EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. detsember 2006 *

Kohtuasjas C-401/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 11. novembri 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. novembril 2005, menetluses

VDP Dental Laboratory NV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— VDP Dental Laboratory NV, esindaja: *belastingadviseur* R. Oorthuizen,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja M. de Mol,

— Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos ja K. Boskovits, samuti O. Patsopoulou,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja A. Weimar,

olles 7. septembri 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 A osa lõike 1 punkti e, artikli 17 lõike 3 punkti a ja artikli 28c A osa punkti a tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud VDP Dental Laboratory NV (edaspidi „VDP") ja Staatssecretaris van Financiën'i (riigi rahandussekretär) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle ettevõtja õigust maha arvata 1996.–1998. aasta eest käibemaksu, millega maksustati Madalmaades ja teistes liikmesriikides asuvatele hambaarstidele teostatud hambaproteeside tarned.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt e sätestab:

„Maksuvabastus riigi territooriumil

A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

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

[...]

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

5 Direktiivi artikli 17, pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala", lõike 2 punkt a, mida on muudetud sama direktiivi artikli 28f punktiga 1, sätestab:

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

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane".

Siseriiklikud õigusnormid

6 28. juuni 1968. aasta Wet op de omzetbelasting (käibemaksuseadus) enne 1. detsembrit 1997 kehtinud redaktsiooni (*Stb.* 1968, nr 329; edaspidi „1968. aasta käibemaksuseadus") § 11 lõike 1 punkt g sätestas, et käibemaksust on vabastatud:

„hambaarstide ja hambatehnikute teostatavad tarned ja osutatavad teenused [...]".

7 1968. aasta käibemaksuseaduse alates 1. detsembrist 1997 kehtiva redaktsiooni § 11 lõike 1 punkt g sätestab, et käibemaksust on vabastatud:

„psühholoogide ja hambatehnikute osutatavad teenused; hambaproteeside tarned [...]".

8 Nimetatud seaduse § 15 lõige 2 sätestab:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse seoses §-s 11 osutatud teenustega [...], tekib mahaarvamisõigus üksnes seoses viidatud §-i [11] punktides i, j ja k märgitud

teenustega, kui teenuste saaja elab või asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 VDP on Madalmaades asutatud ettevõtja, mille tegevuse hulka kuulub hambatehniliste tööde, nagu hambakroonide, -kaunistuste ja -sildade tellimine nii teistest liikmesriikidest kui kolmandatest riikidest, vastavalt samas liikmesriigis asuvate hambaarstide soovile. Kui VDP on kontrollinud, kas hambaarstide võetud kipsist hambajäljendeid saab hambaproteesi valmistamiseks kasutada, saadab ta nimetatud jäljendid enamasti väljaspool ühendust asuvasse laboratooriumisse, millel palub selle baasil valmistada hambaproteese. Laboratoorium tarnib valmis proteesi VDP-le, kes tasub talle selle eest vastava hinna ning laseb seejärel importida ühendusse. Seejärel tarnib VDP nimetatud proteesi tasu eest selle tellinud hambaarstile. VDP-l hambatehnikuid ega hambaarste palgatud ei ole.

10 VDP käsitles oma käibemaksudeklaratsioonides ajavahemikus 1. jaanuarist 1996 kuni 31. detsembrini 1998 tema poolt Madalmaades asuvatele hambaarstidele tehtud tarneid käibemaksuvabana ning 1968. aasta käibemaksuseaduse § 15 lõike 2 alusel ei arvanud ta seetõttu maha nende tarnetega seotud sisendkäibemaksu, välja arvatud sisendkäibemaksu tarnetelt, mida teostati väljaspool Madalmaid asuvatele hambaarstidele.

11 VDP-le saadeti selle ajavahemiku kohta maksu ümberarvutamise teade. Kuna VDP osutas üksnes neid teenuseid, mis olid loetletud 1968. aasta käibemaksuseaduse §-s 11, ei olnud tal maksuameti inspektori arvates lubatud maksu maha arvata isegi mitte tarnetelt, mida teostati väljaspool Madalmaid asuvatele hambaarstidele, välja arvatud juhul, kui mahaarvamata jätmine tooks kaasa topeltmaksustamise, esiteks juhul, kui tooteid eksporditakse kolmandasse riiki, ja teiseks, kui tegemist on ühendusesisese tarnega, tingimusel et VDP märgib arvele ostja käibemaksukohustuslase numbri ja esitab ühendusesisese tarne deklaratsiooni. Antud juhul olid need tingimused täitmata.

12 Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus) leidis 13. jaanuari 2003. aasta otsuses vastupidi maksuameti inspektorile, et VDP pakutavad teenused ajavahemikus 1. jaanuarist 1996 kuni 30. novembrini 1997 ei olnud 1968. aasta käibemaksuseaduse kuni 1. detsembrini 1997 kehtinud redaktsiooni § 11 lõike 1 punkti g alusel maksust vabastatud, mistõttu ei ole VDP-le selle ajavahemiku kohta esitatud maksu ümberarvutamise teade õigustatud.

13 Seevastu leidis Gerechtshof te Amsterdam ajavahemiku 1. detsembrist 1997 kuni 31. jaanuarini 1998 kohta, et VDP tegevus vastas selle sättes alates 1. detsembrist 1997 kehtivas redaktsioonis ette nähtud tingimustele. Kuigi VDP tegevust ei saa tõepoolest käsitleda kui hambatehnikute poolt hambaproteeside tarnimist kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e mõttes, kuna ühelgi VDP töötajal ei olnud hambatehniku diplomit ja VDP piirdus tellimuse vastuvõtmise, kipsist jäljendi hindamise, kolmandale isikule hambaproteesi valmistamise tellimuse edastamise ja kliendile proteesi kättetoimetamisega, ei sätesta nimetatud kohtu arvates 1968. aasta käibemaksuseaduse § 11 lõike 1 punkt g vastupidi kuuenda direktiivi vastavale sättele siiski ühtki tingimust seoses tarnet teostava tarnija kvalifikatsiooniga. Siit tulenevalt jättis Gerechtshof te Amsterdam arvestamata VDP poolt sellel ajavahemikul tehtud mahaarvamised põhjusel, et kuna 1968. aasta käibemaksusea-

duse § 11 lõike 1 punkti g kohaldamine on lahutamatult seotud käibemaksu mahaarvamisõiguse välistamisega, ei võinud VDP samal ajal tugineda selles paragrahvis ette nähtud maksuvabastusele ja käibemaksu mahaarvamiseks kuuenda direktiivi sättele, mille kohaselt ei ole need teenused maksust vabastatud.

14 Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade ülemkohus) saadetud kassatsioonkaebuses väidab VDP, et tal oli õigus käibemaksu maha arvata Prantsusmaal ja Itaalias tehtud tarnetelt. Kuna nende kahe liikmesriigi käibemaksualaste õigusaktide kohaselt ei ole VDP poolt neis riikides teostatud hambatehniliste tööde tarned maksust vabastatud, kasutati tema ostetud tooteid ja teenuseid tõepoolest eesmärgiga tarnida hambaproteesid neis riikides asuvatele hambaarstidele tarnetena, mis on kuuenda direktiivi kohaselt maksustatud. Selle direktiivi artikli 17 lõige 2 lubab järelikult VDP-l selles ulatuses käibemaksu maha arvata.

15 Hoge Raad der Nederlanden märgib eelotsusetaotluses, et 1968. aasta käibemaksuseaduse alates 1. detsembrist 1997 kehtiva redaktsiooni § 11 lõike 1 punkti g sõnastusest ega selle seaduse vastuvõtmise põhjendustest ei saa järeldada, et maksuvabastuse kohaldamisele esitatakse tingimus, et tarnijal peab olema vastav kvalifikatsioon. Siiski küsib nimetatud kohus, kas taoline järeldus kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e nõuetekohast kohaldamist. Ühest küljest võiks tervishoiukulude vähendamise eesmärk toetada vaidlusaluste teenuste maksust vabastamist (vt selle kohta 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-249, punkt 23). Teisest küljest võiks rangem tõlgendamine viia järelduseni, et sõnastuse „hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid" all mõeldakse tarnimist üksnes nende hambatehnikute poolt, kellel on vastav kvalifikatsioon.

16 Hoge Raad der Nederlanden küsib seetõttu, kas juhul, kui hambaproteese tarnitakse ühest liikmesriigist, mis kuuenda direktiivi kohaselt sellise tarne maksust vabastab,

liikmesriikidesse nagu näiteks Prantsuse Vabariik ja Itaalia Vabariik, kus selline tarne on kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti a alusel koosmõjus selle direktiivi E lisa punktiga 2 maksustatud, takistab selle direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a käibemaksu mahaarvamist või kas neutraalse maksustamise põhimõte kohustab lähteliikmesriiki sellist mahaarvamist lubama. Kohus märgib selle kohta, et kui nimetatud direktiivi artikli 17 lõige 1 ei seo käibemaksu mahaarvamisõigust selle direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusega, annab selle direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b mahaarvamisõiguse seoses artiklis 28c ühendusesisestele tarnetele ette nähtud maksuvabastusega.

17 Hoge Raad der Nederlanden leidis, et Euroopa Kohtule on esitatud samalaadne küsimus kohtuasjas C-240/05: Eurodental, ja otsustas menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa algust ja punkti e tuleb tõlgendada nii, et sõnastuse „hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid" all tuleb mõista ka selliseid maksukohustuslase tarnitavaid hambaproteese, mille valmistamise õiguse annab viimane üle hambatehnikule?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, kas siis kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes on eespool mainitud tarned käibemaksust vabastanud, peab ikkagi lubama nendelt tarnetelt maksu maha arvata selles osas (eriti kuuenda direktiivi artikli 28b B osa lõike 1 alguse ja esimese taande kohaselt), milles need leiavad aset teise liikmesriigi territooriumil, kes nende suhtes vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a koostoimes kõnealuse direktiivi E lisa punktiga 2 maksuvabastust ei kohalda?"

Eelotsuse küsimused

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse sellistele tarnija poolt tarnitavatele hambaproteesidele, mille valmistamise õiguse on viimane üle andnud hambatehnikule.

19 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et see küsimus on esitatud tarnete kohta, mida teostab tarnijana VDP, kelle töötajad ei ole ei hambaarstid ega hambatehnikud, kuid kes teostab majandustegevust vahendajana, mille raames ta ostab hambatehnikutelt hambaproteese, eesmärgiga need edasi müüa hambaarstidele või üksikisikutele.

20 Seega tuleb uurida, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e sätted hõlmavad sellise vahendaja tehtud tarneid, kes ei ole hambaarst ega hambatehnik.

21 Madalmaade valitsuse arvates kuuluvad kõik hambatehnikute valmistatud hambaproteeside tarned selles sättes ette nähtud maksuvabastuse alla, sõltumata sellest, kas proteesid tarniti hambatehnikute poolt otse või vahendaja kaudu. Seevastu VDP, Kreeka valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad, et nimetatud maksuvabastus ei ole kohaldatav.

22 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate või teenuseid osutavate isikute kogu majandustegevust (vt eelkõige 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties, EKL 1989, lk 1737, punkt 10).

23 Direktiivi artikkel 13 vabastab käibemaksust teatud tegevused. Kohtupraktika kohaselt tuleb maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tõlgendada kitsalt, arvestades, et need vabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt selle kohta 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punkt 15; 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Stichting Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I-1385, punkt 13, ja 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P., EKL 2006, lk I-5123, punkt 24).

24 Peale selle ei vabasta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa käibemaksust mitte kõiki tegevusi, mis on avalikes huvides, vaid üksnes need, mis on selles loetletud ja üksikasjaliselt kirjeldatud (vt selle kohta 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry, EKL 1998, lk I-7053, punkt 18, ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-212/01: Unterpertinger, EKL 2003, lk I-13859, punkt 36).

25 Veelgi enam, kuigi on tõsi, et maksuvabastust kohaldatakse teatud kindla eesmärgiga tegevustele, täpsustab enamik kuuenda direktiivi artikli 13 A osa sätetest ka ettevõtjaid, kellel on lubatud osutada maksust vabastatud teenuseid ning seega ei ole viimased määratletud puhtalt materiaalsetele ja funktsionaalsetele tunnustele viidates (11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 1985, lk I-2655, punkt 13; eespool viidatud kohtuotsus Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 12, ja 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punkt 13).

26 Selles osas tuleb meenutada, et kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artikliga 13 sätestatud maksuvabastused ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ning neile tuleb seetõttu anda ka ühenduse määratlus. Nii peab see olema ka maksuvabastuse kohaldamisel nõutavate eritingimuste korral, eriti selliste puhul, mis puudutavad maksuvabasid teenuseid osutava ettevõtja staatust või olemust. Kuigi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastusele tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei mõjuta need tingimused vaadeldud maksuvabastuse sisu määratlemist (vt eelkõige 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punktid 22–24 ja viidatud kohtupraktika).

27 Seega, mis puudutab põhikohtuasjas käsitletavat maksuvabastust, näeb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e sisalduva lause teise osa sõnastus ise ette maksuvabastuse „hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavatele hambaproteesidele".

28 Sarnaselt enamikule direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud maksuvabastustele ja erinevalt mitmetest selle direktiivi artikli 13 B osas sätestatuist (vt eelkõige 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, EKL 2003, lk I-6729, punkt 64, ja 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-169/04: Abbey National, EKL 2006, lk I-4027, punkt 66) määratletakse nimetatud maksuvabastus mitte üksnes tarnitava kauba, vaid ka tarnija kvalifikatsiooni põhjal.

29 Taoline maksuvabastuse kohaldamisala piirang tuleneb sõnaselgelt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e keeleversioonidest (vt lisaks prantsuskeelsele versioonile nt taanikeelset — „tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser", saksakeelset — „die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker", ingliskeelset — „dental prostheses supplied by

dentists and dental technicians", itaaliakeelset — „le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici", ja hollandikeelset — „het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici").

30 Seda piirangut kinnitab ka asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e lause esimene osa vabastab maksust samade hambatehnikute poolt kutsealases tegevuses osutatavad teenused, seega kohaldatakse nimetatud maksuvabastust kõikidele tegevustele, mis teenivad selle kutseala spetsiifilist eesmärki.

31 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e sõnastusest tuleneb niisiis selgelt, et see säte vabastab käibemaksust mitte kõik hambaproteeside tarned, vaid üksnes need, mida teostavad kahe konkreetse kutseala esindajad, nimelt „hambaarstid" ja „hambatehnikud".

32 Seetõttu ei kuulu selliste hambaproteeside tarned, mida teostab vahendaja, kellel puudub hambaarsti või hambatehniku kvalifikatsioon, selle sättega ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

33 Järelikult on 1968. aasta käibemaksuseadusega ette nähtud maksuvabastus, mida alates 1. detsembrist 1997 kohaldatakse kõikidele hambaproteeside tarnetele, sõltumata sellest, milline on nende tarnija kvalifikatsioon, vastuolus kuuenda direktiivi vastavate sätete sõnastusega. Lai tõlgendus, mida Madalmaade valitsus antud küsimuses kaitseb, läheb vastuollu käesoleva kohtuotsuse punktis 23 viidatud Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastust, ja eelkõige mõisteid „hambaarstid" ja „hambatehnikud" tõlgendada kitsalt.

34 See valitsus väidab siiski, et maksuvabastuste kohaldamisala määratlemisel ei ole asjakohane üksnes maksuvabastuse kitsa tõlgendamise põhimõte ning et arvesse tuleb võtta nii maksuvabastuse eesmärki kui ka neutraalse maksustamise põhimõtet. Seega on ühest küljest kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e eesmärk, sarnaselt sama artikli lõike 1 punktidele b ja c, ennetada seda, et meditsiiniline abi, antud juhul hambaravi, muutuks kättesaamatuks põhjusel, et selle hind on käibemaksuga maksustamise tõttu tõusnud (vt selle kohta 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-249, punkt 23, ja 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler, EKL 2002, lk I-6833, punkt 29). See oleks siiski nii juhul, kui vahendajate teostatavad hambaproteeside tarned ei ole maksust vabastatud, kuna hambaarstid, kes teostavad ise maksustatud tehinguid, ei saaks sisendkäibemaksu maha arvata ja järelikult seda maksu oma patsientidele kehtestatud hinnale lisada. Teisest küljest osutavad vahendajad ja hambatehnikud samasuguseid teenuseid, kuna hambaarstide jaoks ei ole oluline see, kas tarnija valmistab hambaproteesid ise või laseb seda teha alltöövõtulepingu alusel hambatehnikul.

35 Selles osas tuleb asuda siiski seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e märgitud mõisted „hambaarstid" ja „hambatehnikud" on ühemõttelised ning muutmata radikaalselt selle sätte sõnastust ja tühistamata tarnija kvalifikatsiooni puudutavat nõuet, ei saa nimetatud mõisteid ilmselgelt mõista nii, nagu need hõlmaksid vahendajaid, kes ei ole konkreetselt hambaarstid ega hambatehnikud.

36 Järelikult, ja kuna ühenduse seadusandja eesmärk ei olnud laiendada selle sättega ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala hambaproteeside tarnetele, mida ei teosta hambaarstid ja hambatehnikud, ei saa nimetatud maksuvabastusega taotletavast eesmärgist ega neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes kuuenda direktiivi artikli 13 A osa tõlgendada selles küsimuses laiendavalt.

37 Hoopis vastupidi, võttes arvesse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e täpset sõnastust, tuleb iga tõlgendust, mis laiendab seda sätet, käsitleda ühenduse seadusandja poolt selle sätte taotletava eesmärgiga vastuolus olevana (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 14).

38 Pealegi ei jäta selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kitsas tõlgendamine seda ilma tema mõjust, kuna hambatehniku poolt sellisele vahendajale nagu põhikohtuasjas teostatavad tarned on käibemaksust vabastatud, nii et viimane ei pea nendelt tarnetelt käibemaksu tasuma.

39 Sellest järeldub, et sellise vahendaja teostatavad hambaproteeside tarned, kellel puudub hambaarsti või hambatehniku kvalifikatsioon, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse ning et järelikult kohaldatakse neile jätkuvalt nimetatud direktiivi artikli 2 punktis 1 sätestatud käibemaksukohustuse üldreeglit. Niisiis on sellistelt tarnetelt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a alusel õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

40 Selle kohta tuleneb kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sätted koostoimes sama direktiivi artikli 2 ja artikli 13 A osa lõike 1 punktiga e annavad üksikisikutele õiguse, mida viimased võivad kasutada siseriiklikus kohtus asjaomase liikmesriigi vastu (vt selle kohta 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1833, punktid 35 ja 36, ning 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark, EKL 2001, lk I-493, punktid 32, 33 ja 35).

41 Järelikult võib selline ettevõtja nagu VDP, kes vaidlustab põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid põhjusel, et need on kuuenda direktiiviga vastuolus, tugineda otseselt nendele sätetele, maksustamaks kõnealuseid hambaproteeside tarneid käibemaksuga ja järelikult maha arvata nende tarnetega seotud sisendkäibemaksu.

42 Seetõttu tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav hambaproteeside tarnetele, mida teostab selline põhikohtuasjas kõne all olev vahendaja, kellel puudub hambaarsti või hambatehniku kvalifikatsioon, kuid kes omandas neid proteese hambatehnikult.

43 Neil asjaoludel ei ole teisele eelotsuse küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 13 A osa lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav hambaproteeside tarnetele, mida teostab selline põhikohtuasjas kõne all olev vahendaja, kellel puudub hambaarsti või hambatehniku kvalifikatsioon, kuid kes omandas neid proteese hambatehnikult.

Allkirjad