

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 7 september 2006 (1)

Zaak C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(Verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen in het binnenland – Verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici – Intracommunautaire levering – Aftrek van voorbelasting”

I – Inleiding

1. In het onderhavige geval moeten vragen worden beantwoord betreffende de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”)(2), die betrekking hebben op het verschaffen van tandprothesen.
2. In de eerste plaats moet worden opgehelderd of de vrijstelling van dergelijke leveringen in artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn ook geldt wanneer de tandprothese niet rechtstreeks door een tandarts of een tandtechnicus wordt verschaft, maar door een tussenhandelaar, die zelf niet over een van beide beroepskwalificaties beschikt.
3. In de tweede plaats wordt de vraag opgeworpen of in geval van intracommunautaire leveringen van tandprothesen een recht bestaat op aftrek van de voorbelasting wanneer de levering in de lidstaat van bestemming met toepassing van een overgangsregeling, in afwijking van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn, als belastbare handeling wordt behandeld. Een soortgelijke vraagstelling ligt eveneens ten grondslag aan de zaak Eurodental (C-240/05).(3)

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

4. De Eerste btw-richtlijn(4) biedt in artikel 2 de volgende omschrijving van de essentiële elementen van het gemeenschappelijke btw-stelsel:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel

dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie? en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

5. De titel van artikel 13 van de Zesde richtlijn luidt „Vrijstellingen in het binnenland”. Onderdeel A, lid 1, van die bepaling bepaalt onder andere:

„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;

[...]”

6. Artikel 28, lid 3, staat bij wijze van overgangsmaatregel afwijkingen toe van artikel 13:

„Gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode[(5)] kunnen de lidstaten:

a) de in de lijst van bijlage E genoemde handelingen die krachtens artikel 13 of artikel 15 zijn vrijgesteld, blijven belasten;

[...]”

7. In bijlage E, punt 2, zijn de in artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn bedoelde handelingen van tandartsen en tandtechnici opgevoerd.

8. Bij richtlijn 91/680 van de Raad van 16 december 1991(6) werd in de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis („Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”; de artikelen 28 bis tot en met 28 quaterdecies) ingevoegd. Deze bepalingen gelden nog steeds, omdat er tot dusverre geen definitieve regeling is vastgesteld voor de heffing van belasting over het zakelijk verkeer van goederen in het handelsverkeer tussen de lidstaten.

9. Artikel 28 bis(7) regelt de belastbaarheid van de intracommunautaire verwervingen als volgt:

„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 noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, onder a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt.

In afwijking van de eerste alinea zijn de intracommunautaire verwervingen van goederen door een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon onder de bij lid 1 bis vastgestelde

voorwaarden, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen.

De lidstaten verlenen de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor de toepassing van de tweede alinea in aanmerking komen, het recht om voor de in de eerste alinea omschreven algemene regeling te kiezen. De lidstaten stellen de nadere regels vast met betrekking tot deze keuze die in ieder geval voor een periode van twee kalenderjaren geldt.

1 bis. De afwijking van lid 1, onder a, tweede alinea, geldt voor:

a) [...]

b) intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan die bedoeld onder a:

- [...] door een belastingplichtige die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verricht waarvoor geen recht op aftrek bestaat, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon,
- binnen de grenzen of ten belope van een totaalbedrag dat in het lopende kalenderjaar niet hoger mag zijn dan een drempel die door de lidstaten wordt bepaald, maar die niet lager mag zijn dan de tegenwaarde van 10 000 ECU in nationale valuta,

en

- mits het totale bedrag van de intracommunautaire verwervingen van goederen in het voorafgaande kalenderjaar de in het tweede streepje bedoelde drempel niet heeft overschreden.

De drempel die dient als referentiepunt voor de toepassing van bovenstaande bepalingen, is het totale bedrag, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde die verschuldigd of voldaan is in de lidstaat waaruit de goederen zijn verzonden of vervoerd, van de intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten.”

10. Artikel 28 ter, B, stelt de plaats van de intracommunautaire levering van goederen voor bepaalde uitzonderingsgevallen als volgt vast:

„1. In afwijking van artikel 8, lid 1, onder a, en lid 2, wordt als plaats van een levering van goederen, die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, aangemerkt: de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- de levering van de goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor de afwijking van artikel 28 bis, lid 1, onder a, tweede alinea, in aanmerking komen, of voor enige andere niet-belastingplichtige,

[...]

2. Ingeval echter de geleverde goederen andere dan accijnsproducten zijn, is lid 1 niet van toepassing op de leveringen van goederen, verzonden of vervoerd naar een zelfde lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer:

- verricht binnen de grenzen of ten belope van een totaal bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, dat in een kalenderjaar niet hoger mag zijn dan de tegenwaarde van 100 000 ECU in nationale munt, en
- mits het totale bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, van de onder de

voorwaarden van lid 1 verrichte leveringen van andere goederen dan accijnsproducten in het voorafgaande kalenderjaar de tegenwaarde van 100 000 ECU in nationale munt, niet heeft overschreden.[(8)]

De lidstaat op het grondgebied waarvan de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, mag de bovengenoemde maximumbedragen beperken tot de tegenwaarde van 35 000 ECU in nationale munt, wanneer deze lidstaat vreest dat het bovengenoemde maximum van 100 000 ECU tot ernstige verstoringen van de mededingingsvoorwaarden zou leiden. De lidstaten die van deze mogelijkheid gebruik maken, nemen de nodige maatregelen om de bevoegde overheidsinstanties van de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, daarvan in kennis te stellen.

[...]

3. De lidstaat op het grondgebied waarvan de goederen zich op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer bevinden, verleent de belastingplichtigen die leveringen van goederen verrichten welke in aanmerking kunnen komen voor het bepaalde in lid 2, het recht ervoor te kiezen dat de plaats van deze leveringen wordt bepaald overeenkomstig lid 1.

De betrokken lidstaten stellen de nadere regels vast met betrekking tot deze keuze, die in ieder geval voor een periode van twee kalenderjaren geldt.”

11. Krachtens artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn zijn intracommunautaire leveringen tussen twee lidstaten in principe vrijgesteld van belastingheffing. Het artikel bepaalt onder andere:

„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 en van artikel 28 bis, lid 5, onder a, 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.

Deze vrijstelling is niet van toepassing op leveringen van goederen die worden verricht door belastingplichtigen die in aanmerking komen voor de vrijstellingsregeling van artikel 24 noch op leveringen van goederen die worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen die in aanmerking komen voor de afwijking van artikel 28 bis, lid 1, onder a, tweede alinea;

[...]”

12. Artikel 17 in de versie van artikel 28 septies van de Zesde richtlijn(9) regelt het recht op aftrek van de voorbelasting. In het onderhavige geval zijn de leden 2 en 3 van belang:

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland 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 14, lid 1, onder i, artikel 15, artikel 16, lid 1, B, C, D, en E, en lid 2, en artikel 28 quater, A en C, zijn vrijgesteld;
- c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, B, onder a en 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 uit de Gemeenschap.”

B – Nationaal recht

13. Krachtens artikel 11, lid 1, sub g, van de Nederlandse wet op de omzetbelasting, in de tot 1 december 1997 geldende versie, waren diensten van tandtechnici vrijgesteld van de belasting. Volgens de uitlegging van de Nederlandse rechter vielen leveringen door tussenhandelaren die zelf geen tandtechnicus zijn, niet onder de vrijstelling.

14. Vanaf 1 december 1997 stelt de genoemde bepaling de „leveringen van tandprothesen” vrij van de belasting, zonder nadere eisen te stellen aan de hoedanigheid van de leverancier.

III – Feiten en prejudiciële vragen

15. VDP Dental Laboratory NV (hierna: „VDP”), een in Nederland gevestigde vennootschap, laat op bestelling van in Nederland, België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Italië en derde landen gevestigde tandartsen tandtechnische werken vervaardigen, zoals kronen, inlays, frames, bruggen en dergelijke. De tandarts die de bestelling plaatst, maakt daartoe een of meer gipsafdrukken van een gebit, die aan VDP worden toegezonden of door haar worden opgehaald. VDP beoordeelt of de afdrukken bruikbaar zijn en stuurt ze, wanneer dat het geval is, naar een (meestal buiten de Gemeenschap gevestigd) tandtechnisch laboratorium. Het laboratorium levert de tandprothese aan VDP, die daarvoor een vergoeding aan het laboratorium betaalt en in voorkomend geval de tandprothese in de Gemeenschap invoert. VDP levert de prothese vervolgens – tegen betaling van een vergoeding en onder de conditie franco huis – aan de tandarts die de prothese heeft besteld. Belanghebbende heeft geen gediplomeerde tandtechnici of tandartsen in dienst.

16. VDP heeft zich op het standpunt gesteld dat de door haar in Nederland verrichte leveringen zijn vrijgesteld van omzetbelasting en dat zij met betrekking tot leveringen aan in Nederland gevestigde tandartsen geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting. Met betrekking tot de leveringen aan buiten Nederland gevestigde tandartsen heeft zij wél de voorbelasting in aftrek gebracht.

17. Om dubbele belastingheffing te vermijden, heeft de fiscus de aftrek van de voorbelasting toegestaan, voor zover deze belasting aan VDP in rekening is gebracht voor door haar betrokken goederen en diensten, die betrekking hebben op intracommunautaire leveringen. Dit is geschied onder de voorwaarden dat VDP het btw-identificatienummer van de afnemer in zijn administratie vastlegt en dat zij een opgave van intracommunautaire leveringen doet.

18. Aangezien niet aan deze voorwaarden is voldaan met betrekking tot leveringen in de hierboven genoemde lidstaten (zie punt 15), heeft de fiscus voor de periode van 1 januari 1996 tot en met 31 december 1998 een naheffingsaanslag voor de omzetbelasting opgelegd voor een bedrag van 117 530 NLG.

19. De nationale rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat de prestaties van belanghebbende in de periode van 1 januari 1996 tot 1 december 1997 niet waren vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, sub g, van de wet op de omzetbelasting (tot 1 december 1997 geldende versie). Met betrekking tot de periode van 1 december 1997 tot en met 31 januari 1998 heeft de nationale rechter in eerste aanleg geoordeeld dat de prestaties weliswaar niet vallen onder de in de Zesde richtlijn opgenomen vrijstelling, omdat VDP geen tandtechnicus is. Er is echter wél voldaan aan het bepaalde in artikel 11, lid 1, sub g, van de wet op de omzetbelasting (met ingang van 1 december 1997 geldende versie). In verband met de vrijstelling van de prestatie is het recht op aftrek van de voorbelasting uitgesloten. Volgens de nationale rechter in eerste aanleg kan VDP niet enerzijds een beroep doen op de belastbaarheid van de levering krachtens de Zesde richtlijn, om daaruit het recht op aftrek van de voorbelasting af te leiden, en anderzijds op de vrijstelling van belasting krachtens het nationale recht. Ten slotte heeft de nationale rechter in eerste aanleg geoordeeld dat het aan belasting na te betalen bedrag moest worden verminderd tot 9 527 NLG. Het bedrag heeft betrekking op leveringen van tandprothesen aan in andere lidstaten gevestigde tandartsen in de periode 1 december 1997 tot en met 31 maart 1998.

20. In cassatie voor de Hoge Raad is thans in het geding of er ook een recht op aftrek van de voorbelasting bestaat voor leveringen aan in Frankrijk en Italië gevestigde tandartsen, aangezien de levering van tandprothesen aldaar niet is vrijgesteld van de belasting. In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad bij arrest van 11 november 2005 aan het Hof de volgende vragen voorgelegd voor een prejudiciële beslissing:

1) Moet artikel 13, A, sub e, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat onder het verschaffen van tandprothesen door tandtechnici begrepen is het leveren van tandprothesen door een belastingplichtige die het vervaardigen ervan uitbesteedt aan een tandtechnicus?

2) Indien het antwoord op deze vraag bevestigend luidt:

moet artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat een lidstaat die de hiervóór vermelde leveringen heeft vrijgesteld van btw, recht op aftrek aan deze leveringen moet verbinden voor zover de leveringen (in het bijzonder op grond van artikel 28 ter, B, lid 1, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn) plaatsvinden in een andere lidstaat, die deze met toepassing van artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 2, van de Zesde richtlijn van de vrijstelling heeft uitgesloten?

21. In de procedure voor het Hof hebben VDP, de Nederlandse en de Griekse regering, evenals de Commissie van de Europese Gemeenschappen schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV – Juridische beoordeling

A – Toepasselijke regeling inzake intracommunautair handelsverkeer

22. Alvorens nader op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad kan worden ingegaan, dient te worden onderzocht welke bepalingen betreffende het intracommunautaire handelsverkeer van belang zijn voor de onderhavige feiten. Afhankelijk van de toepasselijke regeling gelden namelijk ook verschillende bepalingen met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting.

1. Algemene regeling

23. Volgens de algemene regeling wordt de intracommunautaire levering van een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige in de lidstaat van herkomst overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn vrijgesteld van btw. In plaats van de leverancier dient de ontvanger krachtens artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, bij een intracommunautaire verwerving de btw in de lidstaat van bestemming te voldoen.

24. Krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn verlenen de lidstaten eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de voorbelasting, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor handelingen die overeenkomstig artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld, dat wil zeggen de belasting op prestaties die de belastingplichtige als prestaties ten behoeve van een intracommunautaire levering heeft betrokken.

25. Op het eerste gezicht verrast deze regeling, omdat het recht op aftrek van de betaalde btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, in principe enkel vaststaat wanneer de hiervoor gedane uitgaven behoren tot de kostenelementen van de belaste handelingen in een later stadium, waarvoor een recht op aftrek bestaat.⁽¹⁰⁾

26. Artikel 17, lid 3, sub b, is echter volledig in overeenstemming met de belastingregeling inzake het handelsverkeer tussen de lidstaten, zoals ook advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie in de zaak Eurodental duidelijk heeft gemaakt.⁽¹¹⁾ De bepaling houdt rekening met de overgang van het recht op belastingheffing naar de lidstaat van bestemming en waarborgt dat ook de meerwaarde van de voorafgaande prestaties aan de belasting wordt onderworpen in de lidstaat waar de handelswaar wordt geconsumeerd, wat in overeenstemming is met het karakter van de btw als belasting op de particuliere consumptie.⁽¹²⁾

2. De-minimis-regeling

27. Bij bepaalde intracommunautaire leveringen van geringe omvang zijn speciale regels toepasselijk, die ik samengevat als de-minimis-regeling zou willen aanduiden. De voorwaarden voor de toepasselijkheid van deze bijzondere bepalingen zijn zeer ingewikkeld en zijn afhankelijk van verschillende keuzemogelijkheden.

28. Eenvoudig gezegd, wordt in afwijking van de algemene bepalingen inzake intracommunautaire leveringen, als plaats van levering de plaats aangemerkt waar het goed zich bevindt na de verzending of het vervoer. Over de levering dient dus in de lidstaat van bestemming door de *leverancier* belasting te worden betaald en niet zoals volgens de algemene regeling inzake het intracommunautaire handelsverkeer door de *verwerver*. De-minimis-leveringen aan belastingplichtigen in een andere lidstaat worden dus verregaand gelijkgesteld aan grensoverschrijdende leveringen van een belastingplichtige aan een eindverbruiker. In detail is dit bijzondere stelsel als volgt geregeld.

29. Overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, tweede alinea, juncto lid 1 bis, van de Zesde

richtlijn is de intracommunautaire verwerving vrijgesteld van belasting wanneer de verwerver uitsluitend leveringen verricht waarvoor geen recht op aftrek van de voorbelasting bestaat en het totale bedrag van de intracommunautaire verwervingen van deze belastingplichtige in een kalenderjaar niet hoger is dan een drempel die door de lidstaten wordt bepaald. Deze drempel mag niet lager zijn dan de tegenwaarde van 10 000 ECU, thans 10 000 EUR. Verder mag de betrokken belastingplichtige in het lopende of voorafgaande kalenderjaar geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om krachtens artikel 28 bis, lid 1, sub a, derde alinea, te kiezen voor de algemene regeling (belasten van intracommunautaire verwervingen).

30. Artikel 28 ter, B, lid 1, van de Zesde richtlijn verlegt de plaats van de intracommunautaire levering van goederen, waarvan de verwerving krachtens artikel 28 bis, lid 1, sub a, tweede alinea, is vrijgesteld van belasting, naar de lidstaat van bestemming. Dit rechtsgevolg geldt voor waren die niet zijn onderworpen aan de btw – dus bijvoorbeeld eveneens voor tandprothesen – echter alleen voor zover de leveringen in een lidstaat in het lopende of in het voorafgaande kalenderjaar de waarde van 100 000 ECU/EUR niet hebben overschreden; de lidstaten kunnen deze drempel beperken tot 35 000 ECU/EUR (artikel 28 ter, B, lid 2). Ook hier kan de leverancier echter kiezen voor de toepassing van de algemene regeling.

31. De de-minimis-regeling wordt gecompleteerd door artikel 28 quater, A, sub a, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling maakt duidelijk dat de intracommunautaire levering van goederen in afwijking van de algemene regeling niet zijn vrijgesteld van btw wanneer de daarmee corresponderende verwerving van deze goederen op grond van artikel 28 bis, lid 1, sub a, tweede alinea, niet belastbaar is.

32. Wat betreft de aftrek van de voorbelasting bij deze door de leverancier in de lidstaat van bestemming verrichte leveringen, stelt artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn vast dat een vergelijking moet worden gemaakt met de behandeling van soortgelijke handelingen in het binnenland. Zou er een recht op aftrek van de voorbelasting bestaan wanneer het eindverbruik in het binnenland plaats zou vinden, dan bestaat dit recht ook met betrekking tot eerdere prestaties die zijn verricht in verband met de buitenlandse handelingen.

3. Welke regeling is toepasselijk in het hoofdgeding?

33. De Commissie heeft in antwoord op een vraag van het Hof het standpunt ingenomen dat in het hoofdgeding de de-minimis-regeling toepasselijk is.

34. Het verzoek om een prejudiciële beslissing biedt hierover echter geen eenduidig uitsluitel. Enerzijds vraagt de Hoge Raad in zijn tweede vraag uitdrukkelijk naar de uitlegging van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn in verband met leveringen, die krachtens artikel 28 ter, B, lid 1, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn geacht worden in een andere lidstaat te zijn verricht. Dit duidt op de de-minimis-regeling.

35. Anderzijds wijst de verwijzende rechter in de motivering van zijn verzoek op de zaak Eurodental en zet hij uiteen dat de in die procedure gestelde vraag naar de uitlegging van artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn eveneens voor de onderhavige procedure van belang is. Deze bepaling geldt echter enkel voor intracommunautaire leveringen die onder de algemene regeling vallen.

36. De Commissie baseert haar standpunt vooral op een eigen beoordeling van de feitelijke gegevens in het verwijzingsarrest.

37. Wat dat betreft kan worden vastgesteld dat het geding oorspronkelijk betrekking had op een naheffingsaanslag in de btw over de periode van 1 januari 1996 tot en met 31 december 1998 ter

hoogte van 117 530 NLG (dat komt overeen met ongeveer 53 000 EUR). Wanneer men uitgaat van een gemiddeld tarief van de btw in de lidstaten van bestemming van 19 %, dan bedroeg de waarde van de bij die btw behorende intracommunautaire leveringen ongeveer 279 000 EUR.

38. Uit de feitelijke gegevens valt echter niet af te leiden hoe de leveringen over de verschillende belastingjaren en lidstaten van bestemming waren verdeeld. Het is eveneens onduidelijk of en zo ja welke van deze lidstaten van de mogelijkheid gebruik hebben gemaakt om de drempel voor de toepassing van artikel 28 ter, B, tot 35 000 ECU/EUR te beperken. Ten slotte is niet bekend welke omvang de leveringen in het voorafgaande kalenderjaar hadden en of VDP niet heeft gekozen voor de toepassing van de algemene regeling.

39. Verder blijkt uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing niet onbetwifelbaar of de afnemers van VDP enkel prestaties hebben verricht die geen recht gaven op aftrek van de voorbelasting, respectievelijk geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om belasting te betalen over de intracommunautaire verwerving. In ieder geval zouden die tandartsen waaraan VDP heeft geleverd recht op aftrek van de voorbelasting kunnen hebben die in lidstaten waren gevestigd welke van de overgangsregeling in artikel 28, lid 1, sub a, juncto bijlage E gebruik maken.

40. Bijgevolg staat het aan de nationale rechter om vast te stellen welke van beide regelingen in het onderhavige geval toepasselijk is. Aangezien de aftrek van de voorbelasting telkens verschillend is geregeld, zal ik hierna in beide varianten onderzoeken welke gevolgen het samenvallen heeft van de bepalingen inzake het intracommunautaire handelsverkeer met de vrijstelling van binnenlandse leveringen van tandprothesen.

B – Verband tussen de bepalingen inzake het intracommunautaire handelsverkeer en de vrijstelling van de levering van tandprothesen in het binnenland

1. Hypothese 1: toepassing van de algemene regeling voor intracommunautaire leveringen

41. Krachtens artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn zijn intracommunautaire leveringen vrijgesteld van btw. Artikel 17, lid 3, sub b, geeft in verband met intracommunautaire leveringen evenwel een recht op aftrek van de voorbelasting, zonder dit op enigerlei wijze afhankelijk te maken van het voorwerp van de levering.

42. Wanneer deze bepalingen met voorrang worden toegepast, zou de eerste prejudiciële vraag geen antwoord behoeven, aangezien de kwalificatie van de levering volgens het criterium van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn irrelevant zou zijn. Alleen doorslaggevend zou zijn dat er een intracommunautaire levering wordt verricht, die krachtens artikel 17, lid 3, sub b, de grondslag vormt voor een recht op aftrek van de voorbelasting.

43. Deze aanzet tot een oplossing roept echter het probleem op dat binnenlandse leveringen volgens deze aanzet ten opzichte van intracommunautaire leveringen onder omstandigheden benadeeld zouden worden, wat tot verstoringen van de mededinging kan leiden.

44. Wanneer een binnenlandse levering in de lidstaat van bestemming namelijk met toepassing van artikel 13 is vrijgesteld van belasting, dan is krachtens artikel 28 quater, B, sub a, van de Zesde richtlijn de intracommunautaire verwerving eveneens belastingvrij. Bijgevolg kan een belastingplichtige aan zijn afnemer in de andere lidstaat leveren zonder dat deze in enigerlei vorm btw hoeft te betalen. Nochtans zou de leverancier de voorbelasting kunnen aftrekken, omdat hij een intracommunautaire levering heeft verricht.

45. Een belastingplichtige die in de lidstaat van bestemming is gevestigd, kan weliswaar

eveneens krachtens artikel 13 belastingvrij leveren. Hij zou echter overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van de voorbelasting hebben.

46. Dit probleem zou naar mijn mening moeten worden opgelost door de aftrek van de voorbelasting in verband met intracommunautaire leveringen enkel toe te staan wanneer de eindlevering in de lidstaat van bestemming daadwerkelijk wordt belast.

47. Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer heeft daarentegen in zijn conclusie in de zaak Eurodental een andere benadering voorgesteld. Hij is van mening dat de aftrek van de voorbelasting in verband met een intracommunautaire levering niet in aanmerking komt wanneer de betrokken handeling op grond van artikel 13 „naar haar aard” niet belastbaar is.⁽¹³⁾ In de onderhavige procedure nemen de betrokken regeringen en de Commissie eveneens het standpunt in dat aan de vrijstelling krachtens artikel 13 voorrang dient te worden verleend ten opzichte van de vrijstelling van intracommunautaire leveringen.

48. Deze benadering vindt geen duidelijke steun in de bewoordingen van de desbetreffende bepalingen. Tegen een toepassing bij voorrang van de vrijstelling van artikel 13, A, pleit veeleer het uitdrukkelijke voorbehoud in de inleidende zin van de bepaling: „Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling [...]” Het valt daarenboven te betwijfelen of de levering van tandprothesen naar haar aard als vrijgesteld kan worden beschouwd, omdat artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, van de Zesde richtlijn het heffen van belasting over dergelijke prestaties toestaat.

49. Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer voert voor zijn benadering nog twee andere argumenten aan. In de eerste plaats verwijst hij – net als de Commissie in de onderhavige procedure – naar artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling verleent het recht op aftrek van de voorbelasting met het oog op bepaalde, krachtens artikel 13, B, vrijgestelde prestaties, wanneer de handeling de grenzen van de Gemeenschap overschrijdt. Deze bepaling zou naar de mening van de advocaat-generaal en de Commissie overbodig zijn, wanneer deze vrijstellingen, zodra de daaronder vallende prestaties een internationale dimensie krijgen, ook rechtstreeks gebaseerd zouden kunnen worden op artikel 17, lid 3, sub b.

50. Dit argument overtuigt mij niet. Bij de in artikel 17, lid 3, sub c genoemde vrijstellingen van artikel 13, B, sub a en sub d, punten 1 tot en met 5, van de Zesde richtlijn gaat het om diensten ter zake van verzekering en om financiële diensten, die samenhangen met de levering van goederen in derde landen. Artikel 17, lid 3, sub b, omvat daarentegen de levering van de goederen zelf in andere lidstaten of derde landen. Bijgevolg hebben de bepalingen sub b en c betrekking op volledig verschillende prestaties, zodat geen van beide bepalingen de andere overbodig kan maken.

51. In de tweede plaats neemt advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer een argument van de Commissie over en zet hij uiteen dat de vrijstelling tot verstoringen van de mededinging in de lidstaat van vestiging van de onderneming zou leiden wanneer zij de voorbelasting inzake intracommunautaire leveringen van tandprothesen zou kunnen aftrekken, terwijl andere ondernemingen, die overeenkomstige binnenlandse leveringen in deze lidstaat zouden verrichten, geen recht op aftrek van de voorbelasting zouden hebben.

52. Ook op dit punt kan ik mij niet aansluiten bij de zienswijze van mijn collega. Voor zover een onderneming grensoverschrijdende leveringen in een andere lidstaat verricht, concurreert zij niet met ondernemingen die op haar thuismarkt actief zijn. Er bestaat daarentegen wel een concurrentieverhouding tussen de intracommunautaire levering en binnenlandse leveringen in de lidstaat van bestemming. Teneinde verstoringen van de mededinging te vermijden, moet derhalve worden gewaarborgd dat deze leveringen in de lidstaat van bestemming worden onderworpen aan

dezelfde fiscale behandeling.

53. Daarmee houdt de door advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer voorgestelde oplossing geen rekening. Zij leidt in bepaalde situaties, zoals die zich voordoen in het geval Eurodental en mogelijk ook in het geval VDP, zowel tot schending van het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw als tot belemmering van het intracommunautaire verkeer van goederen.

54. In de zaak Eurodental gaat het om de vraag of een in Luxemburg gevestigde onderneming recht heeft op aftrek van de voorbelasting in verband met de levering van tandprothesen naar Duitsland. Terwijl Luxemburg leveringen van tandprothesen door tandtechnici overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn vrijstelt van btw, onderwerpt Duitsland deze leveringen met toepassing van de overgangsregeling in artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, van de Zesde richtlijn nog steeds aan btw.

55. Wanneer men zich bij voorrang zou richten op de vrijstelling van de levering van tandprothesen in de lidstaat van herkomst krachtens artikel 13, dan zou een onderneming zoals Eurodental de aftrek van de voorbelasting worden geweigerd, hoewel haar levering in de lidstaat van bestemming daadwerkelijk belastbaar is. Het gevolg zou zijn dat op de intracommunautaire levering behalve de aan de consumentenprijs evenredige btw, eveneens de over de eerdere prestaties geheven btw zou drukken.

56. Dit is in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw, zoals dat ten grondslag ligt aan de bepalingen met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting. Het recht op aftrek van de voorbelasting maakt integrerend deel uit van de btw-regeling, en kan in beginsel niet worden beperkt.(14) Door de aftrek van de voorbelasting moet de ondernemer geheel worden ontlast van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen.(15)

57. Zoals in artikel 2 van de Eerste richtlijn is beschreven, moet de consument een verbruiksbelasting betalen welke strikt evenredig is aan de prijs van de prestatie, zonder dat de eerdere prestaties welke in verschillende stadia zijn verricht meermaals worden belast. Volgens de benadering van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer zouden de eerdere prestaties echter dubbel worden belast, zodat de totale belastingdruk niet meer evenredig is aan de consumentenprijs.(16)

58. Bovendien beschouwt het Hof het feit dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw niet verschillend mogen worden behandeld, eveneens als een uitdrukking van het beginsel van fiscale neutraliteit.(17) Strikt genomen vormt het aldus begrepen beginsel van fiscale neutraliteit enkel een bijzondere uitdrukking van het algemene beginsel van gelijke behandeling.(18) Ook dit beginsel zou zijn geschonden wanneer een in de lidstaat van bestemming gevestigde tandtechnicus de voor eerdere prestaties betaalde btw zou kunnen aftrekken, terwijl een tandtechnicus die vanuit een andere lidstaat intracommunautaire leveringen in deze lidstaat van bestemming verricht, de aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd.

59. Dat dientengevolge binnenlandse en daarmee in concurrentie staande intracommunautaire leveringen fiscaal verschillend worden behandeld, belemmert daarenboven het krachtens artikel 28 EG gewaarborgde vrije verkeer van goederen. Want de dubbele belasting van de eerdere prestaties maakt de invoer van tandprothesen uit andere lidstaten duurder. De belemmering gaat daarbij uit van de lidstaat van herkomst van de intracommunautaire levering, die geen aftrek van de voorbelasting toestaat, hoewel de desbetreffende eindprestatie in de lidstaat van bestemming

daadwerkelijk is onderworpen aan btw.

60. Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer is daarentegen, evenals de Commissie, van mening dat de problematiek zich enkel voordoet omdat de lidstaat van bestemming in een uitzondering voorziet. De in dit opzicht onvolledige harmonisatie zou er niet toe mogen leiden dat de fiscus van de lidstaat van herkomst – in het geval Eurodental Luxemburg – door de eenzijdige beslissing van de lidstaat van bestemming – Duitsland – een financiële last wordt opgelegd.

61. Het is zeker wenselijk dat het btw-stelsel zo vergaand mogelijk wordt geharmoniseerd en dat traditionele uitzonderingen worden afgeschaft. Zolang deze uitzonderingen rechtmatig bestaan, dienen de daaruit voortvloeiende nadelige gevolgen voor de interne markt en vooral voor de afzonderlijke belastingplichtigen echter zoveel mogelijk te worden beperkt, zelfs wanneer daarmee van geval tot geval voor een lidstaat lagere belastingopbrengsten gepaard gaan.

62. De aan de hand van het voorbeeld Eurodental geschetste problemen kunnen zich in het onderhavige geval eveneens voordoen, wanneer de levering van tandprothesen door een tussenhandelaar weliswaar in principe een krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn vrijgestelde prestatie vormt, die echter in de concrete lidstaten van bestemming van de intracommunautaire leveringen van VDP overeenkomstig artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, van de Zesde richtlijn nog steeds wordt belast.

63. In deze situatie kunnen de geschetste schendingen van het beginsel van fiscale neutraliteit en de beperking van het vrije verkeer van goederen worden vermeden, doordat de lidstaat van herkomst van een intracommunautaire levering, die in de lidstaat van bestemming daadwerkelijk is onderworpen aan btw, de aftrek van de voorbelasting over de eerdere prestaties met betrekking tot deze leveringen toestaat, respectievelijk de voorbelasting terugbetaalt.

64. Dat vereisen in de eerste plaats de ondubbelzinnige bewoordingen van artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. In de tweede plaats is het in overeenstemming met de logica van het stelsel van intracommunautaire levering en het karakter van de btw als verbruiksbelasting, dat de belasting enkel in de lidstaat van verbruik wordt geïnd. De lidstaat van herkomst heeft daarentegen in het algemeen geen recht op de btw voor prestaties die door consumenten in een andere lidstaat worden betaald.

65. VDP wijst nog op de volgende problematiek: aangezien Nederland de binnenlandse vrijstelling – naar de mening van VDP – ten onrechte eveneens heeft uitgebreid tot de levering van tandprothesen door tussenhandelaren en daarom de aftrek van de voorbelasting in verband met deze leveringen heeft geweigerd, wordt VDP benadeeld ten opzichte van tussenhandelaren die uit andere lidstaten in Nederland leveren. De lidstaten van vestiging van deze concurrenten van VDP hebben namelijk de aftrek van de voorbelasting toegestaan, omdat zij ervan uitgingen dat leveringen door tussenhandelaren niet binnen de toepassingsfeer van de vrijstelling vielen.

66. Wat dit betreft moet worden vastgesteld dat de rechtmatigheid van de fiscale behandeling van de concurrenten van VDP in hun lidstaten van vestiging geen voorwerp van de onderhavige procedure is. Evenmin gaat het in deze procedure over de vrijstelling van de intracommunautaire leveringen van VDP en de weigering van de aftrek van de voorbelasting met betrekking tot deze leveringen. Veeleer is enkel omstreden of VDP recht heeft op aftrek van de voorbelasting in verband met intracommunautaire leveringen. Bepalend daarvoor is of de intracommunautaire verwerving in de lidstaten van bestemming, die voortvloeit uit de intracommunautaire leveringen, belastbaar is.

67. Ten slotte merk ik nog op dat de door mij verdedigde oplossing volledig in overeenstemming is met het arrest Debouche.(19) Aan dat oordeel lagen de volgende feiten ten grondslag:

Debouche, een in België gevestigd advocaat, huurde bij een in Nederland gevestigde leasemaatschappij een auto, die hij enkel in België ten behoeve van zijn beroepswerkzaamheden gebruikte. In België waren de diensten verricht door advocaten met toepassing van artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F, punt 2, van de Zesde richtlijn van btw vrijgesteld, terwijl deze diensten in Nederland wel belastbaar waren.

68. Het Hof heeft geoordeeld dat in een dergelijke situatie geen recht bestaat op teruggaaf als voorbelasting van de btw die is geheven ter zake van de huur van de auto. Aangezien de diensten verricht door advocaten in de lidstaat waar zij worden verricht – in casu België – niet aan btw zijn onderworpen, kan de btw over de eerdere prestaties, die uit een andere lidstaat werden betrokken, niet in aanmerking worden genomen. Dit geldt eveneens wanneer in de lidstaat waar de eerdere prestaties werden betrokken, de overeenkomende eindprestaties wél belastbaar zijn.

69. Het arrest maakt duidelijk dat de aftrek van de voorbelasting in principe afhankelijk is van de vraag hoe de eindprestatie in de lidstaat waar deze op de markt komt, feitelijk fiscaal wordt behandeld. Wanneer deze eindprestatie aldaar – ook al is het enkel als gevolg van een overgangsregeling – is vrijgesteld van btw, dient de aftrek van de voorbelasting niet te worden toegestaan.

70. Zou de vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn niet gelden voor de levering van tandprothesen door tussenhandelaren, dan zou dat daarentegen in het onderhavige geval, anders dan in de zaak Eurodental, niet leiden tot een conflict tussen de vrijstelling krachtens artikel 13 zonder aftrek van de voorbelasting, en de vrijstelling met aftrek van de voorbelasting bij intracommunautaire leveringen. Bij een juiste omzetting van deze bepalingen in de betrokken lidstaten van bestemming, zou in de lidstaat van herkomst zonder meer aftrek van de voorbelasting kunnen worden toegestaan krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn.

2. Hypothese 2: toepassing van de de-minimis-regeling voor intracommunautaire leveringen

71. Bij intracommunautaire leveringen die onder de de-minimis-regeling vallen, is het recht op aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn afhankelijk van de vraag of voor deze handelingen recht op aftrek van de voorbelasting zou bestaan, wanneer zij in het binnenland waren verricht.

72. Voor deze groep intracommunautaire leveringen wordt sub a dus een uitdrukkelijk van sub b – zoals ik dat lees – afwijkende regeling vastgesteld. In plaats van de fiscale behandeling in de lidstaat van bestemming in aanmerking te nemen, zoals dat op grond van de aangevoerde systematische overwegingen bij intracommunautaire leveringen op zich op zijn plaats zou zijn, wordt sub a afgestemd op de in het binnenland geldende regeling.

73. Dit verschil ten opzichte van het bepaalde sub b is echter op grond van het de-minimis-karakter van de betrokken leveringen gerechtvaardigd. Bij sporadische leveringen van geringe waarde zou het een onevenredige hoeveelheid administratief werk veroorzaken, wanneer zou moeten worden nagegaan of er in de lidstaat van bestemming sprake is van een belastbare levering, die dus recht geeft op aftrek van de voorbelasting.

74. Ook hier dreigt weliswaar het beginsel van fiscale neutraliteit te worden geschonden en het vrije verkeer van goederen te worden beïnvloed, wanneer tandprothesen worden geleverd in lidstaten, welke met toepassing van artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 2, van de richtlijn de betrokken leveringen nog steeds onderwerpen aan btw. Dat heeft de wetgever echter aanvaard, zoals uit de duidelijke bewoordingen van artikel 17, lid 3, sub a, blijkt, om de fiscale behandeling van het geheel van de de-minimis-leveringen niet buitensporig te bemoeilijken en

daarmee in veel talrijker gevallen belemmeringen voor het intracommunautaire handelsverkeer te veroorzaken.

75. Nochtans is het met het oog op het onderhavige geval de vraag hoe bij toepassing van artikel 17, lid 3, sub a, te werk moet worden gegaan, wanneer de lidstaat van vestiging van de leverancier de richtlijn niet juist heeft omgezet en handelingen vrijstelt die krachtens de richtlijn eigenlijk belast zouden moeten worden. Op deze vraag zal ik terugkomen⁽²⁰⁾, nadat ik nader ben ingegaan op de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn.

C – Eerste prejudiciële vraag

76. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of ook de levering van tandprothesen door een belastingplichtige, die zelf geen tandarts of tandtechnicus is, onder artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn valt.

77. Volgens de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub e, is enkel het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici vrijgesteld. De in artikel 13 bedoelde vrijstellingen moeten strikt worden uitgelegd, daar zij een uitzondering vormen op het beginsel dat alle leveringen en prestaties zijn onderworpen aan btw.⁽²¹⁾ Alleen al om die reden is er geen aanleiding de toepassingssfeer van de bepaling ruimer te maken dan de bewoordingen ervan.

78. De strikt op de bewoordingen gerichte uitlegging is bovendien in overeenstemming met de zin en het doel van de bepaling. Anders dan andere vrijstellingen, vooral die van artikel 13, B, wordt de toepassingssfeer van de vrijstellingen van artikel 13, A, meestal niet enkel bepaald doordat bepaalde voorwaarden worden gesteld aan het voorwerp van de desbetreffende prestatie, maar eveneens aan de persoon die de prestatie verricht.

79. Zoals het Hof onlangs in zijn arrest Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen⁽²²⁾ met het oog op artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn heeft vastgesteld, moeten de voorwaarden die worden gesteld aan de persoon die de prestatie verricht, garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor gezondheidskundige verzorging van de mens die wordt verricht door personen met de vereiste beroepskwalificaties.

80. De vrijstelling van geneeskundige handelingen moet namelijk in het algemeen belang waarborgen dat deze handelingen voor het grote publiek betaalbaar blijven en niet door btw duurder worden.⁽²³⁾ Het algemeen belang is namelijk uitsluitend gediend met de belastingvrijstelling van geneeskundige handelingen die door gekwalificeerd personeel worden verricht.⁽²⁴⁾ Dit geldt niet enkel voor de gezondheidskundige verzorging in de zin van het bepaalde sub c, maar ook bij het verschaffen van tandprothesen volgens het bepaalde sub e.

81. In de onderhavige omstandigheden behoeft daarbij niet te worden besproken of de laatstgenoemde vrijstelling enkel toepasselijk is wanneer de leverende tandtechnicus de tandprothese ook zelf heeft vervaardigd. Ook wanneer hij tandprothesen levert die door een derde zijn vervaardigd, kan hij op grond van zijn kwalificatie in ieder geval beoordelen of het product de vereiste kwaliteit bezit. Verder kan hij de tandarts bij de bestelling van tandprothesen adviseren en – indien noodzakelijk – aanvullende werkzaamheden aan de tandprothese uitvoeren, evenals klachten in ontvangst nemen en afhandelen.

82. Dit geldt met name wanneer de betrokken tandprothese is vervaardigd door tandtechnici in derde landen, waar de eisen die worden gesteld aan de beroepskwalificatie niet zonder meer zijn vast te stellen. Bovendien kan de uitvoering van verbeteringen achteraf in dit geval tot bijzondere moeilijkheden leiden.

83. Weliswaar kan niet worden uitgesloten dat in individuele gevallen ook een persoon die zelf geen tandtechnicus is, in de loop der tijd de noodzakelijke vakkundigheid verwerft om de in verband met de levering voorkomende taken uit te voeren. Ook mag niet worden beweerd dat tandprothesen die in een derde land zijn vervaardigd en in de Gemeenschap door een tussenhandelaar worden verhandeld, in principe niet voldoen aan de alhier vereiste kwaliteitsstandaard. Om echter algemeen te garanderen dat de vrijstelling enkel geldt in geval van leveringen die aan de vereiste kwaliteit voldoen, is het passend de vrijstelling te beperken tot leveringen door geschoolde tandtechnici (of tandartsen).

84. Het beginsel van fiscale neutraliteit staat niet in de weg aan deze uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub e. Volgens de rechtspraak verzet dit beginsel zich ertegen dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar in concurrentie staan, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.(25)

85. Aan de vrijstelling ligt de weloverwogen beoordeling van de wetgever ten grondslag dat enkel tandtechnici of tandartsen beschikken over de vereiste beroepskwalificatie welke algemeen garandeert dat de door hen geleverde tandprothesen de noodzakelijke kwaliteit bezitten. De prestatie van een tussenhandelaar zonder overeenkomstige beroepskwalificatie wordt niet als gelijkwaardig beschouwd en behoeft bijgevolg ook niet om redenen van fiscale neutraliteit gelijk te worden behandeld.

86. Op de eerste prejudiciële vraag dient derhalve te worden geantwoord dat de vrijstelling krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn enkel leveringen omvat die door tandtechnici of tandartsen worden verricht.

D – Tweede prejudiciële vraag

87. De Hoge Raad stelt de tweede vraag enkel voor het geval dat het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt en de levering van tandprothesen door tussenhandelaren dus eveneens binnen de toepassingsfeer van de vrijstelling valt.

88. De achterliggende gedachte bij deze vraag is dat het recht op aftrek van de voorbelasting in verband met intracommunautaire leveringen afhankelijk is van de behandeling van overeenkomstige handelingen in de lidstaat van herkomst. Dan ligt artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn voor de hand. De verwijzende rechter verzoekt in het kader van deze vraag om uitlegging van deze bepaling. Zou echter de algemene regeling toepasselijk zijn, dan zou de uitlegging van artikel 17, lid 3 – echter sub b – daadwerkelijk de belangrijker vraag zijn.

89. Gelet op de geschetste onduidelijkheid over de vraag welke regeling daadwerkelijk toepasselijk is, zou ik wederom een antwoord willen voorstellen voor beide mogelijke hypothesen, hoewel de verwijzende rechter niet om uitlegging van artikel 17, lid 3, sub b, heeft verzocht. Teneinde de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te geven, kan het Hof zich namelijk genoodzaakt zien bepalingen van gemeenschapsrecht in aanmerking te nemen, waarvan de verwijzende rechter in zijn vraag geen melding heeft gemaakt.(26)

1. Hypothese 1: toepassing van de algemene regeling voor intracommunautaire leveringen

90. Zoals hierboven is uiteengezet(27), bestaat krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn een recht op aftrek van de voorbelasting in verband met intracommunautaire leveringen die krachtens artikel 28 quater, A, zijn vrijgesteld van btw. Het recht op aftrek van de voorbelasting staat derhalve zonder meer vast, wanneer de levering van de tandprothese in de lidstaat van bestemming in overeenstemming met de richtlijn wordt beschouwd als belastbare levering, omdat

zij niet door een tandtechnicus of tandarts wordt verricht.

91. De voorbelasting kan echter ook worden afgetrokken bij leveringen van tandprothesen die op zichzelf krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn zouden zijn vrijgesteld van btw, maar in de lidstaat van bestemming met toepassing van artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 2, van de Zesde richtlijn nog steeds belastbaar zijn.

2. Hypothese 2: toepassing van de de-minimis-regeling voor intracommunautaire leveringen

92. Krachtens artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn kan de voorbelasting voor in het binnenland ontvangen prestaties worden afgetrokken wanneer zij worden gebruikt voor handelingen die voortvloeien uit de in het buitenland verrichte economische activiteiten als bedoeld in artikel 4, lid 2, waarvoor het recht op aftrek van de voorbelasting zou bestaan wanneer deze handelingen in het binnenland plaats zouden hebben gevonden.

93. Bijgevolg vervalt een recht op aftrek van de voorbelasting in verband met de levering van tandprothesen in een andere lidstaat, waarop artikel 28 ter, B, juncto artikel 28 bis, lid 1, sub a, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toepasselijk is, wanneer de levering in de lidstaat van vestiging van de leverancier krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn zou zijn vrijgesteld van btw.

94. Het is evenwel de vraag welke gevolgen het voor de aftrek van de voorbelasting heeft wanneer de lidstaat van vestiging van de leverancier artikel 13, A, lid 1, sub e, niet juist heeft omgezet en de vrijstelling heeft uitgebreid tot handelingen die niet worden omvat door de richtlijn. Dit is bij de Nederlandse bepalingen het geval, sinds deze ook leveringen van tandprothesen door tussenhandelaren, die niet de kwalificatie bezitten van tandtechnicus of tandarts, vrijstellen van btw.

95. Wanneer het niet mogelijk is om het nationale recht in overeenstemming met artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn uit te leggen, kan een particulier rechtstreeks een beroep doen op de richtlijn om het recht op aftrek van de voorbelasting te vorderen. Zowel artikel 13, A, lid 1, sub e, als artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn zijn daarvoor voldoende bepaald.⁽²⁸⁾ Een „asymmetrisch beroep” op de richtlijn komt evenwel niet in aanmerking, dat wil zeggen dat de belastingplichtige op grond van de richtlijn in principe de aftrek van de voorbelasting enkel kan vorderen wanneer de handeling in een later stadium wordt belast.

96. Een hoofdbeginsel van het btw-stelsel is namelijk dat het recht op aftrek van de betaalde btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, in principe enkel bestaat wanneer de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat.⁽²⁹⁾ Wanneer een belastingplichtige daarentegen diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, heeft deze laatste – behalve in de door de betrokken richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen – geen recht op aftrek van de voorbelasting.⁽³⁰⁾

97. Bij leveringen *in het binnenland*, die ingevolge een onjuiste omzetting van de richtlijn vrijgesteld zijn van btw, zou het in strijd zijn met dit beginsel wanneer met het oog op deze leveringen de voorbelasting toch aftrekbaar was. Om op grond van de richtlijn de aftrek van de voorbelasting te kunnen vorderen, dient de belastingplichtige bijgevolg tegelijk te vorderen dat hij als belastingplichtige wordt behandeld.⁽³¹⁾ Het nationale procesrecht moet daarbij waarborgen dat de particulier zijn uit de richtlijn voortvloeiende rechten kan uitoefenen. Dat er voor de belastingplichtige uit de uitlegging van de richtlijn een voordeel zou voortvloeien, dat in strijd is met de beginselen van de richtlijn zelf, zou daarentegen geen oplossing zijn.

98. Bij *grensoverschrijdende leveringen* krachtens de de-minimis-regeling, waarover het in het onderhavige geval gaat, is de situatie echter volstrekt anders. Deze leveringen zijn in de plaats van vestiging van de leverancier *daadwerkelijk* in het geheel niet aan de heffing van btw onderworpen, aangezien zij worden geacht in de lidstaat van bestemming te zijn verricht. Krachtens artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn wordt voor de aftrek van de voorbelasting enkel *fictief* om redenen van administratieve vereenvoudiging afgestemd op de behandeling van overeenkomstige handelingen in het binnenland.

99. Wanneer men ervan uitgaat dat de lidstaten artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn juist hebben omgezet, dan zouden de betrokken leveringen in de lidstaten van bestemming algemeen als belastbare leveringen mogen worden behandeld, zodat volgens de beschreven beginselen op zich ook de aftrek van de voorbelasting zou zijn gerechtvaardigd. Van een asymmetrisch beroep op de richtlijn kan hier geen sprake zijn.

100. Derhalve zou er bij de toepassing van artikel 17, lid 3, sub a, niet fictief moeten worden afgestemd op de vraag hoe overeenkomstige handelingen krachtens het niet richtlijnconforme nationale recht behandeld zouden worden. Veeleer dient er fictief vanuit te worden gegaan en te worden gevraagd hoe overeenkomstige handelingen *bij een juiste omzetting* van de richtlijn in het binnenland fiscaal zouden moeten worden gekwalificeerd.

101. Deze oplossing vermijdt in de meeste gevallen een schending van de fiscale neutraliteit. Deze zou zich namelijk voordoen wanneer de aftrek van de voorbelasting zou worden geweigerd in de plaats van vestiging van de leverancier, hoewel de levering van tandprothesen door een tussenhandelaar overeenkomstig de vereisten van de richtlijn in de lidstaten van bestemming niet als vrijgestelde levering wordt behandeld. Zonder aftrek van de voorbelasting zou er namelijk een dubbele belasting van de eerdere prestaties plaatsvinden, welke eveneens het grensoverschrijdende handelsverkeer zou belemmeren.

102. Leveringen in het binnenland en in een andere lidstaat verrichte leveringen worden daarmee met het oog op de aftrek van de voorbelasting weliswaar verschillend behandeld. Aangezien de leveringen in de lidstaat van bestemming – uitgaande van een juiste omzetting van de richtlijn – echter daadwerkelijk worden belast, terwijl overeenkomstige leveringen in het binnenland in strijd met de richtlijn zijn vrijgesteld van btw, is de situatie van binnenlandse en buitenlandse leveringen ook niet gelijk.

V – Conclusie

103. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„1) 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, moet aldus worden uitgelegd dat onder de krachtens deze bepaling vrijgestelde leveringen niet de levering van tandprothesen valt door een tussenhandelaar die zelf geen tandtechnicus of tandarts is.

2) Krachtens artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek respectievelijk terugbetaling van de voorbelasting met betrekking tot intracommunautaire leveringen van tandprothesen, die krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld van belasting, wanneer de overeenkomstige intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming belastbaar is omdat deze lidstaat de desbetreffende

handelingen met toepassing van artikel 28, lid 3, sub a, juncto bijlage E, punt 2, van de richtlijn nog steeds aan btw onderwerpt.

Krachtens artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek respectievelijk terugbetaling van de voorbelasting met betrekking tot leveringen, die krachtens artikel 28 ter, B, juncto artikel 28 bis, lid 1, sub a, tweede alinea, van de Zesde richtlijn in een andere lidstaat worden verricht, voor zover voor deze handelingen recht op aftrek van voorbelasting zou bestaan wanneer zij in het binnenland zouden zijn verricht. Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat in dit geval eveneens, wanneer de levering in het binnenland in strijd met de Zesde richtlijn zou worden behandeld als vrijgestelde handeling.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – Zie daarvoor de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 22 juni 2006.

4 – Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB nr. 71, blz. 1301).

5 – Volgens lid 4 duurt de overgangperiode tot en met de intrekking van artikel 28, die tot dusverre met het oog op de onderhavige handelingen, niet heeft plaatsgevonden.

6 – PB L 376, blz. 1.

7 – In de versie van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47), rectificatie PB 1993, L 197, blz. 37).

8 – Artikel 22 van verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 288, blz. 1), dat *ratione temporis* niet toepasselijk is op het onderhavige geval, bevat wat dit betreft inmiddels een nadere regeling.

9 – In de versie van richtlijn 92/111 (aangehaald in voetnoot 7).

10 – Arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik (C-465/03, Jurispr. blz. I-4357, punt 35), met verwijzing naar de arresten van 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 30), 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 28) en 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 31).

11 – Aangehaald in voetnoot 3, punt 34. Zie verder met betrekking tot het stelsel van intracommunautaire levering en van intracommunautaire verwerving eveneens mijn conclusie van 10 november 2005 in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 19-25).

12 – Zie daartoe de conclusie in de zaak Eurodental (aangehaald in voetnoot 3, punt 27), alsmede artikel 2 van de Eerste richtlijn, dat hierboven in punt 4 is weergegeven.

13 – Conclusie Eurodental (aangehaald in voetnoot 3, punt 35).

14 – Zie met name arresten van 6 juli 1995, BP Supergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18), 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 43), en arrest

Kretztechnik (aangehaald in voetnoot 10, punt 33).

15 – Arrest Kretztechnik (aangehaald in voetnoot 10, punt 34), met verwijzing naar de arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Jurispr. blz. I-1, punt 15), en arresten Gabalfrija e.a. (aangehaald in voetnoot 14, punt 44), Midland Bank (aangehaald in voetnoot 10, punt 19), en Abbey National (aangehaald in voetnoot 10, punt 24).

16 – Zie voetnoot 16 van de conclusie in de zaak Eurodental (aangehaald in voetnoot 3).

17 – Arresten van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20), 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis (C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punt 24), en 12 januari 2006, Turn? und Sportunion Waldburg (C-246/04, Jurispr. blz. I-589, punt 33).

18 – Arrest van 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 en C-444/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 35. Zie daartoe eveneens punt 40 van mijn conclusie van 15 december 2005 in deze zaak.

19 – Arrest van 26 september 1996 (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495).

20 – Zie hieronder de punten 94 e.v.

21 – Arresten van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 28); 20 november 2003, d'Ambrumenil en Dispute Resolutions Services Ltd (C-307/01, Jurispr. blz. I-13989, punt 52), en 26 mei 2005, Kingscrest en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 29).

22 – Aangehaald in voetnoot 18, punt 37, met verwijzing naar arrest Kügler (aangehaald in voetnoot 21, punt 27).

23 – Arrest d'Ambrumenil en Dispute Resolutions Services Ltd (aangehaald in voetnoot 21, punt 58), met verwijzing naar arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23), en arrest Kügler (aangehaald in voetnoot 21, punt 29).

24 – Zie conclusie in de zaak Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen (aangehaald in voetnoot 18, punt 39).

25 – Zie de in voetnoot 17 aangehaalde arresten, evenals arrest van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland (C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punt 20), arresten Kingscrest Associates en Montecello (aangehaald in voetnoot 21, punt 54), en Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen (aangehaald in voetnoot 18, punt 39).

26 – Zie met name arresten van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9); 27 maart 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Jurispr. blz. I-1323, punt 10); 18 november 1999, Teckal (C-107/98, Jurispr. blz. I-8121, punt 39), en 7 november 2002, Bourrasse en Perchicot (C-228/01 en C-289/01, Jurispr. blz. I-10213, punt 33).

27 – Punten 41 e.v.

28 – Zie met betrekking tot de rechtstreekse toepassing van de Zesde richtlijn algemeen: arrest van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 31); speciaal met betrekking tot een belastingvrijstelling krachtens artikel 13: arrest van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53, punt 49); en met betrekking tot artikel 17, leden 1 en 2: arrest BP Soupergaz (aangehaald in voetnoot 14, punt 34).

29 – Zie de verwijzing in voetnoot 10.

30 – Arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 28), arrest Debouche (aangehaald in voetnoot 19, punt 16).

31 – In combinatie met het recht op aftrek van voorbelasting kan de belastingplichtigheid namelijk voordelig zijn voor de belastingplichtige, zoals advocaat-generaal Darmon in zijn conclusie van 30 juni 1993 in de zaak Lubbock Fine (C-63/92, Jurispr. blz. I-6665, punt 19) reeds heeft duidelijk gemaakt.