

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 7. septembril 2006¹(1)

Kohtuasi C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad))

Kuues käibemaksudirektiiv – Riigisisene maksuvabastus – Hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid – Ühendusesisene tarne – Sisendkäibemaksu mahaarvamine

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas tuleb vastata nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁽²⁾ (edaspidi „kuues direktiiv“) tõlgendamisega seotud küsimustele, mis puudutavad hambaproteeside tarneid.
2. Esiteks tuleb selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e selliste tarnete puhul sätestatud maksuvabastus on kohaldatav ka juhul, kui hambaproteese tarnib hambaarsti või tehniku asemel vahendaja, kellel ei ole asjaomast kutsekvalifikatsiooni.
3. Teiseks tekib küsimus, kas hambaproteeside ühendusesiseste tarnete puhul tekib õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kui erinevalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktist e ei käsitata asjaomast tarnet sihtkohas üleminekukorra kohaldamise tõttu maksuvabana. Analoogiline küsimus on ka kohtuasja C-240/05: Eurodental⁽³⁾ aluseks.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

4. Esimene käibemaksudirektiiv⁽⁴⁾ määratleb artiklis 2 ühise käibemaksusüsteemi olulised elemendid:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on 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.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.”

5. Kuuenda direktiivi artikli 13 pealkiri on „Maksuvabastus riigi territooriumil”; A osa lõige 1 sätestab muu hulgas järgmist:

„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 [...]”.

6. Artikli 28 lõige 3 lubab üleminekuperioodil erandeid artiklist 13:

„Lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil[(5)] võivad liikmesriigid:

a) jätkata artikli 13 või 15 kohaselt maksust vabastatud tehingute maksustamist, mis on nimetatud käesoleva direktiivi E lisas [...]”.

7. Direktiivi E lisa punktis 2 on ära toodud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e nimetatud hambaarstide ja hambatehnikute tehingud.

8. Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ(6) lisati kuuendasse direktiivi uus XVIa jaotis (liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord, artiklid 28a–28m). Need sätted on endiselt otsustava tähtsusega, kuna liikmesriikide ettevõtjate vahelise kaubavahetuse maksustamine on siiani veel lõplikult reguleerimata.

9. Artikkel 28a(7) reguleerib ühendusesisese kauba omandamisega seotud maksukohustust:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

b) 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 ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ettenähtud protseduure.

Erandina esimesest lõigust ei maksustata käibemaksuga maksukohustuslase või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt ühendusesisest kaupade soetamist vastavalt lõikele 1a.

Liikmesriigid annavad teise lõigu alusel kõlblikele maksukohustuslastele ja mittemaksukohustuslastest juriidilistele isikutele õiguse valida esimeses lõigus sätestatud üldise skeemi. Liikmesriigid määravad kindlaks nimetatud valiku kasutamise üksikasjalikud eeskirjad, mida igal juhul kohaldatakse kahe kalendriaasta jooksul;

[...]

1a. Lõike 1 punkti a teises lõigus sätestatud maksuvabastus antakse järgmistel juhtudel

a) [...]

b) punktis a nimetamata kaupade ühendusesisene soetamine:

- [...] maksukohustuslase poolt, kes tarnib üksnes kaupa või osutab teenuseid, mille suhtes ei kehti mahaarvamisoigus, või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt,
- kogusumma eest, mis asjassepuutuva kalendriaasta jooksul ei ületa liikmesriikide poolt kindlaksmääratavat riigi vääringsusse arvestatuna vähemalt 10 000 eküü suurust künnist, ja
- tingimusel, et eelmise kalendriaasta jooksul ei ületanud ühendusesisese kauba omandamise kogusumma teises taandes nimetatud künnist.

Eespool nimetatud maksuvabastuse taotlemisel arvesse võetav künnis hõlmab ühendusesisese kauba, välja arvatud uute transpordivahendite ja muu aktsiisistatava kauba omandamise kogusummat, millest on maha arvatud selles liikmesriigis tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks, kust kaup lähetati või veeti.”

10. Artikli 28b B osa sätestab ühendusesisese tarne kohta puudutavad erandid:

„1. Erandina artikli 8 lõike 1 punktist a ja lõikest 2 loetakse tarnija või tarnija nimel tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriiki lähetatud või veetud kauba tarnekohaks koht, kus kaup asub ostjale lähetamise või veo lõpus, kui on täidetud järgmised tingimused:

- kaubatarne tehakse maksukohustuslasele, kellel on õigus saada artikli 28a lõike 1 punkti a teises lõigus ettenähtud maksuvabastust, mittemaksukohustuslastest juriidilisele isikule, kellel on õigus saada sama maksuvabastust, või muule mittemaksukohustuslastest isikule,

[...]

2. Kui tarne koosneb muust kaubast kui aktsiisiga maksustatav kaup, siis ei kohaldata siiski lõiget 1 lähetamise või veo sihtliikmesriiki lähetatud või veetud kauba tarnete suhtes, kui:

- selliste tarnete käibemaksuta koguväärtus ei ole ühe kalendriaasta jooksul suurem kui 100 000 eküüd väljendatuna omavääringus, ja
- muust kaubast kui aktsiisiga maksustatavast kaubast koosnevate, lõikes 1 sätestatud tingimuste kohaselt toimunud tarnete käibemaksuta koguväärtus ei olnud eelmisel kalendriaastal suurem kui 100 000 eküüd väljendatuna omavääringus.[(8)]

Liikmesriik, kelle territooriumil kaup ostjale lähetamise või vedamise lõpus asub, võib eelnimetatud künniseid piirata 35 000 eküüni väljendatuna omavääringus, kui nimetatud liikmesriik arvab, et eespool nimetatud 100 000 eküü suurune künnis võiks tekitada tõsist konkurentsitingimuste moonutamist. Liikmesriigid, kes kasutavad seda võimalust, võtavad vajalikud meetmed kauba

lähetamise või veo liikmesriigi asjaomaste ametivõimude informeerimiseks.

[...]

3. Liikmesriik, kelle territooriumil kaup lähetamise või veo algul asub, annab maksukohustuslastele, kes tarnivad kaupa, mis on kõlblik lõike 2 alusel, õiguse valida, et selliste tarnete koht määrataks lõike 1 kohaselt.

Asjaomased liikmesriigid määravad kindlaks nimetatud valiku üksikasjalikud rakenduseeskirjad, mida igal juhul kohaldatakse kahe kalendriaasta jooksul.”

11. Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt on ühendusesisesed tarded kahe liikmesriigi vahel maksust vabastatud. Säte näeb muu hulgas ette:

„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) kaubatarned, 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.

Seda maksuvabastust ei kohaldata maksukohustuslase tehtud artikli 24 alusel maksuvabade kaubatarnete suhtes ega kaubatarnete suhtes maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kellel on õigus saada artikli 28a lõike 1 punkti a teises lõigus ettenähtud maksuvabastust;

[...]”.

12. Kuuenda direktiivi artikkel 17 artikli 28f sõnastuses(9) reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Käesolevas asjas on eeskätt olulised lõiked 2 ja 3:

„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 kõigile 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 14 lõike 1 punkti i, artikli 15, artikli 16 lõike 1 B, C, D või E osa või lõike 2 või artikli 28c A ja C osa kohaselt;

c) seoses mis tahes tehingutega, 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.”

B. Siseriiklik õigus

13. Madalmaade käibemaksuseaduse enne 1. detsembrist 1997 kehtinud redaktsiooni artikli 11 lõike 1 punkti g kohaselt on hambatehnikute osutatavad teenused käibemaksust vabastatud. Madalmaade kohtute tõlgenduse kohaselt ei laienenud maksuvabastus vahendajatele, kes ei olnud hambatehnikud.

14. Alates 1. detsembrist 1997 kehtiv redaktsioon sätestab „hambaproteeside tarnete” maksuvabastuse, määratlemata täpsemalt tarnijat.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

15. Madalmaades asuv ettevõtja VDP Dental Laboratory N. V. (edaspidi „VDP”) laseb Madalmaade, Belgia, Taani, Saksamaa, Prantsusmaa, Itaalia ja kolmandate riikide hambaarstide tellimusel teha hambatehnilisi töid, näiteks valmistada kroone, panuseid, sildu jms. Selleks võtab VDP?le tellimuse esitav hambaarst kipsist hambajäljendid ja edastab need VDP?le või tuleb viimane neile ise järele. VDP kontrollib, kas hambaarsti võetud kipsist hambajäljendeid saab hambaproteesi valmistamiseks kasutada, ja saadab need (enamasti väljaspool ühendust asuvasse) hambatehnilisse laborisse. Labor tarnib valmis hambaproteesi VDP?le, kes tasub selle eest vastava hinna ning impordib proteesi vajaduse korral ühendusse. Seejärel tarnib VDP proteesi tasu eest selle tellinud hambaarstile. VDP ei ole palganud diplomeeritud hambatehnikuid ega hambaarste.

16. VDP käsitas tarneid Madalmaades asuvatele hambaarstidele käibemaksuvabana ning ei arvanud seetõttu maha nende tarnetega seotud sisendkäibemaksu. Väljaspool Madalmaid asuvatele hambaarstidele teostatud tarnetelt arvas ta sisendkäibemaksu maha.

17. Topeltmaksustamise vältimiseks andis maksuhaldur loa arvata sisendkäibemaks maha nende kaupade ja teenuste puhul, mille VDP soetas seoses ühendusesiseste tarnetega. Tingimuseks seati, et VDP märgib arvele ostja käibemaksukohustuslase numbri ja esitab ühendusesisese tarne deklaratsiooni.

18. Kuna viidatud tingimused ei olnud eespool nimetatud liikmesriikidesse (vt punkt 15) saadetud tarnete puhul täidetud, siis esitas maksuhaldur ajavahemiku 1. jaanuarist 1996 kuni 31. detsembrini 1998 kohta maksu ümberarvutamise teate täiendava käibemaksu tasumiseks summas 117 530 Hollandi kuldnat.

19. Esimese astme kohus leidis, et puudutatud isikute osutatavad teenused ei olnud ajavahemikus 1. jaanuarist 1996 kuni 1. detsembrini 1997 käibemaksuseaduse (kuni 1997. aasta detsembrini kehtinud redaktsiooni) artikli 11 lõike 1 punkti g alusel käibemaksust vabastatud. Ajavahemiku puhul 1. detsembrist 1997 kuni 31. jaanuarini 1998 oli esimese astme kohus seisukohal, et VDP osutatavad teenused ei kuulu maksuvabastuse alla kuuenda direktiivi tähenduses, sest VDP?s ei tööta hambatehnikud. Käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punktis g (alates 1. detsembrist 1997 kehtivas redaktsioonis) ette nähtud tingimused olid aga täidetud. Viidatud teenuste maksuvabastuse tõttu ei ole ka õigust maha arvata sisendkäibemaksu. VDP ei saa tugineda ühelt poolt kaubatarnete maksustamise kohustuslikkusele kuuenda direktiivi alusel, et sellest tuletada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ja teiselt poolt siseriiklikust õigusest

tulenevale maksuvabastusele. Lõpptulemusena vähendas esimese astme kohus täiendavalt tasumisele kuuluvat maksusummat 9527 Hollandi kuldnale. Nimetatud summa hõlmab ajavahemikul 1. detsembrist 1997 kuni 31. märtsini 1998 teostatud hambaproteeside tarneid teistes liikmesriikides asuvatele hambaarstidele.

20. Hoge Raadi (Madalmaade ülemkohus) kassatsioonimenetluses vaieldakse selle üle, kas Prantsusmaa ja Itaalia hambaarstidele tehtud tarnetelt oli õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuna hambaproteeside tarne ei ole nimetatud liikmesriikides käibemaksust vabastatud. Nende asjaolude tõttu esitas Hoge Raad 11. novembri 2005. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et sõnastuse „hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid” all tuleb mõista ka selliseid maksukohustuslase tarnitavaid hambaproteese, mille valmistamise tellib viimane hambatehnikult?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes on eespool nimetatud tärned käibemaksust vabastanud, peab lubama tarnetelt sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui tärned leiavad aset (eeskätt kuuenda direktiivi artikli 28b B osa lõike 1 esimese taande kohaselt) teise liikmesriigi territooriumil, kes nende suhtes vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koosmõjus kõnealuse direktiivi E lisa punktiga 2 maksuvabastust ei kohalda?”

21. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikke märkusi VDP, Madalmaade ja Kreeka valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. Kohaldatav ühendusesisese kaubanduse režiim

22. Enne Hoge Raadi eelotsuse küsimuste lähemat uurimist tuleb selgitada, millised ühendusesisese kaubandust puudutavad sätted on käesoleva kohtuasja asjaolude puhul määravad. Sõltuvalt kohaldatavast režiimist kehtivad sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta erinevad sätted.

1. Üldine režiim

23. Üldise režiimi puhul on maksukohustuslase ühendusesisesed tärned teisele maksukohustuslasele päritoluliikmesriigis kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a kohaselt käibemaksust vabastatud. Artikli 28a lõike 1 punkti a esimene lõik näeb ette, et ühendusesisese omandamise puhul tasub käibemaksu kauba saaja sihtliikmesriigis, mitte aga tarnija.

24. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b kohaselt annavad liikmesriigid kõigile maksukohustuslastele õiguse käibemaks maha arvata või tagasi saada ka siis, kui kaupa ja teenuseid kasutatakse seoses tehingutega, mis on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt maksust vabastatud, see tähendab maks kaupadelt ja teenuselt, mida maksukohustuslane ühendusesisese tarne jaoks eelnevalt soetas.

25. Esmapilgul näib viidatud regulatsioon üllatav, sest kaupade või teenuste eest tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade või teenuste eest kantud kulud kuuluksid mahaarvamise õiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse.(10)

26. Nagu leidis ka kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer kohtuasjas Eurodental esitatud

ettepanekus,(11) on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise süsteemiga siiski täielikult kooskõlas. Kõnealune säte võtab arvesse maksustamisõiguse ülekandmist sihtliikmesriigile ja tagab, et ka eelnevatelt tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks tuleb maksta riigis, kus hüve tarbiti, mis vastab ka käibemaksu kui tarbijamaksu olemusele.(12)

2. De minimis-režiim

27. Teatavate väikesemahuliste ühendusesiseste tarnete puhul kohaldatakse erisätteid, mida nimetan kokkuvõtvalt *de minimis*-režiimiks. Viidatud erisätete kohaldamise tingimused on üsnagi keerukad ja sõltuvad eri võimaluste kasutamisest.

28. Lihtsustatult öeldes nimetatakse tarne kohaks erinevalt piiriülese tarne suhtes kohaldatavatest üldsätetest kohta, kus kaup asub lähetamise või veo lõpus. Maksu peab seega maksma *tarnija* sihtliikmesriigis, mitte *omandaja*, nagu näeb ette ühendusesisese kaubanduse üldine režiim. *De minimis*-tarne teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele võrdsustakse seega pigem maksukohustuslase piiriülese tarnega lõpptarbijale. Nimetatud erikord on reguleeritud järgmiselt.

29. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a teisele lõigule koosmõjus lõikega 1a on ühendusesisene kauba omandamine maksust vabastatud, kui omandaja tarnib üksnes kaupa, mille suhtes ei kohaldata mahaarvamiseõigust, ja maksukohustuslase ühendusesiselt soetatud kauba kogusumma ei ületa kalendriaasta jooksul liikmesriikide poolt kindlaksmääratavat künnist. Nimetatud künnis ei tohi olla väiksem kui 10 000 eküüd – praegu 10 000 eurot. Lisaks ei või asjaomane maksukohustuslane kasutada jooksval või eelnenud kalendriaastal artikli 28a lõike 1 punkti a kolmandas lõigus ette nähtud õigust valida üldine režiim (ühendusesisese omandamise maksustamine).

30. Kuuenda direktiivi artikli 28b B osa lõige 1 näeb ette, et artikli 28a lõike 1 punkti a teise lõigu alusel maksust vabastatud ühendusesiseste kaubatarnete koht on sihtliikmesriigis. Selline õiguslik tagajärg saabub muu kui aktsiisiga maksustatava kauba – seega ka hambaproteeside – puhul ainult sellisel juhul, kui tarnete kogusumma ühte liikmesriiki ei ületanud jooksval või eelnenud kalendriaastal 100 000 eküüd/eurot; liikmesriigid võivad seda künnist vähendada ka 35 000 eküüni/euroni (artikli 28b B osa lõige 2). Tarnija võib ka siin valida üldise režiimi.

31. *De minimis*-režiimi täiendab kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a teine lõik. Viidatud säte selgitab, et erinevalt üldisest režiimist ei kohaldata käibemaksuvabastust ühendusesiseste kaubatarnete suhtes juhul, kui asjaomaste kaupade omandamist artikli 28a lõike 1 punkti a teise lõigu kohaselt ei maksustata.

32. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a näeb ette, et sihtliikmesriigis teostatud tarnetelt sisendkäibemaksu mahaarvamisest tuleb tarneid võrrelda liikmesriigi territooriumil teostatud asjaomase käibega. Kui riigi territooriumil tekkinud lõppkäibe puhul oleks õigus sisendkäibemaks maha arvata, siis võib seda teha ka piiriülesele käibele eelnevate tehingute puhul.

3. Kumba režiimi tuleb kohaldada põhikohtuasjas?

33. Komisjon leidis Euroopa Kohtu küsimusele vastates, et põhikohtuasjas tuleb kohaldada *de minimis*-režiimi.

34. Eelotsusetaotluse sõnastuse alusel ei saa selle üle kindlalt otsustada. Ühelt poolt palub Hoge Raad oma teise küsimusega sõnaselgelt tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a seoses tarnetega, mida kuuenda direktiivi artikli 28b B osa lõike 1 esimese taande

kohaselt käsitatakse teostatuna teises liikmesriigis. See viitab *de minimis*-režiimile.

35. Teiselt poolt viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluse põhjendustes kohtuasjale Eurodental ja väidab, et nimetatud kohtuasjas esitatud küsimus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b tõlgendamise kohta on oluline ka käesolevas kohtuasjas. Kõnealune säte on aga kohaldatav üksnes üldise režiimi alla kuuluvate ühendusesiseste tarnete suhtes.

36. Komisjoni seisukoht tugineb eeskätt eelotsusetaotluse asjaolude omapoolsele analüüsile.

37. Selles osas tuleb tuvastada, et kohtuvaidlus puudutas algselt maksu ümberarvutamise teadet täiendava käibemaksu tasumiseks ajavahemiku eest 1. jaanuarist 1996 kuni 31. detsembrini 1998 summas 117 530 Hollandi kuldnat (ligikaudu 53 000 eurot). Kui võtta sihtriikide keskmiseks käibemaksumääraks 19%, siis oli asjaomaste ühendusesiseste tarnete väärtus ligikaudu 279 000 eurot.

38. Siiski ei nähtu esitatud andmetest tarnete jagunemine maksuaastate ja sihtriikide lõikes. Selgust ei ole ka selles, kas ja millised riigid kasutasid võimalust vähendada artikli 28b B osa alusel künnist 35 000 eküüni/eurooni. Lõpuks ei ole teada tarnete maht eelnevatel kalendriaastatel ega asjaolu, kas VDP valis üldise režiimi.

39. Lisaks sellele ei ilmne eelotsusetaotluse andmetest selgelt, kas VDP ostjad osutasid üksnes teenuseid, mille suhtes ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kohaldatav, või ei kasutanud ühendusesisese soetamise maksustamise võimalust. Igal juhul võis mahaarvamise õigus olla VDP klientideks olevatel hambaarstidel neis liikmesriikides, kus kohaldati üleminekukorda vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 1 punktile a koosmõjus direktiivi E lisaga.

40. Eeltoodust tulenevalt on siseriikliku kohtu ülesanne selgitada, kumb režiim on käesoleval juhul kohaldatav. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamine on neil juhtudel reguleeritud erinevalt, siis uurin järgnevalt mõlema võimaluse puhul ühendusesisestest kaubandust puudutavate sätete ja hambaproteeside siseriiklike tarnete käibemaksust vabastamise koosmõju.

B. Ühendusesisest kaubandust puudutavate sätete ja hambaproteeside siseriiklike tarnete maksuvabastuse suhe

1. Esimene hüpotees: üldise režiimi kohaldamine ühendusesiseste tarnete puhul

41. Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a kohaselt on ühendusesisised tarded käibemaksust vabastatud. Artikli 17 lõike 3 punkt b lubab ühendusesiseste tarnete puhul maha arvata sisendkäibemaksu, seadmata seda mingilgi viisil sõltuvusse tarnitavast kaubast.

42. Viidatud režiimi eelistamise korral ei ole vaja eelotsusetaotluse esimesele küsimusele vastata, sest tarne liigitamine kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alla ei ole siis oluline. Määrav on üksnes, et tegemist on ühendusesisese tarnega, mille puhul võib sisendkäibemaksu artikli 17 lõike 3 punkti b kohaselt maha arvata.

43. Seoses eeltoodud lähenemisviisiga tekib probleem, et siseriiklikud tarded on olenevalt asjaoludest ebasoodsamas olukorras kui ühendusesisised tarded, mis võib kaasa tuua konkurentsitingimuste moonutamise.

44. Kui siseriiklik tarne on sihtliikmesriigis artikli 13 alusel maksust vabastatud, siis kuuenda direktiivi artikli 28c B osa punkti a alusel on ka ühendusesisene omandamine maksuvaba. Seega saab maksukohustuslane tarnida kaupa teises liikmesriigis asuvatele ostjatele, ilma et viimastel tekiks üldse käibemaksu tasumise kohustust. Tarnija saaks sisendkäibemaksu siiski maha arvata,

sest tarne tehti ühendusesiseselt.

45. Sihtliikmesriigis asuv maksukohustuslane võib artikli 13 alusel samuti tarnida käibemaksuvabalt. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel puudub tal aga õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

46. Kirjeldatud probleemi saab minu arvates lahendada sel viisil, et lubada ühendusesiseste tarnete puhul sisendkäibemaks maha arvata ainult siis, kui tarded sihtliikmesriigis tegelikult maksustatakse.

47. Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer valis oma ettepanekus kohtuasjas Eurodental teise lähenemisviisi. Ta leiab, et kui asjaomane tehing ei ole „oma olemuselt” kuuenda direktiivi artikli 13 alusel maksustatav, siis on ühendusesiseste tarnete puhul sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud.(13) Käesolevas menetluses on ka mõlema liikmesriigi valitsus ja komisjon seisukohal, et artiklist 13 tulenevat maksuvabastust tuleb eelistada ühendusesiseste tarnete maksuvabastusele.

48. Asjaomaste sätete sõnastus seda lähenemisviisi ei toeta. Artikli 13 A osas sätestatud maksuvabastuse eelistamise vastu räägib sõnaselgelt pigem sätte sissejuhatava lause reservatsioon: „ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid [...]”. Lisaks on kaheldav, kas hambaproteeside tarneid tuleb pidada maksuvabaks nende olemuse tõttu, kuigi kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt a koosmõjus direktiivi E lisaga lubab sellised tarded maksustada.

49. Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer esitab oma lähenemisviisi põhjendamiseks kaks täiendavat argumenti. Esiteks viitab ta – nagu ka komisjon käesolevas kohtuasjas – kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile c. Nimetatud sätte annab õiguse tasutud käibemaksu maha arvata teatavatel artikli 13 B osas nimetatud maksuvabastusjuhtudel, kui tehing väljub ühenduse piiridest. Kõnealune sätte oleks kohtujuristi ja komisjoni arvates ülearune, kui selliste maksuvabastuste puhul saaks kohe, kui asjaomased tarded saavutavad rahvusvahelise ulatuse, tugineda vahetult artikli 17 lõike 3 punktile b.

50. Eeltoodud argument ei ole minu arvates veenev. Artikli 17 lõike 3 punktis c nimetatud tehingute puhul, mis on maksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, on tegemist kindlustus- ja finantstehingutega, mis on seotud kaubatarnetega kolmandatesse riikidesse. Artikli 17 lõike 3 punkt b hõlmab seevastu kaubatarneid teistesse liikmesriikidesse või kolmandatesse riikidesse. Järelikult käsitlevad punktid b ja c täiesti erinevaid teenuseid, nii et üks sätte ei muuda teist üleliigseks.

51. Teiseks toob kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer välja komisjoni argumendi ja märgib, et mahaarvamisoiguse andmine tooks kaasa konkurentsitingimuste moonutamise ettevõtja asukohariigis, kui ettevõtja võiks hambaproteeside ühendusesiseste tarnete puhul sisendkäibemaksu maha arvata, samal ajal kui teistel ettevõtjatel, kes teostavad selles riigis analoogilisi siseriiklikke tarneid, mahaarvamisoigus puuduks.

52. Ka selle väite puhul ei ole ma kolleegiga ühel meelel. Kui ettevõtja teostab piiriüleseid tarneid teise liikmesriiki, siis ei konkureeri ta ettevõtjatega kodumaisel turul. Konkurentsisuhe tekib pigem ühendusesisese tarne ja sihtliikmesriigis teostatavate siseriiklike tarnete vahel. Selleks et vältida konkurentsitingimuste moonutamist, tuleb tagada nende tarnete ühesugune maksualane käsitlemine sihtliikmesriigis.

53. Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri pakutud lahendus ei arvesta eeltooduga. Teatavate asjaolude kokkusattumuse korral – nagu Eurodentali kohtuasja ja võib-olla ka VDP kohtuasja

puhul – toob see kaasa nii käibemaksu neutraalsuse põhimõtte rikkumise kui ka kaupade vaba liikumise takistamise ühendusesiseses kaubanduses.

54. Kohtuasjas Eurodental tuli lahendada küsimus, kas Luksemburgis asuval ettevõtjal on seoses hambaproteeside tarnetega Saksamaale õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alusel on hambaproteeside tarded Luksemburgis käibemaksust vabastatud, siis Saksamaal kuuluvad need üleminekukorra raames vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koosmõjus direktiivi E lisaga maksustamisele.

55. Kui eelistataks artikli 13 kohast hambaproteeside tarnete maksustamist päritoluliikmesriigis, siis ei tohiks selline ettevõtja nagu Eurodental sisendkäibemaksu maha arvata, kuigi sihtliikmesriigis tuleks tema tarne tegelikult maksustada. Selle tulemusena koormaks ühendusesisest tarnet lisaks lõpphinnaga võrdelisele käibemaksule veel eelnevatelt tehingutelt tasuda tulev jääkkäibemaks.

56. Eeltoodu ei ole kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, mis on sisendkäibemaksu mahaarvamise regulatsiooni alus. Mahaarvamise õigus kuulub käibemaksusüsteemi ning põhimõtteliselt ei või seda piirata.(14) Mahaarvamise mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad.(15)

57. Vastavalt esimese käibemaksudirektiivi artiklile 2 peab lõpptarbija maksma teenuse hinnaga võrdelist maksu, ilma et erinevatel etappidel lisandunud eelnevaid tehinguid mitmekordselt maksustataks. Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri lähenemisviisi järgimine tooks siiski kaasa eelnevate tehingute topeltmaksustamise, mille tõttu üldine maksukoormus ei oleks enam võrdeline tarbijahinnaga.(16)

58. Lisaks väljendub neutraalsuse põhimõtte Euroopa Kohtu seisukohalt ka selles, et omavahel konkureerivate samalaadsete kaupade või teenuste osutamist ei või käibemaksu küsimustes kohelda erinevalt.(17) Täpsemalt on selline neutraalsuse põhimõtte üldise võrdsuse põhimõtte konkreetne väljendus.(18) Ka seda põhimõtet rikutaks, kui sihtliikmesriigis tegutsev hambatehnik võiks eelnevate tehingute eest makstud käibemaksu maha arvata, samal ajal kui see on keelatud hambatehnikule, kes tarnib ühendusesiseselt kaupu sellesse sihtliikmesriiki teisest liikmesriigist.

59. Asjaolu, et siseriiklikke tarneid ja nendega konkureerivaid ühendusesiseseid tarneid koheldakse maksude osas erinevalt, kahjustab lisaks EÜ artiklis 28 sätestatud kaupade vaba liikumist, sest eelnevate tehingute topeltmaksustamise tõttu on hambaproteeside import teistest liikmesriikidest kallim. Kahjustamise põhjustab ühendusesisese tarne lähteliikmesriik, kes ei luba sisendkäibemaksu maha arvata, kuigi sihtliikmesriigis asjaomane tehing tegelikult maksustatakse.

60. Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer leiab siiski nii nagu komisjon, et probleem tuleneb ainult sellest, et sihtliikmesriik kasutab erandit. Asjaolu, et ühtlustamine ei ole täielik, ei saa lähteliikmesriigi – Eurodentali kohtuasja puhul Luksemburgi – riigikassale tuua sihtliikmesriigi – Saksamaa – ühepoolse otsuse tõttu kaasa rahalist kohustust.

61. Käibemaksusüsteemi ulatuslik ühtlustamine ja erandite kohaldamise vähenemine on kindlasti soovitatav. Seni kuni sellised erandid õiguspäraselt esinevad, tuleb neist siseturule ja eelkõige maksukohustuslastele tulenevaid kahjulikke tagajärgi nii palju kui võimalik vähendada ka siis, kui konkreetset juhul jääb liikmesriigil seetõttu saamata maksutululu.

62. Ka käesoleval juhul võib esineda Eurodentali kohtuasjas kirjeldatud probleeme, kui

hambaproteeside vahendaja poolt teostatav tarne on põhimõtteliselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alusel maksust vabastatud tehing, mida teatavad sihtliikmesriigid, kuhu VDP ühendusesiseselt tarnib, vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koosmõjus direktiivi E lisaga siiski endistviisi maksustavad.

63. Eeltoodud asjaolude kokkusattumuse korral võib neutraalsuse põhimõtte viidatud rikkumist ja kaupade vaba liikumise kahjustamist vältida sellega, et juhul kui sihtliikmesriigis asjaomane tehing tegelikult maksustatakse, siis võimaldatakse sisendkäibemaks nimetatud tarnetele eelnevatelt tehingutelt maha arvata või tagasi saada ka ühendusesisese tarne lähteliikmesriigis.

64. Ühelt poolt tugineb öeldu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b ühemõttelisele sõnastusele. Teiselt poolt on ühendusesiseste tarnete süsteemi ülesehituse ja käibemaksu kui tarbijamaksu olemusega kooskõlas, et maksu makstakse ainult riigis, kus kaupu või teenuseid tarbitakse. Lähteliikmesriigil seevastu reeglina puudub õigus nõuda käibemaksu kaupadelt või teenustelt, mida tarbitakse teises liikmesriigis.

65. VDP toob esile veel järgmise probleemi: kuna tema arvates on Madalmaades siseriiklik maksuvabastus õigustamatult laiendatud vahendaja tarnitud hambaproteesidele ja seetõttu ei ole nende tarnete puhul lubatud sisendkäibemaksu maha arvata, siis on VDP ebasoodsamas olukorras võrreldes vahendajatega, kes tarnivad Madalmaadesse teistest liikmesriikidest. Selliste VDP konkurentide asukohariigid lubavad sisendkäibemaksu maha arvata, lähtudes sellest, et vahendajate tarned ei kuulu maksuvabastuse kohaldamisalasse.

66. Eeltoodu kohta tuleb märkida, et VDP konkurentide maksualase kohtlemise õiguspärasus nende asukohariikides ei ole käesoleva menetluse ese. Niisamuti ei puutu asjasse VDP siseriiklike tarnete maksuvabastus ja viimaste puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine. Pigem vaieldakse üksnes selle üle, kas VDP?l on õigus sisendkäibemaksu maha arvata seoses ühendusesiseste tarnetega. Seejuures on määrav, kas nende ühendusesisestele tarnetele sihtliikmesriikides vastav ühendusesisene omandamine kuulub maksustamisele.

67. Lõpetuseks olgu veel mainitud, et minu pakutud lahendus on täielikult kooskõlas otsusega kohtuasjas Debouche(19). Viidatud otsuse asjaolud olid järgmised: Belgias tegutsev advokaat E. Debouche liisis Madalmaades sõidukit, mida ta kasutas ainult oma kutsetegevuse raames Belgias. Belgias olid advokaadi osutatavad teenused vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile b koosmõjus direktiivi F lisa punktiga 2 käibemaksust vabastatud, kuid Madalmaades kuulusid need maksustamisele.

68. Euroopa Kohus otsustas, et viidatud asjaoludel ei teki õigust nõuda tagasi sõiduki liisingulepingu alusel tasutud sisendkäibemaksu. Kuna advokaadi osutatavaid teenuseid ei maksustata käibemaksuga riigis, kus neid osutati – konkreetsel juhul Belgias – siis ei saa maha arvata maksu teistes liikmesriikides tehtud eelnevatelt tehingutelt. Öeldu kehtib ka juhul, kui asjaomased teenused on käibemaksuga maksustatud riigis, kus tehti eelnevad tehingud.

69. Viidatud otsusest nähtub, et sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on põhimõtteliselt oluline, milline on asjaomaste teenuste maksualane käsitlemine riigis, kus teenuseid osutatakse. Mahaarvamist ei saa lubada juhul, kui teenused on seal maksust – kuigi ainult üleminekukorra tõttu – vabastatud.

70. Juhul kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastus ei kuuluks kohaldamisele hambaproteeside tarnetele, mida teostab vahendaja, siis erinevalt Eurodentali kohtuasjast ei tekiks käesoleval juhul vastuolu artiklist 13 tuleneva sisendkäibemaksu mahaarvamiseta maksuvabastuse ja ühendusesiseste tarnete puhul sisendkäibemaksu mahaarvamisega maksuvabastuse vahel. Kui asjassepuutuvates sihtliikmesriikides on viidatud

sätteid korrektselt üle võetud, siis puudub lähteliikmesriigis ühendusesisesele tarnele eelnevate tehingute puhul takistus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b alusel.

2. Teine hüpotees: *de minimis*-režiimi kohaldamine ühendusesiseste tarnete puhul

71. Ühendusesiseste tarnete korral, mille puhul kohaldatakse *de minimis*-režiimi, oleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel asjaolust, kas nendelt tehingutelt oleks õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kui need oleksid tehtud siseriigi territooriumil.

72. Eespool viidatud ühendusesiseste tarnete suhtes kohaldatakse punkti a, mille regulatsioon erineb – minu nägemuse kohaselt – sõnaselgelt punktist b. Selle asemel et arvesse võtta maksusüsteemi sihtliikmesriigis, mis oleks eeltoodud süstemaatiliste kaalutluste põhjal otstarbekas, viitab punkt a liikmesriigis kehtivale regulatsioonile.

73. Erinevus punktist b on õigustatud asjaomaste tarnete *de minimis*-olemuse pinnal. Üksikute väikesemahuliste tarnete puhul tekiks ebaproportsionaalsed halduskulud, kui tuleks välja selgitada, kas tarne on sihtriigis maksustatav ja kas sellest tulenevalt on sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud.

74. Maksustamise neutraalsuse põhimõtte rikkumist ja kaupade vaba liikumise takistamist võib ette tulla ka juhul, kui hambaproteese tarnitakse liikmesriikidesse, kus selliseid tarneid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koosmõjus direktiivi E lisa punktiga 2 endistviisi maksustatakse. Nagu tuleneb artikli 17 lõike 3 punkti a selgest sõnastusest, on seadusandja eeltooduga nõustunud, selleks et sagedaste *de minimis*-tarnete maksualane käsitlemine ei oleks ülemäära keerukas ega põhjustaks ühendusesiseses kaubanduses arvukalt takistusi.

75. Käesoleval juhul kerkib siiski küsimus, kuidas tuleb toimida kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaldamise korral, kui tarnija asukohaliikmesriik ei ole direktiivi sätteid õigesti üle võtnud ja kohaldab maksuvabastust tehingutele, mis direktiivi alusel kuuluksid tegelikult maksustamisele. Selle küsimuse juurde pöördun ma tagasi(20) pärast kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e tõlgendamist.

C. *Esimene eelotsuse küsimus*

76. Selle küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alla kuuluvad ka hambaproteeside tarded, mida teostab maksukohustuslane, kes ise ei ole hambaarst ega hambatehnik.

77. Artikli 13 A osa lõike 1 punkti e sõnastuse kohaselt vabastatakse maksust ainult hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid. Artiklis 13 ette nähtud käibemaksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt, sest see on erand üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik kaubad ja teenused.(21) Juba seetõttu ei ole alust minna asjaomase sätte tõlgendamisel kaugemale selle sõnastusest.

78. Lisaks on sõnastusest juhinduv kitsam tõlgendus vastavuses asjaomase sätte mõtte ja eesmärgiga. Erinevalt teistest, eeskätt artikli 13 B osas sätestatud maksuvabastustest määravad artikli 13 A osa maksuvabastuste kohaldamisala lisaks tarnitava kauba või osutatava teenuse tunnustele ka kauba müüjale või teenuse osutajale esitatud nõuded.

79. Nagu Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti c kohta kohtuasjas Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen(22) hiljuti sedastas, tuleb teenuse osutajale esitatud

nõudmiste alusel tagada, et maksuvabastust kohaldatakse üksnes meditsiinilisele abile, mida annavad nõutavat kvalifikatsiooni omavad teenuse osutajad.

80. Meditsiinilise abi andmisega seotud teenuste maksuvabastusega tuleb üldise huvi eesmärgil tagada, et nimetatud teenused peavad jääma üldsusele hinnalt kättesaadavaks ega tohiks käibemaksu võrra kallineda.(23) Üldsuse huvides on vabastada käibemaksust üksnes kvalifitseeritud personali antav meditsiiniline abi.(24) Öeldu kehtib nii meditsiinilise abi kohta punkti c tähenduses kui ka hambaproteeside tarnete kohta punkti e alusel.

81. Käesoleva kohtuasja asjaoludel võib jääda lahtiseks, kas viimati nimetatud maksuvabastust kohaldatakse ainult sellisel juhul, kui hambaproteese tarniv hambatehnik on need ise valmistanud. Ka siis, kui hambatehnik tarnib kolmanda isiku valmistatud hambaproteese, suudab ta oma kutsekvalifikatsiooni alusel hinnata, kas toode on piisavalt kvaliteetne. Lisaks võib ta tellimuse esitamisel hambaarsti nõustada ja – vajaduse korral – proteese täiendavalt töödelda, samuti võtta vastu ja lahendada nendega seotud pretensioone.

82. Öeldu kehtib seda enam, et kõnealused hambaproteesid on valmistanud kolmandate riikide hambatehnikud, kelle kutsekvalifikatsiooni ei ole võimalik ilma pikemata välja selgitada. Lisaks võib parandustööde tegemine tuua sellisel juhul kaasa tõsisid raskusi.

83. Ei saa küll välistada, et konkreetset juhul omandab isik, kes ei ole hambatehnik, aja jooksul tarnega seotud ülesannete täitmiseks vajaliku pädevuse. Samuti ei ole alust arvata, nagu ei vastaks kolmandates riikides valmistatud ja vahendaja poolt ühenduses turustatud hambaproteesid põhimõtteliselt siinsetele kvaliteedistandarditele. Tagamaks siiski maksuvabastuse kohaldamist ainult nõutava kvaliteediga tarnetele, on asjakohane piirata maksuvabastus väljaõppe saanud hambatehnikute (või hambaarstide) tarnetele.

84. Artikli 13 A osa lõike 1 punkti e selline tõlgendus ei ole vastuolus maksustamise neutraalsuse põhimõttega. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab see põhimõte omavahel konkureerivate samalaadsete kaupade tarnimist või teenuste osutamist käibemaksu küsimustes erinevalt kohelda.(25)

85. Maksuvabastus tugineb seadusandja aktsepteeritavale hinnangule, et üksnes hambatehnikutel ja hambaarstidel on nõutav kutsekvalifikatsioon, mis tagab reeglina nende tarnitavate hambaproteeside vajaliku kvaliteedi. Ilma asjaomase kutsekvalifikatsioonita vahendaja tarnet ei peeta võrdväärseks ja seetõttu ei pea seda maksustamise neutraalsuse põhimõttest tulenevalt võrdselt kohtlema.

86. Eelotsusetaotluse esimesele küsimusele tuleb seega vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastus hõlmab üksnes tarneid, mida teostavad hambatehnikud ja hambaarstid.

D. *Teine eelotsuse küsimus*

87. Hoge Raad esitab teise küsimuse ainult puhuks, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, see tähendab kui vahendaja tarnitud hambaproteesid tunnistatakse samuti maksuvabastuse alla kuuluvaiks.

88. Teise küsimuse aluseks on seisukoht, et õigus ühendusesiseste tarnete puhul sisendkäibemaksu maha arvata sõltub asjaomaste tehingute käsitlemisest tarne lähteliikmesriigis. See ilmneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktist a, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega tõlgendada. Juhul kui asjakohane on üldine režiim, tuleb tõepoolest esmajärjekorras tõlgendada artikli 17 lõiget 3, kuid siiski selle punkti b.

89. Kuna on veel ebaselge, kumb režiim on tegelikult kohaldatav, esitan nagu eespoolgi vastuse mõlemale hüpoteesile olenemata sellest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole palunud tõlgendada artikli 17 lõike 3 punkti b. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks võib Euroopa Kohus pidada vajalikuks arvestada ka selliseid ühenduse õigusnorme, millele siseriiklik kohus ei ole oma taotluses viidanud.(26)

1. Esimene hüpotees: üldise režiimi kohaldamine ühendusesisestele tarnetele

90. Nagu eespool märgitud,(27) annab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b õiguse maha arvata sisendkäibemaksu seoses ühendusesiseste tarnetega, mis on artikli 28c A osa kohaselt käibemaksust vabastatud. Juhul kui sihtliikmesriigis on hambaproteeside tärned, mida ei teosta hambaarst ega hambatehnik, kooskõlas direktiiviga maksustatud, siis sisendkäibemaksu mahaarvamine probleemi ei tekita.

91. Sisendkäibemaksu võib aga maha arvata ka sellisel juhul, kui hambaproteeside tärned on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e kohaselt käibemaksust vabastatud, kuid sihtliikmesriigis kuuluvad need vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koosmõjus direktiivi E lisa punktiga 2 endistviisi maksustamisele.

2. Teine hüpotees: *de minimis*-režiimi kohaldamine ühendusesisestele tarnetele

92. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaselt võib sisendkäibemaksu maha arvata liikmesriigis soetatud kaupadelt ja teenustelt, kui neid kasutatakse seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil.

93. Seetõttu ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu seoses hambaproteeside tarnega teise liikmesriiki, mille suhtes kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 28b B osa koosmõjus artikli 28a lõike 1 punkti a teise lõiguga, kui tarne oleks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e alusel tarnija asukohariigis käibemaksust vabastatud.

94. Küsitav on siiski, milline mõju on sisendkäibemaksu mahaarvamisele asjaolul, et tarnija asukohariik ei ole artikli 13 A osa lõike 1 punkti e õigesti üle võtnud ja maksuvabastus laieneb tehingutele, mida direktiiv ei hõlma. Selline olukord valitseb praegu Madalmaades alates ajast, kui seal vabastati käibemaksust ka hambaproteeside tärned, mida teostasid vahendajad, kellel puudub hambatehniku või hambaarsti kutsekvalifikatsioon.

95. Kui siseriiklikku õigusnormi ei saa tõlgendada kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga e, võib üksikisik sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks tugineda vahetult direktiivile. Nii kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt e kui ka artikli 17 lõiked 1 ja 2 on selleks piisavalt selged.(28) Siiski ei saa direktiivile „tugineda ühekülgselt”, see tähendab, et maksukohustuslasel ei ole direktiivile tuginedes põhimõtteliselt õigust maha arvata sisendkäibemaksu, kui tema eelnevaid tehinguid ei maksustata.

96. Käibemaksusüsteemi keskse põhimõtte kohaselt tekib õigus kaupade või teenuste soetamisel makstud sisendkäibemaksu maha arvata ainult tingimusel, et viimaste eest kantud

kulud kuuluksid mahaarvamise õiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse.(29) Kui aga maksukohustuslane osutab teenuseid teisele maksukohustuslasele, kes kasutab neid maksuvaba tehinguga seoses, siis ei ole viimasel siiski õigust makstud sisendkäibemaksu maha arvata, välja arvatud kohaldatavates direktiivides sõnaselgelt ette nähtud juhtudel.(30)

97. *Liikmesriigi territooriumil* tehtud kaubatarne puhul, mis on käibemaksust vabastatud direktiivi puuduliku ülevõtmise tõttu, tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalikkuse korral vastuolu viidatud üldpõhimõttega. Selleks et direktiivile tuginedes sisendkäibemaksu maha arvata, peab maksukohustuslane taotlema enda maksukohustuslasena arvele võtmist.(31) Siseriikliku menetlusõigusega tuleb tagada, et üksikisik saaks kasutada talle direktiivist tulenevaid õigusi. Lahendus ei oleks seevastu, kui maksukohustuslane saaks direktiivi tõlgendamise alusel direktiivi põhimõtetega vastuolus oleva eelise.

98. Käesoleval juhul kõne all olevate *de minimis*-režiimi alla kuuluvate *piiriülestatarnete* puhul on olukord aga täiesti teistsugune. Viidatud tarned ei kuulu *tegelikult* maksustamisele tarnija asukohariigis, sest need loetakse teostatuks sihtliikmesriigis. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile a võetakse sisendkäibemaksu mahaarvamisel haldamise lihtsustamiseks ainult *fiktiivselt* arvesse tehingute tegemist riigi territooriumil.

99. Kui eeldada, et liikmesriigid on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e õigesti üle võtnud, siis võib asjaomaseid tarneid sihtliikmesriikides reeglina käsitleda maksustatavate tarnetena, nii et ka sisendkäibemaksu mahaarvamine oleks kirjeldatud põhimõtete alusel õigustatud. Sellisel juhul ei saa juttugi olla direktiivile ühekülgsest tuginemisest.

100. Artikli 17 lõike 3 punkti a kohaldamisel ei tule seega fiktiivselt arvesse võtta, mil viisil käsitletak asjaomaseid tehinguid direktiiviga vastuolus olevate siseriiklike õigusnormide alusel. Pigem tuleks fiktiivselt aluseks võtta ja küsida, kuidas tuleks asjaomaseid tehinguid maksuõiguslikult liigitada, kui liikmesriik oleks direktiivi *õigesti* üle võtnud.

101. Pakutud lahendus hoiab enamikul juhtudel ära neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise. Selline rikkumine toimuks juhul, kui tarnija asukohariigis ei oleks sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud, kuigi direktiivi sätete kohaselt ei käsitleta sihtliikmesriikides vahendaja teostatud hambaproteeside tarneid maksuvabana. Sisendkäibemaksu mahaarvamata jätmine tooks kaasa eelnevate tehingute topeltmaksustamise, mis omakorda takistaks piiriülestatarnedust.

102. Riigi territooriumil ja teises liikmesriigis teostatud tarneid käsitletakse seega sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohalt erinevalt. Kuna sihtliikmesriigis, kus direktiiv õigesti üle võeti, asjaomased tarned tegelikult maksustatakse, samal ajal kui need on teises liikmesriigis direktiivi rikkudes maksust vabastatud, siis käsitletakse kodumaiseid ja välismaiseid tarneid ebavõrdselt.

V. Ettepanek

103. Tuginedes eeltoodud kaalutlustele, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selle sättega ette nähtud maksuvabastuse alla ei kuulu hambaproteeside tarned, mida teostab vahendaja, kellel puudub hambaarsti või hambatehnika kvalifikatsioon.

2. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti b alusel on maksukohustuslasel õigus seoses hambaproteeside ühendusesiseste tarnetega, mis on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel maksust vabastatud, sisendkäibemaks maha arvata või tagasi saada juhul, kui asjaomane ühendusesisene omandamine on sihtliikmesriigis maksustatud, kuna kõnealuses liikmesriigis kuuluvad asjaomased tehingud vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koosmõjus direktiivi E lisa punktiga 2 endistviisi maksustamisele.

Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata või tagasi saada seoses tarnetega, mis loetakse vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28b B osale koosmõjus direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a teise lõiguga teostatuks teises liikmesriigis, tingimusel et nende tehingute puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud liikmesriigi territooriumil. Õigus sisendkäibemaks maha arvata on käesoleval juhul ka siis, kui kõnealuses liikmesriigis käsitatakse asjaomast tarnet kuuendat direktiivi rikkudes maksuvaba tehinguna.

1 – Algkeel: saksa.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – Vt selle kohta kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 22. juuni 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-240/05: Eurodental, milles otsus tehti 7. detsembril 2006 (EKL 2006, lk I-11479).

4 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

5 – Selle kohaselt kestab üleminekuperiood kuni artikli 28 sätete kehtivuse kaotamiseni, mida ei ole kõnealuste tehingute osas veel toimunud.

6 – EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

7 – Muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamise meetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224), parandatud EÜT 2003, L 197, lk 57.

8 – Täpsemalt reguleerib seda praegu nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määruse (EÜ) nr 1777/2005, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT L 288, lk 1), artikkel 22, mis ei ole *ratione temporis* käesoleva kohtuasja suhtes kohaldatav.

9 – Muudetud eespool 7. joonealuses märkuses viidatud direktiiviga 92/111.

10 – 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punkt 35) ja seal viidatud 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I-4177, punkt 30); 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 28) ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations (EKL 2001, lk I-6663, punkt 31).

11 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud ettepanek, ettepaneku punkt 34. Vt ühendusesiseste tarnete ja ühendusesisese omandamise süsteemi kohta täpsemalt minu 10. novembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, milles otsus tehti 6. aprillil 2006 (EKL 2006, lk I-3227, ettepaneku punktid 19–25).

12 – Vt selle kohta eespool 3. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Eurodental, punkt 27, ja ka eespool punktis 4 viidatud esimese käibemaksudirektiivi artikkel 2.

13 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Eurodental, ettepaneku punkt 35.

14 – Vt eeskätt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C?62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I?1883, punkt 18); 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?110/98–C?147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I?1577, punkt 43) ja eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 33.

15 – Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 34 ja seal viidatud 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C?37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I?1, punkt 15); eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 44; eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 19, ja eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 24.

16 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Eurodental, 16. joonealune märkus.

17 – 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?216/97: Gregg (EKL 1999, lk I?4947, punkt 20); 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?453/02 ja C?462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I?1131, punkt 24) ja 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?246/04: Turn- und Sportunion Waldburg (EKL 2006, lk I?589, punkt 33).

18 – 27. aprilli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?443/04 ja C?444/04: Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen (EKL 2006, lk I?3617, punkt 35). Vt selle kohta ka minu 15. detsembri 2005. aasta ettepanek nimetatud kohtuasjades, ettepaneku punkt 40.

19 – 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C?302/93: Debouche (EKL 1996, lk I?4495).

20 – Vt punkt 94 jj.

21 – 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?141/00: Kügler (EKL 2002, lk I?6833, punkt 28); 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?307/01: d'Ambrumenil ja Dispute Resolutions Services Ltd (EKL 2003, lk I?13989, punkt 52) ja 26. mai 2005 aasta otsus kohtuasjas C?498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I?4427, punkt 29).

22 – Eespool 18. joonealuses märkuses viidatud, punkt 37, viitega eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele Kügler, punkt 27.

23 – Eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus d'Ambrumenil, punkt 58, ja seal viidatud 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?76/99: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I?249, punkt 23) ja eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 29.

24 – Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, ettepaneku punkt 39.

25 – Vt eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused, samuti 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?109/02: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2003, lk I?12691, punkt 20); eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 54, ja

eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, punkt 39.

26 – Vt eelkõige 20. märtsi 1986 aasta otsus kohtuasjas 35/85: Tissier (EKL 1986, lk 1207, punkt 9); 27. märtsi 1990 aasta otsus kohtuasjas C-315/88: Bagli Pennacchiotti (EKL 1990, lk I-1323, punkt 10); 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-107/98: Teckal (EKL 1999, lk I-8121, punkt 39) ja 7. novembri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-228/01 ja C-289/01: Bourrasse ja Perchicot (EKL 2002, lk I-10213, punkt 33).

27 – Punkt 41 jj.

28 – Vt kuuenda direktiivi vahetu kohaldamise kohta üldiselt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 31); artiklist 13 tuleneva maksuvabastuse kohta täpsemalt 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 49) ja artikli 17 lõigete 1 ja 2 kohta eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 34.

29 – Vt viited 10. joonealuses märkuses.

30 – 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 28) ja eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Debouche, punkt 16.

31 – Koos õigusega sisendkäibemaksu maha arvata võib maksukohustus osutada maksukohustuslase jaoks eeliseks, nagu selgitas juba kohtujurist M. Darmon oma 30. juuni 1993. aasta ettepanekus kohtuasjas C-63/92: Lubbock Fine, milles otsus tehti 15. detsembril 1993 (EKL 1993, lk I-6665, ettepaneku punkt 19).