zij eraan herinnerd dat artikel 132 van de btw-richtlijn in btw-vrijstelling voorziet voor bepaalde activiteiten van algemeen belang. Deze bepaling sluit evenwel niet alle activiteiten van algemeen belang uit van de heffing van btw, maar stelt enkel de activiteiten vrij die erin worden opgesomd en zeer gedetailleerd worden omschreven (arrest Institute of the Motor Industry, C?149/97, EU:C:1998:536, punt 18).

46 De vrijstelling van de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici dient te waarborgen dat de verstrekking van producten die samenhangen met de gezondheid niet ontoegankelijk wordt wegens de hogere kosten doordat de verstrekking ervan aan btw wordt onderworpen (zie voor artikel 13, A, lid 1, onder b), van de Zesde richtlijn, thans artikel 132, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, arrest Commissie/Frankrijk, C?76/99, EU:C:2001:12, punt 23).

47 Ingevolge artikel 140, onder a), van de btw-richtlijn dienen de lidstaten vrijstelling te verlenen voor de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld.

48 Allereerst zij opgemerkt dat, zoals de advocaat-generaal in punt 45 van haar conclusie beklemtoont, de formulering „op hun respectieve grondgebied” betrekking heeft op de lidstaat van invoer. Dit blijkt bij vergelijking met bepalingen als de artikelen 88, 207 of 214, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, waar dezelfde formulering is gebruikt.

49 Om uit te maken of een intracommunautaire verwerving van goederen is vrijgesteld van btw moet dan ook worden nagegaan of de levering van die goederen op het grondgebied van de lidstaat van bestemming is vrijgesteld.

50 In de hoofdgedingen zouden de intracommunautaire verwervingen van tandprothesen onder het toepassingsgebied van artikel 140, onder a), van de btw-richtlijn kunnen vallen en aldus in aanmerking komen voor vrijstelling, indien zij zijn vrijgesteld op het grondgebied van de lidstaat van bestemming. Aangezien de lidstaten op grond van artikel 132, lid 1, onder e), van deze richtlijn de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici moeten vrijstellen, zal de levering op het grondgebied van een lidstaat van dit product noodzakelijkerwijs zijn vrijgesteld wanneer de lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de overgangsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn.

51 Intracommunautaire verwervingen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici vallen dus onder het toepassingsgebied van artikel 140, onder a), van de btw-richtlijn.

52 Ook moet worden vastgesteld dat de in artikel 143, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling van de definitieve invoer van goederen duidelijk is ontleend aan artikel 140, onder a), van deze richtlijn, met het verschil dat de vrijstelling zich uitstrekt tot de definitieve invoer van goederen.

53 Zo moet, om uit te maken of invoer van goederen is vrijgesteld van btw, worden nagegaan of de levering van dezelfde goederen op het grondgebied van de lidstaat van bestemming is vrijgesteld. Blijkens de bewoordingen van de betrokken bepalingen heeft de wetgever van de Unie immers een identiek mechanisme voor de artikelen 140, onder a), en 143, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vastgesteld.

54 Hieruit volgt dat aan die bepalingen een identieke uitlegging moet worden gegeven.

55 Aangezien voor tandprothesen bepalend is of de levering van de goederen in de lidstaat van

bestemming is vrijgesteld, moeten voor de in artikel 132, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling dezelfde voorwaarden gelden als voor artikel 140, onder a), van die richtlijn. De definitieve invoer van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici valt dus onder artikel 143, lid 1, onder a), van die richtlijn.

56 Met betrekking tot artikel 140, onder b), van de btw-richtlijn zal, om te bepalen of een intracommunautaire verwerving van goederen in een lidstaat vrijstelling kan genieten, kunnen worden volstaan met na te gaan of de definitieve invoer van diezelfde goederen op het grondgebied van genoemde lidstaat is vrijgesteld op grond van artikel 143, lid 1, onder a), van die richtlijn.

57 Wat de vraag betreft welke voorwaarden aan vrijstelling gekoppeld zijn, blijkt uit de bewoordingen zelf van artikel 132, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn dat voor vrijstelling als voorwaarde geldt dat de tandprothesen worden geleverd door tandartsen of tandtechnici.

58 Op de tweede vraag in zaak C-144/13, de eerste vraag in zaak C-154/13 en de vraag in zaak C-160/13 moet dus worden geantwoord dat de artikelen 140, onder a) en b), en 143, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de btw-vrijstelling die erin is opgenomen geldt voor de intracommunautaire verwerving en de definitieve invoer van door tandartsen en tandtechnici geleverde tandprothesen, wanneer de lidstaat van levering of invoer geen gebruik heeft gemaakt van de overgangsregeling van artikel 370 van die richtlijn.

Tweede vraag in zaak C-154/13

59 Met haar tweede vraag in zaak C-154/13 wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 140, onder a) en b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling opgenomen btw-vrijstelling ook geldt ingeval de intracommunautaire verwerving van tandprothesen afkomstig is uit een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de afwijkings- en overgangsregeling van artikel 370 van btw-richtlijn.

60 Het communautaire btw-stelsel is het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 113 VWEU en 115 VWEU. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, is deze harmonisatie, zoals zij tot stand is gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, nog slechts een gedeeltelijke harmonisatie (arresten ORO Amsterdam Beheer en Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, punt 21, en Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, punt 50).

61 Krachtens artikel 370 van de btw-richtlijn mogen de lidstaten immers bepaalde voorschriften van hun nationale wetgeving van vóór deze richtlijn handhaven, terwijl die voorschriften zonder dat recht onverenigbaar met de richtlijn zouden zijn geweest (zie in die zin arresten Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, punt 38, en Eurodental, EU:C:2006:763, punt 51).

62 Uit het antwoord op de tweede vraag in zaak C-144/13, de eerste vraag in zaak C-154/13 en de vraag in zaak C-160/13 volgt dus dat, om uit te maken of een intracommunautaire verwerving van tandprothesen in aanmerking komt voor vrijstelling, moet worden nagegaan of de levering of invoer van diezelfde goederen is vrijgesteld op het grondgebied van de lidstaat van bestemming. Bepalend is derhalve de in de lidstaat van bestemming toepasselijke regeling.

63 Wanneer een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de afwijkings- en overgangsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn en dus de in artikel 132, lid 1, onder e), van die richtlijn opgenomen vrijstelling toepast, zullen de vrijstellingen van artikel 140, onder a) en b), van die richtlijn eveneens gelden. Daarbij is irrelevant of de lidstaat van oorsprong gebruik heeft gemaakt van voormelde afwijkings- en overgangsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn.

64 Bijgevolg moet op de tweede vraag in zaak C-154/13 worden geantwoord dat artikel 140, onder a) en b), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling opgenomen btw-vrijstelling ook geldt ingeval de intracommunautaire verwerving van tandprothesen afkomstig is uit een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de afwijkings- en overgangsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn.

Kosten

65 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde naar nationaal recht onverenigbaar is met richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75, een belastingplichtige niet op grond van voormeld artikel 168 in aanmerking kan komen voor die vrijstelling en tevens aanspraak kan maken op het recht op aftrek.**

2) **De artikelen 140, onder a) en b), en 143, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75, moeten aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde die erin is opgenomen geldt voor de intracommunautaire verwerving en de definitieve invoer van door tandartsen en tandtechnici geleverde tandprothesen, wanneer de lidstaat van levering of invoer geen gebruik heeft gemaakt van de overgangsregeling van artikel 370 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75.**

3) **Artikel 140, onder a) en b), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75, moet aldus worden uitgelegd dat de in die bepaling opgenomen vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde ook geldt ingeval de intracommunautaire verwerving van tandprothesen afkomstig is uit een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de afwijkings- en overgangsregeling van artikel 370 van die richtlijn.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.