CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 4 september 2014[1]

Gevoegde zaken C-144/13, C-154/13 en C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
tegen
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
tegen
X BV
en
Staatssecretaris van Financiën
tegen
Nobel Biocare Nederland BV

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

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Belastingvrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen — Artikel 140, sub a en b, van richtlijn 2006/112/EG — Belastingvrijstelling bij invoer van goederen — Artikel 143, sub a, van richtlijn 2006/112 — Toepasselijkheid van belastingvrijstellingen bij overeenkomstig artikel 132, lid 1, sub e, van richtlijn 2006/112 vrijgestelde leveringen van tandprothesen — Aftrek van voorbelasting — Artikel 17, lid 2, sub a, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) — Rechtstreekse werking — Recht op aftrek van voorbelasting voor handelingen die krachtens nationale regelingen in strijd met het Unierecht zijn vrijgesteld”

I – **Inleiding**

1. Het Hof van Justitie wordt andermaal[2] verzocht zich over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op tandprothesen te buigen. Een dergelijke heffing is bijzonder in die zin dat de levering van tandprothesen in bepaalde gevallen van btw is vrijgesteld, maar de btw in een aantal lidstaten nog steeds over alle leveringen van tandprothesen wordt geheven op grond van een overgangsregeling.

2. Het Hof heeft de gevolgen van deze bijzondere omstandigheid voor de aftrek van voorbelasting en voor de concurrentievoorwaarden voor aanbieders van tandprothesen in verschillende lidstaten reeds onderzocht in het arrest Eurodental[3]. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing gaat het opnieuw om deze concurrentievoorwaarden, ditmaal echter tegen de achtergrond van vrijstellingen voor intracommunautaire verwervingen en de invoer uit derde landen. Het is namelijk nog niet duidelijk of deze vrijstellingen van toepassing zijn op tandprothesen.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zie de eerdere arresten Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) en VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Arrest Eurodental (EU:C:2006:763).

3. Bovendien zal het Hof zich na zijn eerste arrest VDP Dental Laboratory[4] wederom moeten buigen over de gevolgen die een in strijd met het Unierecht verleende vrijstelling heeft voor het recht op aftrek van voorbelasting. Wat dat laatste aangaat, lijken alle relevante vraagstukken evenwel te zijn beantwoord door het recente arrest MDDP[5].

II – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht*

4. De hoofdgedingen hebben betrekking op de heffing van btw over de jaren 2006 en 2008. Derhalve dient in de onderhavige zaak te worden gelet op 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[6], in de versie die gold in 2006 (hierna: „Zesde richtlijn"), alsook op de op 1 januari 2007 in werking getreden richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[7], in de versie die gold in 2008 (hierna: „btw-richtlijn"). Al naargelang het belastingtijdvak waarvoor zij uitlegging behoeven, worden de relevante voorschriften hieronder daarom ofwel in de versie van de btw-richtlijn of in die van de Zesde richtlijn weergegeven.

1. Belastbare feiten

5. Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn zijn de volgende handelingen aan de btw onderworpen:

„a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:

i) door een als zodanig handelende belastingplichtige [...], wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is [...];

[...]

c) [...]

d) de invoer van goederen."

6. De „levering van goederen" wordt in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn omschreven als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

7. Artikel 20, eerste alinea, definieert de „intracommunautaire verwerving van goederen" als „het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed".

4 — Arrest VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

5 — Arrest MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — PB L 145, blz. 1.

7 — PB L 347, blz. 1.

8. Als „invoer van goederen" wordt overeenkomstig artikel 30, eerste alinea, beschouwd „het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag".

2. Vrijstelling voor tandprothesen

9. Overeenkomstig artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

„de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici".

10. Onder het kopje „Afwijkingen van toepassing tot de invoering van de definitieve regeling" voorziet titel XIII, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn echter in een afwijking van deze vrijstelling, en wel in afdeling 1 („Afwijkingen voor de staten die op 1 januari 1978 lid waren van de Gemeenschap"). Aldaar luidt artikel 370 als volgt:

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

11. Bijlage X, deel A, noemt in punt 1 „[d]e door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici".

3. Vrijstellingen voor intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen

12. Overeenkomstig artikel 140 van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten tevens 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;

[...]"

13. Bij invoer uit derde landen verlenen de lidstaten volgens artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn vrijstelling voor:

„de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld".

4. Vrijstellingen voor intracommunautaire leveringen en de uitvoer van goederen

14. Met betrekking tot grensoverschrijdende leveringen binnen de Unie, die met intracommunautaire verwervingen overeenkomen, voorziet artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn in de volgende vrijstelling:

„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."

15. Op vergelijkbare wijze bepaalt artikel 146 van de btw-richtlijn met betrekking tot de uitvoer van goederen:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap [...];

[...]"

5. Recht op aftrek van voorbelasting

16. Met betrekking tot het recht van een belastingplichtige op aftrek van voorbelasting voor de door hem verworven goederen of diensten (hierna: „in een eerder stadium verrichte handelingen") bepaalt artikel 17, leden 1 en 2, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn voor het belastingtijdvak 2006 het volgende:

„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 belasting over de toegevoegde waarde 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 belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen;

c) [...]

d) de belasting over de toegevoegde waarde welke overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, verschuldigd is.

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

[...]

b) [h]andelingen die overeenkomstig [...] artikel 15 [...] of artikel 28 quater, A en C, zijn vrijgesteld;

[...]"

17. Artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn heeft betrekking op het belastbare feit „intracommunautaire verwervingen van goederen" als bedoeld in artikel 2, lid 1, sub b-i, van de btw-richtlijn.[8] In artikel 15 van de Zesde richtlijn werden de thans in artikel 146 van de btw-richtlijn[9] vervatte vrijstellingen bij uitvoer geregeld. Artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn voorzag in de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, die thans in artikel 138 van de btw-richtlijn[10] is opgenomen.

18. De bepalingen inzake aftrek van voorbelasting van artikel 17, leden 1 tot en met 3, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn komen overeen met die in de artikelen 167 en 168 van de btw-richtlijn.

B – *Nationaal recht*

19. Het Nederlandse recht voorzag in beginsel in voorschriften die met de bepalingen van het Unierecht correspondeerden.

20. De vrijstelling voor tandprothesen van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn was echter nog in 2006 in artikel 11, lid 1, sub g, punt 1, van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 omgezet op een wijze die in strijd was met het Unierecht[11], aangezien de levering van tandprothesen niet door tandartsen of tandtechnici hoefde te geschieden.

III – **Hoofdgedingen**

21. In alle hoofdgedingen betreft het Nederlandse belastingplichtigen die tandprothesen in het buitenland laten vervaardigen om deze vervolgens als tussenhandelaren door te verkopen of in het kader van de uitoefening van het beroep van tandarts zelf te gebruiken. In alle procedures wordt gestreden over de vraag of de aankoop van tandprothesen uit het buitenland is vrijgesteld van btw.

A – *Zaak C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Zaak C-144/13 betreft de Nederlandse vennootschap VDP Dental Laboratory NV (hierna: „VDP"). Zij laat op bestelling van tandartsen tandprothesen vervaardigen door buiten Nederland, zowel binnen als buiten de Europese Unie, gevestigde tandtechnische laboratoria. Het hoofdgeding heeft betrekking op de btw-schuld van VDP over het eerste kwartaal van 2006 en het derde kwartaal van 2008.

23. Volgens de verwijzende rechter was VDP in 2006 nog geen tandtechnicus in de zin van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn. VDP beriep zich echter op artikel 11, lid 1, sub g, punt 1, van de Wet op de omzetbelasting en beschouwde haar leveringen als vrijgesteld van btw. Ondanks deze vrijstelling bracht VDP tegelijkertijd, nu met beroep op het Unierecht, omzetbelasting voor in een eerder stadium verrichte handelingen in aftrek. De belastingdienst heeft VDP die aftrek echter geweigerd.

8 — Zie hierboven, punt 5.

9 — Zie hierboven, punt 15.

10 — Zie hierboven, punt 14.

11 — Zie arrest VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

24. Sinds 2008 is VDP volgens de verwijzende rechter tandtechnicus in de zin van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn. VDP ging ervan uit dat haar leveringen van tandprothesen waren vrijgesteld en bracht geen voorbelasting in aftrek. Zij wil echter over de in het buitenland aangekochte tandprothesen ook geen btw afdragen zoals die voor intracommunautaire leveringen of uit derde landen ingevoerde goederen verschuldigd is. Naar opvatting van VDP is op die tandprothesen namelijk artikel 140, sub a, dan wel artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn van toepassing.

B – *Zaak C-154/13 (X)*

25. Het hoofdgeding in zaak C-154/13 betreft de Nederlandse btw-schuld van X over de eerste drie kwartalen van 2008. In deze periode hield X een tandartsenpraktijk. Daar verrichtte zij handelingen die ingevolge artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld van btw, zodat haar hiervoor geen recht op aftrek toekomt.

26. In het kader van haar activiteiten verwierf X tandprothesen van een in Duitsland gevestigde tandtechnicus. X is van mening dat zij voor deze intracommunautaire verwerving op grond van de vrijstelling van artikel 140 van de btw-richtlijn geen btw verschuldigd is. De belastingdienst is evenwel van mening dat deze vrijstelling niet van toepassing is, onder meer omdat de levering van tandprothesen in Duitsland, anders dan in Nederland, krachtens artikel 370 juncto bijlage X, deel A, punt 1, niet is vrijgesteld van btw.

C – *Zaak C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. De derde zaak vloeit voort uit een geding over de btw-schuld van de Nederlandse vennootschap Nobel Biocare Nederland BV (hierna: „Nobel") over december 2008. Nobel leverde in dit tijdvak tandprothesen aan tandtechnische laboratoria in Nederland. De tandprothesen werden in opdracht van Nobel in Zweden vervaardigd door haar moedermaatschappij.

28. De belastingdienst onderwierp de door Nobel uit Zweden ingevoerde tandprothesen als intracommunautaire verwerving aan btw. Nobel is echter van mening dat artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn hier van toepassing is.

IV – **Procesverloop voor het Hof**

29. De Hoge Raad der Nederlanden, waarvoor de hoofdgedingen aanhangig zijn, heeft op 21, 27 en 28 maart 2013 overeenkomstig artikel 267 VWEU drie verzoeken om een prejudiciële beslissing met in totaal vijf vragen ingediend bij het Hof. De prejudiciële vragen hebben betrekking op twee verschillende domeinen.

30. Ten eerste stelt de verwijzende rechter in zaak C-144/13 (VDP Dental Laboratory) een vraag die het recht op aftrek van voorbelasting voor het belastingtijdvak 2006 betreft:

„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?"

31. Ten tweede vloeit uit alle drie de hoofdgedingen de volgende vraag voort met betrekking tot de vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen:

„Moet artikel 140, sub a en b, van de btw-richtlijn zo worden uitgelegd dat de in deze bepaling opgenomen vrijstelling van btw niet geldt voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen? Zo niet, is dan aan de toepassing van de vrijstelling 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?”

32. Deze prejudiciële vraag wordt in zaak C-144/13 (VDP Dental Laboratory) uitgebreid tot de uitlegging van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de vrijstelling bij invoer uit derde landen.

33. Bovendien wordt deze prejudiciële vraag in zaak C-154/13 (X) als volgt aangevuld:

„Zo de in artikel 140, sub a en b, van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling van btw (al dan niet onder de in de hierboven vermelde vraag 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 de btw-richtlijn, 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 de btw-richtlijn?”

34. Nadat de zaken voor de behandeling en het arrest werden gevoegd, hebben VDP, Nobel, de Republiek Estland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Nobel, het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie hebben deelgenomen aan de terechtzitting van 19 mei 2014.

V – **Juridische beoordeling**

A – *Recht op aftrek van voorbelasting*

35. Uit de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-144/13 blijkt dat de verwijzende rechter met zijn vraag over het recht op aftrek in wezen wenst te vernemen of een belastingplichtige met een beroep op artikel 17, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn, ook dan recht heeft op aftrek wanneer hij over zijn handelingen geen btw heeft afgedragen omdat het nationale recht in strijd met de bepalingen van het Unierecht in vrijstelling van btw voorziet.

36. Deze vraag werd reeds gesteld in verband met de uitlegging van de btw-richtlijn in zaak C-319/12 (MDDP), waarover het Hof zich pas na de indiening van de onderhavige verzoeken om een prejudiciële beslissing heeft uitgesproken.

37. In zijn arrest MDDP heeft het Hof vastgesteld dat een belastingplichtige volgens artikel 168 van de btw-richtlijn niet zowel van een weliswaar in het nationale recht opgenomen, maar met de btw-richtlijn onverenigbare vrijstelling gebruik kan maken als aanspraak kan maken op het recht op aftrek.[12] In een dergelijke situatie heeft de belastingplichtige dus alleen de mogelijkheid om ofwel de nationale vrijstelling toe te passen, waardoor het recht op aftrek wordt uitgesloten, of zijn handelingen met een beroep op het Unierecht aan btw te onderwerpen, waardoor hij in het genot van het recht op aftrek komt.

12 — Arrest MDDP (EU:C:2013:778, punt 45).

38. Daar de betrokkenen bij de onderhavige procedure geen argumenten hebben aangevoerd die niet reeds in het kader van de zaak MDDP zijn behandeld [13], is er geen reden om aan de lering uit het arrest MDDP te tornen.

39. Aan deze vaststelling doet niet af dat de Commissie ter terechtzitting heeft aangevoerd dat de feiten in onderhavige zaak van die in de zaak MDDP verschillen, aangezien VDP haar recht op aftrek achteraf dient uit te oefenen. De Commissie heeft weliswaar gelijk dat VDP zich met het probleem geconfronteerd ziet dat zij van haar afnemers naderhand een met de btw verhoogde prijs zou moeten vragen, aangezien VDP alsnog btw over de door haar in eerste instantie als vrijgesteld behandelde handelingen zou moeten afdragen om voorbelasting in aftrek te kunnen brengen. Reeds in het kader van de zaak MDDP heb ik er echter op gewezen dat een belastingplichtige eventueel bij de betrokken lidstaat aanspraak kan maken op schadevergoeding indien hij de naderhand geheven btw niet meer op zijn afnemers kan verhalen. [14]

40. De eerste prejudiciële vraag moet daarom aldus worden beantwoord dat een belastingplichtige die over zijn handelingen geen btw heeft afgedragen omdat het nationale recht in strijd met het Unierecht in een vrijstelling van btw voorziet, aan artikel 17, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn, geen recht op aftrek van voorbelasting kan ontlenen.

B – *Vrijstellingen overeenkomstig artikel 140, sub a en b, en artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn*

41. Met betrekking tot de vrijstellingen voor de intracommunautaire verwerving van goederen ingevolge artikel 140, sub a en b, en de invoer van goederen uit derde landen ingevolge artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn wenst de verwijzende rechter te vernemen of en, zo ja, onder welke voorwaarden deze vrijstellingen voor tandprothesen gelden. Volgens beide bepalingen geldt de vrijstelling namelijk alleen indien er ook sprake is van een vrijstelling in het geval van een binnenlandse levering van het betrokken goed.

42. De levering van tandprothesen is vrijgesteld van btw volgens artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn. Deze vrijstelling geldt echter uitsluitend indien de tandprothesen door een tandarts of een tandtechnicus worden geleverd. Artikel 140, sub a en b, en artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn stellen voor de vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving van goederen respectievelijk de invoer daarvan uit derde landen de voorwaarde dat de binnenlandse levering van die goederen „in ieder geval" is vrijgesteld. Het Koninkrijk der Nederlanden stelt zich derhalve – anders dan de andere betrokkenen bij de procedure – op het standpunt dat artikel 140, sub a en b, en artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn niet van toepassing zijn op tandprothesen.

43. Ik ben van oordeel dat deze vraag op gedifferentieerde wijze moet worden beantwoord. Ik zal laten zien dat artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn inderdaad niet van toepassing is op de invoer van tandprothesen uit derde landen (zie punt 1) en dat datzelfde geldt voor artikel 140, sub b, van de btw-richtlijn (zie punt 2), maar dat de vrijstelling ingevolge artikel 140, sub a, die op de voorwaarden van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn ook voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen geldt, anders moet worden beoordeeld (zie punt 3). Dit geldt ook wanneer de lidstaat van oorsprong van de goederen de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn overeenkomstig artikel 370 juncto bijlage X, deel A, punt 1, van die richtlijn niet toepast (zie punt 4).

13 — Zie ook mijn conclusie in de zaak MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, punten 37-51).

14 — Zie mijn conclusie in de zaak MDDP (EU:C:2013:421, punt 72).

1. Vrijstelling voor de invoer van goederen overeenkomstig artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn

44. Volgens artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling van btw voor de definitieve invoer van goederen „waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld".

45. De formulering „op hun respectieve grondgebied" heeft betrekking op de lidstaat van invoer. Dat blijkt uit een vergelijking met bepalingen als artikel 88, artikel 207 of artikel 214, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn, die dezelfde formulering bevatten. Zoals VDP terecht heeft benadrukt, moet de levering van het goed in kwestie dus in de lidstaat van bestemming, dat wil zeggen de lidstaat waarin het wordt ingevoerd, zijn vrijgesteld van btw.

46. De bewoordingen van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn geven met de zinsnede „in ieder geval" aan dat de levering van het ingevoerde goed altijd, dus zonder bijkomende voorwaarden, moet zijn vrijgesteld. Wanneer aan een vrijstelling voor de levering van goederen nadere voorwaarden zijn verbonden, zoals in casu de voorwaarden van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn betreffende de hoedanigheid van de leverancier, is de levering van een bepaald goed volgens die bepaling dus niet „in ieder geval" vrijgesteld.

47. De ontstaansgeschiedenis van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn bevestigt de uitlegging van deze formulering. Artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn correspondeert met de eerdere bepaling van artikel 14, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens die bepaling gold een vrijstelling voor de invoer van goederen „waarvan de levering door belastingplichtigen in het binnenland in elk geval is vrijgesteld". Artikel 14, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is op zijn beurt gebaseerd op artikel 15, lid 1, van het voorstel van de Commissie.[15] Anders dan het later door de Raad aangenomen artikel 14, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn verwees artikel 15, lid 1, van het voorstel van de Commissie nog uitdrukkelijk naar afzonderlijke binnenlandse vrijstellingen. Deze verwijzing had – met slechts één uitzondering[16] – uitsluitend betrekking op vrijstellingen die alleen van het voorwerp van de levering afhingen en zonder bijkomende voorwaarden van toepassing dienden te zijn. In dit kader werd niet verwezen naar de vrijstelling voor de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici.[17]

48. Dat de vrijstelling van artikel 14, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn uiteindelijk anders werd geformuleerd, vindt zijn verklaring in het feit dat de enige in artikel 15, lid 1, van het voorstel van de Commissie genoemde vrijstelling waaraan andere voorwaarden dan louter het voorwerp van de levering waren verbonden, niet in de aangenomen richtlijn is opgenomen. Derhalve lag het voor de hand om de verwijzingen naar de resterende vrijstellingen, die uitsluitend zonder bijkomende voorwaarden moesten gelden, samen te vatten door middel van de zinsnede „in ieder geval".

49. Een systematische uitlegging leidt tot dezelfde conclusie. Artikel 143 omvat namelijk sub k een vrijstelling voor „de invoer van goud door de centrale banken". De „levering van goud aan de centrale banken" is krachtens artikel 152 van de btw-richtlijn vrijgesteld van btw. Het gaat dus om een vrijstelling waarbij de levering van goud niet in ieder geval is vrijgesteld, maar alleen indien het een levering aan een bepaalde ontvanger, namelijk een centrale bank, betreft. Interpreteert men de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn echter zodanig dat zij van toepassing is bij alle

15 — Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag van 20 juni 1973, COM(73) 950 def.

16 — Zie artikel 14, B, sub c, van het voorstel voor de Zesde richtlijn (aangehaald in voetnoot 15), dat goederenleveringen aan „instellingen die zijn belast met het aanleggen, het inrichten en het onderhouden van begraaf- en grafplaatsen en gedenkplaatsen voor gevallen soldaten" vrijstelde; vergelijk in dezen thans bijlage X, deel B, punt 6, van de btw-richtlijn.

17 — Artikel 14, A, lid 1, sub e, van het voorstel voor de Zesde richtlijn (aangehaald in voetnoot 15).

vrijstellingen voor de levering van goederen wanneer aan de voorwaarden daarvoor is voldaan, zou de invoer van goud door de centrale banken reeds op grond van deze bepaling juncto artikel 152 van de btw-richtlijn vrijgesteld zijn van btw. Artikel 143, sub k, van de btw-richtlijn, dat hierin voorziet, zou dan overbodig zijn.

50. Tot slot kunnen ook aan het doel van de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn geen argumenten worden ontleend voor een extensieve uitlegging van de werkingssfeer ervan.

51. Nadat de Commissie in haar voorstel voor de Zesde richtlijn nog had vastgesteld dat deze vrijstelling „geen nadere toelichting" behoefde [18], heeft zij in de onderhavige procedure uiteengezet dat het doel van die vrijstelling in de gelijke behandeling van grensoverschrijdende en binnenlandse handelingen bestaat. Dat lijkt op het eerste gezicht aannemelijk. Indien men ook de gevolgen van de aftrek van voorbelasting in de leveringsketen beziet, is er uiteindelijk echter geen sprake meer van gelijke behandeling.

52. Wanneer geen rekening zou worden gehouden met de aftrek van voorbelasting in de leveringsketen, zou op grond van een extensieve toepassing van de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn bij de aankoop van goederen geen btw verschuldigd zijn, ongeacht of de goederen afkomstig zijn uit dezelfde lidstaat of uit een derde land. Dit omdat de voor binnenlandse leveringen geldende vrijstelling wordt uitgebreid tot de invoer uit derde landen.

53. Indien wel rekening wordt gehouden met de aftrek van voorbelasting door de leverancier, is de situatie anders. De vrijstelling voor de binnenlandse levering van goederen heeft namelijk tot gevolg dat de leverancier volgens artikel 168 van de btw-richtlijn [19] ook geen recht heeft op aftrek van voorbelasting voor goederen en diensten die van derden worden betrokken ten behoeve van de productie van de goederen. Aangezien de btw over deze in een eerder stadium verrichte handelingen niet aftrekbaar is, wordt de vrijgestelde levering van de goederen dus toch definitief belast, doordat de productiekosten ervan worden verhoogd.

54. In de regel is dit anders in het geval van de invoer van goederen uit derde landen. In dat geval heeft de in het derde land gevestigde leverancier in beginsel recht op aftrek van voorbelasting. Volgens de internationale belastingpraktijk worden goederen die worden uitgevoerd, namelijk volledig vrijgesteld van btw-heffingen. Bij de uitvoer van goederen uit de Unie wordt dit geregeld door de vrijstelling voor de uitvoer overeenkomstig artikel 146 en de gelijktijdige verlening van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 169, sub b, van de btw-richtlijn. [20]

55. Wanneer dus bij grensoverschrijdende handelingen in de regel wel een recht op aftrek bij de leverancier bestaat, maar bij binnenlandse handelingen niet, leidt de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn in de regel ook tot een concurrentievoordeel voor goederen uit derde landen. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft er daarom terecht op gewezen dat in het onderhavige geval aanbieders uit derde landen, anders dan binnenlandse aanbieders, tandprothesen geheel vrij van btw zouden kunnen leveren indien artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn eveneens van toepassing zou zijn op de invoer van tandprothesen uit derde landen.

56. Een dergelijke concurrentievervalsing zou alleen kunnen worden voorkomen wanneer ook in het derde land geen recht op aftrek zou worden verleend voor de uitgevoerde levering. Aangezien dit echter in de regel niet het geval zal zijn, kan dit concurrentievoordeel voor aanbieders uit derde landen alleen worden gecorrigeerd – zij het ook onvolledig – door btw te heffen op de invoer van goederen. Door de heffing van btw op de invoer worden ook de uit derde landen afkomstige goederen met btw belast. Deze belasting is ook definitief voor zover de afnemer geen recht heeft op aftrek

18 — Voorstel voor de Zesde richtlijn (aangehaald in voetnoot 15), blz. 17.

19 — Respectievelijk artikel 17, lid 2, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

20 — Respectievelijk artikel 17, lid 3, sub b, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

overeenkomstig artikel 168, sub e, van de btw-richtlijn.[21] Dit is met name het geval wanneer de afnemer een consument is of de goederen in het binnenland vrij van btw doorverkoopt. Dit laatste is het geval in de drie hoofdgedingen. De belastingplichtigen hebben geen recht op aftrek van voorbelasting voor de aankoop van tandprothesen, omdat zij de tandprothesen overeenkomstig artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn vrij van btw doorverkopen.

57. Deze btw-last voor goederen uit derde landen zal echter in de regel hoger zijn dan de btw-last die op in het binnenland geleverde goederen rust. In het laatstgenoemde geval hangt de btw-last af van de waarde van de in een eerder stadium verrichte handelingen[22], terwijl de btw-last van goederen die uit de heffing van btw op de invoer resulteert, gebaseerd is op de waarde van het eindproduct.[23] Wanneer voor de invoer geen vrijstelling wordt verleend overeenkomstig artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn, ontstaat bijgevolg in de regel een concurrentienadeel voor tandprothesen uit derde landen.

58. Daarom biedt noch de vrijstelling van de invoer noch de heffing van btw op de invoer vanuit derde landen van goederen waarvan de levering in de lidstaat van bestemming is vrijgesteld van btw, een concurrentieneutrale oplossing. Noch door de ene noch door de andere regeling kunnen voor uit het binnenland en uit derde landen afkomstige goederen gelijke concurrentievoorwaarden worden gecreëerd. In het kader van de btw-richtlijn kan niet in een concurrentieneutrale oplossing worden voorzien, omdat hiervoor invloed op het recht op aftrek van een leverancier in een derde land vereist zou zijn.[24]

59. Tegen deze achtergrond zij aan de vaste rechtspraak herinnerd, volgens welke de vrijstellingen van de Zesde richtlijn strikt dienen te worden uitgelegd, omdat zij afwijken van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.[25] Dit beginsel geldt ook voor de vrijstellingen bij invoer. Een strikte uitlegging zou er in het onderhavige geval ook niet toe leiden dat de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn geen effect meer sorteert[26], daar – zoals hierboven reeds is uiteengezet – de doelstelling van gelijke behandeling gezien de gevolgen van de aftrek van voorbelasting bij de leverancier niet beter kan worden bevorderd door een ruime uitlegging van de bepaling.

60. Tot slot verzetten zich ook aanzienlijke praktische moeilijkheden tegen een ruime uitlegging. Het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie hebben terecht op deze moeilijkheden gewezen. Bij een extensieve uitlegging van de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn zou in het onderhavige geval bijvoorbeeld gewoonlijk bij binnenkomst van de goederen moeten worden aangetoond dat de verkoper in het derde land tandarts of tandtechnicus is. Dergelijke moeilijkheden worden voorkomen wanneer de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn alleen van toepassing is indien voor de levering van een ingevoerd goed altijd, dat wil zeggen alleen op grond van de kenmerken van het goed zelf, een vrijstelling geldt. Normaal gesproken kunnen de kenmerken van goederen namelijk bij binnenkomst gemakkelijk worden vastgesteld.

61. Gelet op een en ander geldt de vrijstelling overeenkomstig artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn uitsluitend voor de invoer van goederen uit derde landen waarvan de levering in de lidstaat van bestemming altijd, dus zonder bijkomstige voorwaarden, is vrijgesteld van btw. Daarom moet de prejudiciële vraag over artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn aldus worden beantwoord dat deze vrijstelling niet van toepassing is op de invoer van tandprothesen.

21 — Respectievelijk artikel 17, lid 2, sub b, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

22 — Zie artikel 73 van de btw-richtlijn.

23 — Zie artikel 85 van de btw-richtlijn juncto artikel 29 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1).

24 — Zie hierboven, punten 55 en 56.

25 — Zie met name arresten Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 19) en Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punt 25).

26 — Zie met betrekking tot deze voorwaarde met name arresten Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punt 42) en Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 27).

2. Vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 140, sub b, van de btw-richtlijn

62. Vervolgens moet de vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 140, sub b, van de btw-richtlijn worden onderzocht. Deze bepaling sluit aan bij de hierboven behandelde vrijstelling voor de invoer van goederen overeenkomstig artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn. Artikel 140, sub b, van de btw-richtlijn voorziet namelijk in vrijstelling voor onder meer „de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de invoer in ieder geval op grond van artikel 143, sub a [...], is vrijgesteld".

63. Aangezien de betrokken vrijstelling niet van toepassing is op de invoer van tandprothesen [27], is de intracommunautaire verwerving van tandprothesen evenmin vrijgesteld van btw overeenkomstig artikel 140, sub b, van de btw-richtlijn.

3. Vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn

64. De intracommunautaire verwerving van tandprothesen zou daarentegen wel op de voorwaarden van artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn vrijgesteld kunnen zijn. Deze vrijstelling heeft betrekking op de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in de lidstaat van bestemming „in ieder geval" is vrijgesteld van btw.

65. Hoewel de formulering van artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn klaarblijkelijk is ontleend aan die van de vrijstelling voor de invoer van goederen uit derde landen overeenkomstig artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn, kunnen de beide bepalingen niet op dezelfde wijze worden uitgelegd. Veeleer is de intracommunautaire verwerving van tandprothesen vrijgesteld van btw indien zij worden geleverd door een tandarts of een tandtechnicus. [28] Mijn van de uitlegging van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn afwijkende zienswijze, die door VDP, Nobel, de Republiek Estland en de Commissie wordt gedeeld, berust op twee gronden.

66. Ten eerste zou bij een identieke uitlegging van de beide bepalingen de vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen overeenkomstig artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn verstoken zijn van elke eigen betekenis. Deze vrijstelling zou in dat geval inhoudelijk niets toevoegen aan de vrijstelling van artikel 140, sub b, van de btw-richtlijn, aangezien die naar de vrijstelling van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn verwijst.

67. Ten tweede moet de bepaling op grond van de artikelen 90 en 93 EG (thans de artikelen 110 VWEU en 113 VWEU) anders worden uitgelegd dan artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn. Een handeling van de Unie moet namelijk in overeenstemming met het gehele primaire recht worden uitgelegd. [29]

68. Volgens artikel 90 EG (thans artikel 110 VWEU) heffen de lidstaten op producten van de overige lidstaten geen hogere binnenlandse belastingen dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Deze bepaling heeft tot doel, het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten onder normale concurrentievoorwaarden te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten. [30]

27 — Zie hierboven, punten 44-61.

28 — Zie mijn conclusie in de zaak VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, punt 44).

29 — Zie arresten Sturgeon e.a. (C-402/07 en C-432/07, EU:C:2009:716, punt 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punt 43) en Commissie/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punt 40).

30 — Zie arrest Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punt 30) met betrekking tot artikel 90 EG.

69. In een dergelijke waarborging van gelijke concurrentievoorwaarden bestaat tevens de ratio legis van artikel 93 EG (thans artikel 113 VWEU), die de rechtsgrondslag van de btw-richtlijn vormt. De harmonisatie van de wetgeving van de lidstaten inzake de omzetbelasting is dienovereenkomstig gericht op de totstandbrenging en de werking van de interne markt en inzonderheid het voorkomen van concurrentieverstoringen.

70. Uit de beide Verdragsbepalingen volgt dat artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn voor zover mogelijk moet worden uitgelegd op een wijze die verstoringen van de concurrentie tussen de lidstaten voorkomt. Dientengevolge verschilt de intracommunautaire concurrentiesituatie in twee opzichten van de concurrentiesituatie ten opzichte van derde landen.

71. Ten eerste zijn de vrijstellingen in de Unie principieel op uniforme wijze geregeld bij de btw-richtlijn. Een vrijstelling moet dienovereenkomstig in beginsel op identieke wijze worden toegepast in de lidstaat van oorsprong en de lidstaat van bestemming.

72. Ten tweede bestaat ook bij de grensoverschrijdende levering van goederen die in het geval van binnenlandse leveringen zijn vrijgesteld van btw, geen recht op aftrek van voorbelasting. Het Hof heeft namelijk in zijn arrest Eurodental geoordeeld dat de overeenkomstig artikel 13 van de Zesde richtlijn vrijgestelde handelingen geen recht geven op aftrek van voorbelasting, zelfs niet wanneer deze handelingen een intracommunautair karakter hebben.[31] In het geval van de intracommunautaire levering van goederen die ingevolge artikel 138 van de btw-richtlijn is vrijgesteld, bestaat dienovereenkomstig – anders dan in de gevallen bedoeld in artikel 169, sub b, van de btw-richtlijn[32] – geen recht op aftrek wanneer voor een dergelijke levering een specifieke vrijstelling geldt, onder meer op grond van het huidige artikel 132 van de btw-richtlijn.

73. Aldus is binnen de Unie de concurrentieneutraliteit van de btw in de handel met tandprothesen in beginsel gewaarborgd. Voor de aftrek van voorbelasting door de leverancier gelden bij binnenlandse transacties en intracommunautaire transacties namelijk dezelfde voorwaarden. In beide gevallen bestaat er geen recht op aftrek bij vrijstellingen die op uniforme wijze van toepassing zijn in de Unie. Daarom zijn in die gevallen zowel in het binnenland als in een andere lidstaat verworven tandprothesen belast met de in de productieketen opgelopen, niet-aftrekbare voorbelasting.[33] Zo gezien is de regeling volgens welke – anders dan bij de invoer uit derde landen[34] – vrijstelling wordt verleend voor de intracommunautaire verwerving van goederen in gevallen waarin de binnenlandse levering van de goederen eveneens is vrijgesteld van btw, inderdaad gericht op de gelijke behandeling van binnenlandse en grensoverschrijdende handelingen.

74. Tegen deze achtergrond is het niet verrassend dat het Hof reeds in het arrest Eurodental en passant te verstaan heeft gegeven dat de vrijstelling van artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn ook van toepassing kan zijn op tandprothesen[35], en dat het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde zich reeds daarvóór op gelijke wijze had uitgelaten.[36]

31 — Arrest Eurodental (EU:C:2006:763, punt 37).

32 — Respectievelijk artikel 17, lid 3, sub b, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

33 — Er kunnen nog wel verschillen bestaan voor zover de voorbelasting op grond van de uiteenlopende btw-tarieven van de lidstaten kan variëren naargelang de plaats waar in een eerder stadium handelingen zijn verricht. De btw-tarieven zijn overeenkomstig de artikelen 96 tot en met 105 van de btw-richtlijn slechts ten dele geharmoniseerd.

34 — Zie hierboven, punten 53-55.

35 — Zie arrest Eurodental (EU:C:2006:763, punt 40) met betrekking tot de voorheen geldende bepaling van artikel 28 quater, B, sub a, van de Zesde richtlijn.

36 — Zie de tijdens de 56e zitting van het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde van 13-14 oktober 1998 vastgestelde richtsnoeren betreffende de voorheen geldende bepaling van artikel 28 quater, B, sub a, van de Zesde richtlijn.

75. Aan deze vrijstelling is de voorwaarde verbonden dat de leverancier in de lidstaat van oorsprong tandarts of tandtechnicus is, omdat alleen in dit geval sprake is van een gelijke behandeling van binnenlandse en intracommunautaire leveringen. Weliswaar leidt dit ook tot bepaalde moeilijkheden bij de feitelijke vaststelling of aan de voorwaarden is voldaan. Binnen de Unie kunnen controles evenwel gemakkelijker worden uitgevoerd dan bij de invoer uit een derde land.[37] Ten eerste verlenen de autoriteiten van de lidstaten elkaar bijstand op het gebied van het belastingrecht[38] en ten tweede hoeft de controle niet aan de grens te worden uitgevoerd, maar kan deze in het kader van de gewone heffingsprocedure worden verricht.

76. Anders dan artikel 143, sub a, moet artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn bijgevolg aldus worden uitgelegd dat deze bepaling van toepassing is op de intracommunautaire verwerving van tandprothesen indien de leverancier een tandarts of tandtechnicus is in de zin van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn.

4. Effect van de afwijkingsbepaling van artikel 370 van de btw-richtlijn

77. Tot slot moet nog de vraag worden beantwoord of artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn ook van toepassing is wanneer de tandprothesen worden geleverd vanuit een lidstaat die de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn op grond van artikel 370 juncto bijlage X, deel A, punt 1, van de btw-richtlijn niet toepast, maar leveringen van tandprothesen altijd aan btw onderwerpt.

78. Het Koninkrijk der Nederlanden is in dezen van opvatting dat de vrijstelling zeker in een dergelijk geval niet van toepassing kan zijn, wil men concurrentieverstoringen voorkomen.

79. Een dergelijke afwijking kan niet op de bewoordingen van de vrijstelling van artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn worden gebaseerd, daar deze bepaling, zoals ik heb laten zien, slechts betrekking heeft op een vrijstelling die in de lidstaat van bestemming, maar niet in de lidstaat van oorsprong wordt toegepast.[39]

80. Evenwel bevindt een lidstaat die de levering van tandprothesen overeenkomstig artikel 370 juncto bijlage X, deel A, punt 1, van de btw-richtlijn in ieder geval aan btw onderwerpt, zich in wezen in dezelfde concurrentiesituatie als een derde land. Aangezien voor een leverancier in een dergelijke lidstaat alleen de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van artikel 138 van de btw-richtlijn, maar niet de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn geldt, kan hij bij levering van tandprothesen naar een andere lidstaat overeenkomstig artikel 169, sub b, van de btw-richtlijn[40] de voorbelasting voor in een eerder stadium verrichte handelingen volledig in aftrek brengen. Op die manier kunnen tandprothesen uit een dergelijke lidstaat volledig vrij van btw worden geleverd. Net als in het geval van leveringen uit een derde land[41] resulteert dit in een concurrentievoordeel voor belastingplichtigen die in een dergelijke lidstaat zijn gevestigd.

37 — Zie hierboven, punt 60.

38 — Zie verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) (PB L 268, blz. 1).

39 — Zie hierboven, punt 45.

40 — Respectievelijk artikel 17, lid 3, sub b, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

41 — Zie hierboven, punt 55.

81. Om in het bijzonder een dergelijk concurrentievoordeel te ondervangen, pleit ik in het kader van het onderzoek van artikel 143, sub a, van de btw-richtlijn voor een strikte uitlegging van de vrijstelling voor de invoer uit derde landen.[42] Toch lijkt het me niet juist om deze strikte uitlegging van de vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen overeenkomstig artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn eveneens te hanteren in gevallen waarin de lidstaat van oorsprong krachtens de afwijkingsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn geen vrijstelling voor de levering van tandprothesen toepast.

82. Ten eerste zou dit per saldo nadelig zijn voor de concurrentiepositie van een dergelijke lidstaat van oorsprong. Zoals ik reeds met betrekking tot derde landen heb uiteengezet[43], zou er op uit een dergelijke lidstaat afkomstige tandprothesen namelijk, vanwege de btw-heffing op intracommunautaire verwervingen, in de regel een hogere btw-last rusten dan op uit een andere lidstaat afkomstige tandprothesen die alleen zijn belast met niet-aftrekbare voorbelasting. Wanneer het in plaats van derde landen om lidstaten gaat, is een dergelijke benadeling van ingevoerde goederen echter problematisch in het licht van het desbetreffende discriminatieverbod van artikel 90 EG (thans artikel 110 VWEU).[44]

83. Ten tweede heeft het Hof in zijn arrest Eurodental reeds met betrekking tot concurrentieverstoringen die uit de verschillen in het recht op aftrek van voorbelasting resulteren[45], geoordeeld dat deze situatie te wijten is aan het feit dat de btw nog niet volledig is geharmoniseerd.[46] De door het Koninkrijk der Nederlanden terecht gewraakte concurrentieverstoringen zijn dus het gevolg van de afwijkingsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn en niet van een te ruime uitlegging van de vrijstelling van artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn.

84. Indien de oorzaak van het probleem dus gelegen is in de afwijkingsregeling van artikel 370 van de btw-richtlijn, kan ook alleen in die context een oplossing worden gevonden. In dit verband vraag ik me af of deze bepaling voldoet aan de vereisten van het primaire recht, inzonderheid het beginsel van gelijke behandeling. Dit geldt zowel ten aanzien van het voor de belastingplichtigen geldende algemene beginsel van gelijke behandeling zoals vervat in artikel 20 van het Handvest van de grondrechten, als ten aanzien van het bijzondere beginsel van gelijke behandeling van artikel 4, lid 2, VEU, dat van toepassing is op de verhouding tussen de lidstaten. Artikel 370 van de btw-richtlijn vormt namelijk niet een klassiek geval van een slechts stapsgewijs doorgevoerde harmonisatie waarbij de lidstaten ruimte behouden voor verschillende nationale regelingen. Veeleer stelt deze bepaling slechts bepaalde lidstaten[47] in de gelegenheid af te wijken van de bepalingen van de btw-richtlijn inzake vrijstellingen, die echter voor de andere lidstaten bindend zijn.[48] Een dergelijke ongelijke behandeling van lidstaten en de daaruit voortvloeiende ongelijke behandeling van de aldaar gevestigde belastingplichtigen kunnen gedurende een overgangsperiode gerechtvaardigd zijn met het oog op de verwezenlijking van een harmonisatiedoelstelling.[49] In het onderhavige geval is voor de afwijkingsbepaling van artikel 370 van de btw-richtlijn echter niet voorzien in een beperking in de tijd. Daarom bestaan de bevoegdheden van de lidstaten met betrekking tot de toepassing van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn reeds sinds de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen sinds meer dan 36 jaar.[50]

42 — Zie hierboven, punt 56.

43 — Zie hierboven, punt 57.

44 — Zie hierboven, punt 68.

45 — Zie hierboven, punt 72.

46 — Arrest Eurodental (EU:C:2006:763, punten 48-53).

47 — Zie voor de strikte voorwaarden waaronder later tot de Unie toegetreden lidstaten een beroep kunnen doen op de afwijkingsregelingen van de btw-richtlijn het arrest Commissie/Polen (C-49/09, EU:C:2010:644, punt 42) met betrekking tot artikel 115 van de btw-richtlijn.

48 — Dit feit blijft buiten beschouwing in het arrest Jetair en btw-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punten 44-51), waarin artikel 370 van de btw-richtlijn in een andere context wordt behandeld.

49 — Zie met betrekking tot de ongelijke behandeling van marktdeelnemers arrest Arcelor Atlantique en Lorraine e.a. (C-127/07, EU:C:2008:728, punt 69); zie in die zin ook arrest Eurodental (EU:C:2006:763, punt 52).

50 — Zie artikel 28, lid 3, sub a, en lid 4, juncto bijlage E, punt 2, van de Zesde richtlijn.

85. De vraag of artikel 370 van de btw-richtlijn verenigbaar is met artikel 20 van het Handvest van de grondrechten en artikel 4, lid 2, VEU gaat de grenzen van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing echter te buiten. Deze vraag kan voor het Hof alleen in het kader van een andere procedure worden onderzocht. Gezien de door het Koninkrijk der Nederlanden aangetoonde concurrentieverstoringen wordt los daarvan aan de Uniewetgever geappelleerd om de btw-richtlijn zo op te stellen dat aan de vereisten van artikel 113 VWEU wordt voldaan.

86. Met betrekking tot de onderhavige vraag moet tot slot worden geconstateerd dat artikel 140, sub a, van de btw-richtlijn ook van toepassing is wanneer de tandprothesen vanuit een lidstaat worden geleverd die de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn op grond van artikel 370 juncto bijlage X, deel A, punt 1, van de btw-richtlijn niet toepast.

VI – **Conclusie**

87. Op grond van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te beantwoorden:

„1) Een belastingplichtige die over zijn handelingen geen btw heeft afgedragen omdat het nationale recht in strijd met het Unierecht in een vrijstelling van btw voorziet, kan aan artikel 17, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, 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, geen recht op aftrek van voorbelasting ontlenen.

2) De vrijstelling van artikel 140, sub a, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is van toepassing op de intracommunautaire verwerving van tandprothesen wanneer de leverancier overeenkomstig artikel 132, lid 1, sub e, van richtlijn 2006/112 een tandarts of tandtechnicus is. Dit geldt ongeacht of de lidstaat van oorsprong al dan niet gebruikmaakt van de afwijkingsregeling van artikel 370 juncto bijlage X, deel A, punt 1, van richtlijn 2006/112.

3) Volgens artikel 143, sub a, van richtlijn 2006/112 is de invoer van tandprothesen in geen geval vrijgesteld van btw.

4) Volgens artikel 140, sub b, juncto artikel 143, sub a, van richtlijn 2006/112 is de intracommunautaire verwerving van tandprothesen in geen geval vrijgesteld van btw.”