

Kohtuasi C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

versus

Eurodental Sàrl

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud cour d'appel (Luksemburg))

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastus – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt e, artikli 17 lõike 3 punkt b ja artikli 28c A osa punkt a – Mahaarvamisõigus – Hambaproteeside valmistamine ja parandamine – Ühendusesisesed tehingud, mis on seotud liikmesriigi territooriumil maksust vabastatud tehingutega – Artikli 28 lõike 3 punktis a koostoimes E lisa punktiga 2 ette nähtud erand- ja üleminekukorra mõju – Neutraalse maksustamise põhimõte – Käibemaksu osaline ühtlustamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine

Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt e ja artikli 17 lõike 3 punkt b)

Sellised tehingud nagu hambaproteeside valmistamine ja parandamine, mis on vastavalt kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, direktiividest 91/680 ja 92/111 tulenevas redaktsioonis, artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alusel liikmesriigi territooriumil käibemaksust vabastatud, ei anna selle direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, isegi kui see on ühendusesisene tehing ja sõltumata lähteliikmesriigis kohaldatavast käibemaksusüsteemist.

Sellist tõlgendust, mis on saadud selgelt kuuenda direktiivi sõnastusest, kinnitab nii direktiiviga taotletav eesmärk kui ka selle ülesehitus ning neutraalse maksustamise põhimõte.

Niisiis tuleneb ühise käibemaksusüsteemi ja direktiiviga 91/680 kehtestatud üleminekukorra eesmärgist maksustamise ja liikmesriikidevahelise kaubanduse osas, et maksukohustuslasel, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust ja kellel ei ole seetõttu õigus maha arvata liikmesriigi territooriumil tasutud sisendkäibemaksu, ei saa seda õigust olla ka siis, kui kõnealune tehing on ühendusesisene.

Teiseks, direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud maksuvabastus, mida kohaldatakse üksnes teatava avalikes huvides tegutsemise puhul, mis on selles sättes loetletud ja täpselt kirjeldatud, on spetsiifilist laadi, samas kui ühendusesiseste tehingute maksuvabastus, mis puudutab liikmesriikidevahelisi majandustehinguid neid konkreetsetelt eristamata, on üldist laadi. Neil asjaoludel on kuuenda direktiivi ülesehitusega kooskõlas see, kui direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud spetsiifilise maksuvabastuse suhtes kohaldatav kord tunnistatakse ülimuslikuks artikli suhtes, mida kohaldatakse ühendusesiseste tehingute puhul selle direktiiviga ette nähtud üldisele maksuvabastusele.

Kolmandaks, neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast. Niisiis,

kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa punkti e alusel maksust vabastatud tehingud annavad mahaarvamisõiguse juhul, kui nad on ühendusesisesed, ei peeta sellest põhimõttest kinni, kuna samad tehingud, kui neid tehakse liikmesriigi territooriumil, ei anna mahaarvamiseks alust.

Siinkohal ei ole tähtsust sellel, kas liikmesriik kohaldab kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis a ette nähtud üleminekukorda koos selle direktiivi E lisa punktiga 2, mis lubab tal jätkata kõnealuste tehingute maksustamist. Selle sättega lubatud maksustamine ei ole käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks olev ühtlustatud maksustamine, nagu seda korraldab kuues direktiiv teatava avalikes huvides tegutsemise puhul, vaid üksnes üleminekuperioodil lubatud maksustamine. Seda erandkorda tuleb tõlgendada kitsalt ja selle ulatust ei saa seega laiendada liikmesriikidele, kes on viinud oma õigusaktid kooskõlla kuuenda direktiiviga kehtestatud põhimõttega, vabastades maksust teatava avalikes huvides tegutsemise, mis on loetletud selle direktiivi artiklis 13.

(vt punktid 38, 41, 43, 44, 46–48, 52, 54, 58 ja resolutiivosas)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

7. detsember 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastus – Artikli 13 A osa lõike 1 punkt e, artikli 17 lõike 3 punkt b ja artikli 28c A osa punkt a – Mahaarvamisõigus – Hambaproteeside valmistamine ja parandamine – Ühendusesisesed tehingud, mis on seotud liikmesriigi territooriumil maksust vabastatud tehingutega – Artikli 28 lõike 3 punktis a koostoimes E lisa punktiga 2 ette nähtud erand- ja üleminekukorra mõju – Neutraalse maksustamise põhimõte – Käibemaksu osaline ühtlustamine

Kohtuasjas C-240/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Cour d'appel'i (Luksemburg) 1. juuni 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. juunil 2005, menetluses

Administration de l'enregistrement et des domaines

versus

Eurodental Sàrl,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (ettekandja),

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

arvestades 4. mai 2006. aasta määrust suulise menetluse uuendamise kohta ja 31. mai 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Administration de l'enregistrement et des domaines, esindaja: advokaat A. Kronshagen,
- Eurodental Sàrl, esindajad: advokaadid M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie ja R. Muller,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 22. juuni 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivist 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) ning nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiivist 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv“) tulenevas redaktsioonis, artikli 13 A osa lõike 1 punkti e, artikli 15 lõigete 1–3, artikli 17 lõike 3 punkti b ja artikli 28c A osa punkti a tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Eurodental Sàrl'i (edaspidi „Eurodental“) ja Administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise (Luksemburgi maa- ja kinnisasjade registreerimise amet, edaspidi „pädev maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis sai alguse viimase keeldumisest lubada Eurodentalil maha arvata sisendkäibemaksu 1992. ja 1993. majandusaastal hambaproteeside valmistamise ja parandamisega seotud tehingutelt, kui neid tehinguid teostati Saksamaal asuvatele isikutele.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt e sätestab:

„Maksuvabastus riigi territooriumil

A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda

kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

e) hambatehnikute poolt kutsealases tegevuses osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid”.

4 Samas on selle direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis a sätestatud:

„3. Lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil võivad liikmesriigid:

a) jätkata artikli 13 [...] kohaselt maksust vabastatud tehingute maksustamist, mis on nimetatud käesoleva direktiivi E lisa”.

5 Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e nimetatud tehingud on nimetatud E lisa punktis 2.

6 Direktiivi artikkel 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” nägi enne direktiivi 91/680 jõustumist kehtinud redaktsioonis lõike 2 punktis a ja lõikes 3 ette järgmist:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud [...] artikli 15 [...] kohaselt;

c) seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga.”

7 Direktiivi 91/680 artikli 1 punkti 22 esialgne redaktsioon täiendas kuuendat direktiivi XVIa jaotisega, mille pealkiri on „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord” ja mis sisaldas artikleid 28a–28f. Nimetatud direktiiv tuli siseriiklikku õigusesse üle võtta 1. jaanuariks 1993.

8 Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb [või] mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust [...]

[...]”.

9 Kuuenda direktiivi artikkel 28b A osa lõige 1 täpsustab:

„Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel.”

10 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik ja B osa punkt a sätestavad:

„A. Maksuvabad kaubatarneed

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kaubatarneed, nagu on määratletud artiklis 5 [...], mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

[...]

B. Maksuvaba ühendusesisene kauba omandamine

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) ühendusesisene kauba omandamine, kui sellise kauba tarnimine oleks maksukohustuslastele riigi territooriumil alati maksuvaba”.

11 Kuuenda direktiivi artikli 28f punkt 1 sätestab:

„1) artiklis 17 asendatakse lõiked 2, 3 ja 4 järgmise sõnastusega:

„[...]

3. Liikmesriigid annavad kõigile maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaup ja teenust kasutatakse:

[...]

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud [...] artikli 28c A ja C osa kohaselt””.

12 Enne 1. jaanuari 1993 hõlmas ühendusesiseseid tehinguid kuuenda direktiivi artikkel 15, mille pealkiri on „Ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus”. Nimetatud artikli lõiked 1–3 ja 13 sätestasid enne direktiivide 91/680 ja 92/111 jõustumist kehtinud

redaktsioonis:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

1. sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool riigi artiklis 3 määratletud territooriumi asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;
2. sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool riigi artiklis 3 määratletud territooriumi asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv ostja või tema nimel tegutsev isik [...];
3. teenuste osutamine, mille sisuks on töö seoses vallasvaraga, mis on omandatud või imporditud selle töö tegemiseks riigi artiklis 3 määratletud territooriumil ning mille lähetab või veab riigist välja teenuseid osutav isik või tema väljaspool riigi territooriumi asuv klient või kummagi neist nimel tegutsev isik;

[...]

13. teenuste osutamine, sh vedu ja selle abitehingud, v.a artikli 13 kohaselt maksust vabastatud teenuste osutamine, kui need on vahetult seotud kauba transiidi või ekspordiga või artikli 14 lõike 1 punktide b ja c ning artikli 16 lõike 1 kohaste soodustustega hõlmatud kauba impordiga”.

Siseriiklikud õigusnormid

Luksemburgi õigusnormid

13 12. veebruari 1979. aasta seaduse, mis muudab ja täiendab 5. augusti 1969. aasta käibemaksuseadust (*Mémorial A*, 1979, lk 186; edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 43 lõike 1 punktid a ja c sätestasid enne 1. jaanuari 1993 kehtinud redaktsioonis:

„Käibemaksust on vabastatud suurhertsogi määrusega kehtestatud piirides ja tingimustel:

- a) sellise kauba tarne, mille lähetab või veab teise riiki tarnija või tema nimel tegutsev kolmas isik;

[...]

- c) teenused, mida osutatakse seestöötlemistoimingu raames seoses kaupadega, mis omandatakse või imporditakse selleks toiminguks ning mille lähetab või veab teise riiki teenuse osutaja või tema nimel tegutsev kolmas isik”.

14 Nimetatud artikkel, mida on muudetud 18. detsembri 1992. aasta seaduse II artikliga, millega muudetakse ja täiendatakse 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseadust (*Mémorial A*, 1992, lk 3032) sätestas pärast seda kuupäeva jõustunud redaktsiooni lõike 1 punktis d:

„Käibemaksust on vabastatud suurhertsogi määrusega kehtestatud piirides ja tingimustel:

[...]

- d) kaubatarne, nagu on määratletud artiklis 9 ja artikli 12 punktides a–e, mille lähetab või veab tarnija või tema nimel tegutsev kolmas isik, omandaja või tema nimel tegutsev kolmas isik riigi

territooriumilt välja, kuid mis jääb ühenduse territooriumile, ning mida teostatakse teisele maksukohustuslasele, kes tegutseb oma ettevõtte raames, või teises liikmesriigis asutatud mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule [...]”.

15 Käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punkti I teise ja kolmanda taande kohaselt:

„Käibemaksust on vabastatud suurhertsogi määrusega kehtestatud piirides ja tingimustel:

[...]

l) järgmiste teenuste osutamine ja kauba tarnimine:

[...]

- hambatehnikute poolt seadusliku kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused;
- hambaarstide ja hambatehnikute seadusliku kutsealase tegevuse raames tarnitavad hambaproteesid”.

16 Käibemaksuseaduse artikli 49 lõige 1 ja lõike 2 punkt a sätestavad:

„1. Käibemaksu ei saa maha arvata kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse kauba tarnimiseks ja teenuste osutamiseks, mis on maksust vabastatud või mis ei kuulu selle maksu kohaldamisalasse.

[...]

2. Erandina lõike 1 sätetest võib maksukohustuslane siiski maksu maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse seoses:

a) tehingutega, mis on maksust vabastatud artikli 43 sätete või selle artikliga seotud rakendusmääruste alusel”.

Saksa õigusnormid

17 Umsatzsteuergesetz’i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) artikli 4 punkti 14 neljas lause näeb ette, et selliste tehingute maksust vabastamist, mis on seotud eelkõige hambaarsti tegevusega, ei kohaldata hambaproteeside ega ortodontiliste aparaatide tarnimisele ega parandamisele, kui ettevõtja valmistab või parandab neid enda ettevõttes.

18 UStG artikli 12 lõike 2 punkti 6 kohaselt maksustatakse need tehingud vähendatud määraga.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Eurodental on Luksemburgis asutatud äriühing, mis peamiselt tegeleb Saksamaal asuvate klientide jaoks hambaproteeside valmistamise ja parandamisega.

20 Pädev maksuhaldur keeldus 26. märtsi 1997. aasta otsusega Eurodentalil sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest, mille viimane oli tasunud 1992. ja 1993. majandusaastal kaupadelt, mida kasutati Saksamaal asuvatele klientidele kauba tarnimiseks ja teenuste osutamiseks, põhjusel, et käibemaksuseaduse artikkel 44 on enne ja pärast 1. jaanuari 1993 kehtinud redaktsioonis ülimuslik sama seaduse artikli 43 suhtes, mistõttu selle seaduse artikli 49 lõike 2 punkti a, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata, ei saa kohaldada.

21 Eurodental esitas nimetatud otsuse tühistamise ja muutmise nõude Tribunal d'arrondissement'ile (Luksemburgi ringkonnakohus), kes leidis 16. detsembri 2002. aasta otsuses, et otsus mahaarvamist mitte lubada oli ebaõige. Olles möönnud, et eespool mainitud artikkel 43 ja artikkel 44 käsitlevad erinevaid tehinguid, esimene nimelt puudutab tehinguid, mis ei ole suunatud riigi territooriumile, samal ajal kui teine puudutab riigi territooriumil tehtavaid tehinguid, leidis nimetatud kohus, et käibemaksuseaduse artikkel 49 lubas maha arvata sisendkäibemaksu seoses tehingutega, mis on osutatud selle seaduse enne ja pärast 1. jaanuari 1993 kehtinud redaktsiooni artiklis 43, sõltumata sellest, milline oli riigi territooriumil kohaldatav käibemaksust vabastamise kord. Ühestki siseriikliku õiguse sättest ei ole võimalik järeldada, et käibemaksuseaduse artikkel 44 on ülimuslik sama seaduse viimati nimetatud artikli suhtes.

22 Pädev maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Kuna Cour d'appel leidis, et küsimus, kas kuuenda direktiivi artikkel 13 on ülimuslik direktiivi artikli 28 suhtes, ei ole õigusaktidega reguleeritud, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kaubatarne, mis on kuuenda direktiivi [...] artikli 13 [A osa] lõike 1 punkti e kohaselt käibemaksust vabastatud juhul, kui seda tehakse liikmesriigi territooriumi piires ning mis ei anna õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks sama direktiivi artikli 17 alusel, kuulub vastavalt nimetatud direktiivi 1. jaanuarini 1993 kehtinud redaktsioonile artikli 15 lõigete 1 ja 2 kohaldamisalasse, ja direktiivi alates 1. jaanuarist 1993 kehtivale redaktsioonile artikli 28c [A osa] punkti a kohaldamisalasse ja seetõttu ka sama direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b kohaldamisalasse, mis annavad õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks juhul, kui kaubatarne on tehtud ühes ühenduse liikmesriigis asutatud ettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud ettevõtjale ja kui täidetud on vastavalt nimetatud direktiivi 1. jaanuarini 1993 kehtinud redaktsiooni artikli 15 lõigete 1 ja 2, ning sama direktiivi alates 1. jaanuarist 1993 kehtiva redaktsiooni artikli 28c [A osa] punkti a kohaldamise tingimused?

2. Kas teenuste osutamine, mis on kuuenda direktiivi [...] artikli 13 [A osa] lõike 1 punkti e kohaselt käibemaksust vabastatud juhul, kui seda tehakse liikmesriigi territooriumi piires, ning mis ei anna õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks sama direktiivi artikli 17 alusel, kuulub nimetatud direktiivi 1. jaanuarini 1993 kehtinud redaktsiooni artikli 15 lõike 3 kohaldamisalasse (1993. aastaks ei olnud ühtegi maksuvabastust sätestatud) ja seetõttu ka sama direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b kohaldamisalasse, mis annavad õiguse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks juhul, kui teenuseid on osutatud ühes ühenduse liikmesriigis asutatud ettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud ettevõtjale ja täidetud on vastavalt nimetatud direktiivi 1. jaanuarini 1993 kehtinud redaktsiooni artikli 15 lõike 3 kohaldamise tingimused?”

Eelotsuse küsimused

23 Nende kahe küsimusega, mida tuleks uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas sellistelt tehingutelt nagu hambaproteeside valmistamine ja parandamine, mis on maksust vabastatud juhul, kui tegemist on riigi territooriumil avalikes huvides tegutsemisega, võib sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui need on ühendusesisesed tehingud.

24 Nende küsimuste sõnastusest tuleneb, et antud eelotsusetaotlus käsitleb ühest küljest enne 1. jaanuari 1993 toimunud kauba tarnimist ja teenuste osutamist ning teisest küljest pärast seda kuupäeva teostatud kauba tarnimist. Samas ei puuduta see pärast 1. jaanuari 1993 toimunud teenuste osutamist.

25 Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa näeb käibemaksuvabastuse ette teatava avalikes huvides tegutsemise puhul, mille hulka kuuluvad vastavalt selle sätte lõike 1

punktile e hambatehnikute poolt kutsealases tegevuses osutatavad teenused ja viimaste tarnitavad hambaproteesid.

26 Vastavalt selle direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile a, kui maksukohustuslane tarnib kaupa või osutab teenuseid teisele maksukohustuslasele, kes kasutab neid sama direktiivi artikli 13 A osa kohaselt maksust vabastatud tehingu tegemiseks, ei ole tal põhimõtteliselt õigus maha arvata sisendkäibemaksu, kuna sellisel juhul ei kasutata kõnealuseid kaupu ja teenuseid maksustatavates tehingutes (vt selle kohta 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker, EKL 1982, lk 53, punkt 44, ja 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C?302/93: Debouche, EKL 1996, lk I?4495, punkt 16).

27 Antud asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas ei vaidlustatud asjaolu, et Eurodentali tehingud kuuluvad viimati nimetatud sätete kohaldamisalasse juhul, kui need on tehtud selle liikmesriigi territooriumil, kus nimetatud äriühing on asutatud. Järelikult soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks määrata üksnes seda, kas nimetatud tehingud kuuluvad samade sätete kohaldamisalasse siis, kui neid tehakse teises liikmesriigis, antud juhul Saksamaal asuvatele klientidele.

28 Kuuenda direktiivi artikli 15 lõiked 1–3 nägid ühendusesiseste tehingute kohta enne 1. jaanuari 1993 kehtinud redaktsioonis ette maksuvabastuse nendele tarnetele ja teenustele, mis on seotud kaubaga, mis lähetatakse või veetakse liikmesriigist väljapoole. Alates sellest kuupäevast näeb samadele teise liikmesriiki tehtavatele tarnetele maksuvabastuse ette selle direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik. Sama direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b alusel, nimetatud direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis, on nendelt tehingutelt lubatud maha arvata sisendkäibemaksu kauba lähte- või ühendusesisese veo alustamise liikmesriigis (vt 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C?245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I?3227, punkt 30).

29 Pädev maksuhaldur leiab siiski, et põhikohtuasjas kõne all olevad ühendusesisesed tehingud ei anna mahaarvamise õigust, kuna kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt e, mis näeb ette spetsiaalse maksuvabastuse, on ülimuslik selle direktiivi artiklites 15 ja artikli 28c A osa punktis a ette nähtud tunduvalt üldisemate sätete suhtes.

30 Eurodental seevastu väidab, et kuna ühelt poolt on kuuenda direktiivi artikli 13 kohaldamisala ja teiselt poolt artiklite 15 ja 28c kohaldamisala erinev, ei saa artikkel 13 olla viimaste suhtes ülimuslik. Kõikide nende sätete pealkirjade sõnastusest tuleneb, et artiklit 13 kohaldatakse üksnes riigi territooriumil tehtavatele tehingutele, samas kui liikmesriikidevahelised tehingud kuuluvad omakorda selle direktiivi artiklite 15 ja 28c kohaldamisalasse.

31 Selle kohta tuleb sarnaselt Eurodentalile märkida, et kuuenda direktiivi artikkel 13 puudutab vastavalt tema pealkirja sõnastusele maksuvabastust „riigi territooriumil”, samas kui selle direktiivi artiklite 15 ja 28c pealkirjade sõnastused, vastavalt enne 1. jaanuari 1993 ja pärast seda kuupäeva kehtinud redaktsioonides, nimetavad vastavalt „eksporditehinguid” ja „liikmesriikidevahelist kaubandust”.

32 Samas ei tulene sellest vastupidiselt Eurodentali väidetele, et kuuenda direktiivi artiklis 13 osutatud tehing, juhul kui see on ühendusesisene, kuulub tingimata ja ainuüksi seetõttu artiklite 15 ja 28c kohaldamisalasse, mis, arvestades viidet viimati nimetatud sätetele selle direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis b, toob kaasa selle, et nimetatud tehingult võib sisendkäibemaksu maha arvata.

33 Tegelikult näeb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b üksnes erandjuhul ette käibemaksu mahaarvamise õiguse kaubalt või teenustelt, mida kasutatakse maksust vabastatud tehingutes (vt selle kohta 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-74/94: BLP Group, EKL 1995, lk I-1983, punkt 23). Järelikult tuleb direktiivi sõnastust selles osas tõlgendada kitsalt.

34 Kuigi kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b viitab selle direktiivi sätetele üldiselt, nähes ette ühendusesiseste tehingute maksuvabastuse, st artiklile 15 vastavalt 1. jaanuarile 1993 eelneva perioodi ja artiklile 28c sellele kuupäevale järgneva perioodi osas, tuleb sedastada, et see säte ei viita mingil moel direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusele teatavate tegevuste puhul.

35 Täiesti vastupidi jättis kuuenda direktiivi artikkel 15, millele viitas direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b, oma lõikes 13 sõnaselgelt kõrvale direktiivi artikli 13 kohaselt maksust vabastatud teenuste osutamise, kui see oli otseselt seotud teatud piiriüleste tehingutega.

36 Peale selle annab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt c spetsiaalselt mahaarvamiseõiguse selle direktiivi artikli 13 B osa kohaselt maksust vabastatud teatud tehingutele. Nagu Euroopa Ühenduste Komisjon õigustatult väidab, puuduks sellele sättel mõte, kui nimetatud direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi reguleeriks juba artikli 17 lõike 3 punkt b.

37 Järelikult, hoolimata kuuenda direktiivi asjaomaste sätete pealkirjade eespool mainitud sõnastusest, selgub nende sisu uurimisel, et direktiivi artikli 13 kohaselt maksust vabastatud tehingud ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust isegi mitte siis, kui need on ühendusesisesed tehingud.

38 Sellist tõlgendust, mis on saadud selgelt kuuenda direktiivi sõnastusest, kinnitab nii direktiiviga taotletav eesmärk kui ka selle ülesehitus ning neutraalse maksustamise põhimõte.

39 Esiteks, mis puudutab kuuenda direktiiviga taotletavat eesmärki, tuleb meenutada, et nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) artikli 2 kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi (3. märtsi 2004. aasta määrus C-395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I-1991, punkt 20).

40 Nagu pädev maksuhaldur ja komisjon õigustatult väitsid, kui sellised ühendusesisesed tehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, andsid lähteliikmesriigis sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, oleks võinud neid ühendusse tarnida täielikult käibemaksuvabalt. Juhul kui need tehingud on tõepoolest kuuenda direktiivi artikli 13 alusel igal juhul sihtliikmesriigi territooriumil maksust vabastatud, siis ühest küljest tuleks need selles liikmesriigis vastavalt direktiivi artikli 28c B osa punktile a maksust vabastada kui ühendusesisene omandamine, ja teisest küljest puudub alus nõuda nende pealt käibemaksu tasumist päritoluliikmesriigis, kuna sisendkäibemaks arvatakse maha ning vastavalt direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimesele lõigule maksustamist ei toimu.

41 Niisiis tuleneb ühise käibemaksusüsteemi ja direktiiviga 91/680 kehtestatud üleminekukorra eesmärgist maksustamise ja liikmesriikidevahelise kaubanduse osas, et maksukohustuslasel, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust ja kellel ei ole seetõttu õigus maha arvata liikmesriigi territooriumil tasutud sisendkäibemaksu, ei saa seda õigust olla ka siis, kui kõnealune tehing on

ühendusesisene (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Debouche, punkt 15).

42 See põhimõte on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a, kuna nimetatud sätte alusel ei anta teises riigis tehtud tehinguga seotud käibemaksu mahaarvamise õigust, kui sellelt tehingult ei saa teha mahaarvamist liikmesriigi territooriumil.

43 Teiseks, mis puudutab kuuenda direktiivi ülesehitust, tuleb märkida, et direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud maksuvabastus, mida kohaldatakse üksnes teatava avalikes huvides tegutsemise puhul, mis on selles sättes loetletud ja täpselt kirjeldatud, on spetsiifilist laadi (vt selle kohta 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, EKL 2003, lk I-13989, punkt 54). Seevastu on üldist laadi ühendusesiseste tehingute maksuvabastus, mis tuleneb 1. jaanuarile 1993 eelneva perioodi osas direktiivi artiklist 15 ja mis on sellele kuupäevale järgneva perioodi osas ette nähtud artiklis 28c ning mis puudutab liikmesriikidevahelisi majandustehinguid neid konkreetselt eristamata.

44 Neil asjaoludel on kuuenda direktiivi ülesehitusega kooskõlas see, kui direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud spetsiifilise maksuvabastuse suhtes kohaldatav kord tunnistatakse ülimuslikuks artikli suhtes, mida kohaldatakse ühendusesiseste tehingute puhul selle direktiiviga ette nähtud üldisele maksuvabastusele.

45 Vastupidi Saksamaa valitsuse väidetele ei saa kuuenda direktiivi artikli 26b G osa lõige 1 sellist sedastust kuidagi kahtluse alla seada. Tõepoolest, nagu väidab nimetatud valitsus, võiks järeldada selle artikli sätetest, mis kehtestavad investeerimiskulla maksustamise erikorra, et liikmesriik ei saa sellise kaubaga seotud ühendusesiseste tarnete maksuvabastuse kohaldamisest loobuda, samas kui teatud tingimustel võib ta põhimõtteliselt loobuda selles liikmesriigis tehtud spetsiifilistele tehingutele selle korraga ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest, see asjaolu ei tõenda millegagi esimesena mainitud maksuvabastuse ülimuslikkust teise üle, vaid kinnitab veelgi, et mõlemad maksuvabastused alluvad oma reeglitele, mille sisu ja eesmärgid on erinevad.

46 Kolmandaks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb meenutada, et selle põhimõttega on vastuolus eelkõige omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 54).

47 Niisiis, kui põhikohtuasjas kõnealused tehingud annavad mahaarvamisoiguse juhul, kui nad on ühendusesisesed, ei peeta sellest põhimõttest kinni, kuna samad tehingud, kui neid tehakse liikmesriigi territooriumil, ei anna mahaarvamiseks alust. Järelikult oleksid maksukohustuslased, kes teostavad ühendusesisest tehingut, tunduvalt soodsamas olukorras võrreldes nende maksukohustuslastega, kes teostavad riigisisest tehingut (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Debouche, punkt 19).

48 Saksamaa valitsus rõhutab siiski, et kuna Saksamaa Liitvabariik kohaldab kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis a ette nähtud üleminekukorda koos selle direktiivi E lisa punktiga 2, mis lubab tal jätkata kõnealuste tehingute maksustamist, võis põhikohtuasjas toimuda nende topeltmaksustamine, kuna neid võib vastavalt sellele sättele koostoimes kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu ning artikli 28b A osa lõikega 1 nimetatud liikmesriigis teist korda maksustada, samas kui Luksemburgis tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ei saa. Seevastu võib maksu maha arvata samadelt tehingutelt, mis on maksustatavad juhul, kui neid tehakse selle liikmesriigi territooriumil. Sellest järeldub, et Saksamaal asutatud maksukohustuslased on võrreldes nende Luksemburgi konkurentidega soodsamas olukorras.

49 Sellise põhjendusega, mille komisjon ja pädev maksuhaldur vaidlustasid, ei saa nõustuda.

50 Tuleb meenutada, et ühine käibemaksusüsteem on EÜ artiklite 93 ja 94 raames siseriiklike õigusaktide järkjärgulise ühtlustamise tulemus. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on järjestikuste direktiividega, eelkõige kuuenda direktiiviga ellu viidud ühtlustamine hetkel alles osaline ühtlustamine (5. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-165/88: ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, EKL 1989, lk I-4081, punkt 21).

51 Niisiis ei saa kavandatavat ühtlustamist teostada seni, kuni kuues direktiiv lubab artikli 28 lõike 3 punkti a alusel liikmesriikidel edaspidigi säilitada direktiivile eelnenud siseriiklike õigusaktide sätteid, mis ilma sellise loata oleksid direktiiviga vastuolus (vt selle kohta 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme, EKL 2000, lk I-6049, punkt 38).

52 Kuigi vastab tõele, et selline liikmesriik nagu Saksamaa Liitvabariik, mis säilitab siseriiklikes õigusaktides vastavad sätted, ei riku kuuendat direktiivi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Idéal tourisme, punkt 38), ei ole sellegipoolest nimetatud direktiivi artikli 28 lõike 3 punktiga a lubatud maksustamine käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks olev ühtlustatud maksustamine, nagu seda korraldab kuues direktiiv teatava avalikes huvides tegutsemise puhul, vaid üksnes üleminekuperioodil lubatud maksustamine (vt selle kohta 7. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-169/00: komisjon vs. Soome, EKL 2002, lk I-2433, punkt 34). Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 4 eesmärk on sellise erand- ja üleminekukorra kaotamine (vt selle kohta 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-136/97: Norbury Developments, EKL 1999, lk I-2491, punkt 19, ja eespool viidatud kohtuotsus Idéal tourisme, punkt 32).

53 Järelikult tuleb sedastada, et eriline olukord, millele Saksamaa valitsus antud asjas tugineb, õigustamaks Luksemburgis tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis pealegi ei andnud põhjust eelotsusetaotluse esitanud kohtul koostada küsimusi vastavalt sihtliikmesriigis kasutusel olevale käibemaksusüsteemile, tuleneb ühtaegu asjaolust, et üleminekukorraga antud võimalust jätkata kõnealuste tehingute maksustamist ei ole veel tühistatud ning Saksamaa Liitvabariigi õigusest valida selline üleminekuperioodil kasutatav erandkord, niisiis on see olukord lahutamatult seotud asjaoluga, et käesolevas staadiumis ei ole ühenduse seadusandja käibemaksu veel täielikult ühtlustanud.

54 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis a ette nähtud erandkorda tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Soome, punkt 34) ja selle ulatust ei saa seega laiendada liikmesriikidele, kes on viinud oma õigusaktid kooskõlla kuuenda direktiiviga kehtestatud põhimõttega, vabastades maksust teatava avalikes huvides tegutsemise, mis on loetletud selle direktiivi artiklis 13. Ei saa tõepoolest nõustuda sellega, et viimati nimetatud liikmesriikide kohustust, mitte anda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a alusel õigust maha arvata sisendkäibemaksu, millega on nimetatud maksuvaba tegevus maksustatud, võiks mõjutada ühe liikmesriigi otsus kasutada valikuõigust erand- ja üleminekukorra kasuks ning seda eriti seetõttu, et viimati nimetatud korra tühistamine on kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 4 taotletav eesmärk.

55 Taoline laiendamine oleks muu hulgas vastuolus ka kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktiga a, kuna see säte ei luba liikmesriigil, antud juhul Luksemburgi Suurhertsogiriigil, kes vabastab maksust vastavalt ühtlustatud korrale kõnealuse tehingu, nagu see on ette nähtud direktiivi artiklis 13, kehtestada või taaskehtestada selle tehingu suhtes maksustamiskorda, mis annab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, ja seda isegi siis, kui eesmärk on leevendada võimalikku konkurentsi moonutamist, mis ohustab ühenduses võrdse kohtlemise põhimõtet, mis käibemaksu valdkonnas väljendub neutraalse maksustamise põhimõttes (vt selle kohta 17. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-35/90: komisjon vs. Hispaania, EKL 1991, lk I-5073, punktid 8 ja 9, ning eespool viidatud kohtuotsus Idéal tourisme, punkt 33). Võttes seevastu arvesse, et Saksamaa Liitvabariigi valitud maksustamise erandkord on oma olemuselt üleminekuline, ei takista miski tal kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 4 taotletava

eesmärgiga otsustada, nagu direktiiv põhimõtteliselt nõuab, konkurentsi moonutamise kaotamiseks maksust vabastada ka kõnealune tehing (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Idéal tourisme*, punkt 33).

56 Selle kohta tuleb iseäranis märkida, et asjaolu, mille kohaselt kõnealuse erand- ja üleminekukorra säilitamine mõnes liikmesriigis võib teatud juhtudel kaasa tuua konkurentsi moonutamise Saksamaal, ei saa lubada sellel liikmesriigil endal tekitada konkurentsi moonutamist nende liikmesriikide kahjuks, kes on kuuenda direktiivi üle võtnud (vt selle kohta 27. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-74/91: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1992, lk I-5437, punkt 25). Antud juhul oleks see nii, kui Eurodentalil oleks lubatud Luksemburgis käibemaksu maha arvata, kuna sellisel juhul oleksid selle liikmesriigisisised tehingud, mille puhul ei ole õigust mahaarvamisele, ebasoodsamas olukorras võrreldes ühendusesiseste tehingutega, mis said nimetatud liikmesriigist alguse.

57 Mis puudutab Saksamaa valitsuse viidatud erilist olukorda, siis on ühenduse seadusandja see, kelle ülesanne on rakendada kõik mis võimalik, et kehtestada ühenduses lõplik käibemaksust vabastamise kord ning viia seeläbi ellu käibemaksualaste siseriiklike õigusaktide järkjärguline ühtlustamine, mis ainsana on suuteline kaotama kuuenda direktiiviga lubatud erand- ja üleminekukorrast tekitatud konkurentsimoonutused (vt selle kohta 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: *Royscot jt*, EKL 1999, lk I-6671, punkt 31, ja eespool viidatud kohtuotsus *Idéal tourisme*, punkt 39).

58 Järelikult tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alusel liikmesriigi territooriumil käibemaksust vabastatud tehing ei anna selle direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, isegi kui see on ühendusesisene tehing ja sõltumata lähteliikmesriigis kohaldatavast käibemaksusüsteemist.

Kohtukulud

59 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivist 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ, ning nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiivist 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes, tulenevas redaktsioonis artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alusel liikmesriigi territooriumil käibemaksust vabastatud tehing ei anna selle direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, isegi kui see on ühendusesisene tehing ja sõltumata lähteliikmesriigis kohaldatavast käibemaksusüsteemist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.