



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

23. aprill 2020\*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt b – Kaupade ühendusesisene soetamine – Artikkel 20 – Vara omanikuna käsutamise õiguse omandamine – Ühe ühendusesisese kaubaveo raames toimuvad ostu- ja edasimüügi aheltehingud – Võimalus teha otsus, mis võib mõjutada kauba õiguslikku staatust – Seostamine kaubaveoga – Kaubavedu aktsiisi peatamise korra alusel – Tõlgendatavate kohtuotsuste ajaline mõju

Kohtuasjas C-401/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Krajský soud v Praze (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik) 6. juuni 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. juunil 2018, menetluses

**Herst s.r.o.**

*versus*

**Odvolací finanční ředitelství,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president M. Vilaras, kohtunikud S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (ettekandja) ja N. Piçarra,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Herst s.r.o., esindaja: *advokát* J. Balada,
- Odvolací finanční ředitelství, esindaja: T. Rozehnal,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlácil ja O. Serdula,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Salyková ja L. Lozano Palacios,

olles 3. oktoobri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

\* Kohtumenetluse keel: tšehhi.

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab peaausjalikult nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 20 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Herst s.r.o. ja Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik, edaspidi „maksuvaidluste komisjon“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab asjaolu, et Herst arvas maha sellise kütuse soetamisel tasutud käibemaksu, mille ta ise oli aktsiisi peatamise korra alusel vedanud teistest liikmesriikidest Tšehhi Vabariiki.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Liidu õigus*

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja b on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

- a) kaubarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
- b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:
  - i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid;

[...]“.

- 4 Selle direktiivi artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

„„Kaubarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 20 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Kaupade ühendusesisene soetamine“ on sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.“

- 6 Sama direktiivi artikli 138 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubarne, 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.“

### ***Tšehhi õigus***

- 7 Käibemaksuseadus nr 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) sätestas põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsiooni § 2 lõike 1 punktis a:

„Käibemaksuga maksustatakse maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse käigus tasu eest tehtavad kaubatarne, mille tegemise koht on riigi territooriumil.“

- 8 Selle seaduse § 13 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käesoleva seaduse tähenduses on kaubatarne vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

- 9 Nimetatud seaduse § 72 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Maksukohustuslasel on õigus maha arvata nende tarnete või teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaks, mida ta kasutab oma majandustegevuse käigus eesmärgiga teha maksustatavaid kaubatarneid või osutada maksustatavaid teenuseid, mille puhul on kohustuse täitmise koht asjaomases riigis.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 10 Herst on Tšehhi Vabariigis asuv äriühing, mis tegutseb autovedude valdkonnas. Talle kuulub ka mitu tanklat.
- 11 Maksukontrolli tulemusel tuvastas Tšehhi maksuhaldur, et Herst vedas ajavahemikul novembrist 2010 kuni maini 2013 ning 2013. aasta juuli- ja augustikuus oma vahendite ja kuluga kütust Tšehhi Vabariiki eri liikmesriikidest nagu Austria, Saksamaa, Slovakkia ja Sloveenia.
- 12 Kütuseveo raames ei tegutsenud Herst mitte ainult vedajana, vaid ka lõppostjana, kelleni jõudis kütus järjestikuste ostu- ja edasimüügitehingute ahela lõpus.
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest nähtub, et kõigepealt ostis kütuse Tšehhi Vabariigis asuv käibemaksukohustuslasest ettevõtja ning et Herst vedas selle käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud liikmesriikidest esimesena nimetatud liikmesriiki. Herst tegi selliselt aktsiisi peatamise korra alusel mitu ühekordset kütusevedu, mille vältel müüdi kütus edasi teistele Tšehhi Vabariigis asuvatele ettevõtjatele. Herstile ei makstud kütuse vedamise eest tasu, kuid tema kasumi moodustas kütuse sisseostu- ja müügihinna vahe.
- 14 Lisaks oli Hersti ja asjaomase ettevõtja vahel sõlmitud müügilepinguga vedamise algusest alates ette nähtud, et Herst saab juriidiliselt kütuse omanikuks alles selle Tšehhi Vabariigis vabasse ringlusse lubamisest.
- 15 Herst väitis Tšehhi maksuhaldurile, et Tšehhis toimunud kütuse soetamine oli riigisisene soetamine. Maksuhaldur leidis seevastu, et tegemist on ühendusesisese soetamisega.
- 16 Maksuhalduri sõnul saab ühe ühendusesisese kaubaveoga seotud aheltehingute korral seda vedu seostada vaid ühega neist tehingutest.
- 17 Maksuhaldur leiab niisiis, et Hersti tehtud soetuste tegemise koht ei olnud mitte Tšehhi Vabariigis, vaid liikmesriikides, kus asus kütus hetkel, mil nimetatud äriühing laadis selle oma kulu ja vahenditega oma majandustegevuse eesmärgil Tšehhi Vabariiki vedamiseks veovahendi peale.

- 18 Tšehhi maksuhaldur koostas mitu maksude ümberarvutamise teadet ning leidis seega, et Herstil ei ole õigus nendelt soetustelt käibemaksu maha arvata ja määras viimasele trahvi.
- 19 Herst esitas nende teadete peale maksuvaidluste komisjonile vaide, väites, et kütuse soetamise koht oli Tšehhi Vabariik, kuna selle vedu toimus aktsiisi peatamise korra kohaselt ja kaup lubati vabasse ringlusse alles pärast vedu.
- 20 Maksuvaidluste komisjon tühistas esimese otsusega maksude ümberarvutamise teate, mis puudutas ajavahemikku 2013. aasta juuli-august, kuna Herst oli esitanud arved, mis tõendasid, et teised ettevõtjad, kellele kütus järjest edasi müüdi, tegutsesid veo korraldajatena. Maksuvaidluste komisjon jättis teise otsusega muutmata maksude ümberarvutamise teated, mis puudutasid ajavahemikku 2011. aasta veebruarist kuni 2013. aasta veebruarini. Kolmanda otsusega muutis maksuvaidluste komisjon maksude ümberarvutamise teateid, mis puudutasid ajavahemikku novembrist 2010 kuni jaanuarini 2011 ja märtsist 2013 kuni maini 2013. Hersti puhul tehti maksude ümberarvutamine summas 145 381 137 Tšehhi krooni (CZK) (ligikaudu 5 664 520 eurot) ning talle määrati trahvisumma 30 476 215 CZK (ligikaudu 1 187 450 eurot).
- 21 Herst esitas maksuvaidluste komisjoni teise ja kolmanda otsuse peale kaebuse Krajský soud v Prazele (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik).
- 22 Herst väitis nimetatud kohtus, et põhikohtuasjas kõnealused kütuseveod koosnesid kahest eraldiseisvast veost. Esimene oli asjaomaste liikmesriikide ja Tšehhi Vabariigi vaheline rahvusvaheline vedu, milles Herst tegutses vaid vedajana. Teine oli riigisisene vedu, mis toimus pärast kütuse vabasse ringlusse lubamist Tšehhi Vabariigis ja mille vältel sai ta õiguse seda kaupa vabalt käsutada.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetletavas kohtuasjas on vaja anda igakülgne hinnang kõikidele juhtumi asjaoludele, et selgitada välja, milline kõnealustest tarnetest vastab ühendusesisese tarne tingimustele kogumis. Selleks, et tehingut saaks pidada „kaubatarneks“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses, peab isik selle tulemusel saama õiguse käsutada tehingu objektiks olevat kaupa, nagu ta oleks selle kauba omanik.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis põhikohtuasjas arutusel oleva olukorra kohta, et teiste ettevõtjate osalemist niisuguses mitmest osast koosnevas ostu- ja edasimüügitehingute ahelas põhjendab lisaks majanduslikele kaalutlustele asjaolu, et Herstil ei olnud luba kasutada aktsiisi peatamise korra alusel maksuladu ega võtta vastu kaupa. Just sel põhjusel oleks Herst pidanud kasutama vahendaja teenust, kellel on niisugune ladu, et viimane ostaks põhikohtuasjas kõnealuse kütuse, et maksta aktsiisi ja tagada kütuse vabasse ringlusse lubamine Tšehhi Vabariigi territooriumil. Maksuvaidluste komisjon väitis omakorda, et mitme ettevõtja osalemine selles ahelas on märk maksudest kõrvalehoidumisest.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et isegi kui Herst kontrollis põhikohtuasjas kõnealust kütust kogu selle vedamise ajal, ei olnud tal siiski õigust seda omanikuna käsutada Euroopa Kohtu praktika tähenduses enne, kui kütus lubati pärast üleandmist Tšehhi Vabariigis vabasse ringlusse. Nimelt võis Herst kuni selle hetkeni tarnida kütust üksnes isikule, kes oli märgitud saatedokumentides.
- 26 Neid kaalutlusi arvesse võttes küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski – mööndes samas suuri sarnasusi käesoleva kohtuasja ja selle juhtumi vahel, mis oli aluseks 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsusele AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) – millisel hetkel sai Herst tema menetletavas asjas kõnealuse kütuse „omanikuna“ käsutamise õiguse Euroopa Kohtu praktika tähenduses.

- 27 Konkreetsemalt on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et põhikohtuasjas arutusel oleva juhtumi puhul said niisuguse õiguse üksnes need ettevõtjad, kellele kütus vedamise ajal järjest edasi müüdi. Seevastu Herstil, olgugi et kütus oli vedamise ajal füüsiliselt tema valduses, ei olnud juriidiliselt õigust seda käsutada. Nimetatud äriühing oli muu hulgas kohustatud täitma ostu- ja edasimüügit tehingute ahelas olevate vahendajatest ettevõtjate korraldusi.
- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tekib kahtlus seoses küsimusega, kas asjaolu, et kaupa veeti vastavalt nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivile 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), aktsiisi peatamise korra alusel, mõjutab tingimusi, millistel toimub käibemaksudirektiivis ette nähtud kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab sellega seoses, et olukorra kohta, kus maksuhalduri ja eraõigusliku isiku vahelise kohtuvaidluse raames tekib kahtlus liikmesriigi maksuõiguse sätte tõlgendamisel, on Ústavní soud České republiky (Tšehhi Vabariigi konstitutsioonikohus) oma praktikas tuletanud liikmesriigi õiguse põhiseadusõigusliku põhimõtte, mille kohaselt tõlgendatakse kahtlusi eraõigusliku isiku kasuks (nn *in dubio mitius*'e põhimõtte). Käesoleval juhul leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetletava juhtumi lahendamiseks olulisi õigusakte ei saa põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal pidada piisavalt selgeks, seda nii riigisisese õiguse kui ka liidu õiguse seisukohalt, mistõttu palub ta selgitada, kas juhul kui tõlgendus, mille Euroopa Kohus annab tehtavas kohtuotsuses, saab olema maksumaksja jaoks ebasoodsam, tuleb tal hoolimata liikmesriigi õiguse põhiseadusõiguslikust põhimõttest seda järgida. Nimetatud kohus palub lisaks selgitada, kas seda põhimõtet arvestades ei tuleks Euroopa Kohtu otsuse mõju piirata pärast otsuse kuulutamist esinevate õiguslike olukordadega.
- 29 Sel põhjusel otsustas Krajský soud v Praze (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas iga maksukohustuslane tuleb lugeda maksukohustuslaseks [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punkti b tähenduses? Kui mitte, siis milliste maksukohustuslaste suhtes on see säte kohaldatav?
2. Kui Euroopa Kohus vastab, et [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punkt b on kohaldatav niisugusele olukorrale nagu põhikohtuasjas (kus toodete omandaja on registreeritud maksukohustuslane), siis kas seda sätet tuleb tõlgendada nii, et kui neid tooteid lähetatakse või veetakse vastavalt direktiivi [2008/118] kohaldatavatele sätetele, tuleb direktiivis [2008/118] ette nähtud menetlusega seotud tarnet pidada tarneks, mis annab selle sätte kohaselt õiguse maksuvabastusele, ehkki [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse tingimused ei ole muidu täidetud, kuna kõnealune kaubavedu on seotud teise tehinguga?
3. Kui Euroopa Kohus vastab, et [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 2 punkt b ei ole kohaldatav niisugusele olukorrale nagu põhikohtuasjas, siis kas see, et kaupu veetakse aktsiisi peatamise korra kohaselt, on määrav otsuse tegemisel küsimuses, millisega mitmest järjestikusest tarnest tuleb kaubavedu [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõikes 1 sätestatud käibemaksuvabastuse kohaldamisel seostada?
4. Kas [käibemaksudirektiivi] tähenduses „kauba omanikuna käsutamise õiguse“ omandab selline maksukohustuslane, kes ostab kauba teiselt maksukohustuslaselt konkreetse kliendi jaoks, et täita juba saadud tellimus (milles on näidatud kauba liik, kogus, päritolukoht ja kohaletoimetamise aeg), kuid ise seda kaupa füüsiliselt ei valda, sest müügilepingu sõlmimisel kohustub kauba ostja korraldama kauba veo alates selle päritolukohast, mistõttu asjaomane maksukohustuslane kõigest võimaldab oma tarnijate kaudu juurdepääsu ostetavale kaubale ja annab (omaenda nimel või sama tarneahela alltarnijate nimel) kauba aktsepteerimiseks vajaliku teabe ning tema kasum sellest tehingust võrdub selle kauba sisseostuhinna ja müügihinna vahega ja selle kauba veo maksumuse eest tarneahelas arveid ei esitata?

5. Kas direktiiviga [2008/118] (näiteks selle artikli 4 punktiga 1 või artikliga 17 või 19) on otseselt või kaudselt, sellise kauba tegeliku käitlemise piiramise kaudu kehtestatud piisavad tingimused selleks, et läheks üle „(aktsiisiga maksustatava) kauba omanikuna käsutamise õigus“ [käibemaksudirektiivi] tähenduses, nii et kui volitatud laopidaja või registreeritud kaubasaaja selle kauba aktsiisi peatamise korra kohaselt üle võtab, tuleb see käibemaksuga maksustamisel lugeda kaubarneks?
6. Kas selles kontekstis tuleb ühe kaubaveoga tarneahelas aktsiisi peatamise korra kohaselt kaubaveoga seotud kaubarne kindlakstegemiseks eeldada, et käibemaksudirektiivi mõistes transport algab ja lõpeb vastavalt direktiivi [2008/118] artiklile 20?
7. Kas käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega või muu liidu õiguse põhimõttega on vastuolus põhiseadusõigusliku *in dubio mitius*'e põhimõtte kohaldamine riigisisises õiguses, mistõttu peavad ametiasutused juhul, kui õigusnormid ei ole selged ja neid on objektiivselt võimalik mitmeti tõlgendada, valima asjaomase õigusnormi kohaldamisalasse kuuluvale isikule (käesoleval juhul käibemaksukohustuslasele) soodsama tõlgenduse? Kas selle põhimõtte kohaldamine oleks liidu õigusega kooskõlas vähemalt sel juhul, kui see piirduks olukordadega, kus juhtumi faktilised asjaolud eelnesid vaidlusaluses õigusküsimuses siduva tõlgenduse andmisele Euroopa Liidu Kohtu poolt, kes on tuvastanud, et õige on teine, maksukohustuslase jaoks vähem soodne tõlgendus?

Kui on võimalik kohaldada *in dubio mitius*'e põhimõtet:

8. Kas võttes arvesse liidu õigusega kehtestatud piiranguid ajal, mil maksustatavad tehingud käesoleval juhul sooritati (novembrist 2010 kuni maini 2013), oli võimalik asuda küsimuses, kas õigusmõistetel „kaubarne“ või „kaubavedu“ on (või ei ole) nii käibemaksudirektiivi kui ka direktiivi [2008/118] tähenduses üks ja sama sisu, objektiivselt seisukohale, et vastus on õiguslikus mõttes ebakindel ja võimaldab kahte tõlgendust?“

## Menetlus Euroopa Kohtus

- 30 Euroopa Kohus saatis 21. detsembri 2018. aasta kirjaga eelotsusetaotluse esitanud kohtule 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsuse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), küsides viimaselt, kas nimetatud kohtuotsust arvestades soovib see kohus eelotsusetaotluse edasist menetlemist, ning jaatava vastuse korral, kas ta soovib vastust kõikidele küsimustele.
- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus teatas 11. jaanuari 2019. aasta kirjas, et ta soovib eelotsusetaotluse edasist menetlemist, kuid ei soovi enam vastust küsimustele 1–3, 5 ja 6.
- 32 Seega tuleb vastata üksnes küsimustele 4, 7 ja 8.

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Neljanda küsimus*

- 33 Neljanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes teostab aktsiisi peatamise korra alusel ühendusesisest kaubavedu kavatsusega soetada see kaup oma majandustegevuse eesmärgil niipea, kui kaup on sihtliikmesriigis vabasse ringlusse lubatud, saab kauba omanikuna käsutamise õiguse selle sätte tähenduses, olgugi et vedamise ajal on kaupa järjest edasi müüdnud teistele ettevõtjatele.

- 34 Sissejuhatuses tuleb märkida, et kauba ühendusesisene soetamine käibemaksudirektiivi artikli 20 tähenduses toimub siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle ja kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ning kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 27 ja 42, ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 61).
- 35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtult selgitust selleks, et teha kindlaks, kas antud juhul oli täidetud esimesena nimetatud tingimus, st kas õigus asja omanikuna käsutada oli üle läinud sellisele maksukohustuslasele nagu Herst, kes – olemata selles staadiumis kauba omanik – veab seda aktsiisi peatamise korra alusel ühest liikmesriigist teise kavatsusega soetada kaup niipea, kui see on teises liikmesriigis vabasse ringlusse lubatud.
- 36 Esiteks tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei viita kaubatarne mõiste omandi üleminekule kehtiva liikmesriigi õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt selle kohta 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 75).
- 37 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 36 sisuliselt märkis, ei pruugi liikmesriigi õigusega ette nähtud eeskirjade kohane omandiõiguse üleminek tingimata kattuda asja omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga.
- 38 Teiseks tuleb märkida, et materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek ei nõua seda, et see pool, kellele vara üle läheb, peab seda füüsiliselt valdama, ega seda, et see vara veetakse füüsiliselt temale ja/või ta saab selle füüsiliselt kätte (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Itales, C-123/14, ei avaldata, EU:C:2015:511, punkt 36, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 75).
- 39 Sellega seoses tuleb tõdeda, et kütuseveo tehingut, see tähendab niisuguse kauba vedamist ühest liikmesriigist teise, ei saa pidada määravaks selle kindlaks tegemiseks, kas õigus kaupa omanikuna käsutada on üle läinud, jättes kõrvale kõik muud asjaolud, mille põhjal saaks eeldada, et niisugune üleminek toimus selle veo kuupäeval (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 78).
- 40 Lisaks tähendab materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, et sellel poolel, kellele nimetatud õigus üle läheb, on võimalik teha otsuseid, mis võivad mõjutada asjaomase kauba õiguslikku olukorda, sealhulgas eelkõige otsus kaup müüa.
- 41 Nii on see sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus erinevad ettevõtjad, kes tegutsesid omanikena, otsid ja seejärel müüsid kütust edasi nii enne vedamist kui ka veo ajal.
- 42 Selle kohta tuleb täpsustada, et võttes arvesse põhikohtuasja asjaolusid, nagu neid on kirjeldatud eelotsusetaotluses, ei ole välistatud, et eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et põhikohtuasjas toimus mitu järjestikust kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.
- 43 Selleks, et neil asjaoludel anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule põhikohtuasja vaidluse lahendamiseks tarvilik vastus, tuleb lisada, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tõlgendavast kohtupraktikast tuleneb, et tehingute puhul, mis moodustavad mitme järjestikuse tarne ahela ja leiavad aset vaid üheainsa ühendusesisese kaubaveona, saab ühendusesisest kaubavedu seostada vaid ühega neist tarnetest, mis on selle sätte alusel ainsana maksust vabastatud, ning selleks, et tuvastada, millist tarnet tuleb seostada ühendusesisese kaubaveoga, tuleb kogumis hinnata konkreetse juhtumi kõiki erilisi asjaolusid. See kohtupraktika on kohaldatav ka selliste tehingute hindamise korral, mis sarnaselt

põhikohtuasjas kõnealuste tehingutega moodustavad mitmest järjestikusest aktsiisikauba ostu- ja edasimüügitehingust koosneva ahela ja leiavad aset vaid üheainsa ühendusesisese kaubaveona (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punktid 70 ja 71).

- 44 Selle hinnangu käigus tuleb eelkõige kindlaks teha, mis hetkel toimus kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek lõppsoetajale. Kui see üleminek toimus enne ühendusesisest kaubavedu, tuleb seda käesoleval juhul pidada asjaoluks, mis võib viia selleni, et niisugust soetust käsitatakse ühendusesisese soetamisena (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punktid 70 ja 72).
- 45 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks leidma, et põhikohtuasjas kõnealuse kütuse käsutamise õiguse mitu üleminekut ostu- ja edasimüügitehingute ahelas osalevatele vahendajatest ettevõtjatele leidsid aset vedamise ajal, siis eelmises punktis viidatud Euroopa Kohtu praktika kohaldamine ei võimalda tal siiski kindlaks määrata seda soetust ahelas, millega ühte kütuseveo tehingut tuleb seostada.
- 46 Nimelt põhineb see kohtupraktika ajalisel kriteeriumil, mille kohaselt tuleb hinnata, kas kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek toimus enne selle vedu, et teha kõnealuse ahela soetustest kindlaks see, millega ühte ühendusesisest vedu tuleb seostada ja mida ainsana tuleb käsitada ühendusesisese soetamisena. Antud juhul võimaldaks selle ajalise kriteeriumi kohaldamine eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõnealuse kütuse vedu tuleb seostada ostu- ja edasimüügitehingute ahelas esimese ettevõtja tehtud soetusega, enne kui toimus selle kütuse üks ühendusesisene vedu. Ent see kriteerium osutub kohaldamatuks, kui põhikohtuasjas toimusid selle õiguse järjekordsed üleminekud nimetatud veo ajal.
- 47 Neil asjaoludel tuleb vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 43 viidatud kohtupraktikale eelotsusetaotluse esitanud kohtul anda igakülgne hinnang kõikidele põhikohtuasja erilistele asjaoludele, selleks et teha põhikohtuasjas kõnealuste soetuste hulgas kindlaks see, millega tuleb ühte ühendusesisest vedu seostada ja mida tuleb seega ainsana käsitada ühendusesisese soetamisena.
- 48 Nagu Tšehhi Vabariik oma kirjalikes seisukohtades väitis, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus igakülgse hinnangu andmise raames võtta arvesse asjaolu, et Herst algatas põhikohtuasjas kõnealuse ühendusesisese veo oma majandustegevuse teostamise eesmärgil, milleks on soetada kütus niipea, kui see on Tšehhi Vabariigis vabasse ringlusse lubatud, et seejärel müüa kütus edasi oma klientidele, teenides kasumit kütuse ostu- ja müügihinna vahelt.
- 49 Nimelt, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, algatas Herst ise kütuse veo, tasudes ostu- ja edasimüügiahelas esimesele ettevõtjale ettemaksuarve juba enne, kui ta oli selle kütuse lähteliikmesriikides asuvates ladudes peale laadinud, korraldas kütuse veo oma veokitega ega esitanud veo maksumuse eest arvet.
- 50 Seevastu ei saa niisuguse hindamise raames asjaolu, et põhikohtuasjas kõnealuse kütuse vedu toimus aktsiisi peatamise korra alusel, kujutada endast määravat tegurit, et teha kindlaks põhikohtuasjas kõnealustest soetustest see, millega tuleb sellist vedu seostada (vt analoogia alusel 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 73).
- 51 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et:
- käibemaksudirektiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes teostab aktsiisi peatamise korra alusel ühte ühendusesisest kaubavedu kavatsusega soetada see kaup oma majandustegevuse eesmärgil niipea, kui kaup on sihtliikmesriigis vabasse ringlusse lubatud, saab kauba omanikuna käsutamise õiguse selle sätte tähenduses tingimusel, et tal on võimalik teha selle kauba õiguslikku olukorda mõjutav otsus, sealhulgas eelkõige otsus seda müüa;



- asjaolu, et sellel maksukohustuslasel oli algusest peale kavatsus seda kaupa soetada oma majandustegevuse eesmärgil niipea, kui see on sihtliikmesriigis vabasse ringlusse lubatud, kujutab endast asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb tema menetletava juhtumi eriliste asjaolude igakülgse hindamise raames arvesse võtta, et teha kindlaks järjestikustest soetustest see, millega tuleb ühendusesisest kaubavedu seostada.

### *Seitsmes küsimus*

- 52 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub seitsmenda küsimusega selgitada sisuliselt, kas liidu õigusega on vastuolus see, kui liikmesriigi kohus, milles on arutusel riigisisese maksuõiguse säte, millega võeti üle käibemaksudirektiivi säte ja mida saab tõlgendada mitmeti, toetab maksukohustuslase jaoks soodsaimat tõlgendust, tuginedes riigisisesele põhiseadusõiguslikule *in dubio mitius*'e põhimõttele, isegi pärast seda, kui Euroopa Kohus on otsustanud, et niisugune tõlgendus on liidu õigusega vastuolus.
- 53 Käesolevas asjas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, et Tšehhi õigus ei ole selge selles osas, kuidas mõjutavad aktsiisiga maksustatava kauba käsitlemist reguleerivad õigusnormid selle hetke kindlaksmääramist, millal läheb üle sellise kauba omanikuna käsutamise õigus. Liikmesriigi kohus on nimelt seisukohal, et Tšehhi õigusnormid, millega võeti liikmesriigi õigusesse üle käibemaksudirektiiv, annavad maksukohustuslastele õiguspäraselt alust eeldada, et asjaolu, et kaup veetakse teise liikmesriiki aktsiisi peatamise korra alusel, mõjutab sellise kauba omanikuna käsutamise õiguse ülemineku tingimusi.
- 54 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt selgitab ja täpsustab tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et kohus võib ja peab kohaldama õigusnormi selles tõlgenduses isegi õigussuhetele, mis on tekkinud ja rajatud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust, kui muu hulgas on täidetud tingimused, mis lubavad vaidlust selle sätte kohaldamise üle pädevates kohtutes arutada (19. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punkt 31, ja 13. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punkt 56).
- 55 Mis puudutab küsimust, kas liidu õigusega on vastuolus põhiseadusõigusliku põhimõtte kohaldamine, mis näeb ette, et kui ametiasutuse ja eraõigusliku isiku vahelises kohtuvaidluses esineb kahtlus riigisisese maksuõigusnormi tõlgendamise üle, millega võeti üle liidu õigusnorm, tuleb sellel asutusel toetada maksukohustuslase jaoks soodsaimat tõlgendust, siis tuleb märkida, et selle põhimõtte kohaldamine eelotsusetaotluse esitanud kohtu kavandatud viisil tähendaks tegelikkuses liidu õigusele, mille ülevõtmine oli tagatud riigisisese õiguse sätetega, antud Euroopa Kohtu tõlgenduse ajalise kehtivuse piiramist, sest sellisel juhul ei oleks see tõlgendus põhikohtuasjas kohaldatav (vt analoogia alusel 19. aprilli 2016. aasta kohtuotsus DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 39, ja 13. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punkt 61).
- 56 Selle kohta tuleb meenutada, et Euroopa Kohus võib vaid äärmistel erandjuhtudel, kohaldades liidu õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata kõikide huvitatud isikute võimalust tugineda mõnele tema tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Et sellist piiramist saaks lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt huvitatud isikute heauskus ja oht tõsiste probleemide tekkimiseks (13. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 57 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et niisuguse tõlgenduse ajalise mõju piiramine võib toimuda ainult samas kohtuotsuses, milles otsustatakse taotletud tõlgenduse üle. See põhimõte tagab liikmesriikide ja teiste õigussubjektide võrdse kohtlemise liidu õiguses ning täidab samas õiguskindluse põhimõtet

tulenevad nõuded (vt selle kohta 6. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Meilicke jt, C-292/04, EU:C:2007:132, punkt 37, ja 23. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Nelson jt, C-581/10 ja C-629/10, EU:C:2012:657, punkt 91).

- 58 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohus on 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsuse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) punktis 76 juba otsustanud, et direktiiv 2008/118, mis kehtestab muu hulgas nõuded, mida kohaldatakse aktsiisi peatamise korra alusel toimuvale kaubaveole, ei mõjuta kuidagi käibemaksudirektiivis sätestatud tingimusi, mis reguleerivad õigust kaupa omanikuna käsutada. Ent viimati nimetatud kohtuotsuses ei piiranud Euroopa Kohus käibemaksudirektiivile antud tõlgenduse ajalist mõju.
- 59 Sellest tuleneb, et käesoleval juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisisest õigust kohaldades võtma selle tõlgendamisel arvesse riigisisest õigust tervikuna ja kasutama seal tunnustatud tõlgendusmeetodeid, selleks et tõlgendada riigisisest õigust võimalikult suures ulatuses käibemaksudirektiivi sõnastust ja eesmärki, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus, arvesse võttes, ning et saavutada direktiivis ette nähtud tulemus ja seeläbi täita ELTL artikli 288 kolmanda lõigu nõudeid (vt selle kohta 19. aprilli 2016. aasta kohtuotsus DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Eelnevast tuleneb, et seitsmendale küsimusele tuleb vastata, et liidu õigusega on vastuolus see, kui liikmesriigi kohus, milles on arutusel riigisisese maksuõiguse säte, millega võeti üle käibemaksudirektiivi säte ja mida saab tõlgendada mitmeti, toetab maksukohustuslase jaoks soodsaimat tõlgendust, tuginedes riigisisesele põhiseadusõiguslikule *in dubio mitius*'e põhimõttele, isegi pärast seda, kui Euroopa Kohus on otsustanud, et niisugune tõlgendus on liidu õigusega vastuolus.

### ***Kaheksas küsimus***

- 61 Võttes arvesse seitsmendale küsimusele antud vastust, ei ole kaheksandale küsimusele vaja vastata.

### **Kohtukulud**

- 62 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes teostab aktsiisi peatamise korra alusel ühte ühendusesisest kaubavedu kavatsusega soetada see kaup oma majandustegevuse eesmärgil niipea, kui kaup on sihtliikmesriigis vabasse ringlusse lubatud, saab kauba omanikuna käsutamise õiguse selle sätte tähenduses tingimusel, et tal on võimalik teha selle kauba õiguslikku olukorda mõjutav otsus, sealhulgas eelkõige otsus seda müüa.**

Asjaolu, et sellel maksukohustuslasel oli algusest peale kavatsus seda kaupa soetada oma majandustegevuse eesmärgil niipea, kui see on sihtliikmesriigis vabasse ringlusse lubatud, kujutab endast asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb tema menetletava juhtumi eriliste asjaolude igakülgse hindamise raames arvesse võtta, et teha kindlaks järjestikustest soetustest see, millega tuleb ühendusesisest kaubavedu seostada.

- 2. Liidu õigusega on vastuolus, kui liikmesriigi kohus, milles on arutusel riigisisese maksuõiguse säte, millega võeti üle direktiivi 2006/112 säte ja mida saab tõlgendada mitmeti, toetab maksukohustuslase jaoks soodsaimat tõlgendust, tuginedes riigisisesele põhiseadusõiguslikule *in dubio mitius*'e põhimõttele, isegi pärast seda, kui Euroopa Kohus on otsustanud, et niisugune tõlgendus on liidu õigusega vastuolus.**

Allkirjad