Vrijstelling bij intracommunautaire verwerving van tandprothesen

Indieners 5.1.2e belastingkantoor MKB Leeuwarden

(waarnemend) Vaco: 5.1.2e

Feiten

67 Awr

Vraag

In artikel 11 lid 1 letter g ten 1e onder b van de Wet op de omzetbelasting 1968 staat de volgende vrijstelling:

'1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld: (...)

g, 1e: de volgende leveringen en diensten: (...)

b. diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht; de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici; het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen.'

In artikel 17e letter a van de Wet op de omzetbelasting 1968 staat de volgende vrijstelling:

'Onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden en beperkingen wordt vrijstelling van belasting verleend voor de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor:

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

Op wie slaat de 'door tandartsen en tandtechnici' genoemd in de vrijstelling van art. 11 lid 1 letter g ten 1e onder b van de Wet OB, als het gaat om het intracommunautair verwerven van tandprothesen?

Vervolgvraag

Mocht na het beantwoorden van de vraag blijken dat het preadvies is gevolgd, dan volgt de vervolgvraag of er aangegeven kan worden op welke wijze de intracommunautaire verwerver kan aantonen dat zijn leverancier aan de gestelde voorwaarden voldoet.

Achtergrond

De systematiek van intracommunautaire leveringen en verwervingen wordt gezien als het stelsel van communicerende vaten. In zijn algemeenheid geldt dat de intracommunautaire levering in Duitsland is vrijgesteld met recht op aftrek. De daaropvolgende intracommunautaire verwerving wordt belast tegen het btw-tarief van het land waar de goederen aankomen. De afnemer kan deze verwervings-btw (mits ze gebruikt worden voor btw-belaste handelingen) direct als voorbelasting in aftrek nemen.

In de onderhavige situatie is de door de tandtechnicus verrichte (binnenlandse) levering van de onzichtbare beugel aan de consument vrijgesteld. Doordat er een vrijgestelde intracommunautaire levering plaatsvindt, vindt er een belaste intracommunautaire verwerving plaats waar in deze situatie geen aftrek van voorbelasting kan plaatsvinden.
Om dan niet aan btw-heffing toe te komen, zou artikel 17e Wet OB (of de bron: artikel 140 BTW-richtlijn) wellicht soelaas bieden, waar de intracommunautaire verwerving wordt vrijgesteld mits, aldus het artikel: "a. de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld; ".

67 Awr

Beschouwing

Onze wettelijke bepaling van artikel 11 lid 1 letter g ten 1e onder b is gebaseerd op artikel 132, eerste lid, onderdeel e van de Btw-richtlijn, welke 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;'.

Ten aanzien van intracommunautaire verwervingen is in artikel 17e Wet OB bepaald wanneer deze zijn vrijgesteld. Deze wettelijke bepaling is gebaseerd op artikel 140 van de Btw-richtlijn, welke 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;'.

Artikel 143 lid 1 onder a van de btw-richtlijn bepaalt:

'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'.

De HR heeft prejudiciële vragen gesteld[2]. Voor zover hier van belang gaat het om de vragen (onderstaande knip is door de indieners aangebracht):

i) Moeten artikel 143, aanhef en letter a, en artikel 140, aanhef en letters a en b, van de btw-richtlijn 2006 zo worden uitgelegd dat de in deze bepalingen opgenomen vrijstellingen van btw niet gelden voor de invoer en intracommunautaire verwervingen van tandprothesen?

ii) 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 een tandtechnicus?

Het Hof van Justitie redeneert in het eerdergenoemde arrest VDP Dental Laboratory als volgt:

(onderstaand betreffen geen citaten, maar is ten behoeve van de leesbaarheid door indieners herschreven)

r.o. 47 Lidstaten dienen de vrijstelling te verlenen voor ICV's waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectievelijk grondgebied is vrijgesteld.

r.o. 48 De formulering 'op hun respectieve grondgebied' heeft betrekking op de lidstaat van invoer.

r.o. 49 Om uit te maken of de ICV van goederen is vrijgesteld van btw moet worden nagegaan of de levering van die goederen op het grondgebied van de lidstaat van bestemming is vrijgesteld.

r.o. 50 De ICV's van tandprothesen zouden onder artikel 140, onder a, kunnen vallen en aldus in aanmerking komen voor vrijstelling, indien zij zijn vrijgesteld op het grondgebied van de lidstaat van bestemming.
Aangezien lidstaten o.g.v. artikel 132, lid 1, onder e, van de richtlijn de levering van tandprothesen **door** tandartsen en tandtechnici moeten vrijstellen, zal de levering op het grondgebied van een lidstaat van dit product noodzakelijkerwijs zijn vrijgesteld.

r.o. 51 ICV's van tandprothesen **door** tandartsen en tandtechnici vallen onder het toepassingsgebied van artikel 140, onder a.

r.o. 52 Vastgesteld wordt dat de in artikel 143, lid 1, onder a opgenomen vrijstelling is ontleend aan artikel 140 onder a.

r.o. 54 Beide bepalingen moeten identiek worden uitgelegd.

r.o. 55 De definitieve invoer van tandprothesen **door** tandartsen en tandtechnici valt dus onder artikel 143 lid 1 onder a.

r.o. 56 Voor de toepassing van artikel 140 onder b, kan worden volstaan met na te gaan of de definitieve invoer van diezelfde goederen op het grondgebied van de lidstaat op grond van artikel 143, lid 1, onder a is vrijgesteld.

r.o. 57 Welke voorwaarden aan de vrijstelling zijn gekoppeld, blijkt uit de bewoordingen van artikel 132 lid 1 onder e zelf. Als voorwaarde geldt dat de tandprothesen worden geleverd **door** tandartsen en tandtechnici.

r.o. 58 De artikelen 140, onder a) en b) van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat de btw-vrijstelling die erin is opgenomen geldt voor de intracommunautaire verwerving van **door** tandartsen en tandtechnici **geleverde** tandprothesen.

[1] M.M.W.D. Merckx 28 april 2015, "Duidelijk is dat het niet duidelijk is", BTW-bulletin 2015/40.
[2] ECLI:NL:HR:2013:BW0961, BNB 2013/106

Preadvies

In mijn optiek zou bovenstaande uitwerking zeer beknopt als volgt kunnen worden samengevat:
Intracommunautaire verwervingen van tandprothesen kunnen op basis van artikel 17e Wet OB (artikel 140 Btw-richtlijn) vrijgesteld zijn, maar dan moet er wel aan de voorwaarden van art. 11 lid 1 letter g ten 1e sub b (artikel 132, eerste lid, onderdeel e Btw-richtlijn) worden voldaan. Oftewel er moet intracommunautair geleverd worden **door** tandartsen/tandtechnici.