

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER  
esitatud 22. juunil 2006<sup>1</sup>

**I. Sissejuhatus**

1. Kuuendas käibemaksudirektiivis<sup>2</sup> (edaspidi „kuues direktiiv“) käsitletakse riigisiseseid maksuvabastusi, mis ei anna õigust tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, koos maksuvabastustega, mis on lubatud teatavates ühendusesisestes tehingutes, millest on õigus seda maksu maha arvata.

2. Luksemburgi Cour d'appel (apellatsioonikohtus) soovib teada, kas majandustegevus, mis on liikmesriigis käibemaksust vabastatud ja mille raames ei ole õigust tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, on maksust vabastatud ka siis, kui see toimub väljaspool riigi piire.

3. See eelotsuse küsimus juhib tähelepanu kuuenda direktiivi artiklis 13 loetletud teatavate riigisiseste tehingute maksuvabastuse seostele artiklis 15 sätestatud riikidevaheliste tehingute maksuvabastusega teenuste osutamise ja kaubatarnete puhul enne 1. jaanuari 1993, ja artiklis 28c sätestatud kaubatarnete puhul pärast nimetatud kuupäeva.<sup>3</sup>

4. Konkreetselt soovitakse välja selgitada, kas hambaproteeside valmistamise ja parandamise eest Luksemburgis, mille puhul kehtib kõnealune maksuprivileeg, võib sisendkäibemaksu maha arvata, kui kliendid elavad Saksamaal.

1 — Algkeel: hispaania.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, EÜT eriväljaanne 09/01, lk 54).

3 — Artikkel 28c lisati nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 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).

## II. Kuues direktiiv

### A. Riigisisene maksuvabastus

5. Kuuenda direktiivi kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine<sup>4</sup> tasu eest riigi territooriumil isiku poolt, kes tegeleb iseseisvalt tootmis- või kauplemistegevusega või teenuste osutamisega, sealhulgas vabakutselise tegevusega (artikli 2 lõige 1 ja artikli 4 lõiked 1 ja 2).

6. X jaotis reguleerib maksuvabastust ja selle artikli 13, kus sätestatakse riigisiseste tehingute maksuvabastus, A osas on teatava avalikes huvides tegutsemise suhtes nimetatud „hambatehnikute poolt kutsealases tegevuses osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hamba- proteesid” (lõike 1 punkt e).

7. Artikli 17 lõigetest 1 ja 2 tulenevalt, vastupidi, takistavad need maksusoodustused

tasutud käibemaksu mahaarvamist, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust oma maksustatud tegevuses.

8. Artikli 28 lõike 3 punktis a lubati liikmesriikidel lõikes 4 kindlaks määratud ajavahemikul kohaldada maksu tehingute suhtes, mis on artikli 13 alusel käibemaksust vabastatud ja kuuluvad lisasse E, mille punktis 2 nimetatakse artikli 13 A osa lõike 1 punkti e. 1991. aasta Umsatzsteuergesetz'i (Saksa käibemaksuseadus)<sup>5</sup> artikli 4 punkti 14 neljas lause näeb ette, et arstide ja hambaarstide tegevusega seotud maksuvabastust ei kohaldata hambaproteeside ega ortodontiliste aparaatide tarnimisele ega parandamisele, kui ettevõtja valmistab või parandab neid enda ettevõttes.

### B. Ühendusesiseste tehingute maksuvabastus

1. Enne 1. jaanuari 1993

9. Kuuenda direktiivi algredaktsioonis samastati selle kategooria tehingud ühendu-

4 — „Teenuste osutamine” on jääkkategooria, mis hõlmab mis tahes tehinguid, mis ei ole kaupade tarnimine (kuuenda direktiivi artikkel 6).

5 — *BGBI.* 1991, lk 351.

sevälise tehingutega, mida käsitletakse artiklis 15, mille kolm esimest lõiku vabastasid käibemaksust liikmesriigist välja lähetatava või veetava kauba tarned ning nende kaupadega seoses osutatavad teenused.<sup>6</sup>

12. Käibemaksuga on — vastavalt üleminekuksorraale — maksustatav „ühendusesisene kauba omandamine” tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on samuti maksukohustuslane ja tegutseb sellena (artikli 28a lõike 1 punkti a esimene lõik).

10. Artikli 17 lõike 3 punkt b lubas nendel juhtudel tasutud käibemaksu maha arvata.

13. Maksust on vabastatud nende kaupade tarned, mille „müüja või kauba omandaja või neist ühe arvel tegutsev isik lähetab või veab [...] teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik” (artikli 28c A osa punkt a). Maksust on vabastatud ka ühendusesisene kauba omandamine, kui sellise kauba tarnimine maksukohustuslaste poolt on riigi piires maksust vabastatud (artikli 28c B osa punkt a).

2. Pärast 1. jaanuari 1993

11. Direktiiviga 91/680 lisati kuuendasse direktiivi uus jaotis XVla pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord”, mille eesmärk on hõlbustada üleminekut kaubanduse maksustamise lõplikule ühisele käibemaksusüsteemile pärast maksukontrolli kaotamist sisepiiridel alates 1. jaanuarist 1993.<sup>7</sup>

14. Lõpuks lubab artikli 17 lõige 3, mida on muudetud artikli 28f lõikega 1, tasutud käibemaksu maha arvata, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenuseid: 1) tehingute jaoks, mis katavad käibemaksuga maksustatavat välismaal toimuvat majandustegevust (punkt a), mis oleks liikmesriigis teostamise korral andnud õiguse sisendkäibemaksu maha arvata; ja 2) tehingute jaoks, mis on käibemaksust vabastatud vastavalt artiklile 15 ja artikli 28c A ja C osadele (punkt b).

6 — Ettepanekus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air, milles otsus tehti 16. septembril 2004 (EKL 2004, lk I-8379, ettepaneku punkt 17), märgin ma, et „[k]auba rahvusvahelise liikumise puhul kehtib sihtkohas või lõpptarbimise kohas maksustamise põhimõte. Seetõttu tuleb kaudsete maksude „ekspordi” vältimiseks väljapoole päritolumaad — mis tähendaks topeltmaksustamist — seada sisse välistehingute maksuvabastuse kord”.

7 — Direktiivi 91/680 põhjendustes 3, 8 ja 9 mainitakse nimetatud korda.

### III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15. Luksemburgi äriühing Eurodental SARL tegeleb Saksamaal asuvate klientide jaoks hambaproteeside valmistamise ja parandamisega.

16. Suurhertsogiriigi maksuamet keeldus tal 26. märtsi 1997. aasta otsusega lubamast maha arvata käibemaksu, mille viimane oli tasunud naaberriigis tarnete teostamiseks ja teenuste osutamiseks kasutatud kaupade eest. Ta põhjendas seda sellega, et 12. veebruaril 1979. aasta seaduse, millega muudetakse ja täiendatakse 5. augusti 1969. aasta käibemaksuseadust,<sup>8</sup> artikkel 44 (milles sätestatakse hambaproteeside maksuvabastus) on ülimuslik sama seaduse artikli 43 suhtes (mis reguleerib ühendusesiseste tarnete maksuvabastust), mistõttu ei saa kohaldada artikli 49 lõike 2 punkti a, mis lubab artiklis 43 sätestatud tegevuses kasutatud kaupade pealt käibemaksu maha arvata.

17. Tribunal d'arrondissement (esimese astme kohus) jõudis 16. detsembril 2002 otsusele, et mahaarvamise lubamisest keeldumine oli ebaõige, väites, et eespool nime-

tatud artiklid 43 ja 44 käsitlevad erinevaid tehinguid: esimene välistehinguid ja teine sisetehinguid. Artiklit 49 kohaldatakse esimeste suhtes, olenemata nende olemusest, nii et ühestki sättest ei ole võimalik järeldada artikli 44 ülimuslikkust artikli 43 suhtes. Ühendusesiseses kaubatarne kehtib tema arvates alati mahaarvamisosigus.<sup>9</sup>

18. Maksuamet esitas apellatsioonkaebuse, väites, et antud tõlgenduse kohaselt koheldakse proteeside Saksamaale tarnimist soodsamalt kui proteesitarneid Suurhertsogiriigis, mis on vastuolus ühises käibemaksusüsteemis ette nähtud neutraalse maksustamise põhimõttega.

19. Cour d'appel leidis, et vaidlusaluste õigusnormide tekstidest vaidluse lahendust ei selgu, mistõttu otsustas ta esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kaubatarne, mis on kuuenda direktiivi [...] artikli 13 A osa lõike 1 punkti e

8 — *Memorial A*, nr 11, 19.2.1979, lk 186.

9 — Eurodentali nõue jäeti rahuldamata, sest Luksemburgi kohtute arvates ei esitanud ta vajalikke tõendeid.

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 kaubarne 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?

arvamiseks 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?”

#### IV. Menetlus Euroopa Kohtus

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 tasuta sisendkäibemaksu maha-

20. Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 23 ette nähtud tähtjaks esitasid kirjalikke märkusi Eurodental, põhikohtuasjas kostjaks olev Luksemburgi maksuamet, Saksamaa valitsus ja komisjon.

21. Kuna ükski asjaomastest pooltest ei nõudnud suulist menetlust, otsustas Euroopa Kohus 13. detsembri 2005. aasta üldkoosolekul lahendada asja vastavalt kodukorra artikli 104 lõikele 4, leides, et kohtujuristi ettepanek ei ole vajalik.

22. Kolmas koda, kellele asi lahendada anti, otsustas 6. aprilli 2006. aasta otsuses saata asja tagasi üldkoosolekule, kus 25. aprillil kinnitati asja määramine sellele kojale, kuigi peeti asjakohaseks, et kohtujurist koostab ettepaneku ja et toimub kohtuistung, ning paluti pooltel esitada kirjalikult oma arvamus selle kohta, kas eelotsuse küsimuste lahendamiseks on asjassepuutuv Saksamaa Liitvabariigi valik jätkata üleminekukorras kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti a alusel oma territooriumil tegutsevate ettevõtjate poolt hambaproteeside ja ortodontiliste aparaatide valmistamise ja parandamise maksustamist käibemaksuga.

23. 31. mail 2006 toimunud avalikul kohtuistungil osalesid Eurodentali ja komisjoni esindajad, kes kinnitasid oma vastavaid seisukohti.

huvides tegevusalade ja ühendusesiseste tehingute maksuvabastus. Esimene küsimus puudutab kaubatarneid enne ja pärast 1. jaanuari 1993, samas kui teine puudutab teenuste osutamist enne seda kuupäeva.

25. Vaidlus tekkis sellepärast, et põhikohtuasjas käsitletavat ettevõtlust võib käsitada mõlema kategooria maksuvabastuse alla kuuluvana, kas selle laadi poolest (hambaproteesimine) või siis selle tingimuste poolest (ühendusesisene), mille tagajärjed on siiski erinevad, sest kui seda liigitada esimesse kategooriasse, ei ole õigust tasutud käibemaksu maha arvata, milleks on aga küll õigus teisel juhul.

## V. Eelotsuse küsimuste analüüs

24. Käesolevad eelotsuse küsimused, mis tuleks liita üheks, võimaldavad uurida kuuendas direktiivis ette nähtud kahte tüüpi maksuvabastuse seoseid: teatavate artikli 13 A osa lõikes 1 nimetatud riigisiseste üldistes

26. Dilemma lahendamiseks on vaja uurida kahte asja: maksuvabastusi süsteemi nurgakivi ehk maksu neutraalsuse perspektiivist ja ühendusesiseste tehingute eristaatust ja üleminekukorda.

A. *Neutraalsus riigisiseses maksuvabastuses*

27. Käibemaks on mõeldud tarbimise maksustamiseks, sest tarbimine on inimeste majandusliku võimsuse kaudne avaldumine, ja see eesmärk saavutatakse, maksustades tehinguid, mida sooritavad ettevõtjad ja kutsealal tegutsevad isikud, kes käibemaksu kajastades kannavad maksukoorma lõpuks tarbijatele. Selliselt kehtestatakse „neutraalne” maks, sest seda maksab vaid ahela viimane lüli — isik, kes saab kauba või kasutab teenust.

28. Sellest struktuurilisest nõudest tulenevalt võib protsessi vaheetappides osaleja tasutud käibemaksu maha arvata, nagu on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetes 1 ja 2. Kui ta on maksu tasunud ja kasutab kaupa või teenuseid oma maksustatavas tegevuses, võib ta tasutud maksu maha arvata. Samas, kui ta kasutab neid mittemaksustatavas või maksust vabastatud tegevuses, siis maksu tekitavat asjaolu ei ole ja

see ei anna õigust mahaarvamisele, sest ei ole maksukohustust.<sup>10</sup>

29. Selles mõttes tuvastati kohtuotsuses BLP Group,<sup>11</sup> et välja arvatud konkreetselt kindlaks määratud juhtudel, ei või maksukohustuslane, kes kasutab maksust vabastatud tehingu tegemiseks teenust, mille eest ta on tasunud käibemaksu, selle pealt tasutud maksu maha arvata, isegi kui maksust vabastatud tehingu lõppeesmärk on maksustatav tehing.

B. *Üleminekukord ühendusesiseses kaubanduses*

30. Ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 11, et kuuendat direktiivi muudeti direktiiviga 91/680 selleks, et hõlbustada üleminekut kaubanduse maksustamise lõplikule ühisele käibemaksusüsteemile pärast maksu-

10 — Käibemaksu mahaarvamise mehhanismi analüüsi kohta võib vaadata Alguacil Marí, P. ja Orón Moratal, G., „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, *Noticias/C.E.E.*, nr 67 ja 68, august/september 1990, lk 101. Colmenar Valdés, S., „El derecho a la deducción en el IVA”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nr 157, 1982, lk 327, väidab, et „kuna eelnevas järgus tasutud maks on funktsionaalselt seotud maksuga, mida tuleb järgnevas etapis maksta, siis juhul, kus maksukohustust ei ole, näib et ei pea olema ka eelnevalt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, sest mahaarvamisoiguse lõplik õigustus on ära langenud”.

11 — 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983).

kontrolli kaotamist sisepiiridel, maksustades kaubavahetust päritoluliikmesriigis. Kuna aga 31. detsembril 1992 (sellele kaotamisele eelnev päev) ei olnud vajalikud tingimused täidetud, säilitas see direktiiv mõnda aega, mis kestab senini, sihtkohas maksustamise reegli. Sel põhjusel kehtestatakse artikli 28c A osa punktis a ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastus, maksustades selle kategooria ostud sihtkoha liikmesriigis.

31. See tähendab, et üleminekuperioodil on kuni lõpliku korra kehtestamiseni ajutiselt maksustatavad maksukohustuslaste või mittemaksukohustuslasest juriidiliste isikute ostud ühenduses, ning ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel (kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkt a ja artikli 28b A osa lõige 1).

32. Need õigusnormid on põhjendatud sellega, et kui maks kuulub tasumisele sihtriigis, on neutraalsus tagatud ainult juhul, kui selle maksjal on lubatud seda kuludes kajastada või maha arvata, sest ei ole täidetud nõue, et

ta on lõpptarbija, vaid maksukohustuslane, kes kasutab kaupu tegelikult maksustatavas tegevuses.

33. Selles riikidevahelise kaubavahetuse samastamises puhtalt riigisisese kaubavahe- tusega kaob maksustamise seisukohast piiri ületamise etapp, nii et tarne jääb päritoluriigis maksust vabastatuks (artikli 28c A osa punkt a), sest kauba vastuvõtmist maksustatakse sihtriigis, kus kauba võtab vastu isik, kellel on lubatud käibemaksu maha arvata (artikli 28a A osa punkt a), mis võimaldab maksu kajastamist lõpliku saajani.

34. Selles seisnebki artikli 17 lõike 3 punkti b loogika, sellele artikli 28f lõikega 1 antud redaktsioonis, mis lubab maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata, kui ta kasutab kaupu või teenuseid oma maksuvaba tegevuse jaoks<sup>12</sup> vastavalt artikli 28c A osale, sest ühest liikmesriigist teise suunatud tehingut teostav isik peab jääma „puutumatuks”, nagu teda ei olekski või ta ei oleks sekkunud.

12 — Põhikohtuasjas lubatakse proteesiarstil proteeside valmistamiseks kasutatud materjali eest tasutud käibemaksu maha arvestada, sest protees on mõeldud tema maksuvaba tegevuse jaoks.



### C. Olematu õigusnormide konflikt

35. Eelnev lähenemisviis, mis põhineb tehingu ühendusesisesel olemusel, kaotab tähenduse, kui kuuenda direktiivi artikli 13 kohane maksuvabastus on seotud tehingu laadiga.

36. Kui maksust vabastatud piiriülese kaubatarne, mis oleks maksust vabastatud ka siis, kui see oleks vaid riigisisene, arvaks maksukohustuslane käibemaksu maha, tekitaks see välisriigis tegutsejale konkurentsi-vastase eelise, mis katkestaks taotletava tasakaalu,<sup>13</sup> mille eesmärk ei ole mitte ainult see, et ahela vahepealsed lülid saaksid maksu tagasi selleks, et maks jääks ainult lõpptarbija kanda, vaid ka võrdne kohtlemine,<sup>14</sup> olene-

mata sellest, kus ahelas iga ettevõtja asub ja kus kohas ühenduses ta sekkub.<sup>15</sup>

37. Teisisõnu: eelnevates etappides tasutud käibemaksu mahaarvamine on maksuvabadel tegevusaladel lubatud ainult seetõttu, et need tegevusalad on ühendusesisesed, mitte teiste kriteeriumide tõttu; nii mõistetakse, et mahaarvamine ei ole lubatud artikli 28c B osa punktis a ette nähtud maksuvabastuse puhul, see tähendab piiriüleste kaubaostude puhul, mille üleandmine maksukohustuslaste poolt on maksust vabastatud ühes riigis, välja arvatud juhul, nagu on märgitud artikli 17 lõike 3 punktis a, kui need oleksid riigisisiselt andnud õiguse käibemaksu mahaarvamisele.

38. Asjale heidab valgust ka artikli 17 lõike 3 punkt c, mis annab konkreetselt õiguse tasutud käibemaksu maha arvata teatavatel artikli 13 B osas nimetatud maksuvabastusjuhtudel, kui tehing ületab ühenduse piire. Kõnealune punkt c oleks ülearune, kui — nagu lisavad Eurodental ja Saksamaa valitsus — selline maksuvabastus jääks rahvusvahelist ulatust saavutades otseselt artikli 17 lõike 3 punkti b alla.

13 — Käesoleval juhul võiks kutsesala ettevõtja, kes tarnib tooteid Luksemburgist väljaspool, kuni tema sekkumiseni tarneahelas kogunenud käibemaksu maha arvata, mis ei ole aga lubatud ettevõtjal, kes tegutseb Luksemburgi piires.

14 — Terra B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, lk 418–422, selgitavad, et käibemaksu neutraalsus on keerukas põhimõte, millel on juriidiline ulatus seaduse suhtes mittediskrimineeriva kohtlemise tagamiseks ja ka majanduslik ulatus tootmisvahendite valimise optimeerimiseks ning kolmandaks konkurentsi puudutav ulatus turumoonutuste vältimiseks.

15 — 26. septembri 1996. aasta otsusega kohtuasjas C-302/93: Debouche (EKL 1996, lk I-4495, eriti selle punkt 19) keelati ettevõtjal, kes teostab maksust vabastatud tegevust, tugineda oma tegevuse ühendusesisele iseloomule maksu tagasisaamiseks, kui tal ei oleks seda õigust olnud riigisisiselt.

39. Komisjon selgitab seda väga selgelt käesoleva eelotsusemenetluse kirjalikes märkustes, väites, et Eurodentalile mahaarvamise õiguse andmine tähendaks talle privileegi andmist konkurentide ees, kes osalevad siseriiklikul turul ja kellel seda võimalust ei ole, soosides seega pettust ja õhutades ettevõtteid asuma ümber nende tegelikust tegevuskohast erinevatesse liikmesriikidesse.

jätsid üleminekukorras ühisest süsteemist välja teatavad tegevusalad, mistõttu tuleb neil tagajärgedega leppida.<sup>17</sup> Ei näi lubatav üldiselt rikkuda neutraalse maksustamise ja süsteemi ühtsuse põhimõtet, tuginedes vabalt valitud riigisisesele üksikasjale,<sup>18</sup> mis kannaks sellest ühepoolsest otsusest tuleneva finantskoormuse üle teiste liikmesriikide, käesolevas asjas Luksemburgi maksuametile.

40. Saksamaa valitsus ei eksi, kui väidab, et kuna ta on artikli 28 lõike 3 punkti a alusel otsustanud maksustada oma riigi territooriumil hambaproteesimisega seotud tehingud, võivad ühendusesisesed tehingud olla tarbijale kulukamad, kui võrd nad maksaksid maksu Saksamaal, samas kui tasutud käibemaksu ei saa Luksemburgis maha arvata.<sup>16</sup> Aga see maksu täieliku ühtlustamise puudumisest tingitud efekt tuleneb Saksamaa ametiasutuste õigusjärgsest valikust, kes

41. Kaubarneid puudutavad kaalutlused, nii enne kui ka pärast 1. jaanuari 1993, kehtivad ka enne seda kuupäeva osutatud teenuste kohta, millele viidatakse teises eelotsuse küsimuses, arvestades kuuenta direktiivi artikli 15 lõike 3 ja artikli 17 lõike 3 punkti b algredaktsiooni sisu.

42. Seega ei anna maksuvaba ühendusesisene tehing tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust, kui see tehing on oma sisu poolest ka riigisiselt maksust vabastatud.<sup>19</sup>

16 — Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, maksaks patsient Saksamaal hambaarstile arve, mis sisaldaks: a) Luksemburgis proteesi valmistamiseks kasutatud materjali kulu koos vastava käibemaksuga (jäakkkäibemaks); b) proteesiarsti tasu ja c) Saksamaa hambaarsti tasu. Seega oleks majanduslik kajastamine lõpparbitaja jaoks suurem, kui ei kohaldataks jääkkäibemaksu mahaarvamist, mistõttu seisneb Saksamaa valitsuse arvates lahendus mahaarvamise lubamises.

17 — 7. märtsi 2002. aasta otsuses kohtuasjas C-169/00: komisjon vs. Soome (EKL 2002, lk I-2433, punkt 32) meenutati, et artikli 28 lõike 3 alusel kavandatud erandid ei kuulu ühisesse käibemaksusüsteemi.

18 — Ainult kaks teist riiki — Belgia ja Ungari — on teinud sama valiku.

19 — See on kuuenta direktiivi artikli 29 alusel asutatud käibemaksu nõuandekomitee 20. ja 21. märtsil 2000. aastal toimunud 60. koosolekul soovitatud lahendus (TAXUD/1876/00 — Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60<sup>ème</sup> réunion, 20 et 21 mars 2000).

## VI. Ettepanek

43. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Luksemburgi Suurhertsogiriigi Cour d'appel'i eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ (kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 13 A osa lõike 1 punktis e nimetatud kaubatarned ja teenuste osutamine on kõnealuse sätte alusel käibemaksust vabastatud, isegi kui tegemist on ühendusesiseste tehingutega, mida reguleerivad artikli 15 lõiked 1, 2 ja 3 (algregaktsioonis ja direktiivist 91/680/EMÜ tulenevas redaktsioonis) ja artikli 28c A osa punkt a, ilma et need järelikult annaksid artiklis 17 osutatud mahaarvamisõiguse.