



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 4. septembril 2014¹

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

VDP Dental Laboratory NV
versus
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
versus
X BV
ja
Staatssecretaris van Financiën
versus
Nobel Biocare Nederland BV

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade Kuningriik))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Kaupade ühendusesisese soetamise käibemaksust vabastamine — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 140 punktid a ja b — Kaupade impordi käibemaksust vabastamine — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 punkt a — Maksuvabastuste kohaldamine direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti e kohaselt käibemaksust vabastatud hambaproteeside tarnimisel — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 2 punkt a sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis — Vahetu õigusmõju — Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tehingute korral, mis on vastuolus liidu õigusnormidega liikmesriigis käibemaksust vabastatud

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Kohus peab järjekordselt² käsitlema hambaproteeside käibemaksuga maksustamist. See on erilise tähtsusega seetõttu, et hambaproteeside tarnimine on teatavatel juhtudel käibemaksust vabastatud, kuid on ikka veel liikmesriike, kes maksustavad üleminekusätete alusel kõiki hambaproteeside tarneid.

2. Nende erisuste mõju sisendkäibemaksu mahaarvamisele ja hambaproteeside pakkujate konkurentsitingimustele erinevates liikmeriikides käsitles Euroopa Kohus juba otsuses kohtuasjas Eurodental.³ Ka käesolevates eelotsusetaotlustes on jälle tegemist konkurentsitingimustega, seekord aga seoses ühendusesisese soetamise käibemaksust vabastamisega ja impordiga kolmandatest riikidest. Nende kohaldamist hambaproteesidele ei ole nimelt veel selgitatud.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vt varasemad kohtuotsused Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) ja VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Kohtuotsus Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763).

3. Lisaks peab Euroopa Kohus pärast esimest otsust kohtuasjas VDP Dental Laboratory⁴ uuesti käsitlema vastuolus liidu õigusnormidega antud maksuvabastuse tagajärgi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele. Selles mõttes ei jätnud siiski hiljuti tehtud kohtuotsus MDDP⁵ tõenäoliselt ühtegi küsimust lahtiseks.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Põhikohtuasjad puudutavad käibemaksu kogumist 2006. ja 2008. aasta eest. Seetõttu tuleb käesolevas kohtuasjas arvestada nii nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁶ selle 2006. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „kuues direktiiv”) kui ka 1. jaanuaril 2007 jõustunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi⁷, selle 2008. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „käibemaksudirektiiv”). Edaspidi viidatakse seetõttu normidele kas käibemaksudirektiivi või kuuenda direktiivi redaktsioonis vastavalt sellele, millise maksustamisperioodi suhtes tuleb neid tõlgendada.

Maksustatavad teokoosseisud

5. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikele 1 maksustatakse käibemaksuga järgmisi tehinguid:

- „a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
- b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:
 - i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, [...] kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena [...];
 - [...]
- c) [...]
- d) kaupade import.”

6. „Kaubarne” on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikele 1 „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.

7. „Kaupade ühendusesisene soetamine” on käibemaksudirektiivi artikli 20 esimese lõigu kohaselt „sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetaab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetaatakse või veetakse.”

8. „Kaupade import” on käibemaksudirektiivi artikli 30 esimese lõigu kohaselt „selliste kaupade ühendusse toomine, mis ei ole vabas ringluses vastavalt asutamislepingu artiklile 24.”

4 — Kohtuotsus VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

5 — Kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

7 — ELT L 347, lk 1.

Hambaproteeside käibemaksust vabastamine

9. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile e vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

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

10. Erand sellest maksuvabastusest on sätestatud siiski käibemaksudirektiivi XIII jaotise 1. peatüki „Lõpliku korra kehtestamiseni kohaldatavad erandid” 1. jaos („1. jaanuaril 1978 ühendusse kuulunud riikidele kehtestatud erandid”). Selle artiklis 370 on sätestatud järgmist:

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

11. X lisa A osa punktis 1 on nimetatud „hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid”.

Kaupade ühendusesisese soetamise ja impordi maksuvabastused

12. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 140 vabastavad liikmesriigid peale selle 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 lõike 1 punktide a, b ja c ning e–l alusel alati maksuvaba;

[...]”.

13. Impordi korral kolmandatest riikidest vabastavad liikmesriigid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 143 punktile a käibemaksust

„selliste kaupade lõplik[u] impor[di], mille tarne maksukohustuslase poolt oleks tema enda territooriumil alati maksuvaba.”

Ühendusesiseste kaubatarnete ja ekspordi maksuvabastused

14. Liidusisese piiriülese tarne suhtes, mis vastab kaupade ühendusesisele soetamisele, sätestab käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 järgmise maksuvabastuse:

„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.”

15. Samamoodi näeb käibemaksudirektiivi artikkel 146 ekspordi kohta ette järgmist:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

- a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

- b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik [...];

[...]”.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

16. Maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse seoses tema saadud kauba või teenusega (edaspidi „ostutehingud”) sätestavad 2006. aasta maksustamisperioodi kohta kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 1 ja 2 sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis järgmiselt:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge]
- b) riigi territooriumile imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;
- c) [...]
- d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

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

[...]

- b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud [...] artikli 15 [...] ja artikli 28c A või C osa kohaselt;

[...]”.

17. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkt a sätestab ühendusesisese omandamise maksustatava teokoosseisu vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile i.⁸ Kuuenda direktiivi artiklis 15 oli sätestatud ekspordi maksuvabastus, mis nüüd on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 146.⁹ Kuuenda direktiivi A osa artiklis 28c oli sätestatud ühendusesiseste tarnete käibemaksust vabastamine, mis nüüd on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 138.¹⁰

18. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 1–3 sisendkäibemaksu kohta sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis on identsed käibemaksudirektiivi artiklitega 167 ja 168.

B. Siseriiklik õigus

19. Madalmaade õigus sisaldas õigusnorme, mis olid põhimõtteliselt identsed eespool viidatud liidu õigusnormidega.

8 — Vt eespool punkt 5.

9 — Vt eespool punkt 15.

10 — Vt eespool punkt 14.

20. Siiski oli hambaproteeside käibemaksust vabastamine vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile e veel 2006. aastal vastuolus liidu õigusnormidega¹¹ Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseadus; edaspidi „Wet”) artikli 11 lõike 1 punkti g alapunkti 1 üle võetud nii, et hambaproteeside tarnija ei pidanud olema hambaarst ega hambatehnik.

III. Põhikohtuasjad

21. Kõik põhikohtuasjad puudutavad Madalmaade maksukohustuslasi, kes lasevad hambaproteesid valmistada välisriigis, et neid vahendajana edasi müüa või hambaarstitöös ise kasutada. Kõigis kohtuasjades toimub vaidlus selle üle, kas hambaproteeside saamine välisriigist on käibemaksust vabastatud.

A. Kohtuasi C-144/13: VDP Dental Laboratory

22. Kohtuasi C-144/13 puudutab Madalmaade äriühingut VDP Dental Laboratory NV (edaspidi „VDP”). Hambaarstide tellimusel lasi ta valmistada hambaproteese välisriikide hambatehnilistes laborites, nii Euroopa Liidus kui ka väljaspool Euroopa Liitu. Põhikohtuasi puudutab Madalmaade käibemaksu 2006. aasta esimese kvartali ja 2008. aasta kolmanda kvartali eest, mida VDP on kohustatud tasuma.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel ei saanud VDP-d 2006. aastal veel lugeda hambatehnikuks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse tähenduses. Sellest hoolimata käsitas ta Weti artikli 11 lõike 1 punkti g alapunktile 1 tuginedes hambaproteeside tarneid käibemaksust vabastatuna. Samal ajal väitis ta, et maksuvabastusest hoolimata on tal seoses oma ostutehingutega õigus sisendkäibemaks maha arvata, ja tugines seejuures liidu õigusele. Madalmaade maksuhaldur keeldus siiski VDP-le sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust andmast.

24. Alates 2008. aastast on VDP eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel hambatehnik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse tähenduses. VDP käsitas hambaproteeside tarneid käibemaksuvabana ega väitnud ka, et tal on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Ta ei taha aga välisriigist saadud hambaproteesidelt ka ühendusesisese soetamise eest või impordi eest kolmandast riigist käibemaksu tasuda. VDP arvates saab ta selles mõttes nimelt tugineda käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a või artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastusele.

B. Kohtuasi C-154/13: X

25. Kohtuasjas C-154/13 puudutab põhikohtuasi Madalmaade käibemaksu 2008. aasta kolme esimese kvartali eest, mida X on kohustatud tasuma. Sel perioodil oli X tegutsev hambaarst. Ta tegi tehinguid, mis olid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile e käibemaksust vabastatud, mistõttu tal ei olnud selles mõttes õigust käibemaksu maha arvata.

26. Oma tegevuseks ostis X hambaproteese Saksamaal asuvalt hambatehnikult. X on arvamusel, et sellelt ühendusesiselt soetamiselt ei pea ta vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 140 sätestatud maksuvabastusele käibemaksu tasuma. Madalmaade maksuhaldur ei pea seda maksuvabastust siiski kohaldatavaks muu hulgas seetõttu, et Saksamaal ei ole erinevalt Madalmaadest hambaproteeside tarnimine vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 370 koosmõjus X lisa A osa punktiga 1 käibemaksust vabastatud.

11 — Vt kohtuotsus VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

C. Kohtuasi C-160/13: Nobel Biocare Nederland

27. Kolmanda kohtuasja lähtekohaks on vaidlus käibemaksu üle, mida Madalmaade äriühing Nobel Biocare Nederland BV (edaspidi „Nobel”) on kohustatud tasuma 2008. aasta detsembri eest. Sel perioodil varustas Nobel Madalmaades asuvaid hambalaboreid hambaproteesidega. Need hambaproteesid lasi Nobel valmistada Rootsis asuval ematettevõtjal.

28. Madalmaade maksuhaldur nõudis hambaproteeside eest, mille Nobel sai Rootsist, käibemaksu tasumist seoses ühendusesisese soetamisega. Nobel on siiski arvamusel, et selles mõttes tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud maksuvabastust.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Hoge Raad der Nederlanden, kelle menetluses on põhikohtuasjad, esitas Euroopa Kohtule 21., 27. ja 28. märtsil 2013 ELTL artikli 267 alusel kolm eelotsusetaotlust ühtekokku viie küsimusega. Eelotsuse küsimused puudutavad kahte erinevat valdkonda.

30. Esiteks esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjas C-144/13: VDP Dental Laboratory küsimuse, mis puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust 2006. aasta maksustamisperioodil:

„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 sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?”

31. Teiseks tuleneb kõigist kolmest kohtuasjast järgmine küsimus, mis puudutab ühendusesise soetamise käibemaksust vabastamist:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kõnealustes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastused ei ole kohaldatavad hambaproteeside 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?”

32. Seda eelotsuse küsimust laiendatakse kohtuasjas C-144/13: VDP Dental Laboratory käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a tõlgendamisele, mis puudutab käibemaksust vabastamist impordi korral kolmandatest riikidest.

33. Peale selle täiendatakse seda eelotsuse küsimust kohtuasjas C-154/13: X järgmiselt:

„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 Madalmaad, 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?”

34. Pärast kohtuasjade liitmist ühiseks menetluseks ja otsuse tegemiseks esitasid kirjalikud seisukohad VDP, Nobel, Eesti Vabariik, Madalmaade Kuningriik ja Euroopa Komisjon. 19. mail 2014 toimunud kohtuistungil osalesid Nobel, Madalmaade Kuningriik ja komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

35. Nagu tuleneb eelotsusetaotluse põhjendusest kohtuasjas C-144/13, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohta sisuliselt teada, kas maksukohustuslane saab, tuginedes kuuenda direktiivi artiklile 17, sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis väita, et tal on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus isegi juhul, kui ta ei ole oma tehingutelt käibemaksu tasunud, kuna siseriiklik õigus nägi vastuolus liidu õigusnormidega ette käibemaksust vabastamise.

36. See küsimus oli seoses käibemaksudirektiivi tõlgendamisega juba kohtuasja C-319/12: MDDP ese, milles tehti otsus alles pärast käesolevate eelotsusetaotluste kohtusse saabumist.

37. Kohtuotsuses MDDP sedastas Euroopa Kohus, et isegi juhul, kui liikmesriigi õiguses ette nähtud maksuvabastus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, ei luba selle direktiivi artikkel 168 maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii seda maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust.¹² Sellistel asjaoludel on maksukohustuslasel seega võimalik üksnes valida, kas järgida liikmesriigi maksuvabastust, mis viib sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse välistamiseni, või maksta oma tehingutelt liidu õigusele tuginedes käibemaksu ning saada seeläbi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

38. Kuna keegi käesoleva kohtumenetluse osalistest ei esitanud argumente, mida ei ole juba kohtuasja MDDP raames arutatud,¹³ ei ole põhjust kohtuotsuses MDDP tehtud sedastusi kahtluse alla seada.

39. Sellega ei ole ka vastuolus komisjoni esitatud väide kohtuistungil, et käesoleva kohtuasja asjaolud erinevad kohtuasja MDDP asjaoludest, kuna VDP peab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele tagantjärele tuginema. Komisjoniga tuleb küll nõustuda, et VDP seisab probleemi ees, et saada selle eest tema teenuste saajatelt tagantjärele käibemaksu võrra suuremat hinda, kuna VDP peaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks tasuma esialgu maksuvabadena käsitatud tehingutelt käibemaksu. Juba kohtuasja MDDP raames juhtisin ma siiski tähelepanu sellele, et maksukohustuslasel on teatud asjaoludel õigus nõuda liikmesriigilt kahju hüvitamist, kuna ta ei saa tagantjärele sissenõutavat käibemaksu enam üle kanda tema teenuste saajatele.¹⁴

40. Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata nii, et kuuenda direktiivi artiklist 17 sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis ei tulene sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kes ei tasunud oma tehingutelt käibemaksu seetõttu, et siseriiklikud õigusnormid nägid vastuolus liidu õigusnormidega ette käibemaksust vabastamise.

B. Käibemaksudirektiivi artiki 140 punktides a ja b ning artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastused

41. Seoses maksuvabastustega kaupade ühendusesisese soetamise puhul vastavalt käibemaksudirektiivi artiki 140 punktidele a ja b ning kaupade impordi puhul kolmandatest riikidest vastavalt artikli 143 punktile a tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas, ja kui jaa, siis millistel tingimustel kehtivad need maksuvabastused hambaproteeside suhtes. Seda seetõttu, et mõlemad õigusnormid seavad maksuvabastuse sõltuvusse sellest, kas käibemaksust saab vabastada ka juhul, kui tegemist oleks kaubarnega liikmesriigi territooriumil.

12 — Kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 45).

13 — Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott, kohtuasi MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, ettepaneku punktid 37–51).

14 — Vt kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott, kohtuasi MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, ettepaneku punkt 72).

42. Hambaproteeside tarne liikmesriigi territooriumil on käibemaksust vabastatud vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile e. See maksuvabastus kehtib siiski ainult tingimusel, et tarnija on hambaarst või hambatehnik. Käibemaksudirektiivi artikli 140 punktid a ja b ning artikli 143 punkt a nõuavad aga kaupade ühendusesisese soetamise või kolmandatest riikidest importimise käibemaksust vabastamiseks, et tarne oleks enda territooriumil „alati” maksuvaba. Madalmaade Kuningriik on seetõttu – erinevalt ülejäänud menetlusosalistest – arvamisel, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punkte a ja b ning artikli 143 punkti a ei tule hambaproteesidele kohaldada.

43. Olen arvamisel, et sellele küsimusele tuleb vastata diferentseeritult. Nagu ma järgnevalt näitan, ei kohaldata küll käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud käibemaksuvabastust kolmandatest riikidest imporditud hambaproteesidele (selle kohta allpool punkt 1). Nii on see ka käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti b puhul (selle kohta allpool punkt 2). Teisiti tuleb aga hinnata artiklis 140 sätestatud maksuvabastust, mis kehtib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud eeldustel ka hambaproteeside ühendusesisese soetamise kohta (selle kohta allpool punkt 3). Selles osas ei muuda midagi ka see, kui kauba päritoluriik ei kohalda vastavalt artikli 370 üleminekusättele koosmõjus X lisa A osa punktiga 1 käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust (selle kohta allpool punkt 4).

1. Kaupade impordi käibemaksust vabastamine vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 143 punktile a

44. Käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust selliste kaupade lõpliku impordi, „mille tarne maksukohustuslase poolt oleks tema enda territooriumil alati maksuvaba”.

45. Sõnastus „tema enda territooriumil” puudutab asjaomast impordiliikmesriiki. See tuleneb võrdlusest selliste sätetega nagu käibemaksudirektiivi artikkel 88, artikkel 207 või artikli 214 lõike 1 punkt a, mis sisaldavad sama sõnastust. Nagu VDP seetõttu õigesti rõhutas, peab kaubatarne olema käibemaksust vabastatud sihtliikmesriigis, seega liikmesriigis, kuhu kaup imporditakse.

46. Käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a kasutatud sõna „alati” annab tunnistust sellest, et imporditud kauba tarnimine peab olema alati, seega sõltumata muudest eeldustest, käibemaksust vabastatud. Seevastu juhul, kui kaubatarne maksuvabastus sisaldab lisatingimusi nagu käesolevas asjas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e tarnija staatuse kohta, siis ei oleks sellele vastavalt teatava kauba tarnimine „alati” käibemaksust vabastatud.

47. Käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a ettevalmistavad materjalid kinnitavad sõnastuse tõlgendust. Käibemaksudirektiivi artikli 143 punkt a oli identne kuuenda direktiivi artikli 14 lõike 1 punktiga a. Sellele vastavalt oli käibemaksust vabastatud selliste kaupade import, „mille tarne maksukohustuslase poolt oleks tema enda territooriumil alati maksuvaba”. Kuuenda direktiivi artikli 14 lõike 1 punkt a põhineb omakorda komisjoni ettepaneku artikli 15 punktil 1.¹⁵ Erinevalt kuuenda direktiivi artikli 14 lõike 1 punktist a, mille nõukogu hiljem vastu võttis, viitas komisjoni ettepaneku artikli 15 punkt 1 veel sõnaselgelt liikmesriikide konkreetsetele maksuvabastustele. See viide hõlmas – ühe erandiga¹⁶ – üksnes maksuvabastusi, mis sõltusid ainult tarne esemest ja pidid kehtima vaatamata muudele tingimustele. Sellele, et hambaproteeside tarne hambaarstide ja hambatehnikute poolt¹⁷ on käibemaksust vabastatud, ei viidatud.

15 — Komisjoni 20. juuni 1973. aasta ettepanek nõukogu kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas kohta, KOM(73) 950 (lõplik).

16 — Vt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud ettepaneku kuuenda direktiivi kohta artikli 14 lõike B punkti c, mis vabastas maksust „tarned sõjaohvrite kalmistute, haudade ja mälestusmärkide ehitamise, rajamise ning hooldamise eest vastutavatele asutustele”; vt selle kohta nüüd käibemaksudirektiivi X lisa B osa punkt 6.

17 — Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud ettepaneku kuuenda direktiivi kohta artikli 14 lõike A punkt e.

48. Asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 14 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastus sõnastati lõpuks teisiti, saab seda arvestades kõige paremini seletada sellega, et ainsat maksuvabastust, millele komisjoni ettepaneku artikli 15 punktis 1 viidati ja mis sõltus muudest eeldustest kui pelgalt tarne esemest, ei võetud vastuvõetud direktiivi üle. Seetõttu oli mõistetav, et viide nüüd üksnes sellistele maksuvabastustele, mis pidid kehtima muudest eeldustest sõltumata, võeti kokku sõnaga „alati”.

49. Süstemaatiline tõlgendamine viib samasuguse tulemuseni. Artikli 143 punkt k sätestab nimelt käibemaksuvabastuse „kulla impordile keskpankade poolt”. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 152 on käibemaksust vabastatud „kullatarned keskpankadele”. Niisiis on tegemist maksuvabastusega, mis ei vabasta kulla tarnimist käibemaksust mitte igal juhul, vaid ainult siis, kui see tarnitakse kindlale saajale, nimelt keskpangale. Kui aga mõista käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastust nii, et seda kohaldatakse kaubatarnete kõigi maksuvabastuste korral, kui nende eeldused on täidetud, siis peaks ainuüksi juba selle sätte alusel koosmõjus artikliga 152 olema kulla import keskpankade poolt käibemaksust vabastatud. Käibemaksudirektiivi artikli 143 punkt k, mis just nimelt seda sätestab, oleks seega ülearune.

50. Lõpuks ei ilmne ka käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastuse eesmärgist argumente, mis räägiksid selle kohaldamisala laiendatud käsituse poolt.

51. Pärast seda, kui komisjon oli veel ettepanekus kuuenda direktiivi kohta märkinud, et see maksuvabastus ei vaja „erilisi selgitusi,”¹⁸ nentis ta käesolevas kohtuasjas, et selle eesmärk on piiriüleste ja siseriiklike tehingute võrdne kohtlemine. Esmalt kõlab see veenvalt. Kui vaadelda aga ka sisendkäibemaksu toimet tarneahelas, ei saa lõpptulemusena võrdsest kohtlemisest enam juttugi olla.

52. Kui sisendkäibemaksu mahaarvamist ei võeta tarneahelas arvesse, viib käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastuse ulatuslik kohaldamine selleni, et kauba ostmisel ei teki käibemaksukohustust sellest olenemata, kas kaup saadakse liikmesriigist või kolmandast riigist. See saavutatakse sel teel, et siseriikliku tarne suhtes kehtivat maksuvabastust laiendatakse impordile kolmandatest riikidest.

53. Tarnija sisendkäibemaksu mahaarvamist arvesse võttes ilmneb teistsugune olukord. Siseriikliku kaubatarne käibemaksust vabastamise tagajärjeks on nimelt see, et tarnijal ei ole vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 168¹⁹ sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ka tarnetelt, mis ta sai kauba tootmiseks. Käibemaks, mida ei saa neilt eelnevatelt tarnetelt maha arvata, koormab seega lõplikult maksuvaba kaubatarnet sellega, et suurendab kauba tootmise kulusid.

54. Teisiti on see üldjuhul siiski kauba impordi korral kolmandatest riikidest. Sellisel juhul on kolmandas riigis asuval tarnijal põhimõtteliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Rahvusvahelise maksupraktika kohaselt vabastatakse nimelt eksporditavad kaubad igasugusest käibemaksust. Liidust eksportimisel saavutatakse see kaupade väljaveo käibemaksust vabastamisega vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 146 ja samaaegselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisega vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile b.²⁰

55. Kui piiriüleste tehingute korral on seega üldjuhul tarnijal õigus sisendkäibemaks maha arvata, siseriiklike tehingute korral aga seevastu mitte, siis viib käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastus üldjuhul kolmandate riikide kaupade konkurentsieeliseni. Seetõttu juhtis Madalmaade Kuningriik õigesti tähelepanu sellele, et käesoleval juhul saavad kolmandate riikide pakkujad erinevalt siseriiklikest pakkujatest tarnida hambaproteesi täielikult käibemaksuvabalt, kui käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a tuleks kohaldada ka hambaproteeside impordile kolmandatest riikidest.

18 — Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kuuenda direktiivi kohta, lk 17.

19 — Või vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis.

20 — Või vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis.

56. Sedalaadi konkurentsimoonusi saab takistada ainult sellega, et ka kolmandas riigis ei anta eksporditarne puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kuna see siiski tavaliselt nii ei ole, on üksnes kauba impordi maksustamisega võimalik kolmandatest riikidest pärit pakkujate konkurentsieelist, ehkki mitte täielikult, korrigeerida. Seda seetõttu, et kauba impordi maksustamisel tuleb käibemaks tasuda ka kolmandast riigist imporditavalt kaubalt. See maksustamine on ka lõplik, juhul kui ostjal ei ole vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile e²¹ sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. See on nii eelkõige juhul, kui soetaja on tarbija või ta müüb kauba liikmesriigis maksuvabalt edasi. Viimati nimetatud olukord esineb kolmes põhikohtuasjas. Maksukohustuslastel ei ole hambaproteeside saamisel ühelgi korral sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna nad müüvad hambaproteesid käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e kohaselt ilma käibemaksuta edasi.

57. Igal juhul on see käibemaksukoormus kolmandatest riikidest pärit kaupade puhul üldjuhul suurem kui koormus, mida tuleb kanda siseriiklikult tarnitud kauba puhul. Kui viimati nimetatu puhul sõltub maksukoormus eelnevalt saadu väärtusest,²² siis kaupade impordil moodustab maksustatava väärtuse valmiskauba väärtus.²³ Seega tekib käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud impordi käibemaksust vabastamisest keeldumise tõttu kokkuvõttes kolmandatest riikidest pärit hambaproteeside jaoks üldjuhul ebasoodsam konkurentsiolukord.

58. Selliste kolmandatest riikidest imporditavate kaupade käibemaksust vabastamine ega käibemaksuga maksustamine, mille tarnimine on sihtliikmesriigis maksuvaba, ei paku seega konkurentsi mõttes neutraalset lahendust. Ei ühel ega teisel viisil ei saa siseriiklike ja kolmandate riikide kaupade jaoks luua ühesuguseid konkurentsitingimusi. Konkurentsi seisukohalt neutraalne lahendus jääb väljapoole käibemaksudirektiivi reguleerimisvõimalusi, kuna see eeldaks mõju avaldamist kolmanda riigi tarnija sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele.²⁴

59. Seda arvestades tuleb meenutada väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt tuleb kuuenda direktiivi maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud.²⁵ See põhimõte kehtib ka impordi maksuvabastuste kohta. Kitsas tõlgendamine ei võtaks käesolevas asjas ka käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastuselt selle toimet,²⁶ sest nagu märgitud, ei saa võrdse kohtlemise eesmärki tarnijal sisendkäibemaksu mahaarvamise toimet arvestades sätte laia tõlgendamisega paremini saavutada.

60. Lõpuks räägivad ka suured praktilised raskused laia tõlgendamise vastu. Neile raskustele viitasid õigesti nii Madalmaade Kuningriik kui ka komisjon. Seda seetõttu, et käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastuse laia tõlgendamise korral peaks näiteks käesolevas asjas piiriületuse puhul üldjuhul tõendama, et müüja on kolmandas riigis hambaarst või hambatehnik. Selliseid raskusi saab vältida juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastust kohaldatakse üksnes siis, kui maksuvabastus kehtib imporditud kauba tarnimise suhtes alati, seega ainult kauba enda omaduste alusel. Nimelt on kauba omaduste kindlakstegemine kauba piiriületusel tavaliselt lihtne.

21 — Või vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt b sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis.

22 — Vt käibemaksudirektiivi artikkel 73.

23 — Vt käibemaksudirektiivi artikkel 85 koosmõjus nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, artikliga 29 (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307).

24 — Vt eespool punktid 55 ja 56.

25 — Vt nt kohtuotsused *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19) ja *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 25).

26 — Vt selle nõude kohta nt kohtuotsused *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 42) ja *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 27).

61. Kokkuvõttes on käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a kohaselt käibemaksust vabastatud ainult nende kaupade import kolmandatest riikidest, mille tarnimine on sihtliikmesriigis alati, seega muudest eeldustest sõltumata, käibemaksust vabastatud. Seega tuleb eelotsuse küsimusele käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a kohta vastata nii, et seda maksuvabastust ei kohaldata hambaproteeside impordile.

2. Siseriikliku soetamise käibemaksust vabastamine vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 140 punktile b

62. Järgnevalt tuleb uurida kaupade ühendusesisese soetamise käibemaksust vabastamist vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 140 punktile b. See säte seostub kaupade impordi äsja käsitletud maksuvabastusega käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a kohaselt. Käibemaksudirektiivi artikli 140 punkt b vabastab nimelt muu hulgas „kaupade ühendusesise[s]e soetami[s]e, kui selliste kaupade import oleks artikli 143 punkti[de] a [...] alusel alati maksuvaba”.

63. Kuna viidatud maksuvabastust ei kohaldata hambaproteeside impordile,²⁷ ei ole ka hambaproteeside ühendusesisene soetamine käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti b kohaselt käibemaksust vabastatud.

3. Siseriikliku soetamise käibemaksust vabastamine vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 140 punktile a

64. Hambaproteeside ühendusesisene soetamine võiks olla siiski vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud tingimustele käibemaksust vabastatud. See maksuvabastus puudutab nende kaupade ühendusesisest soetamist, mille tarnimine maksukohustuslase poolt on sihtliikmesriigis „alati” maksuvaba.

65. Kuigi on ilmne, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a sõnastus põhineb käibemaksudirektiivi artikli 143 punktile a, mis käsitleb kolmandatest riikidest imporditavate kaupade käibemaksust vabastamist, ei saa mõlemaid sätteid tõlgendada ühtemoodi. Pigem on hambaproteeside ühendusesisene soetamine käibemaksust vabastatud juhul, kui tarne teostab hambaarst või hambatehnik.²⁸ Minu arvamus, mis erineb käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a tõlgendusest ja mida jagavad VDP, Nobel, Eesti Vabariik ja komisjon, tugineb kahele põhjendusele.

66. Esiteks jätaks mõlema sätte ühesugune tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud ühendusesisese soetamise maksuvabastuse ilma igasuguse autonoomse sisuta. Seda seetõttu, et siis ei ulatuks see kaugemale käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis b sätestatud maksuvabastuse normatiivsest sisust, kuna see viitab omakorda käibemaksudirektiivi artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastusele.

67. Teiseks on käibemaksudirektiivi artikli 143 punktist a erinev tõlgendus nõutav EÜ artiklite 90 ja 93 (nüüd ELTL artiklid 110 ja 113) alusel. Seda seetõttu, et sellist ühenduse õigusakti nagu käibemaksudirektiiv tuleb tõlgendada kooskõlas kogu esmase õigusega.²⁹

68. EÜ artikli 90 (nüüd ELTL artikkel 110) kohaselt ei või ükski liikmesriik kehtestada teiste liikmesriikide toodetele riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud maksudest. Sätte eesmärk on tagada liikmesriikidevaheline kaupade vaba liikumine tavapärastes konkurentsitingimustes, kõrvaldades igasuguses vormis kaitse, mis võib kaasa tuua teistest liikmesriikidest pärit kaupadele diskrimineerivate riigimaksude kohaldamise.³⁰

27 — Vt eespool punktid 44–61.

28 — Vt juba kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott, kohtuasi VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, ettepaneku punkt 44).

29 — Vt kohtuotsused Sturgeon jt (C-402/07, EU:C:2009:716, punkt 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punkt 43) ja komisjon vs. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punkt 40).

30 — Kohtuotsus Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 30) EÜ artikli 90 kohta.

69. Samasuguste konkurentsitingimuste tagamine on ka EÜ artikli 93 (nüüd ELTL artikkel 113) *ratio legis*, mille alusel võeti vastu käibemaksudirektiiv. Sellele vastavalt on liikmesriikide käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamise eesmärk siseturu rajamine ja toimimine ning eelkõige konkurentsi moonutamise vältimine.

70. ELTL mõlemast sättest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a tuleb tõlgendada võimaluse korral nii, et see takistab liikmesriikidevahelise konkurentsi moonutamist. Seega on ühendusesisene konkurentsiolukord kahest aspektist teistsugune kui olukord kolmandate riikide suhtes.

71. Esiteks on maksuvabastused liidus käibemaksudirektiiviga põhimõtteliselt ühtselt reguleeritud. Seega tuleb käibemaksust vabastamist kohaldada põhimõtteliselt nii päritolu- kui ka sihtliikmesriigi ühtemoodi.

72. Teiseks ei anna ka sellise kauba piiriülene tarnimine, mis on siseriikliku juhtumi korral käibemaksust vabastatud, sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Seda seetõttu, et kohtuasjas Eurodental otsustas Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikli 13 kohaselt maksust vabastatud tehingud ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust isegi mitte siis, kui need on ühendusesisesed tehingud.³¹ Käibemaksudirektiivi artikli 138 kohaselt ühendusesisene maksuvaba tarne ei anna seega – nagu muidu vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile b³² – sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui sedalaadi tarnele kohaldatakse konkreetset maksuvabastust, muu hulgas praeguse käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastust.

73. Sel viisil on liidus hambaproteesidega kauplemise suhtes kokkuvõttes põhimõtteliselt tagatud käibemaksu konkurentsialane neutraalsus. Seda seetõttu, et tarnija sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused on nii riigisisese kui ka ühendusesisese juhtumi korral ühesugused. Kummalgi juhul ei ole liidus ühtlaselt kehtivate maksuvabastuste korral tarnijal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Seetõttu maksustatakse nii siseriigist kui ka teisest liikmesriigist saadud hambaproteesid ühesugustel juhtudel nende valmistamisega kaasneva sisendkäibemaksuga, mida ei saa maha arvata.³³ Seda arvestades on – teisiti kui impordi puhul kolmandatest riikidest³⁴ – kauba ühendusesisene soetamise maksuvabastus juhul, kui siseriiklik kaubatarne oleks samuti maksuvaba, tegelikult siseriikliku ja piiriülese tehingu võrdne kohtlemine.

74. Seda arvestades ei ole üllatav, kui Euroopa Kohus märkis *en passant* juba kohtuotsuses Eurodental, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud käibemaksuvabastust saab kohaldada ka hambaproteesidele³⁵, ja et käibemaksu nõuandekomitee tegi juba enne seda samasuguse avalduse³⁶.

75. See maksuvabastus eeldab, et tarnija on päritoluliikmesriigis hambaarst või hambatehnik, kuna ainult sel juhul on tegemist riigisiseste ja ühendusesiseste tarnete võrdse kohtlemisega. See toob küll kaasa ka teatavaid praktilisi raskusi maksuvabastuse eelduste faktilisel kindlakstegemisel. Euroopa Liidu siseselt on aga kontrolli kergem läbi viia kui kolmandast riigist importimise korral.³⁷ Seda seetõttu, et esiteks on liidus olemas maksuõiguslane abi,³⁸ teiseks ei pea kontroll toimuma piiril, vaid see võib toimuda ka tavalise maksustamismenetluse raames.

31 — Kohtuotsus Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 37).

32 — Või vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis.

33 — Erinevused tulenevad veel üksnes sellest, et sisendkäibemaks võib liikmesriikide erinevate maksumäärade tõttu varieeruda vastavalt eelnevate teenuste päritolule. Seda seetõttu, et need maksumäärad on vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 96–105 ainult osaliselt ühtlustatud.

34 — Vt eespool punktid 53–55.

35 — Vt kohtuotsus Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 40) kuuenda direktiivi artikli 28c B osa punktile a eelnenud sätte kohta.

36 — Vt kuuenda direktiivi artikli 29 kohase käibemaksu nõuandekomitee 13.–14. oktoobri 1998. aasta 56. istungi juhised kuuenda direktiivi artikli 28c B osa punktile a eelnenud sätte kohta.

37 — Vt eespool punkt 60.

38 — Vt nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrus (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (uus redaktsioon) (ELT L 268, lk 1).

76. Seega tuleb käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a erinevalt käibemaksudirektiivi artikli 143 punktist a tõlgendada nii, et seda kohaldatakse hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, kui tarnija on hambaarst või hambatehnik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e tähenduses.

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 370 sätestatud erandi mõju

77. Lõpuks tuleb selgitada veel küsimust, kas käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a kohaldatakse ka juhul, kui hambaproteesid tarnitakse liikmesriigist, kes ei kohalda vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 370 koosmõjus X lisa A osa punktiga 1 käibemaksust vabastamist käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e alusel, vaid maksustab alati hambaproteeside tarnimise.

78. Madalmaade Kuningriik on selles osas arvamusel, et maksuvabastust ei saa vähemalt sellisel juhul konkurentsi moonutamise takistamiseks kohaldada.

79. Selline erand ei saa tugineda käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud maksuvabastuse sõnastusele. Seda seetõttu, et see maksuvabastus puudutab, nagu märgitud, ainult käibemaksust vabastamist sihtliikmesriigis, mitte aga päritoluliikmesriigis.³⁹

80. Liikmesriik, kes maksustab vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 370 koosmõjus X lisa A osa punktiga 1 kõigil juhtudel hambaproteeside tarne, on kokkuvõttes siiski samas konkurentsiolukorras nagu kolmas riik. Kuna tarnija suhtes ei kohaldata sellises liikmesriigis käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud käibemaksuvabastust, vaid ainult käibemaksudirektiivi artiklis 138 sätestatud ühendusesisestele tarnetele ette nähtud maksuvabastust, on tal teise liikmesriiki tehtava tarne korral õigus vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile b⁴⁰ nõuda oma ostutehingutega seoses sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamist. Seega võib sellisest liikmesriigist hambaproteeside tarnida täiesti käibemaksuvabalt. Sellest tuleneb – samuti nagu kolmandast riigist tarnimise korral⁴¹ – konkurentsieelis maksukohustuslasetele, kes asuvad sellises liikmesriigis.

81. Eelkõige selleks, et sellist konkurentsieelist kompenseerida, teen ma ettepaneku tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a uurimise raames kolmandatest riikidest importimise maksuvabastust kitsalt.⁴² Sellest hoolimata ei pea ma asjakohaseks sellise kitsa tõlgenduse ülekandmist ühendusesisesele soetamise käibemaksust vabastamisele vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 140 punktile a sel juhul, kui päritoluliikmesriigis ei ole hambaproteeside tarnimine käibemaksudirektiivi artiklis 370 sätestatud erandkorra alusel käibemaksust vabastatud.

82. Esiteks viiks see kokkuvõttes sellise päritoluliikmesriigi konkurentsiolukorra halvenemiseni. Seda seetõttu, et nagu ma seoses kolmandate riikidega juba kirjeldasin,⁴³ oleks sellisest liikmesriigist pärit hambaproteeside puhul käibemaksukoormus ühendusesisesele soetamise maksustamise tõttu üldjuhul suurem kui koormus, mida tuleb kanda mõnest teisest liikmesriigist pärit hambaproteeside puhul, mida on maksustatud üksnes mahaarvamisele mittekuuluva sisendkäibemaksuga. Selline importkaupade ebasoodsam kohtlemine on siiski liikmesriikide puhul – teisiti kui kolmandate riikide puhul – EÜ artiklis 90 (nüüd ETL artikkel 110)⁴⁴ sätestatud keeldu arvestades problemaatiline.

39 — Vt eespool punkt 45.

40 — Või vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis.

41 — Vt eespool punkt 55.

42 — Vt eespool punkt 56.

43 — Vt eespool punkt 57.

44 — Vt eespool punkt 68.

83. Teiseks otsustas Euroopa Kohus kohtuotsuses Eurodental juba seoses konkurentsi moonutamisega, mis tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevate õigusnormide erinevustest,⁴⁵ et see olukord on tingitud asjaolust, et käibemaksu ei ole veel täielikult ühtlustatud.⁴⁶ Madalmaade Kuningriigi õigustatud kaebused konkurentsi moonutamise kohta on niisiis käibemaksudirektiivi artiklis 370 sätestatud erandi tagajärg ja mitte käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud maksuvabastuse liiga laia tõlgenduse tagajärg.

84. Kui probleemi põhjuseks on seega käibemaksudirektiivi artiklis 370 sätestatud erandkord, siis saab ka ainult sealt lahenduse leida. Selles mõttes küsin ma endalt, kas see säte on kooskõlas esmase õiguse nõuetega, eelkõige võrdse kohtlemise põhimõttega. See puudutab nii maksukohustuslaste suhtes kehtivat võrdse kohtlemise üldpõhimõtet, mis on sätestatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 20, kui ka ELL artikli 4 lõikes 2 sätestatud võrdse kohtlemise eripõhimõtet, mida kohaldatakse liikmesriikidevahelistes suhetes. Seda seetõttu, et käibemaksudirektiivi artikli 370 puhul ei ole tegemist üksnes järkjärgulise ühtlustamise klassikalise juhtumiga, mis jätab kõigile liikmesriikidele ruumi erinevate siseriiklike normide vastuvõtmiseks. Pigem lubab see säte ainult teatud kindlatel liikmesriikidel⁴⁷ kalduda kõrvale käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastustest, mis on siiski teiste liikmesriikide jaoks siduvad.⁴⁸ Liikmesriikide sedalaadi erinevat kohtlemist ning nendes asuvate maksukohustuslaste erinevat kohtlemist, mis sellest tuleneb, võib pidada üleminekuajal seoses ühtlustamise eesmärgi saavutamise õigustatuks.⁴⁹ Käesolevas asjas ei ole aga käibemaksudirektiivi artiklis 370 sätestatud erandkorra suhtes tähtsaja määramist ette nähtud. Seetõttu eksisteerivad liikmesriikide erinevad pädevused seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse kohaldamisega juba alates kuuenda direktiivi jõustumisest, järelikult üle 36 aasta.⁵⁰

85. Küsimus selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikkel 370 on kooskõlas põhiõiguste harta artikliga 20 ja ELL artikli 4 lõikega 2, ulatub siiski käesoleva eelotsusetaotluse esemest kaugemale. Seda on Euroopa Kohus võimalik kontrollida ainult teistsuguste asjaoludega kohtumenetluses. Sellele vaatamata peab liidu seadusandja seoses konkurentsimoonutustega, millele Madalmaade Kuningriik viitas, ELL artikli 113 nõuete täitmiseks käibemaksudirektiivi vastavalt kujundama.

86. Seoses käesoleva küsimusega jääb üle tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a kohaldatakse ka juhul, kui hambaproteesid tarnitakse liikmesriigist, kes ei kohalda vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 370 koosmõjus X lisa A osa punktiga 1 käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust.

VI. Ettepanek

87. Eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlanden'i eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kuuenda direktiivi artiklist 17 sama direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis ei tulene sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kes ei tasunud oma tehingutelt käibemaksu seetõttu, et siseriiklikud õigusnormid nägid vastuolus liidu õiguse sätetega ette käibemaksust vabastamise.

45 — Vt eespool punkt 72.

46 — Kohtuotsus Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punktid 48–53).

47 — Vt käibemaksudirektiivi eranditele tuginemise kitsaste eelduste kohta liiduga hiljem ühinenud liikmesriikide jaoks kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-49/09, EU:C:2010:644, punkt 42) käibemaksudirektiivi artikli 115 kohta.

48 — Seda asjaolu mõistab valesi kohtuotsus Jetair ja BTW-teenus BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punktid 44–51), mis käsitles käibemaksudirektiivi artiklit 370 teises kontekstis.

49 — Vt ettevõtjate erineva kohtlemise kohta kohtuotsus Arcelor Atlantique ja Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 69); vt selle kohta ka kohtuotsus Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 52).

50 — Vt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt a ja lõike 4 koosmõjus E lisa punktiga 2.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 140 punktis a sätestatud käibemaksuvabastust kohaldatakse hambaproteeside ühendusesisesele soetamisele, kui tarnija on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti e kohaselt hambaarst või hambatehnik. See kehtib vaatamata küsimusele, kas päritoluliikmesriik rakendab käibemaksudirektiivi artiklis 370 koosmõjus X lisa A osa punktiga 1 sätestatud erandkorda.
3. Käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti a kohaselt ei ole hambaproteeside import mingil juhul käibemaksust vabastatud.
4. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 140 punktile b koosmõjus artikli 143 punktiga a ei ole hambaproteeside ühendusesisene soetamine mingil juhul käibemaksust vabastatud.