

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

26. veebruar 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Mahaarvamised – Maksuvabastused – Hambaproteeside tarnimine

Liidetud kohtuasjades C-144/13, C-154/13 ja C-160/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 1. märtsi 2013. aasta otsustega ja 8. märtsi 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 21., 27. ja 28. märtsil 2013, menetlustes

VDP Dental Laboratory NV

versus

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

Staatssecretaris van Financiën

versus

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud S. Rodin, A. Borg Barthet (ettekandja), M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. mai 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- VDP Dental Laboratory NV, esindaja: *belastingadviseur* R. Oorthuizen,
- Nobel Biocare Nederland BV, esindaja: *adviseur* G. C. Bulk,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman, M. Noort ja J. Langer,
- Eesti valitsus, esindaja: N. Grünberg,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja E. Manhaeve,

olles 4. septembri 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad küsimust, kuidas tõlgendada 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), mida on muudetud nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ (ELT L 345, lk 19) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 17 lõikeid 1 ja 2 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ (ELT L 346, lk 13) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 140 punkte a ja b ning artikli 143 punkti a koostoimes sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga e ja artikliga 370.

2 Eelotsusetaotlused on esitatud kolmes kohtuasjas, millest ühes on tegemist VDP Dental Laboratory NV (edaspidi „VDP“) ja Staatssecretaris van Financiën (edaspidi „Staatssecretaris“) vahelise vaidlusega ning kahes teises kohtuasjas on vaidlus Staatssecretarise ja esiteks X BV (edaspidi „X“) ning teiseks Nobel Biocare Nederland BV (edaspidi „Nobel“) vahel seoses käibemaksuga maksustamisega aastatel 2006 ja 2008.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Põhikohtuasjad puudutavad käibemaksu kogumist 2006. ja 2008. aasta eest. Seega on kohaldatavad direktiivid kuues direktiiv ja käibemaksudirektiiv. Sõltuvalt käesolevas asjas käsitletavast perioodist tuleb arvesse võtta kuuenda või käibemaksudirektiivi asjakohaseid sätteid.

Kuues direktiiv

4 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osas, mis käsitleb maksuvabastust riigi territooriumil teatava avalikes huvides tegutsemise puhul, on sätestatud:

„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;

[...]”

5 Sama direktiivi artikli 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ direktiivi artiklist 28f tuleneva redaktsiooni (edaspidi „kuuenda direktiivi artikkel 17“) lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest,

mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

b) riigi territooriumile imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

c) artikli 5 lõike 7 punkti a, artikli 6 lõike 3 ja artikli 28a lõike 6 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.”

Käibemaksudirektiiv

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 131 on sätestatud:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.”

7 Direktiivi artikli 132 lõige 1, mis varem oli kuuenda direktiivi artikli 13 A osa, näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne;

e) hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid;

[...]”

8 Direktiivi artikli 138 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.”

9 Direktiivi artiklis 140 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kaupade ühendusesisene soetamine, kui selliste kaupade tarne oleks maksukohustuslastele nende enda territooriumil alati maksuvaba;

b) kaupade ühendusesisene soetamine, kui selliste kaupade import oleks artikli 143 punktide a, b ja c ning e–l alusel alati maksuvaba;

[...]”

10 Käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade lõplik import, mille tarne maksukohustuslase poolt oleks tema enda

territooriumil alati maksuvaba.”

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

12 Direktiivi artiklis 168 (varem kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2) on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;
- b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisenä käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- c) artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;
- d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.”

13 Käibemaksudirektiivis on ette nähtud ka erinevad „1. jaanuaril 1978 ühendusse kuulunud riikidele kehtestatud erandid” eelkõige vastavalt artiklile 370, milles on sätestatud:

„Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1978 maksustasid X lisa A osas nimetatud tehinguid, võivad nende maksustamist jätkata.”

14 Direktiivi X lisa A osa „Tehingud, mille maksustamist liikmesriigid võivad jätkata” punktis 1 on sätestatud:

„Hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid.”

15 EÜ artikkel 90 (nüüd ELTL artikkel 110) oli sõnastatud järgmiselt:

„Ükski liikmesriik ei kehtesta teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud otsestest või kaudsetest maksudest.

Liitigi ei kehtesta ükski liikmesriik teiste liikmesriikide toodetele selliseid riigimakse, mis võimaldaksid teiste toodete kaudset kaitset.”

Madalmaade õigus

16 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting; *Staatsblad* 1968, nr 329; edaspidi „käibemaksuseadus”) ajavahemikul 1. jaanuarist 2003 kuni 1. jaanuarini 2007 kehtinud redaktsiooni artikli 11 lõike 1 punkti g alapunktis 1 oli sätestatud:

„Määrusega kindlaksmääratud tingimustel ei maksustata käibemaksuga:

nende kutsealade esindajate osutatud teenused, kelle kutseala reguleerib üksikisiku tervishoiu valdkonna kutsealasid käsitlev seadus [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg] või kelle kutseala on reguleeritud selle seaduse alusel; psühholoogide ja hambatehnikute teenused; haigete või vigastatute vedu kiirabiautoga.”

17 Käibemaksuseaduse 2008. aasta redaktsiooni artikli 11 lõike 1 punkti g alapunkt i on sõnastatud järgmiselt:

„Määrusega kindlaksmääratud tingimustel ei maksustata käibemaksuga:

inimeste ravimine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt, kelle kutseala reguleerib üksikisiku tervishoiu valdkonna kutsealasid käsitlev seadus või kelle kutseala on reguleeritud selle seaduse alusel, ning ka psühholoogide poolt inimeste ravimine; hambatehnikute poolt kutsealases tegevuses osutatud teenused; hambaarstide ja hambatehnikute poolt hambaproteeside tarnimine; haigete või vigastatute vedu kiirabiautoga.”

18 Nimetatud seaduse 2006. aastal kehtinud redaktsiooni artikli 15 lõikes 2 on ette nähtud järgmised reeglid:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse ettevõtja teenuste osutamiseks artiklite 11 ja 28k tähenduses, võib maksu maha arvata ainult siis, kui tegemist on artikli 11 punktides i, j ja k nimetatud teenustega, tingimusel et nende teenuste saaja elab või asub väljaspool ühendust või tingimusel, et need teenused on otseselt seotud ühendusest eksportimiseks mõeldud kaupadega.”

19 Käibemaksuseaduse artiklis 17e on sätestatud:

„Ministri määrusega vabastatakse määruses ette nähtud tingimustel ja piirangutega käibemaksust selliste kaupade ühendusesisene soetamine, mille

- a. tarne Madalmaadesse on alati maksuvaba;
- b. import on alati maksuvaba;
- c. puhul on alati õigus maks täies ulatuses tagasi saada.”

20 Käibemaksuseaduse artikli 21 punktis c on sätestatud:

„Ministri määrusega vabastatakse määruses ette nähtud tingimustel ja piirangutega käibemaksust:

- a) selliste kaupade import, mille tarne Madalmaadesse on alati maksuvaba.”

21 Käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 16a lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Ühendusesisene soetamine artikli 17e tähenduses on:

- a) inimorganite, inimvere ja rinnapiima ühendusesisene soetamine.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-144/13

22 Kohtuasjas C-144/13 puudutab põhikohtuasi Madalmaades asutatud äriühingut VDP, kes

vahendab hambaproteeside müüki. VDP laseb Madalmaades või väljaspool seda liikmesriiki asuvate hambaarstide eelneval tellimusel valmistada hambaproteese, mis tehakse väljaspool Madalmaid asuvates hambatehnilistes laborites nii Euroopa Liidus kui ka väljaspool Euroopa Liitu. Kõnealused laborid tarnivad hambaproteesid VDP-le, kes edastab need omakorda hambaproteesid tellinud hambaarstidele. Need hambaproteesid, mille VDP saab liidu tolliterritooriumi hulka mittekuuluvatest riikidest, deklareeritakse proteeside Madalmaadesse saabumisel nende vabasse ringlusse lubamiseks.

23 VDP lähtus oma 2006. aasta esimese kvartali kohta esitatud käibedeklaratsioonis sellel perioodil Madalmaade hambaarstidele tarnitud hambaproteeside puhul sellest, et kõnealused tarned on käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti g alapunkti 1 (1. jaanuarini 2008 kehtinud redaktsiooni) kohaselt käibemaksust vabastatud. Lisaks sellele arvas ta maha käibemaksu, mida ta pidi selles kvartalis tasuma kõnealuste hambaproteeside tarnimisel, tuginedes seejuures tõlgendusele, mille Euroopa Kohus oli andnud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 2 kohtuotsuse VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792) aluseks olnud kohtuasjas. Inspecteur keeldus käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 2 alusel sellest mahaarvamisest ja jättis VDP esitatud vaide rahuldamata.

24 VDP ei tasunud deklaratsiooni põhjal käibemaksu 2008. aasta kolmandas kvartalis tehtud hambaproteeside tarnetelt Madalmaades asuvatele hambaarstidele, kusjuures ta põhjendas seda asjaoluga, et ta oli alates 1. jaanuarist 2008 käsitatav „hambatehnikuna” käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e tähenduses, ja leidis, et seega on tal õigus käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti g alapunkti 1 kohaselt käibemaksust vabastamisele. Nimetatud seaduse artikli 15 lõike 2 kohaselt jättis VDP maha arvamata maksu, mida ta oleks pidanud tasuma selles kvartalis kõnealuste tarnete eest.

25 Samuti tasus VDP vastavalt käibedeklaratsioonile kõnealuse kvartali eest käibemaksu Madalmaadest väljaspool asuvatest laboritest pärit hambaproteeside impordilt ja ühendusesiseselt soetamiselt. Seejärel leidis ta siiski, et käibemaksuseaduse artikli 21 punkti c alusel koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 143 punktiga a ei ole ta deklareeritud hambaproteeside impordiga seoses kohustatud seda maksu tasuma ning käibemaksuseaduse artikli 17e punkti a alusel koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 140 punktiga a ei ole ta kohustatud seda maksu tasuma seoses niisuguste proteeside ühendusesisesese soetamisega. Inspecteur jättis rahuldamata ka VDP sellesisulise vaide.

26 Rechtbank te Haarlem jättis VDP kaebuse 2006. aasta esimest kvartalit puudutavas osas rahuldamata, leides, et käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamise korral on välistatud sisendkäibemaksu mahaarvamine vastavalt käibemaksuseaduse artikli 15 lõikele 2. VDP esitas kõnealuse kohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse.

27 2008. aasta kolmandat kvartalit puudutavas osas pidas Rechtbank te Haarlem VDP kaebust põhjendatuks, leides, et ühelt poolt käibemaksuseaduse artikli 21 punkti c kohaselt koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 143 punktiga a ja teiselt poolt käibemaksuseaduse artikli 17e punkti a kohaselt koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 140 punktiga a ei tule käibemaksu tasuda hambaproteeside impordilt ja ühendusesiseselt soetamiselt, kuivõrd aluseks on ikka välismaise hambatehniku poolt tarnimine ja selline tarne on Madalmaades maksuvaba. Staatssecretaris esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse.

28 Hoge Raad der Nederlandeni arvates tõstatavad nii VDP kui ka Staatssecretarise kassatsioonkaebus liidu õiguse küsimused.

29 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus siseriiklikud õigusnormid näevad erinevalt direktiivist ette maksuvabastuse (mistõttu on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus välistatud), on maksukohustuslasel kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetele 1 ja 2 tuginedes siiski sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a ja artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kõnealustes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastused ei ole kohaldatavad hambaproteeside impordile ja ühendusesisesele soetamisele? Kas juhul, kui vastus on eitav, sõltuvad maksuvabastused sellest, kas hambaproteeside tarnijaks on välisriigis asuv hambaarst või hambatehnik ja/või kas hambaproteesid on tarnitud hambaarstile või hambatehnikule?”

Kohtuasi C-154/13

30 Kohtuasi C-154/13 puudutab Madalmaades asuvat äriühingut X, kes peab hambaravikabinetti, mille tegevus on käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti g alapunkti 1 kohaselt käibemaksust vabastatud ja käibemaksu mahaarvamise õigusega. X omandas ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 30. septembrini 2008 Saksamaal asuvalt hambatehnikult hambaproteese, mis veeti ja tarniti X-le Saksamaalt, ilma et seejuures oleks arvele märgitud käibemaksu. Käibedeklaratsiooni põhjal ei tasunud X nende ostudega seoses ühendusesiselt soetamiselt käibemaksu. Inspecteur on seisukohal, et tegemist on siiski sellise soetamisega ja tegi maksuotsuse.

31 Rechtbank te' s-Gravenhage leidis, et X kaebus on põhjendatud. Nimetatud kohtu arvates tuleb käibemaksuseaduse artiklit 17e ja käibemaksudirektiivi artiklit 140 tõlgendada nii, et kui hambaproteese tarnib väljaspool Madalmaid asuv hambaarst või hambatehnik, on nende hambaproteeside ühendusesisene soetamine Madalmaades asuva kliendi poolt käibemaksust vabastatud, võttes arvesse, et selline Madalmaades toimuv tarne on samuti käibemaksust vabastatud. Staatssecretaris esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse, viidates eelkõige asjaolule, et Saksamaal maksustatakse hambaproteeside tarnimist.

32 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kõnealustes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele? Kas juhul, kui vastus on eitav, sõltuvad maksuvabastused sellest, kas hambaproteeside tarnija on välisriigis asuv hambaarst või hambatehnik ja/või kas hambaproteesid on tarnitud hambaarstile või hambatehnikule?

2. Kas juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 140 punktides a ja b ette nähtud käibemaksuvabastus (esimeses eelotsuse küsimuses esitatud tingimustel või ilma nende tingimusteta) on kohaldatav hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, on maksuvabastus sellistes liikmesriikides nagu Madalmaade Kuningriik, kes on võtnud üle käibemaksudirektiivi artiklis 132 ette nähtud maksuvabastuse, kohaldatav ka selliste hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, mis on lähetatud liikmesriigist, kes on kasutanud käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud erand- ja üleminekukorda?”

Kohtuasi C-160/13

33 Kohtuasi C?160/13 puudutab Madalmaades asuvat äriühingut Nobel, kes on käsitatav hambatehnikuna käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti g alapunkti 1 tähenduses. Nobel on hambaproteeside müümisel vahendaja. Ta müüb ja tarnib hambaproteese Madalmaades asuvatele hambalaboritele vastavalt viimaste eelnevale tellimusele. Hambaproteesid valmistab Rootsisis Nobeli emaettevõtja A AB (edaspidi „A”), kes on samuti hambatehnik. A tarnib proteesid kokkulepitud tasu eest Nobelile, kes tarnib need seejärel asjaomastele laboritele.

34 A ei märkinud 2008. aasta detsembris tarnitud hambaproteeside eest arvele käibemaksu. Vastavalt käibedeklaratsioonile tasus Nobel nende tarnete eest käibemaksu seoses ühendusesisese soetamisega. Seejärel vaidlustas ta käibemaksu tasumise. Rechtbank te Haarlem rahuldas kaebuse, leides, et käibemaksuseaduse artiklit 17e ja käibemaksudirektiivi artiklit 140 tuleb tõlgendada nii, et kui hambaproteese tarnib väljaspool Madalmaid asuv hambaarst või hambatehnik, siis on nende hambaproteeside ühendusesisene soetamine Madalmaades asuva kliendi poolt käibemaksust vabastatud, võttes arvesse, et selline Madalmaades toimuv tarne on samuti käibemaksust vabastatud. Staatssecretaris esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse.

35 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kõnealustes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele? Kas juhul, kui vastus on eitav, sõltuvad maksuvabastused sellest, kas hambaproteeside tarnija on välisriigis asuv hambaarst või hambatehnik ja/või kas hambaproteesid on tarnitud hambaarstile või hambatehnikule?”

36 Euroopa Kohtu presidendi 4. juuni 2013. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?144/13, C?154/13 ja C?160/13 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus kohtuasjas C?144/13

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega kohtuasjas C?144/13 sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 168, mis võtab üle kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sisu, tuleb tõlgendada nii, et kui riigisiseses õiguses ette nähtud maksuvabastus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, ei luba selle direktiivi artikkel 168 maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii seda maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust.

38 Euroopa Kohus on juba varem leidnud, et kui riigisiseses õiguses ette nähtud maksuvabastus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, ei luba selle direktiivi artikkel 168 maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii seda maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust (kohtuotsus MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 45).

39 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 37 märkis, peab maksukohustuslane sellistel asjaoludel valima, kas järgida riigisisest maksuvabastust, mis viib sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse välistamiseni, või maksta oma tehingutelt liidu õigusele tuginedes käibemaksu ning saada seeläbi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

40 Seega tuleb esimesele küsimusele kohtuasjas C?144/13 vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et kui riigisisises õiguses ette nähtud käibemaksuvabastus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, ei luba see artikkel 168 maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust.

Teine küsimus kohtuasjas C?144/13, esimene küsimus kohtuasjas C?154/13 ja küsimus kohtuasjas C?160/13

41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega kohtuasjas C?144/13, esimese küsimusega kohtuasjas C?154/13 ja küsimusega kohtuasjas C?160/13 sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 140 punktides a ja b ning artikli 143 punktis a ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele ja importimisele ning kas vajaduse korral sõltub selle vabastuse kasutamine tingimusest, et hambaproteesid peab tarnima teisest liikmesriigist või kolmandast riigist hambaarst või hambatehnik või peavad need olema tarnitud hambaarstile või hambatehnikule või peavad maksuvabastuse kasutamiseks olema täidetud need mõlemad tingimused.

42 Olgu märgitud, et käibemaksudirektiivi artiklid 132, 140 ja 143 on osa käibemaksudirektiivi IX jaotises „Maksuvabastused” ette nähtud maksust vabastamise korrast. Need sätted näevad ette maksust vabastamise mehhanismi kindlaksmääratud kaupadega tehtud tehingute korral, kui täidetud on teatavad tingimused.

43 Samas on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste eesmärk teatavate teenuste kättesaadavamaks muutmine ja teatavate kaupade tarnimise lihtsustamine, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. Saksamaa, C?287/00, EU:C:2002:388, punkt 47 ja MDDP, EU:C:2013:778, punkt 26).

44 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutavad nimetatud vabastused endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige kohtuotsused CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 15, ja Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, punkt 23).

45 Lisaks olgu märgitud, et käibemaksudirektiivi artikli 132 eesmärk on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides. Selle sätte kohaselt ei ole aga avalikes huvides tegutsemine alati käibemaksust vabastatud, vaid vabastatud on ainult need tegevused, mis on selles sättes loetletud ja väga täpselt kirjeldatud (kohtuotsus Institute of the Motor Industry, C?149/97, EU:C:1998:536, punkt 18).

46 Hambaarstide ja hambatehnikute tarnitud hambaproteeside maksuvabastus peab tagama, et tervisega seotud toodete tarnimine ei muutu siis, kui nende tarnimiselt tuleks maksta käibemaksu, nende toodete suurenenud kulude tõttu kättesaamatuks (vt seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b, mis nüüd on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt b, kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).

47 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a, siis sellega on liikmesriikidele pandud kohustus vabastada käibemaksust kaupade ühendusesisene soetamine, kui selliste kaupade tarne on maksukohustuslastele nende enda territooriumil alati maksuvaba.

48 Kõigepealt olgu märgitud, et – nagu rõhutab ka kohtujurist ettepaneku punktis 45 – sõnastus „nende enda territooriumil” viitab impordiliikmesriigile. See tuleneb võrdlusest selliste sätetega nagu käibemaksudirektiivi artikkel 88, artikkel 207 või artikli 214 lõike 1 punkt a, mis sisaldavad

sama sõnastust.

49 Et teha kindlaks, kas kaupade ühendusesisene soetamine on käibemaksust vabastatud, tuleb seega kontrollida, kas samade kaupade tarne on sihtkohaliikmesriigi territooriumil käibemaksust vabastatud.

50 Põhikohtuasjades võiks hambaproteeside ühendusesisene soetamine kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a kohaldamisalasse ja seega olla käibemaksust vabastatud, kui see on käibemaksust vabastatud sihtkohaliikmesriigi territooriumil. Kuivõrd aga selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt e kohustab liikmesriike vabastama käibemaksust hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid, siis on selle toote tarnimine liikmesriigi territooriumil paratamatult maksust vabastatud, kui liikmesriik ei ole rakendanud käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud üleminekukorda.

51 Seega kuulub hambaproteeside ühendusesisene soetamine hambaarstide ja hambatehnikute poolt käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a kohaldamisalasse.

52 Samuti tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punktis a sätestatud kaupade lõpliku impordi maksuvabastus on ilmselgelt mõjutatud direktiivi artikli 140 punktist a, ainult et esimesena nimetatud sättes on maksust vabastatud tehing kaupade lõplik import.

53 Et teha kindlaks, kas kaupade import on käibemaksust vabastatud, tuleb kontrollida, kas samade kaupade tarne on sihtkohaliikmesriigi territooriumil käibemaksust vabastatud. Nimelt tuleneb kõnealuste sätete sõnastusest, et liidu seadusandja on käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a ja artikli 143 lõike 1 punkti a jaoks ette näinud identse mehhanismi.

54 Järelikult tuleb neid sätteid ühtemoodi tõlgendada.

55 Kuivõrd lähtepunkt on see, et kaubatarne on sihtkohaliikmesriigis maksust vabastatud, siis tuleb hambaproteesidega seoses viidata käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastusele samadel tingimustel nagu direktiivi artikli 140 punktis a sätestatud vabastusele. Seega kuulub hambaproteeside lõplik importimine hambaarstide ja hambatehnikute poolt käibemaksudirektiivi artikli 143 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse.

56 Et teha seoses käibemaksudirektiivi artikli 140 punktiga b kindlaks, kas kaupade ühendusesisene soetamine võib olla liikmesriigis käibemaksust vabastatud, tuleb ainult kontrollida, kas samade kaupade lõplik import on selle liikmesriigi territooriumil direktiivi artikli 143 lõike 1 punkti a alusel käibemaksust vabastatud.

57 Mis puudutab maksuvabastuse saamiseks vajalike tingimuste küsimust, siis tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e sõnastusest endast nähtub, et maksuvabastuse tingimus on see, et hambaproteese tarnivad hambaarstid või hambatehnikud.

58 Järelikult tuleb teisele küsimusele kohtuasjas C-144/13, esimesele küsimusele kohtuasjas C-154/13 ja küsimusele kohtuasjas C-160/13 vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b ning artikli 143 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav hambaarstide ja hambatehnikute tarnitud hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele ja lõplikule impordile, kui liikmesriik, millesse hambaproteesid tarnitakse või imporditakse, ei ole rakendanud käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud üleminekukorda.

Teine küsimus kohtuasjas C-154/13

59 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega kohtuasjas C-154/13 sisuliselt

selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav ka selliste hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, mis on lähetatud liikmesriigist, kes on rakendanud käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud erand- ja üleminekukorda.

60 Olgu meenutatud, et ühenduse käibemaksusüsteem on ETL artiklite 113 ja 115 raames riigisiseste õigusaktide järkjärgulise ühtlustamise tulemus. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on järjestikuste direktiividega, eelkõige kuuenda direktiiviga ellu viidud ühtlustamine praegu alles osaline ühtlustamine (kohtuotsused ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, C?165/88, EU:C:1989:608, punkt 21, ja Eurodental, C?240/05, EU:C:2006:763, punkt 50).

61 Nimelt on liikmesriikidel käibemaksudirektiivi artikli 370 alusel lubatud edaspidigi jõus hoida juba enne direktiivi kehtinud riigisiseste õigusaktide teatavaid sätteid, mis ilma sellise loata oleksid direktiiviga vastuolus (vt selle kohta kohtuotsused Idéal tourisme, C?36/99, EU:C:2000:405, punkt 38 ja Eurodental, EU:C:2006:763, punkt 51).

62 Teisele küsimusele kohtuasjas C?144/13, esimesele küsimusele kohtuasjas C?154/13 ja küsimusele kohtuasjas C?160/13 antud vastusest nähtub ka, et selle kindlakstegemiseks, kas hambaproteeside ühendusesisene soetamine on käibemaksust vabastatud, tuleb kontrollida, kas samade kaupade tarne või import on sihtkohaliikmesriigi territooriumil käibemaksust vabastatud. Järelikult on lähtepunkt sihtkohaliikmesriigis kohaldatav kord.

63 Kui see riik ei ole rakendanud käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud erand- ja üleminekukorda ning kohaldab seega direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust, siis on direktiivi artikli 140 punktides a ja b ette nähtud maksuvabastused samuti kohaldatavad. See on nii olenemata sellest, kas päritoluliikmesriik kasutab käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud erand- ja üleminekukorda.

64 Järelikult tuleb teisele küsimusele kohtuasjas C?154/13 vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav ka selliste hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, mis on lähetatud liikmesriigist, kes on rakendanud käibemaksudirektiivi artiklis 370 ette nähtud erand- ja üleminekukorda.

Kohtukulud

65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse riigisisene kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ), artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et kui riigisiseses õiguses ette nähtud käibemaksuvabastus on vastuolus direktiiviga 2006/112 (muudetud direktiiviga 2007/75), ei luba artikkel 168 maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust.

2. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2007/75) artikli 140 punkte a ja b ning artikli 143 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav hambaarstide ja hambatehnikute tarnitud hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele ja lõplikule impordile, kui liikmesriik, millesse hambaproteesid tarnitakse või imporditakse, ei ole rakendanud direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2007/75) artiklis 370 ette nähtud üleminekukorda.

3. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2007/75) artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav ka selliste hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, mis on lähetatud liikmesriigist, kes on rakendanud selle direktiivi artiklis 370 ette nähtud erand- ja üleminekukorda.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.