

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 11. jaanuaril 2007¹(1)

Kohtuasi C-146/05

Albert Collée

versus

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28c A osa punkt a – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastus – Tõendile esitatavad nõuded

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eelotsusetaotluse esemeks on kuuenda käibemaksudirektiivi⁽²⁾ tõlgendamisega seotud küsimused, mis puudutavad nõudeid tõendamiskohustusele maksuvabastuse saamiseks ühendusesiseste tarnete puhul. Need küsimused on tihedasti seotud kohtuasjas C-409/04: Teleos jt ning kohtuasjas C-184/05: Twoh International tekkinud küsimustega, mille kohta ma esitan täna samuti ettepanekud.

2. Käesoleva kohtuasja põhikohtuasja menetluses Bundesfinanzhofis vaidleb Albert Collée kui Collée KG üldõigusjärglane (edaspidi „hageja”) Finanzamt Limburg an der Lahniga (edaspidi „kostja”) ühendusesisese tarne maksuvabastuse tunnustamise üle. Tarne toimumises ei ole küll kahtlust, kuid hageja ei esitanud õigeaegselt siseriikliku õiguse kohaselt nõutavaid raamatupidamislikke tõendeid, kuigi ta oli teadlik, et tegemist on ühendusesise tarnega.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

3. Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ⁽³⁾, lisati kuuendasse direktiivi uus XVI a jaotis: liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord (artiklid 28a–28m). Need sätted on endiselt kohaldatavad, kuna senini ei ole liikmesriikidevahelise kaubanduse osas veel vastu võetud ettevõtluse käigus teostatava kaubaveo maksustamise lõplikku regulatsiooni.

4. Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt on ühendusesisesed tärned kahe liikmesriigi vahel maksust vabastatud. Säte näeb ette:

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

a) kaubatarred, nagu on määratletud artiklis 5 ja artikli 28a lõike 5 punktis a, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik. [kaubatarred, nagu on määratletud artiklis 5 ja artikli 28a lõike 5 punktis a, mille müüja või kauba omandaja või neist ühe nimel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.] [Täpsustatud tõlge]

[...]

5. Kuuenda direktiivi artikkel 22 reguleerib maksu tasumise eest vastutava isiku formaalseid kohustusi ning näeb käesolevale juhule kohaldatavas redaktsioonis(4) muu hulgas ette järgnevat:

„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. [...]

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.

c) Deklaratsioonis tuleb samuti esitada:

– ühelt poolt, artikli 28c A osas nimetatud kaubatarnete käibemaksuta kogusumma, millelt maks on muutunud sissenõutavaks deklareerimisperioodil.

– [...]

6. [...]

b) Iga käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane esitab ka kokkuvõtliku

aruande käibemaksukohustuslastena registreeritud omandajate kohta, kellele ta on artikli 28c A osa punktides a ja d sätestatud tingimustel kaupa tarninud, [...]

7. [...]

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

B. Siseriiklik õigus

6. Saksa Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) § 4 punkti 1 alapunkti b kohaselt on UStG § 1 lõike 1 punkti 1 alla kuuluvatest tehingutest ühendusesisesed tarded UStG § 6a mõttes maksuvabad.

7. UStG § 6a lõige 1 annab ühendusesisese tarne määratluse ning näeb lõikes 3 ette tõendamiskoormuse järgmisel viisil:

„Lõigetes 1 ja 2 sätestatud tingimuste täitmist tõendab ettevõtja. Bundesministerium der Finanzen (rahandusministeerium) võib Bundesrati (liidunõukogu) nõusolekul näha määrusega ette, kuidas ettevõtja eeltoodut tõendama peab.”

8. Selline UStG § 6a lõike 3 teise lause kohane määrus on Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (käibemaksuseaduse rakendamismäärus, edaspidi „UStDV”). Nimetatud määruse §-s 17a täpsustatakse nõudeid, mis esitatakse tarne toimumist kinnitavatele dokumentaalsetele tõenditele vedamisel ja lähetamisel ühendusesiseste tarnete korral:

„1. Ühendusesiseste tarnete korral (seaduse § 6a lõige 1) tõendab ettevõtja käesoleva määruse kohaldamisalas dokumentaalselt, et tema või ostja on vedanud või lähetanud tarnitava kauba muule ühenduse territooriumile. Nimetatud asjaolu peab nähtuma dokumentidest üheselt ja kergesti kontrollitavalt.

2. Juhul kui ettevõtja või ostja veab tarnitava kauba muule ühenduse territooriumile, esitab ettevõtja selle kohta järgnevad tõendid:

- 1) arve koopia (seaduse §-d 14 ja 14a),
- 2) antud tegevusala tavapärane dokument, millest nähtub sihtkoht, eeskätt veokiri,
- 3) ostja või ostja ülesandel tegutseva isiku kättesaamiskinnitus ning
- 4) juhul kui kaupa veab ostja, siis ostja või ostja ülesandel tegutseva isiku kinnitus kauba vedamise kohta muule ühenduse territooriumile.”

9. UStDV § 17c sätestab lisaks ka kohustuse tõendada ühendusesisest tarket raamatupidamislikult:

„1. Ühendusesiseste tarnete korral (seaduse § 6a lõiked 1 ja 2) tõendab ettevõtja käesoleva määruse kohaldamisalas maksuvabastuse eelduste olemasolu raamatupidamislikult, esitades sealhulgas ostja käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri. Eelduste olemasolu peab nähtuma raamatupidamisest üheselt ja kergesti kontrollitavalt.

2. Ettevõtja peab pidama regulaarset kirjalikku arvestust järgmiste andmete kohta:

- 1) ostja nimi ja aadress;
- 2) ostja ülesandel tegutseva isiku nimi ja aadress, kui tegemist on jaekaubanduses tehtava tarnega või kui tarne toimub jaekaubanduses levinud viisil;
- 3) ostja tegevusala või amet;
- 4) tarnitava kauba tavapärane nimetus ja kogus või tarnimisega võrdsustatud töövõtulepingu alusel osutatud muu teenuse olemus ja ulatus;
- 5) kaupade tarnimise või tarnimisega võrdsustatud töövõtulepingu alusel osutatud muu teenuse osutamise kuupäev;
- 6) kokkulepitud tasu või kättesaadud tasu maksustamise korral kättesaadud tasu ja tasu saamise kuupäev;
- 7) enne muule ühenduse territooriumile vedamist või lähetamist töötlemise või ümbertöötamise viis ja ulatus (seaduse § 6a lõike 1 teine lause);
- 8) vedamine või lähetamine muule ühenduse territooriumile;
- 9) sihtkoht muul ühenduse territooriumil.

[...]"

III. Faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimus

10. Collée KG oli 1994. aastal äriühing, kellele allus maksustamise seisukohalt Saksamaal asuv Autohaus GmbH (edaspidi „GmbH”), kes müüs A?AG lepingulise edasimüüjana sõiduautosid. Seejuures oli GmbH?l õigus saada A?AG?lt vahendustasu üksnes lähipiirkonna ostjatele müümise eest.

11. GmbH sõlmis 1994. aasta kevadel Belgia autokaupmehega B kirjaliku lepingu kahekümne näidisauto müügi kohta kokku hinnaga 1 018 200 Saksa marka (edaspidi „DEM”). B kandis GmbH?le üle ostuhinna netosumma ning viis sõidukid pärast raha arvele jõudmist ära.

12. Selleks et saada A?AG?lt vahendustasu, kaasas GmbH Saksamaal lähipiirkonnas sõidukitega kaupleva S?i, kes oli nõus ostma tasu eest näidisautod formaalselt endale ning müüma siis edasi B?le. Selle kohta väljastas S GmbH?le täitmata arvete blanketid, mida viimane kasutas selleks, et väljastada B?le S?i nimel arveid näidisautode tarnimise kohta. S kajastas seejärel oma 1994. aasta juuli, augusti ja septembri käibedeklaratsioonides sisendkäibemaksuna talle GmbH poolt väljastatud arvetel märgitud käibemaksu summas 152 730 DEM?i.

13. Pärast 1994. aasta oktoobris läbiviidud revisjoni keeldus kostja S?i puhul käibemaksu maha arvamast põhjendusega, et S kaasati formaalselt üksnes kui „variisik”. Kui hageja, kes käsitles tehingut esialgu kui maksustatavat siseriiklikku tehingut, sai sellest teada, tühistas ta 25. novembril 1994 vastavad kirjed ning kirjendas tulu kontole „maksuvabad ühendusesisesed tarned”. Hageja kajastas seda tehingut ka 1994. aasta novembri käibedeklaratsioonis.

14. Finanzamt suurendas 12. veebruari 1998. aasta käibemaksuotsust muutva otsusega 1994. aasta kohta hageja maksuga maksustatavate tehingute summat 1 018 200 DEM?i võrra. Hagejale keelduti andmast maksuvabastust sõiduautode B?le tarnimise eest, kuna pärast konkreetse

tehingu tegemist ei olnud jooksvalt ja vahetult peetud vajalikku kirjalikku arvestust.

15. Selle peale esitatud vastuväide ja kaebus jäid rahuldamata. Hageja nõuab kassatsioonimenetluses 1998. aasta käibemaksuotsust muutva otsuse muutmist nii, et tehinguid summas 1 018 200 DEM-i käsitletaks maksuvabade tehingutena. Hageja põhjendab seda peamiselt nii, et kuigi S-i juures läbiviidud revisjoni alguses ei olnud GmbH veel B-le arveid väljastanud, nähtus GmbH dokumentidest ning liikumistest kontodel siiski üheselt, et tegemist oli ühendusesisese tarnega B-le.

16. Bundesfinanzhof esitas seetõttu 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 raamatupidamislikke tõendeid?

2. Kas esitatud küsimuse vastus sõltub sellest, kas maksukohustuslane on alguses teadlikult varjanud seda, et tegu on ühendusesisese tarnega?”

IV. Õiguslik hinnang

17. Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas ainuüksi asjaolu, et maksukohustuslane ei täida teatud formaalset tingimust – antud juhul raamatupidamislike tõendite õigeaegset esitamist –, võib tuua kaasa ühendusesisese tarne maksuvabastusest keeldumise. Teise küsimusega soovitakse täpsustavalt teada, kas konkreetsel üksikjuhul tuleb maksuvabastuse andmise või sellest keeldumise otsustamisel arvestada vajadusel mõne täiendava faktilise asjaoluga – nimelt sellega, kas maksukohustuslane on alguses teadlikult varjanud, et tegu on ühendusesisese tarnega. Seega on teine küsimus esimese küsimuse täpsustus ning viimasega tihedalt seotud. Seetõttu tuleb mõlemat Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimust hinnata koos.

18. Bundesfinanzhof soovib kõigepealt teada seda, kas kuuenda direktiiviga on vastuolus siseriikliku maksuhalduri praktika, mille kohaselt toob maksuvabastusest keeldumise juba ainuüksi asjaolu, et raamatupidamislikud tõendid ilmselgelt toimunud ühendusesisese tarne kohta on esitatud hilinenult.

19. Ühendusesisese tarne maksuvabastuse põhimõte on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktis a. Ühendusesisese tarne maksust vabastamise mõte seisneb selles, et ühenduse käibemaksu osas kehtival üleminekuajal kogutakse käibemaksu kui tarbimismaksu edasi liikmesriigis, kus toimub lõpptarbimine (sihtriigi põhimõte). Seetõttu peab topeltmaksustamise vältimiseks olema maksustatavale ühendusesisesele omandamisele vastanduv ühendusesisene tarne päritolumaal maksust vabastatud.(5)

20. Samas ei näe kuues direktiiv ette konkreetseid nõudeid sellele, kuidas maksukohustuslane ühendusesisest tarnet tõendama peab.(6) Artikkel 22 sisaldab üksnes mõningaid üldiseid ettekirjutusi maksukohustuslase arvepidamise, arvete koostamise ja maksudeklaratsioonide kohta. Muus osas annab artikli 22 lõige 8 liikmesriikidele õiguse „kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi”.

21. Lisaks vabastavad liikmesriigid ühendusesisesed kaubatarned vastavalt artikli 28c A osale „tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”.

22. Artikli 28c A osa ja artikli 22 lõige 8 panevad seega paika üksnes eesmärgid, kuid jätavad liikmesriikide pädevusse sätestada täpsemad nõuded, mis esitatakse formaalsetele tõendamiskohustustele seoses käibemaksust vabastavate asjaoludega.

23. Asja mõte seisneb selles, et kuuenda direktiivi eesmärk ei ole liikmesriikide käibemaksusüsteemide täielik ühtlustamine. Pigem „on selle üldine eesmärk luua ühtne maksubaas, mis peab tagama süsteemi neutraalsuse”(7). Euroopa Kohus on oma otsuses BP Soupergaz juba märkinud, et liikmesriikidel on seejuures „kuuenda direktiivi üksikute sätete rakendamisel suhteliselt suur tegutsemisvabadus”(8). Kohtujurist Fennelly on selles osas muu hulgas kohtuasjade Molenheide ning Schmeink & Cofreth ettepanekutes selgitanud, et üldiselt võib öelda, „et liikmesriikide pädevuses on kogu käibemaksusüsteemi haldamine”(9).

24. Lisaks kuuenda direktiivi artikli 28c A osas ja artikli 22 lõikes 8 seatud eesmärkidele on liikmesriigid käibemaksusüsteemi sätete rakendamiseks meetmete võtmisel seotud ka proportsionaalsuse põhimõttega. Euroopa Kohus rõhutas hiljuti veel kord otsuses kohtuasjas Halifax, et „meetmed, mida liikmesriigid maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise tagamiseks kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 kohaselt võivad võtta, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks”.(10)

25. Nimetatud otsuses on samuti sedastatud, et liikmesriikide meetmete „kasutamine [ei tohi] seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte”.(11) Neutraalsus oleks ohustatud, kui tarne kuuluks topeltmaksustamisele, kuna keeldutakse ühendusesise tarne maksuvabastusest ning ühendusesisene omandamine maksustatakse ka sihtriigis.(12)

26. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamine üksikjuhtumile on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kes peab hindama, kas siseriiklikud meetmed on ühenduse õigusega kooskõlas. Euroopa Kohus võib anda siiski ühenduse õiguse tõlgendamiseks juhiseid, mis võimaldavad eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata kooskõla küsimust, et teha otsus tema menetluses olevas kohtuasjas.(13)

27. Saksa õigus näeb UStDV §-des 17a ja 17c ette, et ühendusesisese tarne olemasolu eeldused peavad nähtuma „üheselt ja kergesti kontrollitavalt” nii dokumentidest kui ka raamatupidamisest. Lähtudes Bundesfinanzhofi praktikast UStDV § 13 lõike 1 teise lause kohta, mis sätestab kolmandasse riiki eksportimise tõendamise nõuded ja mis sisaldab seejuures UStDV §-dele 17a ja 17c vastavat sõnastust, tuleb seda nõuet mõista nii, et kirjalikku arvestust tuleb pidada „jooksvalt ja vahetult pärast konkreetsete tehingute tegemist”.

28. Käesoleval juhul käsitles hageja 1994. aasta juulis, augustis ja septembris toimunud tarneid raamatupidamises esialgu maksustatavate siseriiklike tarnetena. 1994. aasta novembris, s.o umbes kaks kuud pärast viimase tarne toimumist muudeti tarned raamatupidamises maksuvabadeks ühendusesisesteks tarneteks, mida kajastati vastavalt 1994. aasta novembri eest esitatud käibedeklaratsioonis. Kuigi ühendusesisese tarne toimumine oli üheselt tuvastatav, keeldus Finanzamt hagejale maksuvabastust andmast põhjusel, et maksuvabastuseks nõutavat arvestust ei tehtud jooksvalt ja vahetult.

29. Saksa valitsus on selles osas seisukohal, et siseriikliku õiguse raames tarne toimumist

kinnitavatele dokumentaalsetele tõenditele ja raamatupidamislikele tõenditele kehtivad nõuded on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Saksa valitsuse arvates ei sea need pidevalt kahtluse alla õigust saada ühendusesise tarne korral maksuvabastust. UStDV §-ga 17a ja sellele järgnevate paragrahvidega ette nähtud raamatupidamisliku tõendamise kohustuse eesmärk on kuuenda direktiivi artikli 28c A osas selgesõnaliselt sätestatud, see on maksude kindel ja võimalikult lihtne kogumine ning maksualaste kuritarvituste ärahoidmine. Saksa valitsuse arvates on UStDV §-d 17a–17c vajalikud selle eesmärgi saavutamiseks ning eelkõige karusselli tüüpi käibemaksu pettuse (nn *Mehrwertsteuer-Karusselbetrugs*) ärahoidmiseks. Seejuures on ebaoluline, kas tarne on ilma igasuguse kahtluseta ühendusesisene või mitte.

30. Selle kohta tuleb kõigepealt märkida, et käesoleval juhul ei ole tegemist direktiivi nõuete tõlgendamisega seoses UStDV §-des 17a–17c sätestatud nõuetega. Pigem on siin arutluse all nende eeskirjade täitmisel tekkinud kohtu- ja halduspraktika, mille kohaselt peab ühendusesisest tarnet dokumenteerima raamatupidamises „jooksvalt ja vahetult”.

31. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõikest 8 ja artikli 28c A osast tuleneb, et asjaolu, et liikmesriigid nõuavad kohest tõendit, on legitiimne selleks, et tagada maksude täpne kogumine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist.⁽¹⁴⁾ Liikmesriigid võivad nimelt ette näha kohase kaitse maksutulu ohustamise vastu, kusjuures neil on õigus sätestada formaalseid nõudeid, mis hõlmavad ka teatud ajalisi kohustusi, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või karusselli tüüpi käibemaksu pettusi.

32. Käesoleval juhul on küsitav, kas seejuures on võimalik seadusega ette näha ka konkreetset tähtajad tarne toimumist kinnitavate dokumentaalsete tõendite ja raamatupidamislike tõendite esitamiseks, et võimaldada ühelt poolt tõhus maksude kogumine ning tagada teiselt poolt õiguskindlus.

33. Esiteks ei sätesta kõnealune siseriiklik eeskiri konkreetset tähtaega. UStDV §-d 17a ja 17c sätestavad üksnes ebamääraselt, et maksuvabastuse eelduste olemasolu peab nähtuma dokumentidest või raamatupidamisest „üheselt ja kergesti kontrollitavalt”. Bundesfinanzhofi nende mõistete täitmisel tekkinud kohtupraktika, mille kohaselt tuleb nimetatud sõnastust käsitada kui ajalise toimega kohustust ning kirjalikku arvestust tuleb pidada „jooksvalt ja vahetult pärast konkreetsete tehingute tegemist”, vajab ise tõlgendamist.

34. See on iseenesest juba problemaatiline, kui pidada silmas ühenduse õiguses tunnustatud õiguskindluse põhimõtet, mida liikmesriigid peavad Euroopa Kohtu praktika kohaselt järgima direktiivide ülevõtmisel.⁽¹⁵⁾ Euroopa Kohus rõhutas ühtlasi kohtuasjas Halifax, et õiguskindluse nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi.⁽¹⁶⁾

35. Teisalt peaksid isegi konkreetseid tähtaegu sätestavad eeskirjad andma põhimõtteliselt võimaluse, et raamatupidamises saab võtta tagantjärei arvesse tarne liigitamist ühendusesiseseks tarneks. Sest sellised parandused võivad üksikjuhul olla tingitud põhjustest, mille eest maksukohustuslane ei pea vastutama. Need ei pruugi ka ilmingimata muuta maksude kogumist raskemaks või seda ohustada. Eelkõige saab lühikeste tähtaegade korral tagada erandeid või ennistamist sätestavate koosseisudega või võrreldavate eeskirjadega, nii et erandjuhtudel võib tegelikult toimunud ühendusesisest tarnet sellisena tunnustada, kui ka raamatupidamises on tagantjärei muudatusi tehtud.

36. Ilma vastavaid erandeid sätestavate koosseisudeta piirataks liiga tugevasti õigust maksuvabastusele, mida aga kuuenda direktiiviga tahetakse ühendusesisese tarne puhul just võimaldada, selleks et arvestada maksu neutraalsuse põhimõttega. Ka juhul, kui liigitamine ühendusesiseseks tarneks toimub hilinenult, kehtib kohtujurist Fennelly seisukoht arvetes alusetult kajastatud olematute tehingute käibemaksu parandamise võimaluse kohta, mille kohaselt oleks

see „igal juhul maksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus, kui siseriiklikus õiguses ei oleks parandamine lubatud”.(17)

37. Niikaua kui konkreetset tähtsust ja hilisemate muudatuste tegemise võimalused ei ole seaduses sätestatud, tuleb UStDV §-de 17a ja 17c kohaldamisel seega üksikjuhul hinnata, kas keeld muuta hiljem tarne liigitamist on proportsionaalne.

38. Nagu komisjon põhjendatult märgib, tuleb seejuures kõigepealt välja selgitada, kas tegemist on tõepoolest ühendusesisese tarnega või mitte. Sest esimesel juhul näeb kuues direktiiv põhimõtteliselt ette maksuvabastuse, samas kui teisel juhul kehtib maksukohustuse põhimõte. Euroopa Kohus sedastab kohtuasjas Transport Service NV, et „eelotsusetaotluse esitanud kohus [...] peab tuvastama, kas põhikohtuasja menetluses käsitletav tarne vastab neile tingimustele. Kui see on nii, siis ei tule selle tarne eest tasuda käibemaksu”.(18) Seda direktiivi põhimõttelist seisukohta ei saa kõrvaldada lihtsalt liikmesriikide formaalsete nõuete abil. Sellest võib kõrvale kalduda üksnes siis, kui see on vajalik ühenduse asjaomastes õigusnormides sätestatud eesmärkide saavutamiseks. Seega ei saa nõustuda Saksa valitsuse seisukohaga, mille kohaselt ei oma juhul, kui raamatupidamislikke tõendeid ei ole õigeaegselt esitatud, tähtsust asjaolu, kas ühendusesisese tarnega on ka tegelikult tegemist.

39. Kui selgub, et tegemist on tõepoolest ühendusesisese tarnega, siis võib siiski keelduda maksuvabastusest siseriiklike formaalsete nõuete rikkumise tõttu, kui nõuetega järgitakse direktiiviga seatud eesmärgi, nimelt maksudest kõrvalehoidumise ja maksude täpse kogumise takistamist, eeskätt maksust vabastamise koosseisude korrektset ja lihtsat kohaldamist. Samas ei või formaalsed nõuded minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks.

40. Seetõttu tuleb üksikjuhul hinnata, kas tõendite esitamisega viivitamine mõjutab maksude kogumise tõhusust või tuleneb viivitamine manipulatsioonidest, mis võivad teatud viisil ohustada maksude kogumist. Samas ei pea kuuenda direktiivi artikli 28c A osas ja artikli 22 lõikes 8 selgesõnaliselt nimetatud eesmärkide saavutamiseks tingimata süstemaatiliselt maksuvabastusest keelduma juhul, kui raamatupidamislikud tõendid on esitatud hilinevalt.

41. Kui ühendusesisese tarne olemasolu on üheselt tuvastatav hoolimata sellest, et nõutud raamatupidamislikke tõendeid ei ole õigeaegselt esitatud, siis tuleb lähtuda kuuenda direktiivi ühendusesiseste tarnete maksuvabastuse põhimõttest ning maksuvabastus anda. Maksuvabastusest keeldumiseks on vaja lisaks kohtupraktikas kujunenud ja maksuhalduri seatud formaalsete nõuete rikkumisele alati kuuenda direktiivi nõuetele vastavat täiendavat põhjust, mis võib seisneda eelkõige selles, et raamatupidamislike tõendite hilinevalt esitamise tõttu on korrektne maksude arvestamine ja kogumine osutunud võimatuks või oluliselt raskendatud.

42. Siit tuleneb kohe vastus teisele küsimusele, millega eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas esitatud küsimuse vastus sõltub sellest, et maksukohustuslane on alguses teadlikult varjanud, et tegu on ühendusesisese tarnega.

43. Eelneva põhjal kehtib ka siin sama arutluskäik, mille kohaselt sõltub ühendusesisese tarne maksuvabastus kooskõlas kuuenda direktiivi sätetega peamiselt sellest, mis põhjusel on tõendid esitatud hilinevalt ning millised tagajärjed on hilinemisel maksu korrektsele kogumisele. Seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus üksikjuhul hindama ja otsustama. Määrav ei ole üksi asjaolu, et maksukohustuslane tahtis esialgu kasutada sama riigi territooriumil formaalset vahemeest, nii et ühendusesisest tarne poleks tekkinud vahetult, vaid alles järgneval edasi tarnimisel.

44. Eeltoodut kinnitab Euroopa Kohus otsuses Schmeink & Cofreth arvetel alusetult kajastatud käibemaksu tagantjärgi parandamise võimaluse kohta; kohus märgib otsuses: „[...] kui arve

väljastaja on ohu maksutulule õigeaegselt ja täielikult kõrvaldanud, tuleneb käibemaksu neutraalsuse põhimõttest, et arvel alusetult kajastatud käibemaksu saab parandada, ilma et liikmesriigid võiksid teha sellise parandamise sõltuvaks vastava arve väljastaja heast tahtest". Kui on selge, et „arve väljastaja on kõrvaldanud ohu maksutulule õigeaegselt ja täielikult, siis ei ole käibemaksu kogumise tagamiseks ning maksust kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vaja, et arve väljastaja tõendaks oma head tahet".(19)

45. Seda põhjendust saab üle kanda juhtumile, kus tarnet käsitletakse tagantjärgi ühendusesisese tarnena ning muudetakse vastavalt raamatupidamisdokumente. Kui ühendusesisese tarne tunnustamine sõltuks sellest, kas maksukohustuslane on selle teadlikult või teadmatult valesti kvalifitseerinud, ei saaks ta maksuvabastust ka siis, kui tema käitumine ei ohustaks maksude kogumist. Maksuvabastusest keeldumine muutuks niimoodi sanktsiooniks ühendusesisese tarne esialgse varjamise eest, mis läheks kaugemale formaalsete nõuete legitiimsest eesmärgist.

46. Nagu eespool juba märgitud, on siseriikliku kohtu ülesanne hinnata üksikjuhtumit seoses nende nõuetega, arvestades seejuures kõigi oluliste asjaoludega. Kohus peab seejuures vastavalt eespool märgitule hindama iseäranis seda, kas asjaoluga, et raamatupidamislikke tõendeid ei esitatud õigeaegselt, kaasnes oht maksude kogumisele.

47. Tähtsaks võib pidada asjaolu, et toimunu kontrollimine kujuneb üldjuhul seda raskemaks, mida kaugemale minevikku see jääb. Mida lühemad on aga ettenähtud tähtajad, seda olulisem on, et tagantjärgi tehtud muudatusi saab veel arvesse võtta. Üksikjuhtumi hindamise käigus võib lisaks võtta arvesse asjaolu, mil määral on maksukohustuslane ise süüdi raamatupidamislike tõendite esitamisega hilinemises.

48. Käesoleva juhtumi iseärasus seisneb selles, et kavandatud variisiku kasutamine ei olnud seotud võimaliku maksudest kõrvalehoidumisega, vaid see oli mõeldud vahendustasu saamiseks.(20) Erinevalt tüüpilistest skeemidest ei püütud siin teeselda ühendusesisest tarnet, mida tegelikult ei toimunud,(21) vaid püüti maksuaspektist ebaolulistel põhjustel sellise tarne toimumist varjata. Kui vaadata toimunut tervikuna, siis ei oleks variisiku kasutamine mõjutanud maksutulu suurust. Ühendusesisene tarne oleks kandunud üksnes GmbH?lt S?le, kes siis oleks omalt poolt saanud käibemaksu maha arvata ja taotleda ühendusesisese tarne maksuvabastust.

49. Seoses võimaliku süüga tõendite esitamisega hilinemisel tuleks lisaks hinnata seda, mil määral pidi hageja teadma, et S?i kaasamist peaks maksuamet teeseldud tehinguks või et S?i käsitletakse variisikuna. Sest ainuüksi asjaolust, et S ei tarninud ise B?le tarnitavat kaupa ning et hageja koostas arved S?i nimel, ei saa järeldada, et sellist „kunstlikku” skeemi ei saa pidada maksustatavaks tehinguks. Euroopa Kohtu praktika kohaselt omavad küsimuse hindamisel, kas tegemist on maksustatava tehinguga, tähtsust üksnes objektiivsed kriteeriumid. Tarne maksualasel liigitamisel ei ole seevastu maksukohustuslase kavatsus ega tarne eesmärk olulised.(22)

50. Seega tuleb esimese küsimusele vastata, et kuuenda direktiiviga on vastuolus siseriikliku maksuhalduri praktika, mille kohaselt keeldutakse ilmselge ühendusesisese tarne maksuvabastusest üksnes põhjusel, et maksukohustuslane ei esitanud selleks ettenähtud raamatupidamislikke tõendeid jooksvalt ja vahetult pärast tehingute toimumist.

51. Seejuures ei ole üksnes määrav see, kas maksukohustuslane tahtis nihutada ühendusesisest tarnet tarneahela hilisemale tehingule, kaasates selleks riigi territooriumil variisiku, kusjuures maksuhaldur ei tunnustanud vaheisiku kaasamist kui teeseldud tehingut (2. küsimus). Kui liikmesriik ei ole tõendite esitamiseks seaduses tähtaega ette näinud, tuleb ühendusesisese tarne maksuvabastuse üle otsustamisel võtta eelkõige arvesse kõiki üksikjuhu olulisi asjaolusid.

Seejuures omab tähtsust eeskätt maksukohustuslase võimalik süü seoses tõendite hilinevad esitamisega ning samuti asjaolu, kas raamatupidamislike tõendite hilinevad esitamine võib ohustada maksude kogumist.

V. Ettepanek

52. Tuginedes eelnevale teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, on vastuolus siseriikliku maksuhalduri praktika, mille kohaselt keeldutakse ilmselge ühendusesisese tarne maksuvabastusest üksnes põhjusel, et maksukohustuslane ei esitanud selleks ettenähtud raamatupidamislikke tõendeid jooksvalt ja vahetult pärast tehingute toimumist.

2. Kui liikmesriik ei ole seaduses ette näinud tähtaega tõendite esitamiseks, tuleb ühendusesisese tarne maksuvabastuse üle otsustamisel võtta arvesse kõiki üksikjuhu olulisi asjaolusid. Seejuures omab tähtsust eeskätt maksukohustuslase võimalik süü seoses tõendite hilinevad esitamisega ning samuti asjaolu, kas raamatupidamislike tõendite hilinevad esitamine võib ohustada maksude kogumist.

1 – Algkeel: saksa.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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; edaspidi „kuues direktiiv”).

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

4 – Vt direktiiviga 91/680 kehtestatud artikkel 28h, mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47 jj; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224).

5 – 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, punkt 29) ja samas kohtuasjas minu 10. novembri 2005. aasta ettepanek, punktid 24 ja 25. Vt ka minu tänane ettepanek kohtuasjas C-409/04: Teleos jt (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 29.)

6 – Vt selle kohta ka 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: Transport Service (EKL 2004, lk I-1991, punktid 27 ja 28) ning 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punktid 90 ja 91).

7 – 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt (EKL 1997, lk I-7281, punkt 42).

8 – 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 34).

9 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuasi Molenheide jt, kohtujuristi 20. märtsi 1997. aasta ettepaneku punkt 41, ja 13. aprilli 2000. aasta ettepanek kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth (EKL 2000, lk I-6973, p 18).

10 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 92. Vt samamoodi maksu mahaarvamise õiguse kohta 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 52) ja eespool 7. joonealuses

märkuses viidatud otsus kohtuasjas Molenheide jt, punkt 48, ning samuti kuuenda direktiivi artikli 21 lõikega 3 seonduvalt 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt (EKL 2006, lk I-4191, punkt 29).

11 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Halifax jt punkt 92.

12 – Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse EMAG Handel Eder punkt 29 ning samas kohtuasjas minu ettepaneku punktid 24 ja 25.

13 – Vt mh 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard (EKL 1995, lk I-4165, punkt 19) ja eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Molenheide jt punkt 49.

14 – Vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Gabalfrisa jt punkt 52.

15 – Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Federation of Technological Industries jt, punkt 29.

16 – Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Halifax jt punkt 72.

17 – Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuasi Schmeink & Cofreth, kohtujuristi ettepaneku punkt 18.

18 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud määrus kohtuasjas Transport Service, punkt 19.

19 – 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth (EKL 2000, lk I-6973, punktid 58 ja 60).

20 – Seda vahendustasu ei oleks olnud turustuslepingu kohaselt õigus saada, kusjuures on selgusetu, millises ulatuses olid vastavad lepingutingimused sel ajal konkurentsioiguslikult lubatud.

21 – Vt sellise skeemi kohta eespool 5. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Teleos jt.

22 – Vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Halifax jt punktid 56–60; 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen (EKL 2006, lk I-483, punktid 44 ja 45) ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling (EKL 2006, lk I-6161, punkt 41).