

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 22 juni 2006¹

I — Inleiding

1. De Zesde richtlijn inzake de belasting over de toegevoegde waarde² (hierna: „btw”) regelt de binnenlandse vrijstellingen, die geen recht op aftrek van voorbelasting geven, tezamen met die ten gunste van bepaalde intracommunautaire handelingen, waarvoor die aftrek wel bestaat.
2. De Cour d’appel te Luxemburg wenst te vernemen of een economische activiteit die, wanneer zij in een lidstaat plaatsvindt, is vrijgesteld zonder recht op vooraf trek, dit ook is wanneer zij de grenzen van die lidstaat overschrijdt.
3. Deze prejudiciële vraag richt zich op het verband tussen de vrijstellingen van bepaalde in artikel 13 van de Zesde richtlijn geregelde binnenlandse handelingen en de vrijstellingen voor tussenstaatse handelingen, die in artikel 15 zijn voorzien met betrekking tot de levering van diensten en goederen vóór 1 januari 1993, en in artikel 28 quater³ met betrekking tot deze laatste categorie handelingen na genoemde datum.
4. Meer bepaald gaat het erom te verduidelijken of bij de vervaardiging en reparatie van tandprothesen in Luxemburg, waarvoor genoemd belastingvoordeel geldt, aftrek van voorbelasting is toegestaan wanneer de klanten in Duitsland woonachtig zijn.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — 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).

3 — Deze bepaling is ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

II — De Zesde richtlijn

van voorbelasting verbieden, tenzij de belastingplichtige het goed of de dienst gebruikt ten behoeve van zijn belaste handelingen.

A — De vrijstellingen in het binnenland

5. Volgens de Zesde richtlijn wordt belasting geheven op de leveringen van goederen en de diensten⁴ die in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht door ieder die zelfstandig de werkzaamheden verricht van een fabrikant, handelaar of bijstandsverlener, met inbegrip van de uitoefening van vrije beroepen (artikelen 2, lid 1, en 4, leden 1 en 2).

6. Hoofdstuk X regelt de vrijstellingen. Artikel 13 noemt de vrijstellingen betreffende binnenlandse handelingen en vermeldt in onderdeel A onder die ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang „de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici” (lid 1, sub e).

8. Volgens artikel 28, lid 3, sub a, mochten de lidstaten gedurende de in lid 4 vastgestelde overgangsperiode de krachtens artikel 13 vrijgestelde handelingen blijven belasten die zijn genoemd in de lijst van bijlage E, waarvan punt 2 verwijst naar onderdeel A, lid 1, sub e, van dit laatste artikel. Volgens § 4, punt 14, vierde volzin, van het Umsatzsteuergesetz van 1991 (Duitse wet op de omzetbelasting)⁵, is de voor artsen en tandartsen geldende vrijstelling niet van toepassing op de levering of de reparatie van tandprothesen en orthodontische hulpmiddelen, wanneer de ondernemer deze in zijn werkplaats vervaardigt of repareert.

B — De vrijstellingen bij intracommunautaire leveringen

1. Vóór 1 januari 1993

7. A contrario volgt uit artikel 17, leden 1 en 2, dat deze belastingvoordelen de aftrek

9. In de oorspronkelijke tekst van de Zesde richtlijn was deze categorie handelingen

4 — De „dienst” is een restcategorie bestaande uit alle handelingen die geen levering van een goed zijn (artikel 6 van de Zesde richtlijn).

5 — BGBl. 1991, blz. 351.

gelijkgesteld met de extracommunautaire en viel zij onder artikel 15, dat in zijn eerste drie leden de leveringen van goederen die naar een plaats buiten een lidstaat werden verzonden of vervoerd en de met betrekking tot die goederen verrichte diensten vrijstelde van omzetbelasting.⁶

10. Artikel 17, lid 3, sub b, stond in deze gevallen aftrek van voorbelasting toe.

2. Na 1 januari 1993

11. Bij richtlijn 91/680/EEG werd in de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis ingevoegd, met als opschrift „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”, teneinde na de afschaffing van de fiscale controles aan de binnengrenzen met ingang van 1 januari 1993 de overgang naar een definitieve regeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer in het gemeenschappelijk btw-stelsel te vergemakkelijken.⁷

6 — In mijn conclusie in de zaak waarin op 16 september 2004 arrest is gewezen, *Cimber Air* (C-382/02, Jurispr. blz. I-8379), heb ik gesteld: „In het internationale goederenverkeer geldt het beginsel van de belastingheffing op de plaats van de bestemming of het eindverbruik. Om de (uitvoer) van indirecte belasting uit het land van oorsprong te voorkomen — hetgeen zou resulteren in een dubbele belasting — moet derhalve een vrijstellingsregeling voor buitenlandse transacties worden vastgesteld” (punt 17).

7 — De derde, de achtste en de negende overweging van de considerans van richtlijn 91/680 maken gewag van deze doelstelling.

12. In deze voorlopige regeling zijn aan btw onderworpen „intracommunautaire verwervingen” onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt (artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea).

13. Uitgezonderd zijn leveringen van goederen „door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening [...] verzonden of vervoerd [...] voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer” (artikel 28 quater, A, sub a). Eveneens uitgezonderd zijn intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen zou zijn vrijgesteld in het binnenland (artikel 28 quater, B, sub a).

14. Tot slot staat het door artikel 28 septies, lid 1, gewijzigde artikel 17, lid 3, de aftrek van voorbelasting toe voor zover de belastingplichtige de goederen of diensten gebruikt voor: 1) in het buitenland verrichte handelingen in het kader van belaste economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland zouden plaatsvinden (sub a); en 2) handelingen die overeenkomstig artikel 15 en artikel 28, quater A en C, zijn vrijgesteld (sub b).

III — Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

15. De Luxemburgse vennootschap Eurodental SARL legt zich toe op de vervaardiging en reparatie van tandprothesen in opdracht van in Duitsland gevestigde cliënten.

16. Bij beslissing van 26 maart 1997 weigerde de Administration de l'Enregistrement van het Groothertogdom (hierna: „Administration”) haar de aftrek van de btw die zij had betaald ter zake van de voor de leveringen en de dienstverrichtingen in het buurland gebruikte goederen. De Administration stelde zich op het standpunt dat artikel 44 (dat de vrijstelling voor tandprothesen regelt) van de wet van 12 februari 1979 tot wijziging en aanvulling van de btw-wet van 5 augustus 1969⁸, voorrang heeft op artikel 43 (dat de vrijstelling van intracommunautaire leveringen regelt), en dat artikel 49, lid 2, sub a, dat de aftrek toestaat van btw op goederen die voor de in artikel 43 bedoelde activiteiten zijn gebruikt, derhalve niet van toepassing is.

17. Het Tribunal d'arrondissement oordeelde bij vonnis van 16 december 2002 dat de aftrek ten onrechte was geweigerd, op grond dat de genoemde artikelen 43 en 44 op

verschillende handelingen zien: het ene op handelingen met het buitenland en het andere op handelingen in het binnenland. Artikel 49 is van toepassing op eerstgenoemde handelingen, ongeacht hun aard, zodat geen enkele bepaling de voorrang van artikel 44 op artikel 43 ondersteunt. Volgens het Tribunal d'arrondissement bestaat bij een intracommunautaire levering altijd een recht op aftrek.⁹

18. De Administration heeft hoger beroep ingesteld en daarbij aangevoerd dat die uitlegging de leveringen van prothesen met als bestemming Duitsland ten opzichte van die in het Groothertogdom bevoordeelt en voorbijgaat aan het beginsel van fiscale neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel.

19. Volgens de Cour d'appel werpt de formulering van de omstreden bepalingen geen licht op het geschil, zodat zij heeft besloten het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Valt een levering van goederen die, wanneer zij binnen een lidstaat wordt

8 — Mémorial A nr. 11 van 19 februari 1979, blz. 186.

9 — De vordering van Eurodental is afgewezen, omdat deze onderneming volgens de Luxemburgse rechters niet de vereiste bewijzen heeft overgelegd.

verricht, is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde richtlijn [...] en geen recht geeft op aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 17 van voornoemde richtlijn, binnen de werkingssfeer van respectievelijk artikel 15, leden 1 en 2, van voornoemde richtlijn, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie, en van artikel 28 quater, A, sub a, dat van toepassing is sedert 1 januari 1993, en dus binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 3, sub b, van voornoemde richtlijn, dat recht geeft op aftrek van de voorbelasting, wanneer de levering wordt verricht door een in een lidstaat van de Gemeenschap gevestigde marktdeelnemer voor een marktdeelnemer in een andere lidstaat en is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van respectievelijk artikel 15, leden 1 en 2, van voornoemde richtlijn, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie, en van artikel 28, quater, A, sub a, dat van toepassing is sedert 1 januari 1993?

door een in een lidstaat van de Gemeenschap gevestigde marktdeelnemer voor een marktdeelnemer in een andere lidstaat en is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 15, lid 3, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie?"

IV — De procedure voor het Hof van Justitie

- 2) Valt een dienst die, wanneer hij binnen een lidstaat wordt verricht, is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub e, van de Zesde [...] en geen recht geeft op aftrek van de voorbelasting krachtens artikel 17 van voornoemde richtlijn, binnen de werkingssfeer van artikel 15, lid 3, in de vóór 1 januari 1993 geldende versie (tot 1993 bestond er geen vrijstellingsbepaling), en dus binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 3, sub b, van voornoemde richtlijn, dat recht geeft op aftrek van de voorbelasting, wanneer de dienst wordt verricht

20. Eurodental, de Administration, de Duitse regering en de Commissie hebben binnen de in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie genoemde termijn schriftelijke opmerkingen ingediend.

21. Daar geen van de belanghebbenden om een mondelinge behandeling had verzocht, heeft het Hof op de algemene vergadering van 13 december 2005 besloten overeenkomstig artikel 104, lid 4, van het Reglement voor de Procesvoering over te gaan tot beraadslaging en geconstateerd dat een conclusie van de advocaat-generaal niet nodig was.

22. Tijdens de beraadslaging heeft de Derde kamer, waaraan de zaak was toegewezen, op 6 april 2006 besloten tot terugverwijzing naar de algemene vergadering. Deze laatste heeft op 25 april de toewijzing gehandhaafd, doch een conclusie en een mondelinge behandeling noodzakelijk geacht; zij heeft partijen derhalve verzocht, schriftelijk een standpunt in te nemen over de relevantie voor de prejudiciële beslissing van de door de Bondsrepubliek Duitsland krachtens artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn gekozen mogelijkheid, om bij wijze van overgangsregeling belasting te heffen over de levering en reparatie van tandprothesen en orthodontische hulpmiddelen door op haar grondgebied gevestigde beroepsbeoefenaars.

23. Ter terechtzitting van 31 mei 2006 hebben de vertegenwoordigers van Eurodental en de Commissie hun respectieve standpunten herhaald.

V — Bespreking van de prejudiciële vragen

24. De gestelde prejudiciële vragen, die zich in één vraag laten samenvatten, bieden de gelegenheid het verband te onderzoeken tussen twee soorten vrijstellingen in de Zesde richtlijn: die van bepaalde binnenlandse activiteiten van algemeen belang, genoemd in artikel 13, A, lid 1, en die ten

gunste van intracommunautaire transacties. De eerste vraag betreft de levering van goederen vóór en na 1 januari 1993 en de tweede de dienstverrichtingen voorafgaand aan die datum.

25. Het geschil is gerezen omdat de bedrijfsmatige activiteit die in het hoofdgeding aan de orde is, onder het bereik van beide soorten vrijstellingen kan vallen, hetzij vanwege haar aard (activiteit van tandtechnici), hetzij vanwege haar modaliteit (intracommunautair). De gevolgen zijn evenwel verschillend: valt zij onder de eerste categorie, dan bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting, in het andere geval bestaat dat wel.

26. De oplossing van het vraagstuk vereist een dubbel onderzoek: het onderzoek van de vrijstellingen vanuit het oogpunt van de neutraliteit van de belasting, sluitsteen van het stelsel, en het onderzoek van de bijzondere overgangssituatie van de intracommunautaire leveringen.

A — *De neutraliteit van de binnenlandse vrijstellingen*

27. De btw drukt op verbruikshandelingen, als indirecte uiting van de economische draagkracht van personen, welk doel wordt bereikt doordat belasting wordt geheven over de handelingen van ondernemers of van beroepsbeoefenaren, die de fiscale last op de eindverbruiker afwentelen. Hierdoor wordt de belasting „neutraal”, omdat zij enkel wordt gedragen door de laatste schakel in de keten, degene aan wie het goed of de dienst wordt geleverd.

28. Dit structureel vereiste leidt ertoe dat degene die in een tussenliggende fase van het proces actief is de voldane belasting aftrekt, zoals dat in artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn is voorzien. Wanneer hij de belasting betaalt en de goederen of de diensten voor zijn belaste handelingen gebruikt, mag hij de belasting aftrekken. Gebruikt hij de goederen of de diensten evenwel voor niet-belaste of vrijgestelde handelingen, dan is geen belasting verschuldigd en ontstaat ook geen recht op aftrek,

daar geen verplichting tot belastingafdracht bestaat.¹⁰

29. In dit verband is in het arrest BLP Group¹¹ vastgesteld dat, behalve in uitdrukkelijk bepaalde gevallen, een belastingplichtige die voor een vrijgestelde handeling een met btw belaste dienst gebruikt, de voldane belasting niet kan aftrekken, ook al beoogt hij een belaste handeling te verrichten.

B — *De overgangsregeling in het intracommunautaire verkeer van goederen*

30. In punt 11 van deze conclusie heb ik opgemerkt, dat de Zesde richtlijn is gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG om na de afschaffing van de fiscale controles aan de binnengrenzen de overgang naar een definitieve fiscale regeling voor de intracommunautaire handel in het kader van het gemeenschappelijk btw-stelsel te vergemakkelijken door

10 — Zie voor een analyse van het mechanisme van aftrek van btw bijvoorbeeld Alguacil Mari, P. en Orón Moratal, G., „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, in *Noticias/CEE* nrs. 67 en 68, augustus/september 1990, blz. 101. Colmenar Valdés, S. stelt in „El derecho a la deducción en el IVA”, in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nr. 157, 1982, blz. 327, het volgende: „Gelet op de functionele samenhang tussen de aftrek van de belasting die in het voorgaande stadium is betaald en de belasting die in het volgende stadium moet worden voldaan, zou in die gevallen waarin geen belasting behoeft te worden afgedragen evenmin recht op aftrek voor het reeds betaalde moeten bestaan, omdat dan de bestaansreden van het recht op aftrek is komen te vervallen”.

11 — Arrest van 6 april 1995 (C-4/94, Jurispr. blz. I-983).

het handelsverkeer te belasten in de lidstaat van herkomst. Aangezien evenwel de noodzakelijke voorwaarden daartoe op 31 december 1992 (de dag vóór deze afschaffing) nog niet waren vervuld, is gedurende een — nog steeds lopende — periode de regel van belastingheffing in de lidstaat van bestemming gehandhaafd. Om deze reden voorziet artikel 28 quater, A, sub a, in vrijstelling van intracommunautaire leveringen en verlegt het de belasting op dergelijke verwervingen naar de lidstaat van ontvangst.

31. Dit betekent dat in de overgang naar die definitieve regeling intracommunautaire verwervingen door belastingplichtigen of door niet-belastingplichtige rechtspersonen tijdelijk zijn belast, in dier voege dat het belastbare feit wordt geacht plaats te vinden daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer (artikelen 28 bis, lid 1, sub a, en 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn).

32. Deze regels vinden rechtvaardiging in het feit dat de neutraliteit bij belasting in het land van ontvangst alleen dan gewaarborgd is, wanneer degene die de belasting draagt deze mag afwentelen of aftrekken, omdat hij niet de hoedanigheid van eindverbruiker

heeft, maar die van belastingplichtige die de goederen in feitelijk belaste situaties gebruikt.

33. In dit proces van gelijkstelling van het intracommunautaire handelsverkeer met het zuiver binnenlandse, valt voor fiscale doeleinden de fase van grensoverschrijding weg, zodat de levering in het land van herkomst is vrijgesteld (artikel 28 quater, A, sub a), omdat de ontvangst in het land van bestemming wordt belast bij een persoon die deze belasting kan aftrekken (artikel 28 bis, A, sub a), waardoor het mechanisme van de afwenteling zijn weg naar de eindverbruiker kan vervolgen.

34. Artikel 17, lid 3, sub b, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, volgens hetwelk de belastingplichtige de btw mag aftrekken wanneer hij de goederen of de diensten gebruikt voor handelingen die overeenkomstig artikel 28 quater, A, zijn vrijgesteld,¹² is derhalve volstrekt logisch; degene die het traject van de ene lidstaat naar een andere verzorgt, moet dit immers „schadeloos” kunnen doen, als zou hij niet hebben bestaan of gehandeld.

12 — In het hoofdgeding zou de tandtechnicus recht hebben op aftrek van de belasting die hij met betrekking tot het voor de vervaardiging van de prothesen gebruikte materiaal heeft betaald, aangezien hij dit voor zijn vrijgestelde activiteit gebruikt.

C — Een niet-bestaand normenconflict

35. Bovenstaande benadering, die uitgaat van de intracommunautaire aard van de levering, houdt geen steek meer wanneer de vrijstelling krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn op de aard van de handeling is gebaseerd.

36. Zou de belastingplichtige bij een niet-belaste grensoverschrijdende levering, die in een louter binnenlandse context evenmin belast zou zijn, de btw aftrekken, dan zou degene die vanuit het buitenland handelt in strijd met de mededinging worden bevoordeeld, hetgeen tot een verstoring van het nagestreefde evenwicht leidt.¹³ In het kader van dit evenwicht is het streven niet alleen de teruggaaf van de belasting aan de tussenschakels, zodat deze uiteindelijk uitsluitend op de eindverbruiker drukt, maar tevens gelijke behandeling,¹⁴ ongeacht de keten

waarin iedere ondernemer zich bevindt en de plaats in de Gemeenschap van waaruit hij handelt.¹⁵

37. Met andere woorden: aftrek van de in eerdere stadia voldane btw is bij vrijgestelde handelingen alleen vanwege hun intracommunautaire aard, maar niet op grond van andere criteria toegestaan. Aftrek is derhalve niet toegestaan voor de vrijstellingen van artikel 28 quater, B, sub a, dat wil zeggen voor grensoverschrijdende verwervingen van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in een staat zou zijn vrijgesteld, tenzij een verwerving, zoals artikel 17, lid 3, sub a, bepaalt, ondanks haar binnenlandse dimensie een recht op aftrek zou hebben doen ontstaan.

38. Verhelderend is verder artikel 17, lid 3, sub c, dat uitdrukkelijk het recht op aftrek van voorbelasting erkent bij bepaalde vrijstellingen van artikel 13, B, wanneer de handeling de grenzen van de Gemeenschap overschrijdt. Het sub c bepaalde zou overbodig zijn indien, zoals Eurodental en de Duitse regering stellen, die vrijstellingen zodra zij een internationale dimensie krijgen, rechtstreeks op artikel 17, lid 3, sub b, konden worden gebaseerd.

13 — In de onderhavige zaak zou de beroepsbeoefenaar die zijn waren buiten Luxemburg levert de tot aan zijn interventie gegeven btw kunnen aftrekken, hetgeen degene die binnen de grenzen handelt niet is toegestaan.

14 — Terra B., en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, *Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, blz. 418-422, verduidelijken dat de neutraliteit van de btw een complex idee is, met een juridische dimensie om een niet-discriminerende behandeling voor de wet te waarborgen, een economische dimensie om de keuze van de productiemiddelen te optimaliseren, en een derde, de mededinging betreffende dimensie om de markt niet te verstoren.

15 — Bij arrest van 26 september 1996, *Debouche* (C-302/93, *Jurispr.* blz. I-4495), in het bijzonder punt 19 ervan, weigerde het Hof een marktdeelnemer die vrijgestelde handelingen verricht, een beroep op zijn intracommunautaire situatie om teruggaaf van belasting te vorderen, wanneer hij dat recht in het binnenland niet zou hebben.

39. De Commissie legt dit glashelder uit in haar schriftelijke opmerkingen in deze prejudiciële procedure. Zij stelt dat indien Eurodental een recht op aftrek werd toegekend, deze onderneming een voorkeurspositie zou krijgen ten opzichte van de concurrenten die op de nationale markt actief zijn en die mogelijkheid niet hebben, hetgeen fraude in de hand zou werken en ondernemingen zou stimuleren zich te verplaatsen naar andere lidstaten dan die waar zij daadwerkelijk actief zijn.

40. De Duitse regering heeft gelijk wanneer zij stelt dat, nu zij ervoor heeft gekozen om op grond van artikel 28, lid 3, sub a, handelingen met betrekking tot tandprothesen op haar grondgebied te belasten, dergelijke handelingen met een intracommunautair bereik voor de consument duurder zouden kunnen zijn, aangezien zij in Duitsland worden belast en aftrek van de in Luxemburg betaalde btw niet is toegestaan.¹⁶ Dit is echter, bij gebreke van een volledige harmonisatie van deze indirecte belasting, het gevolg van de legitieme keuze van de Duitse autoriteiten, die — voorlopig — bepaalde handelingen buiten de gemeenschappelijke regeling hebben gelaten, zodat

zij daarvan de consequenties moeten aanvaarden.¹⁷ Het is onaanvaardbaar, een algemene breuk van het beginsel van fiscale neutraliteit en van de coherentie van de regeling te sanctioneren met een beroep op een vrij gekozen nationale bijzonderheid¹⁸, die de uit deze unilaterale beslissing voortvloeiende financiële last bij de fiscus van andere lidstaten, in dit geval bij de Luxemburgse, zou leggen.

41. De overwegingen met betrekking tot de leveringen van goederen zowel vóór als na 1 januari 1993, zijn gezien de teneur van de oorspronkelijke formulering van de artikelen 15, lid 3, en 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn eveneens van toepassing op de vóór die datum verrichte diensten, waarop de tweede prejudiciële vraag betrekking heeft.

42. Samenvattend, een vrijgestelde intracommunautaire handeling doet geen recht op aftrek van de voorbelasting ontstaan indien zij, ingeval zij binnenslands wordt verricht, tevens op grond van haar inhoud is vrijgesteld.¹⁹

16 — In een situatie als die van het hoofdgeding, zou de patiënt in Duitsland de tandarts een rekening betalen die het volgende zou omvatten: a) het voor de vervaardiging van de prothese in Luxemburg gebruikte materiaal met de bijbehorende btw (btw-restant); b) het honorarium van de tandtechnicus; en c) de nota van de Duitse tandarts. De financiële gevolgen voor de eindverbruiker zouden dus groter zijn indien de aftrek van het btw-restant niet zou zijn voorzien, zodat de oplossing volgens de Duitse regering zou zijn die aftrek toe te staan.

17 — In het arrest van 7 maart 2002, Commissie/Finland (C-169/00, Jurispr. blz. I-2433), heeft het Hof in punt 32 eraan herinnerd dat de op basis van artikel 28, lid 3, vastgestelde vrijstellingen niet tot het gemeenschappelijk btw-stelsel behoren.

18 — Slechts twee andere landen — België en Hongarije — hebben eveneens voor deze mogelijkheid gekozen.

19 — Dit is de oplossing die het op grond van artikel 29 van de Zesde richtlijn ingestelde Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde in zijn 60e vergadering op 20 en 21 maart 2000 heeft voorgesteld (TAXUD/1876/00 — Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60^{ème} réunion, 20 et 21 mars 2000).

VI — Conclusie

43. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Cour d'appel van het Groothertogdom Luxemburg te beantwoorden als volgt:

„De leveringen van goederen en de diensten als bedoeld in 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, zijn op grond van dit voorschrift vrijgesteld, ook wanneer het om in de artikelen 15, leden 1, 2 en 3 (in de oorspronkelijke versie en in de versie van richtlijn 91/680/EEG), en 28 quater, A, sub a, geregelde intracommunautaire handelingen gaat, zonder dat zij bijgevolg het in artikel 17 voorziene recht op aftrek doen ontstaan.”