

Kohtuasi C-146/05

Albert Collée

versus

Finanzamt Limburg an der Lahn

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28c A osa punkti a esimene lõik – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastusest keeldumine – Tarne tõendamine hilinenult

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 28c A osa punkti a esimene lõik)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 28c A osa punkti a esimene lõik)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud direktiiviga 91/680) artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub tegeliku ühendusesisese tarne puhul käibemaksuvabastusest üksnes põhjusel, et sellise tarne kohta ei ole tõendeid esitatud õigeaegselt.

Siseriiklik meede, mis kohustab ühendusesisese tarne maksust vabastamisel järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest. Mis puudutab tarne ühendusesisese iseloomu kindlaksmääramist, siis kui tarne vastab kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud tingimustele, ei ole selline tarne käibemaksuga maksustatav. Järelikult kui ühendusesisene tarne on vaieldamatult toimunud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et tarne tuleb maksust vabastada siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. See oleks teisiti vaid siis, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.

Lisaks võib nõue, mille kohaselt tuleb nõutavad kirjed teha vahetult pärast tehingu toimumist, ilma et selleks oleks ette nähtud konkreetne tähtaeg, rikkuda õiguskindluse põhimõtet. Oluline on lubada arvesse võtta maksukohustuslase raamatupidamises pärast tehingu tegemist tagantjärgi muudetud ühendusesisese tarne liigitamist. Järelikult tuleb raamatupidamise tagantjärgi parandamise korral tarne ühendusesisest iseloomu tunnustada siis, kui on täidetud objektiivsed kriteeriumid, millest lähtusid seda tehingut määratlenud mõisted.

(vt punktid 29–33, 41 ja resolutsioon)

2. Sellise tarne käibemaksust vabastamise õiguse uurimisel võib eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtta asjaolu, et maksukohustuslane on esialgu teadlikult varjanud seda, et tegu on ühendusesisese tarnega, vaid siis, kui on maksutulude saamatajäämise oht ning kui maksukohustuslane ei ole seda ohtu täielikult kõrvaldanud.

Käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peavad liikmesriigid oma siseriiklikus õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust. Siiski kui arve väljastaja kõrvaldab õigeaegselt maksutulude saamatajäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et arvele alusetult märgitud maks tuleb korrigeerida, ilma et seda võiks seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest. Samad eeskirjad on kohaldatavad samuti raamatupidamise korrigeerimisele, et saada ühendusesisese tarne maksuvabastus.

Lõpuks ei takista ühenduse õigus liikmesriikidel teatavatel tingimustel käsitleda ühendusesisese tehingu varjamist käibemaksupettuse katsena ning sellisel juhul kohaldada siseriiklikus õiguses ette nähtud rahatrahve või rahalisi karistusi. Siiski peavad sellised karistused olema rikkumise raskusega proportsionaalsed.

(vt punktid 35, 40 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

27. september 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28c A osa punkti a esimene lõik – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastusest keeldumine – Tarne tõendamine hilinenult

Kohtuasjas C-146/05,

mille esemeks on Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 10. veebruari 2005. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. aprillil 2005, menetluses

Albert Collée, Collée KG üldõigusjärglane,

versus

Finanzamt Limburg an der Lahn,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. juunil 2006 toimunud kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- A. Collée, Collée KG üldõigusjärglane, esindaja: *Steuerberater* M. Preisinger,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma, F. Huschens ning C. Schulze-Bahr,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* M. Massella Ducci Teri,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 11. jaanuari 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

teeb 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 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tõlgendamist.

2 Käesolev taotlus esitati kohtuvaidluses, mille pooled olid Collée KG (edaspidi „Collée“) üldõigusjärglane A. Collée ja Finanzamt Limburg an der Lahn (edaspidi „Finanzamt“) ning mis on seotud Finanzamti keeldumisega vabastada käibemaksust 1994. aasta majandusaasta jooksul toimunud ühendusesisene tarne.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt.

4 Kuues direktiiv sisaldab XVIa jaotist pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord“, mis lisati sellesse direktiivi direktiiviga 91/680.

5 Õigus vabastada kauba ühendusesisene tarne käibemaksust on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 28c A osas järgmises sõnastuses:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikke maksupettusi, maksudest kõrvalehoidumist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised toimingud:

a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5 ja artikli 28a lõike 5 punktis a, mille müüja või kauba omandaja või neist ühe arvel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil, kuid väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või

mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik. [Täpsustatud tõlge]

[...]"

6 Kuuenda direktiivi artikli 22 redaktsioon, mis asub sama direktiivi artiklis 28h, näeb ette käibemaksu tasumise eest vastutavale isikule mitmeid formaalsusi. See artikkel sätestab muuhulgas järgmist:

„[...]

2. a) Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida.

[...]

3. a) Maksukohustuslane väljastab tema poolt teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule tarnitud kauba või osutatud teenuste kohta arve või selle aset täitva dokumendi. Maksukohustuslane väljastab arve või selle aset täitva dokumendi ka artikli 28b B osa lõikes 1 nimetatud kauba kohta ning artikli 28c A osas sätestatud tingimustel tarnitud kauba kohta. Maksukohustuslane säilitab iga väljastatud dokumendi koopia.

[...]

4. a) Maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtajaks, mille määravad liikmesriigid. Nimetatud tähtaeg ei tohi ületada kahte kuud alates iga maksustamisperioodi lõppemisest. Maksustamisperioodiks võivad liikmesriigid määrata ühe kuu, kaks kuud või kvartali. Liikmesriigid võivad siiski määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode pikkusega kuni üks aasta.

b) Deklaratsioonis tuleb esitada kõik sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalikud andmed, sh vajaduse korral ning kui see on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks, nimetatud maksu ja mahaarvamisega seotud tehingute kogusumma ning maksuvabade tehingute summa.

[...]

8. Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste siseriiklike ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi tingimusel, et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.”
[Täpsustatud tõlge]

Siseriiklikud õigusnormid

7 1993. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1993, *BGBI.* 1993 I, lk 565, edaspidi „UStG”) § 4 punkti 1 alapunkti b kohaselt on sama seaduse § 1 lõike 1 punkti 1 alla kuuluvatest tehingutest ühendusesisised tarded käibemaksuvabad.

8 UStG § 6a lõige 1 sätestab, et ühendusesisene tarne tähendab seda, et ettevõtja või klient veab või lähetab tarne eseme muule ühenduse territooriumile.

9 Vastavalt UStG § 6a lõikele 3 peab ettevõtja tõendama, et on täidetud sama paragrahvi lõikes 1 sätestatud tingimused. Liitvabariigi rahandusministeerium võib Bundesrati nõusolekul näha määrusega ette, kuidas ettevõtja peab tõendama ühendusesisese tarne esemeks oleva

kauba vedamist või lähetamist.

10 Nii sätestab käibemaksuseaduse 1993. aasta rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, *BGBI.* 1993 I, lk 601) § 17a lõige 1, et ühendusesiseste tarnete korral peab ettevõtja, kelle suhtes on kõnealune määrus kohaldatav, tõendama, et tema või omandaja on vedanud või lähetanud tarne eseme muule ühenduse territooriumile.

11 Lisaks peab ettevõtja vastavalt nimetatud rakendusmääruse § 17c lõikele 1 tõendama raamatupidamisdokumentidega, et käibemaksust vabastamise tingimused on täidetud. See säte täpsustab nimelt, et nende tingimuste täitmine ettevõtja poolt „peab üheselt ja kergesti kontrollitavalt nähtuma raamatupidamisest”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Collée oli emaettevõtja Saksamaal asutatud osaühingule (edaspidi „GmbH”), kes müüs lepingulise edasimüüjana aktsiaseltsi A (edaspidi „A?AG”) sõiduaautosid. 1994. aasta kevadel sõlmis GmbH 20 esitlusauto müügi kohta lepingu Belgia edasimüüjaga B, kes kandis GmbH?le üle ostuhinna netosumma ning laskis oma vedajal sõidukid pärast raha GmbH arvele jõudmist viimase asukohast ära vedada.

13 Kuna GmbH?l oli territoriaalse ainuõiguse tõttu õigus saada A?AG?lt vahendustasu üksnes müügi eest tema lähipiirkonnas asuvatele klientidele, kaasas GmbH tehingu vahendajaks sõidukitega kaupleva S-i. Viimane ostis esitlusautod vahendustasu eest formaalselt endale ja müüs edasi. GmbH esitas fiktiivse müügi kohta S?ile käibemaksuga arved. S andis GmbH-le tühjad arvete blanketid, mida seejärel kasutati S?i nimel seoses sõidukite tarnimisega B?le. 1994. aasta juuli, augusti ja septembri käibedeklaratsioonides palus S tagastada talle sisendkäibemaks, mis oli märgitud arvetel, mille GmbH oli talle väljastanud.

14 1994. aasta oktoobris läbiviidud revisjoni tulemusel keeldus Finanzamt S-ile sisendkäibemaksu tagastamast, kuna tuvastati GmbH ja S-i vahel sõlmitud müügitehingu fiktiivne iseloom, sest S kaasati üksnes formaalselt.

15 Saades sellest revisjonist teada, teatas Collée S-ile, et 1994. aasta juuli kuni septembri arved olid muutunud kehtetuks ning tühistas 25. novembril 1994 nendega seotud kirjed ning kirjendas müügitulu kontole „maksuvabad ühendusesisesed tarned”, kajastades toimingut 1994. aasta novembri esialgses käibedeklaratsioonis.

16 12. veebruari 1998. aasta parandusteatega 1994. aasta käibemaksu kohta suurendas Finanzamt Collée maksustamisele kuuluvat käivet summa võrra, mis on võrdne B?le tarnitud sõidukite müügihinnaga, kuid keeldus viimasele nimetatud tarne eest maksuvabastust andmast, kuna ettenähtud kirjalikku arvestust ei peetud jooksvalt ning vahetult pärast konkreetse tehingu tegemist.

17 Kuna nii selle maksuteate peale esitatud vastuväide kui ka Finanzgerichtile esitatud kaebus jäeti rahuldamata, esitas A. Collée Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse. Oma kaebuse põhjendamisel toetub hageja raamatupidamistõenditele, mis puudutavad müügilepingut, müügisumma ülekandmist ning B poolt kauba äraviimise kinnitust, mida hiljem täiendati GmbH poolt B?le esitatud arvetega. Olles veendunud, et need kaubadokumendid tõendavad ühendusesisest tarnet, nõudis A. Collée selle maksuteate muutmist nii, et 1994. aasta alguses toimunud esitlusautode tarne loetaks maksust vabastatuks.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema kohtupraktikast, mis puudutab kolmandasse riiki eksportimise tõendamisega seotud nõudeid ning mis on samuti kohaldatav

põhikohtuasjas, tuleneb, et tõendavad dokumendid on raamatupidamistõendi koostisosa ning et sellise tõendi saamiseks nõutav sissekanne peab toimuma jooksvalt ja viivitamatult pärast kõnealuse tehingu sooritamist. Kuna viimane tingimus ei ole käesolevas asjas täidetud, küsib kohus, kuidas lahendada ühenduse õiguse alusel vastuolu ühendusesisese tarne tõendamise kohustuse ning proportsionaalsuse põhimõtte vahel.

19 Leides, et vaidluse lahendamiseks on vajalik tõlgendada kuuendat direktiivi, otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas maksuhalduril on õigus keelduda ilmselge ühendusesisese tarne puhul maksuvabastusest ainult põhjusel, et maksukohustuslane ei ole õigeaegselt esitanud nõutavaid raamatupidamistõendeid?
2. Kas vastus küsimusele sõltub sellest, kas maksukohustuslane on esialgu teadlikult varjanud, et tegu on ühendusesisese tarnega?”

Eelotsuse küsimused

20 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub tegeliku ühendusesisese tarne puhul käibemaksuvabastusest üksnes põhjusel, et sellise tarne kohta ei ole tõendeid esitatud õigeaegselt. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib samuti teada, kas seejuures omab tähtsust asjaolu, et maksukohustuslane on esialgu teadlikult varjanud seda, et tegu on ühendusesisese tarnega.

21 Esmalt tuleb meenutada, et liikmesriikide kohustus vabastada kauba ühendusesisesed tarded maksust on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus. Sellest sättest tuleneb, et liikmesriigid vabastavad kaubatarded, mille müüja või kauba omandaja või neist ühe arvel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil, kuid väljapoole liikmesriigi territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

22 Erandina ühise käibemaksusüsteemiga lahutamatu seotud aluspõhimõttest, vastavalt millele kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Supergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 16; 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 54, ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 49), põhineb nimetatud maksuvabastus käibemaksu üleminekukorral, mida kohaldatakse ühendusesisesele kaubandusele ning mille raames toimub liikmesriikidevahelise kaubavahetuse maksustamine põhimõttel, et maksutulu laekub liikmesriigile, kus toimub lõpptarbimine (vt 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 22).

23 Nii võimaldab kauba sellise ühendusesisese tarne maksust vabastamine, mis toimus ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis ning millele vastab selle lähetamise või veo sihtliikmesriigis maksustatud ühendusesisene omandamine, vältida topeltmaksustamist ja järelikult ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 24 ja 25).

24 Tõendite osas, mida maksukohustuslane peab käibemaksust vabastamise saamiseks esitama, tuleb märkida, et seda küsimust ei puuduta otseselt ükski kuuenda direktiivi säte.

Nimetatud direktiiv sätestab vaid artikli 28c A osa sissejuhatavas lauses, et liikmesriigid peavad ise kehtestama tingimused, mille korral nad vabastavad kauba ühendusesisese tarne käibemaksust (eespool viidatud kohtuotsus *Twoh International*, punkt 25).

25 Kuuenda direktiivi artikkel 22 paneb maksukohustuslasele tõepoolest mõned formaalsed kohustused, mis puudutavad raamatupidamisarvestust, arvete esitamist, deklareerimist ning kokkuvõtliku deklaratsiooni esitamist maksuhaldurile. Sama artikli lõige 8 annab siiski liikmesriikidele õiguse kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi.

26 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et meetmed, mida liikmesriigid võivad maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 kohaselt võtta, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: *Gabalfrisa jt*, EKL 2000, lk I-1577, punkt 52, ja 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: *Transport Service*, EKL 2004, lk I-1991, punkt 29). Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: *Schmeink & Cofreth ja Stobel*, EKL 2000, lk I-6973, punkt 59, ning 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: *Halifax jt*, EKL 2006, lk I-1609, punkt 92).

27 Saksamaa valitsus leiab, et dokumentaalseid ja raamatupidamistõendeid käsitlevad nõuded vastavad proportsionaalsuse põhimõttele, kuna need nõuded ei sea ühtelugu kahtluse alla õigust vabastada ühendusesisene tarne käibemaksust. Esiteks järgivad need nõuded kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sõnaselgelt sätestatud eesmärki, milleks on nõuetekohane ja lihtne maksustamine ning kuritarvituste vastu võitlemine, ning teiseks on need nõuded vajalikud „karusselli” tüüpi maksupettuste ärahoidmiseks.

28 Selles osas tuleb meenutada, et eelotsusetaotluse kohaselt ei tulene põhikohtuasjas käibemaksuvabastusest keeldumine Saksa õiguses kehtestatud nõudest, et maksukohustuslane peab tõendama ühendusesisest tarne dokumentaalsete ja raamatupidamistõenditega. Tegelikult tuleneb see keeldumine Bundesfinanzhofi praktikast, mille kohaselt peavad raamatupidamistõendi saamiseks nõutavad sissekanded olema tehtud jooksvalt ja vahetult pärast kõnealuse tehingu sooritamist; seda tingimust ei olnud käesolevas asjas täidetud, kuigi ühendusesisene tarne oli selgelt tõendatud, mida möönis ka Finanzamt.

29 Mis puudutab esiteks küsimust, kas maksuhalduril on õigus keelduda ühendusesisese tarne puhul käibemaksuvabastusest ainult põhjusel, et selle tarne raamatupidamistõend esitati hilinenult, siis selles osas tuleb sedastada, et siseriiklik meede, mis kohustab ühendusesisese tarne maksust vabastamisel järgima peamiselt formaalseid kohustusi, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks.

30 Tehingud tuleb maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused *Optigen jt*, punkt 44, ning *Kittel ja Recolta Recycling*, punkt 41). Tarne ühendusesisese iseloomu kindlaksmääramise osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui tarne vastab kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus sätestatud tingimustele, ei ole selline tarne käibemaksuga maksustatav (eespool viidatud määrus *Transport Service*, punktid 18 ja 19).

31 Järelikult, kuna eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas on ühendusesisene tarne vaieldamatult toimunud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, nagu väidab õigesti samuti Euroopa Ühenduste Komisjon, et tarne tuleb käibemaksust vabastada siis, kui sisulised nõuded on

täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. See oleks teisiti vaid siis, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud. Siiski ei näi see põhikohtuasjas nii olevat.

32 Lisaks tuleb märkida, et nõue, mille kohaselt tuleb nõutavad kirjed teha vahetult pärast tehingu toimumist, ilma et selleks oleks ette nähtud konkreetne tähtaeg, võib rikkuda õiguskindluse põhimõtet, mis on osa ühenduse õiguskorrast ja mida liikmesriigid peavad neile ühenduse direktiividega antud pädevuse teostamisel järgima (vt 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C?384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I?4191, punkt 29).

33 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 35 õigesti leidis, on oluline lubada arvesse võtta maksukohustuslase raamatupidamises pärast tehingu tegemist tagantjärgi muudetud ühendusesisese tarne liigitamist. Sellised parandused võivad mõnel juhul osutada vajalikeks asjaolude tõttu, mis leidsid aset maksukohustuslase tahtest sõltumata. Järelikult tuleb raamatupidamise tagantjärgi parandamise korral tarne ühendusesisest iseloomu tunnustada siis, kui täidetud on objektiivsed kriteeriumid, millest lähtusid seda tehingut määratlenud mõisted.

34 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamisel omab tähtsust asjaolu, et maksukohustuslane on esialgu varjanud ühendusesisest tarnet, ja kas seetõttu võib käibemaksust vabastamise seada sõltuvusse maksukohustuslase heausksusest, siis selles osas tuleb sedastada, et vastus sellele küsimusele sõltub sellest, kas liikmesriigil esineb maksutulude saamatajäämise oht.

35 Euroopa Kohus on leidnud 13. detsembri 1989. aasta otsuse kohtuasjas C?342/87: Genius Holding (EKL 1989, lk 4227) punktis 18, et käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peavad liikmesriigid oma siseriiklikus õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust. Siiski on Euroopa Kohus täpsustanud eespool viidatud kohtuotsuse Schmeink & Cofreth ja Strobel punktides 60 ja 63, et kui arve väljastaja kõrvaldab õigeaegselt maksutulude saamatajäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, et arvele alusetult märgitud maks tuleb korrigeerida, ilma et seda võiks seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest (vt 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?78/02–C?80/02: Karageorgou jt, EKL 2003, lk I?13295, punkt 50). Samad eeskirjad on kohaldatavad samuti raamatupidamise korrigeerimisele, et saada ühendusesisese tarne maksuvabastus.

36 Võttes arvesse kõiki pooleliolevas kohtuasjas tähtsust omavaid asjaolusid, peab siseriiklik kohus seega kontrollima, kas raamatupidamistõendi hilinenult esitamine võis põhjustada maksutulu saamatajäämist või takistada käibemaksu kogumist.

37 Selles osas tuleb märkida, et maksutulu saamatajäämisena ei saa käsitleda ühendusesisese tarne käibemaksuga maksustamata jätmist, kui esialgu loeti ühendusesisene tarne ekslikult riigis toimunud tarneks, mis annab üldjuhul alust käibemaksuga maksustamiseks. Vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele kuuluvad sellised tulud liikmesriigile, kus toimus lõpptarbimine.

38 Lisaks peab siseriiklik kohus kontrollima, kas ühendusesisese tehingu varjamine ja sellest tulenev raamatupidamiskirjete hilinenult korrigeerimine ei ole seotud käibemaksupettusega. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa õigussubjektid ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 54). Ühenduse õigusnorme ei saa ka laiendada nii, et need hõlmaksid tehinguid, mida tehakse eesmärgiga saada kuritarvituse teel kasu ühenduse õigusega ette nähtud soodustustest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 69).

39 Põhikohtuasjaga sarnases olukorras ei saa vahendaja kasutamist vahendustasu saamise eesmärgil võrdsustada maksupettusega ega ühenduse õigusnormide kuritarvitamisega, kui on selge, et seda tehingut ei tehtud alusetu maksusoodustuse saamiseks.

40 Lõpuks tuleb rõhutada, et ühenduse õigus ei takista liikmesriikidel teatavatel tingimustel käsitleda ühendusesisese tehingu varjamist käibemaksupettuse katsena ning sellisel juhul kohaldada siseriiklikus õiguses ette nähtud rahatrahve või rahalisi karistusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 62). Nagu väidab õigesti komisjon, peavad sellised karistused olema siiski rikkumise raskusega proportsionaalsed.

41 Seega tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub tegeliku ühendusesisese tarne puhul käibemaksuvabastusest üksnes põhjusel, et sellise tarne kohta ei ole tõendeid esitatud õigeaegselt.

42 Sellise tarne käibemaksust vabastamise õiguse uurimisel võib eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtta asjaolu, et maksukohustuslane on esialgu teadlikult varjanud seda, et tegu on ühendusesisese tarnega, vaid siis, kui on maksutulude saamatajäämise oht ning kui maksukohustuslane ei ole seda ohtu täielikult kõrvaldanud.

Kohtukulud

43 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 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub tegeliku ühendusesisese tarne puhul käibemaksuvabastusest üksnes põhjusel, et sellise tarne kohta ei ole tõendeid esitatud õigeaegselt.

Sellise tarne käibemaksust vabastamise õiguse uurimisel võib eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtta asjaolu, et maksukohustuslane on esialgu teadlikult varjanud seda, et tegu on ühendusesisese tarnega, vaid siis, kui on maksutulude saamatajäämise oht ning kui maksukohustuslane ei ole seda ohtu täielikult kõrvaldanud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.