

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 – Artikel 13, A, lid 1, sub e – Draagwijdte van vrijstelling – Vervaardiging en reparatie van tandprothesen door tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is – Uitbesteding aan tandtechnicus”

Conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 7 september 2006

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 14 december 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn

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

Artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, dient aldus te worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is, maar die deze prothesen van een tandtechnicus heeft betrokken.

De woorden „tandartsen” en „tandtechnici” in genoemd artikel van de Zesde richtlijn zijn immers ondubbelzinnig en kunnen uiteraard niet zo worden opgevat dat daaronder ook vallen tussenpersonen die tandarts noch tandtechnicus zijn. Daarmee zou de tekst van deze bepaling radicaal worden gewijzigd en zou de voorwaarde ter zake van de hoedanigheid van de leverancier haar betekenis verliezen. Aangezien de gemeenschapswetgever niet de bedoeling heeft gehad om het voordeel van de in deze bepaling beoogde vrijstelling uit te breiden tot leveringen van tandprothesen die niet door tandartsen of tandtechnici worden verricht, kunnen dus noch de doelstellingen die met deze vrijstelling worden beoogd, noch het beginsel van fiscale neutraliteit dwingen tot een ruime uitlegging van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn op dit punt. Integendeel, gelet op de nauwkeurige bewoordingen van de voorwaarden voor de in dit artikel bepaalde vrijstelling moet elke uitlegging die de tekst van deze bepaling zou verruimen, onverenigbaar worden geacht met het doel daarvan, zoals dit door de gemeenschapswetgever is geconcipeerd.

(cf. punten 35-37, 42 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 december 2006 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 13, A, lid 1, sub e – Draagwijdte van vrijstelling – Vervaardiging en reparatie van tandprothesen door tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is – Uitbesteding aan tandtechnicus”

In zaak C-401/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 11 november 2005, ingekomen bij het Hof op 14 november 2005, in de procedure

VDP Dental Laboratory NV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

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

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- VDP Dental Laboratory NV, vertegenwoordigd door R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en M. de Mol als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, K. Boskovits en O. Patsopoulou als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 13, A, lid 1, sub e, 17, lid 3, sub a, en 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake

omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen VDP Dental Laboratory NV (hierna: „VDP”) en de Staatssecretaris van Financiën met betrekking tot het recht van deze onderneming op aftrek, voor de belastingjaren 1996 tot en met 1998, van de voorbelasting op leveringen van tandprothesen aan in Nederland en in andere lidstaten gevestigde tandartsen.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 13, A, lid 1, sub e, van deze richtlijn bepaalt:

„Vrijstellingen in het binnenland

A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

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

[...]

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

5 Artikel 17 van deze richtlijn, „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt in lid 2, sub a, zoals gewijzigd bij artikel 28 septies, lid 1, van deze zelfde richtlijn:

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

a. de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten.”

Nationale regeling

6 Volgens de vóór 1 december 1997 vigerende versie van artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329; hierna: „Wet OB 1968”) waren vrijgesteld van btw:

„de leveringen en diensten door tandartsen en tandtechnici [...]”.

7 Sinds 1 december 1997 zijn ingevolge artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB 1968 vrijgesteld van btw:

„de diensten door psychologen en door tandtechnici; de leveringen van tandprothesen [...]”.

8 Artikel 15, lid 2, van deze wet bepaalt:

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

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 VDP is een in Nederland gevestigde onderneming die zich bezighoudt met het op bestelling van in Nederland, in andere lidstaten en in derde landen gevestigde tandartsen laten vervaardigen van tandtechnische werken, zoals kronen, inlays en bruggen. Na te hebben beoordeeld of de door de tandartsen vervaardigde gipsafdrukken bruikbaar zijn voor het maken van een tandprothese, stuurt VDP deze afdrukken naar een – meestal buiten de Gemeenschap gevestigd – laboratorium, met de opdracht aan de hand daarvan een tandprothese te vervaardigen. Zodra deze prothese gereed is, levert het laboratorium deze aan VDP, dat daarvoor een vergoeding betaalt en, in voorkomend geval, de prothese in de Gemeenschap doet invoeren. VDP levert de prothese vervolgens tegen betaling aan de tandarts die deze heeft besteld. VDP heeft geen tandtechnici of tandartsen in dienst.

10 In haar aangiften omzetbelasting over de periode 1 januari 1996 tot en met 31 december 1998 is VDP ervan uitgegaan dat de leveringen door haar aan in Nederland gevestigde tandartsen waren vrijgesteld van omzetbelasting. Bijgevolg heeft zij, overeenkomstig artikel 15, lid 2, van de Wet OB 1968, ter zake van deze leveringen geen voorbelasting afgetrokken. Met betrekking tot de leveringen aan buiten Nederland gevestigde tandartsen heeft zij wel voorbelasting in aftrek gebracht.

11 Aan VDP is met betrekking tot deze periode een naheffingsaanslag opgelegd. Volgens de Inspecteur heeft VDP, aangezien zij slechts prestaties verricht als bedoeld in artikel 11 van de Wet OB 1968, geen recht op aftrek, ook niet met betrekking tot leveringen aan buiten Nederland gevestigde tandartsen, behalve voor zover het uitsluiten van aftrek tot dubbele heffing zou leiden, te weten in de eerste plaats wanneer goederen in een derde land worden ingevoerd en in de tweede plaats wanneer een intracommunautaire levering plaatsvindt. De Inspecteur heeft aldus aftrek toegestaan onder de voorwaarde dat VDP het btw-identificatienummer van de afnemer in haar administratie vastlegt en opgave van intracommunautaire leveringen doet. Aan deze laatste voorwaarden heeft VDP in casu echter niet voldaan.

12 Bij arrest van 13 januari 2003 heeft het Gerechtshof te Amsterdam, in afwijking van het standpunt van de Inspecteur, geoordeeld dat de prestaties van VDP in de periode 1 januari 1996 tot en met 30 november 1997 niet waren vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB 1968, in de tot 1 december 1997 vigerende versie daarvan, zodat de aan VDP opgelegde naheffingsaanslag met betrekking tot deze periode niet gerechtvaardigd was.

13 Met betrekking tot de periode 1 december 1997 tot en met 31 januari 1998 was het Gerechtshof te Amsterdam daarentegen van oordeel dat de activiteiten van VDP wel voldeden aan de voorwaarden van deze bepaling in de sinds 1 december 1997 vigerende versie daarvan. Het overwoog daartoe dat hoewel de activiteiten van VDP niet kunnen worden beschouwd als een levering van tandprothesen door een tandtechnicus in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de

Zesde richtlijn, aangezien geen van de bij VDP in dienst zijnde personen beschikt over een vakdiploma tandtechnicus en VDP zich beperkt tot het in ontvangst nemen van de order, het beoordelen van de bruikbaarheid van de gipsafdruk, het opdracht geven aan een derde tot vervaardiging van de tandprothese en de aflevering van deze laatste aan de afnemer, hier tegenoverstaat dat artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB 1968, anders dan deze bepaling van de Zesde richtlijn, geen eis stelt inzake de hoedanigheid van de leverancier die de levering verricht. Bijgevolg heeft het Gerechtshof te Amsterdam geoordeeld dat VDP met betrekking tot deze periode ten onrechte omzetbelasting heeft afgetrokken. Daartoe heeft het overwogen dat, aangezien aan de toepassing van artikel 11, lid 1, sub g, van de Wet OB 1968 onlosmakelijk is verbonden de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting, VDP niet een beroep kan doen op de in dit artikel geregelde vrijstelling en tevens met een beroep op de bepaling van de Zesde richtlijn op grond waarvan haar activiteiten niet zijn vrijgesteld, voorbelasting kan aftrekken.

14 In haar beroep in cassatie voor de Hoge Raad der Nederlanden betoogt VDP dat zij recht had op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de leveringen in Frankrijk en Italië. Aangezien volgens de nationale btw-wetgevingen van deze twee lidstaten voor de aldaar door VDP verrichte leveringen van tandtechnische werken geen vrijstelling geldt, worden de producten en diensten die VDP heeft betrokken met het oog op de levering van tandprothesen aan in deze lidstaten gevestigde tandartsen, immers aangewend voor leveringen die op grond van de Zesde richtlijn zijn belast. Artikel 17, lid 2, van deze richtlijn impliceert dus dat VDP in zoverre recht heeft op aftrek.

15 In zijn verwijzingsarrest wijst de Hoge Raad erop dat noch uit de tekst van artikel 11, lid 1, aanhef en sub g, van de Wet OB 1968, in de per 1 december 1997 vigerende versie, noch uit de wetsgeschiedenis daarvan, is af te leiden dat een bepaalde hoedanigheid van de leverancier voorwaarde is voor de toepassing van de vrijstelling. Deze rechterlijke instantie vraagt zich echter af of hiermee op juiste wijze uitvoering wordt gegeven aan artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn. Onder verwijzing naar het arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23), overweegt de Hoge Raad dat het doel, de kosten van de gezondheidszorg terug te dringen, ten gunste van de vrijstelling van de litigieuze prestaties zou kunnen pleiten. Een meer strikte uitlegging zou evenwel kunnen leiden tot het oordeel dat onder „het verschaffen van tandprothesen” door tandtechnici alleen valt de levering door de tandtechnicus die als zodanig handelt.

16 De Hoge Raad vraagt zich af of, wanneer een levering van tandprothesen plaatsvindt vanuit een lidstaat die overeenkomstig de Zesde richtlijn deze levering vrijstelt wanneer wordt geleverd naar lidstaten als de Franse Republiek of de Italiaanse Republiek, waar die levering krachtens artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn juncto bijlage E, punt 2, daarbij, wordt belast, artikel 17, lid 3, sub a, van deze richtlijn aan aftrek van voorbelasting in de weg staat, of dat het beginsel van fiscale neutraliteit gebiedt dat de lidstaat van verzending deze aftrek toestaat. Deze rechterlijke instantie merkt in dit verband op dat, ofschoon artikel 17, lid 1, van deze richtlijn aan de vrijstelling krachtens artikel 13 daarvan, geen recht op aftrek verbindt, artikel 17, lid 3, sub b, van deze zelfde richtlijn wel recht op aftrek verbindt aan de vrijstelling van artikel 28 quater met betrekking tot intracommunautaire leveringen.

17 Met de vaststelling dat deze problematiek aan de orde is in de bij het Hof aanhangige zaak Eurodental (C-240/05), heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Moet artikel 13, A, aanhef en [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, aanhef en [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, aanhef en 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

18 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de btw-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn van toepassing is op leveringen van tandprothesen door een leverancier die de vervaardiging daarvan uitbesteedt aan tandtechnici.

19 Blijkens het verwijzingsarrest heeft deze vraag betrekking op leveringen door een leverancier, VDP, die zelf geen tandtechnici of tandartsen in dienst heeft, maar commerciële activiteiten als tussenpersoon verricht, in het kader waarvan hij van tandtechnici tandprothesen betreft teneinde deze aan tandartsen of particulieren te verkopen.

20 Derhalve moet worden onderzocht of leveringen van tandprothesen door een dergelijke commerciële tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is, onder artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn vallen.

21 De Nederlandse regering betoogt dat alle leveringen van door tandtechnici vervaardigde tandprothesen onder de vrijstelling van deze bepaling vallen, ongeacht of deze prothesen direct door de tandtechnici worden geleverd of indirect door middel van een tussenpersoon. VDP, de Griekse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betogen daarentegen dat deze vrijstelling niet van toepassing is.

22 In dat verband zij eraan herinnerd dat de Zesde richtlijn de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent, die alle economische activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat (zie onder meer arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. I?1737, punt 10).

23 Artikel 13 van deze richtlijn stelt echter een aantal activiteiten vrij van btw. Volgens de rechtspraak moeten de bewoordingen waarin deze vrijstellingen zijn omschreven, evenwel strikt worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven van elke levering van een goed of dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie in die zin arresten van 1 december 2005, Ygeia, C?394/04 en C?395/04, Jurispr. blz. I?10373, punt 15; 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, Jurispr. blz. I?1385, punt 13, en 8 juni 2006, L.u.P., C?106/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

24 Bovendien stelt artikel 13, A, van de Zesde richtlijn niet alle activiteiten van algemeen belang vrij van btw, maar uitsluitend die welke daarin zeer gedetailleerd worden opgesomd en omschreven (zie in die zin arresten van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry, C?149/97, Jurispr. blz. I?7053, punt 18, en 20 november 2003, Unterpertinger, C?212/01, Jurispr. blz. I?13859, punt 36).

25 Daar komt bij dat hoewel deze vrijstellingen ten goede komen aan activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht, in de meeste bepalingen van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn ook de marktdeelnemers worden vermeld die vrijgestelde handelingen mogen verrichten, zodat deze handelingen niet aan de hand van zuiver materiële of functionele begrippen worden omschreven (arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland, 107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 13;

arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 12, en arrest van 7 september 1999, Gregg, C?216/97, Jurispr. blz. I?4947, punt 13).

26 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn en derhalve een communautaire definitie dienen te krijgen. Dit moet eveneens gelden voor de specifieke voorwaarden die worden gesteld om voor deze vrijstellingen in aanmerking te komen, in het bijzonder voor de voorwaarden betreffende de hoedanigheid of de identiteit van de ondernemer die vrijgestelde handelingen verricht. De lidstaten stellen immers op de voet van de aanhef van artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wel de voorwaarden voor de vrijstellingen vast om een juiste en eenvoudige toepassing daarvan te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar deze voorwaarden kunnen niet de omschrijving van de inhoud van die vrijstellingen betreffen (zie onder meer arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, Jurispr. blz. I?4427, punten 22?24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Met betrekking tot de vrijstelling die in het hoofdgeding aan de orde is, voorziet artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn, volgens de bewoordingen van de tweede zinsnede daarvan, in vrijstelling voor „het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici”.

28 Zoals de meeste vrijstellingen van artikel 13, A, van deze richtlijn, en in tegenstelling tot een aantal vrijstellingen van artikel 13, B (zie onder meer arresten van 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, Jurispr. blz. I?6729, punt 64, en 4 mei 2006, Abbey National, C?169/04, Jurispr. blz. I?4027, punt 66), wordt deze vrijstelling dus niet uitsluitend gedefinieerd aan de hand van de aard van de geleverde goederen, maar ook aan de hand van de hoedanigheid van de leverancier.

29 Deze beperking van de werkingssfeer van de vrijstelling blijkt expliciet uit alle taalversies van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn (zie naast de Nederlandse versie bijvoorbeeld de Franse versie – „fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens?dentistes” –, de Deense – „tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser” –, de Duitse – „die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker” –, de Engelse – „dental prostheses supplied by dentists and dental technicians” – en de Italiaanse – „le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici”).

30 Zij wordt ook geschraagd door het feit dat de eerste zinsnede van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn vrijstelt de diensten die door dezelfde tandtechnici in het kader van hun beroep worden verricht, zodat voormelde vrijstelling van toepassing is op alle activiteiten die specifiek bij dit beroep aan de orde komen.

31 Uit de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn volgt dus duidelijk dat deze bepaling niet alle leveringen van tandprothesen van btw vrijstelt, maar uitsluitend die welke worden verricht door de beoefenaren van twee specifieke beroepen, te weten het beroep van „tandarts” en dat van „tandtechnicus”.

32 Bijgevolg kunnen de leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is, niet vallen binnen de werkingssfeer van de vrijstelling van deze bepaling.

33 De vrijstelling die is voorzien in de Wet OB 1968, welke sinds 1 december 1997 van toepassing is op alle leveringen van tandprothesen ongeacht de hoedanigheid van de leverancier daarvan, is derhalve in strijd met de bewoordingen van de dienovereenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn. De ruime uitlegging die de Nederlandse regering op dit punt voorstaat, is in tegenspraak met de in punt 23 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, volgens

welke de vrijstellingen van artikel 13 van deze richtlijn, met name de woorden „tandarts” en „tandtechnicus”, strikt moeten worden uitgelegd.

34 Deze regering merkt evenwel op dat niet alleen het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd relevant is voor de vaststelling van de werkingssfeer van deze laatste en dat tevens rekening moet worden gehouden met de doelstelling van de vrijstellingen en met het beginsel van fiscale neutraliteit. In de eerste plaats, zo betoogt de Nederlandse regering onder verwijzing naar het arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald, punt 23) en het arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 29), heeft artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn, evenals lid 1, sub b en c, van dit artikel tot doel te voorkomen dat medische verzorging, in dit geval tandheelkundige zorg, ontoegankelijk wordt vanwege de hogere kosten als gevolg van het feit dat deze zorg aan btw wordt onderworpen. Dit laatste zou echter het geval zijn indien de leveringen van tandprothesen door tussenpersonen niet waren vrijgesteld, aangezien de tandartsen, doordat zij zelf vrijgestelde handelingen verrichten, geen voorbelasting mogen aftrekken en bijgevolg deze belasting zouden doorberekenen aan hun patiënten. In de tweede plaats verrichten tussenpersonen en tandtechnici identieke prestaties, aangezien het voor tandartsen om het even is of de leverancier de tandprothesen zelf vervaardigt dan wel deze handeling uitbesteedt aan een tandtechnicus.

35 In dit verband moet echter worden vastgesteld dat de woorden „tandartsen” en „tandtechnici” in artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn ondubbelzinnig zijn en dat deze woorden uiteraard niet zo kunnen worden opgevat dat daaronder ook vallen tussenpersonen die tandarts noch tandtechnicus zijn. Daarmee zou de tekst van deze bepaling radicaal worden gewijzigd en zou de voorwaarde ter zake van de hoedanigheid van de leverancier haar betekenis verliezen.

36 Aangezien de gemeenschapswetgever niet de bedoeling heeft gehad om het voordeel van de in deze bepaling beoogde vrijstelling uit te strekken tot leveringen van tandprothesen die niet door tandartsen of tandtechnici worden verricht, kunnen dus noch de doelstellingen die met deze vrijstelling worden beoogd, noch het beginsel van fiscale neutraliteit dwingen tot een ruime uitlegging van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn op dit punt.

37 Integendeel, gelet op de nauwkeurige bewoordingen van de voorwaarden voor de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn moet elke uitlegging die de tekst van deze bepaling zou verruimen, onverenigbaar worden geacht met het doel daarvan, zoals dit door de gemeenschapswetgever is geconcipeerd (zie in die zin arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties, reeds aangehaald, punt 14).

38 Bovendien ontnemt een strikte uitlegging van de vrijstelling van deze bepaling deze laatste niet haar effect, aangezien de leveringen door een tandtechnicus aan een tussenpersoon als die in het hoofdgeding zijn vrijgesteld van btw, zodat deze laatste over dergelijke leveringen geen btw hoeft te betalen.

39 Bijgevolg vallen de leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is, niet onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn en blijven zij derhalve onderworpen aan de algemene regel van btw-plichtigheid neergelegd in artikel 2, punt 1, van voormelde richtlijn. Krachtens artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn geven dergelijke leveringen derhalve recht op aftrek van voorbelasting.

40 Blijkens de rechtspraak kent het bepaalde in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met het bepaalde in de artikelen 2 en 13, A, lid 1, sub e, van deze richtlijn, aan particulieren rechten toe die deze tegenover de betrokken lidstaat voor de nationale rechter kunnen doen gelden (zie in die zin arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punten 35 en 36, en 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Jurispr. blz. I-493,

punten 32, 33 et 35).

41 Bijgevolg kan een onderneming als VDP, die een nationale regeling als die in het hoofdgeding betwist op grond dat zij onverenigbaar is met de Zesde richtlijn, zich rechtstreeks op de bepalingen van deze laatste baseren teneinde te bewerkstellingen dat de betrokken leveringen van tandprothesen aan btw worden onderworpen, en bijgevolg de voorbelasting ter zake van die leveringen aftrekken.

42 Derhalve dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon als in het hoofdgeding, die geen tandarts of tandtechnicus is, maar die deze prothesen van een tandtechnicus heeft betrokken.

43 In deze omstandigheden hoeft de tweede prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

44 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, dient aldus te worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon als in het hoofdgeding, die geen tandarts of tandtechnicus is, maar die deze prothesen van een tandtechnicus heeft betrokken.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.