



Datum van
inontvangstneming

:

07/06/2013

CURIA GREFFE Luxembourg	
Entrée	27 MARS 2013

C-154/13 - ①

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 11/02595

8 maart 2013

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>931.208</u>	
Luxemburg,	02-04-2013
Fax / E-mail:	<i>M. Manuela Ferreira</i> De Griffier, voor deze
Neergelegd op:	<u>27.03.13</u> Maria Manuela Ferreira Hoofdadministrateur

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van de Rechtbank te 's-Gravenhage van 13 april 2011, nr. AWB 10/2920, betreffende een aan X B.V. te Z (hierna: belanghebbende) opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Het geding in feitelijke instantie

Aan belanghebbende is over de periode 1 januari 2008 tot en met 30 september 2008 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd. De naheffingsaanslag is, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur gehandhaafd.

De Rechtbank heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep gegrond verklaard en de uitspraak van de Inspecteur alsmede de naheffingsaanslag vernietigd. De uitspraak van de Rechtbank is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal M.E. van Hilten heeft op 13 maart 2012 geconcludeerd tot het verzoeken om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

3. Beoordeling van het middel

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende houdt een tandartsenpraktijk en verricht als zodanig handelingen die ingevolge artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Op grond hiervan komt haar geen recht op aftrek toe.

Gedurende de onderhavige periode (1 januari 2008 tot en met 30 september 2008) heeft belanghebbende van een in Duitsland gevestigde tandtechnicus tandprothesen gekocht. De tandprothesen zijn vanuit Duitsland aan belanghebbende verzonden en geleverd. De Duitse leverancier heeft belanghebbende ter zake van de leveringen van de tandprothesen geen btw in rekening gebracht.

3.1.2. Belanghebbende heeft met betrekking tot de ontvangen prothesen geen btw op aangifte voldaan ter zake van intracommunautaire verwervingen. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende met

betrekking tot de tandprothesen intracommunautaire verwervingen heeft verricht, die belast zijn met omzetbelasting. In verband daarmee heeft hij de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

3.2. De Rechtbank heeft geoordeeld dat een redelijke uitleg van artikel 17e van de Wet in samenhang gelezen met artikel 140 van BTW-richtlijn 2006 meebrengt dat ter zake van de intracommunautaire verwerving van een tandprothese geen omzetbelasting is verschuldigd voor zover aan de verwerving ten grondslag ligt een levering door een (buitenlandse) tandarts of tandtechnicus, aangezien een dergelijke levering in Nederland is vrijgesteld. Hiervan uitgaande heeft de Rechtbank geoordeeld dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak geen omzetbelasting is verschuldigd voor de intracommunautaire verwervingen van de tandprothesen uit Duitsland, aangezien de tandprothesen alle zijn geleverd door een tandtechnicus. Aan dit laatste oordeel doet niet af, aldus de Rechtbank, dat Duitsland gebruik heeft gemaakt van de in artikel 370 van BTW-richtlijn 2006 aan lidstaten geboden mogelijkheid om de levering van tandprothesen door tandartsen of tandtechnici met btw te belasten.

Tegen deze oordelen van de Rechtbank richt zich het middel.

3.3.1. Het middel betoogt dat de onderwerpelijke intracommunautaire verwervingen niet zijn vrijgesteld van btw. Hiertoe voert het middel in de eerste plaats aan dat de levering van tandprothesen in het binnenland niet "in ieder geval" is vrijgesteld van btw in de zin van artikel 17e van de Wet in verbanding met artikel 140, aanhef en

letters a en b, van BTW-richtlijn 2006. Volgens het middel wordt met de zinsnede "in ieder geval" bedoeld dat de desbetreffende levering of dienst in het algemeen en zonder verdere voorwaarden is vrijgesteld. Daaraan wordt niet voldaan, aangezien artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, onder 1°, van de Wet (tekst vanaf 1 januari 2008) en artikel 132, lid 1, aanhef en letter e, van BTW-richtlijn 2006 de toepassing van de vrijstelling beperken tot bepaalde leveringen van tandprothesen, te weten leveringen die zijn verricht door belastingplichtigen met de hoedanigheid van tandarts of tandtechnicus. Het middel voert voorts aan dat bij de uitleg van de zinsnede "in ieder geval" in artikel 17e, aanhef en letter a, van de Wet en artikel 140, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 rekening gehouden moet worden met de omstandigheid dat één van de lidstaten gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 370 van BTW-richtlijn 2006 om gedurende een overgangperiode de levering van vorenvermelde producten te blijven belasten met btw.

3.3.2. In de tweede plaats voert het middel aan dat uit het bepaalde van artikel 17e, aanhef, van de Wet en artikel 16a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking), beide in samenhang gelezen met artikel 131 van BTW-richtlijn 2006, moet worden aangenomen dat de intracommunautaire verwerving van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici in Nederland niet is vrijgesteld, aangezien toepassing van deze vrijstelling vanwege de uitzonderingsmogelijkheden in artikel 370 van BTW-richtlijn 2006 zou leiden tot ontwijkingsgedrag en deze

vrijstelling derhalve terecht niet in artikel 16a van de Uitvoeringsbeschikking is opgenomen.

3.4. Op grond van artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, onder 1°, van de Wet (tekst vanaf 1 januari 2008) zijn onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden (binnenlandse) leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici vrijgesteld van omzetbelasting.

Deze bepaling is gebaseerd op artikel 132, lid 1, aanhef en letter e, van BTW-richtlijn 2006, dat luidt:

"De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

(...)

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

(...)"

Met betrekking tot intracommunautaire verwervingen bepaalt artikel 17e, aanhef en letters a en b, van de Wet dat:

"bij ministeriële regeling (...), onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vrijstelling van belasting [wordt] verleend voor intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor:

a. de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld;

b. bij invoer in elk geval een vrijstelling van toepassing zou zijn;

(...)

Deze bepaling is gegrond op artikel 140, aanhef en letters a en b, van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 24 juli 2009), dat als volgt luidt:

"De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

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

In artikel 143, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 24 juli 2009) is het volgende bepaald:

"De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

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

3.5.1. Het middel roept de vraag op of de intracommunautaire verwerving van tandprothesen door een tandtechnicus is vrijgesteld van btw. Daarbij gaat het om de uitleg van artikel 140, aanhef en letters a en b, in samenhang gelezen met artikel 143, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006: wat betekent de voorwaarde dat de levering door een belastingplichtige op het grondgebied van een lidstaat "in ieder geval" is vrijgesteld?

3.5.2. Artikel 140, aanhef en letters a en b, van BTW-richtlijn 2006 kan - zoals het middel verdedigt - zo worden uitgelegd dat ter zake van de intracommunautaire verwerving uitsluitend een vrijstelling van toepassing is, indien de levering door een belastingplichtige op het grondgebied van de lidstaat van intracommunautaire verwerving onder alle omstandigheden is vrijgesteld en het geen verschil maakt wie de levering verricht.

Voorbeelden zijn de in artikel 132, lid 1, aanhef en letter d, van BTW-richtlijn 2006 vermelde leveringen van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk.

Volgens deze opvatting is elke intracommunautaire verwerving van tandprothesen met btw belast, aangezien niet elke levering door een belastingplichtige op het Nederlands grondgebied is vrijgesteld, maar slechts de leveringen die worden verricht door tandartsen en tandtechnici.

3.5.3. Evenwel zou kunnen worden gesteld dat ingevolge artikel 140, aanhef en letters a en b, van BTW-richtlijn 2006 de intracommunautaire verwerving van tandprothesen door een tandarts of tandtechnicus is vrijgesteld, aangezien de levering van tandprothesen door tandartsen of tandtechnici op het Nederlandse grondgebied in elk geval is vrijgesteld. Daarbij maakt het - anders dan de Rechtbank heeft geoordeeld - niet uit wie de levering van de tandprothesen heeft verricht. Voor het onderhavige geval zou dit betekenen dat de intracommunautaire verwerving van tandprothesen door belanghebbende vanwege haar hoedanigheid van tandtechnicus zijn vrijgesteld van btw.

3.5.4. Denkbaar is ook dat - zoals de Rechtbank heeft geoordeeld - de intracommunautaire verwerving van tandprothesen is vrijgesteld indien de tandprothesen door een tandarts of een tandtechnicus uit een andere lidstaat aan de belastingplichtige die de tandprothesen intracommunautair verwerft, worden geleverd, omdat die levering in ieder geval zou zijn vrijgesteld indien deze zou plaatsvinden op het Nederlandse grondgebied. Met betrekking tot het onderhavige geval zou dit betekenen

dat de intracommunautaire verwerving van tandprothesen is vrijgesteld van btw vanwege de hoedanigheid van tandtechnicus van de Duitse leverancier.

3.5.5. Ten slotte zou met betrekking tot de uitleg van de zinsnede "in ieder geval" verdedigd kunnen worden dat ingevolge artikel 140, aanhef en letters a en b, van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld zowel de intracommunautaire verwerving van tandprothesen door een tandarts of tandtechnicus, als de intracommunautaire verwerving van tandprothesen in gevallen waarin de buitenlandse leverancier van de tandprothesen tandarts of tandtechnicus is.

3.6.1. Veronderstellenderwijs ervan uitgaande dat op grond van artikel 140, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 de intracommunautaire verwerving van tandprothesen is vrijgesteld, voert het middel subsidiair (zie hiervoor in 3.3.2) aan dat het in de Nederlandse wetgeving achterwege blijven van het aanwijzen van intracommunautaire verwervingen van tandprothesen in artikel 16a van de Uitvoeringsbeschikking als vrijgestelde intracommunautaire verwerving, moet worden opgevat als het uitvoering geven aan het bepaalde in artikel 131 van BTW-richtlijn 2006. Het middel faalt in zoverre. De Nederlandse wetgeving bevat met betrekking tot de intracommunautaire verwerving van tandprothesen geen bepalingen die zijn aan te merken als voorwaarden bedoeld in artikel 131 van BTW-richtlijn 2006. Verwezen wordt naar hetgeen de Advocaat-Generaal in onderdelen 6.5 tot en met 6.7 van de conclusie hieromtrent heeft betoogd.

3.6.2. Het middel roept evenwel de vraag op of de lidstaat die zich heeft geconformeerd aan de in artikel 140, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 omschreven vrijstelling van btw, bij de toepassing van de vrijstelling van btw voor intracommunautaire verwervingen rekening moet houden met de omstandigheid dat de leverancier van de tandprothesen is gevestigd in een lidstaat (in dit geval Duitsland) die gebruik heeft gemaakt van de in artikel 370 van BTW-richtlijn 2006 neergelegde mogelijkheid om de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici te blijven belasten met btw. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici te (blijven) belasten met btw, betekent een en ander dat voor de levering van tandprothesen door een tandarts of tandtechnicus vanuit Duitsland naar Nederland, de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 geldt en voorts dat op grond van artikel 169, aanhef en letter b, van BTW-richtlijn 2006 de tandarts of tandtechnicus in Duitsland recht op aftrek of op teruggaaf heeft van de in lid 2 van dat artikel bedoelde btw.

Indien uit de beantwoording van de hierna in onderdeel 4 onder punt 1 aan het Hof van Justitie gestelde vragen volgt dat in beginsel de intracommunautaire verwerving van tandprothesen in Nederland is vrijgesteld, zou dat betekenen dat op tandprothesen die vanuit Duitsland in Nederland worden verworven geen btw rust. Een en ander heeft tot gevolg dat in Nederland concurrentievervalsing optreedt op de

markt van tandprothesen, aangezien voor tandprothesen die in het binnenland zijn aangekocht van een tandtechnicus of een tandarts niet in een eerder stadium recht op aftrek is verleend. De vraag rijst of in dat geval in verband met de hiervoor bedoelde binnenlandse concurrentieverstoring de vrijstelling ter zake van de verwerving van tandprothesen afkomstig uit Duitsland niettemin van toepassing is.

3.6.3. In het arrest van 7 december 2006, Eurodental Srl, C-240/05 (hierna: het arrest Eurodental), V-N 2007/2.17, punt 54, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld dat de draagwijdte van de uitzonderingsregeling van artikel 28, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn zich niet uitstrekt tot de lidstaten die zich hebben geconformeerd aan het in de Zesde richtlijn gehanteerde beginsel door bepaalde, in artikel 13 van deze richtlijn opgesomde activiteiten van algemeen belang vrij te stellen, zodat het die lidstaten niet is toegestaan van dit beginsel af te wijken vanwege de beslissing van een andere lidstaat om te kiezen voor een afwijkings- en overgangsregeling. Dit zou in het onderhavige geval betekenen dat wanneer eenmaal artikel 140, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 Nederland verplicht tot het vrijstellen van de intracommunautaire verwerving van tandprothesen, bij de intracommunautaire verwerving van tandprothesen in Nederland geen onderscheid mag worden gemaakt naar gelang de lidstaat waaruit de tandprothesen zijn verzonden.

3.6.4. Het Hof van Justitie heeft in het arrest Eurodental in aansluiting op zijn hiervoor in 3.6.3 omschreven oordeel evenwel beklemtoond (punt 56) dat de

omstandigheid dat een lidstaat ervoor kiest om als overgangsregeling een afwijkende belastingregeling te handhaven, andere lidstaten niet het recht geeft om zelf mededingingsverstoringen te veroorzaken ten nadele van de lidstaten die aan de bepalingen van de Zesde richtlijn uitvoering hebben gegeven. Uit deze overweging zou kunnen worden afgeleid dat voor het in punt 54 van het arrest Eurodental gegeven oordeel van doorslaggevend belang is geweest dat het gebruik maken door Duitsland van de uitzonderingsregeling van artikel 28, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn nadelig uitwerkte voor Duitse belastingplichtigen.

In het onderhavige geval gaat het erom dat de door de Bondsrepubliek Duitsland gekozen afwijkende belastingregeling mededingingsverstoringen veroorzaakt in de lidstaten die zich hebben geconformeerd aan de vrijstelling van artikel 132 van BTW-richtlijn 2006. Betoogd zou kunnen worden dat in lidstaten die zich hebben geconformeerd aan de vrijstelling van artikel 132 van BTW-richtlijn 2006, de vrijstelling niet geldt voor intracommunautaire verwervingen van tandprothesen uit Duitsland, aangezien met het maken van laatstbedoelde uitzondering wordt beoogd een mededingingsverstoring ten nadele van belastingplichtigen in het (eigen) binnenland op te heffen, en niet een mededingingsverstoring ten nadele van Duitse belastingplichtigen.

3.7. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.5 en in 3.6 is overwogen, zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU vragen voorleggen aan het Hof van Justitie met betrekking tot de uitleg van het recht van de Unie.

4. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vragen:

1. Moet artikel 140, aanhef en letters a en b, van BTW-richtlijn 2006 zo worden uitgelegd dat de in deze bepaling opgenomen vrijstelling van btw niet geldt voor de intracommunautaire verwerving van tandprothesen? Zo nee, is dan aan de toepassing van de 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?

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

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren D.G. van Vliet, E.N. Punt, C.H.W.M. Sterk en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 8 maart 2013.