Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 3. oktoobril 2019[1]

Kohtuasi C-401/18

Herst, s.r.o.
versus
Odvolací finanční ředitelství

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Krajský soud v Praze (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik))

Eelotsusemenetlus – Ühine käibemaksusüsteem – Aktsiisikaup – Kaubatarne maksuvabastus liidu piires lähetamise või veo korral – Aheltehing – Kauba liikumise seostamine teatud tarnega tarneahelas – Aktsiisikauba vedu aktsiisi peatamise korra alusel – Liidu õiguse esimus – Liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise piirid – Põhimõte *in dubio mitius*

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi käsitleb sisuliselt taas praktikas äärmiselt olulist küsimust, millist tehingut tuleb *mitmest* tehingust koosnevas piiriüleses müügiahelas pidada maksust vabastatud ühendusesiseseks tarneks, kui tegemist on kauba *üheainsa* füüsilise liikumisega. Põhikohtuasjas kaebajaks olev isik arvab maha sisendkäibemaksu, tuginedes sellele, et tegemist *ei ole* maksust vabastatud ühendusesisese tarnega.

2. Olgugi et Euroopa Kohus on sellist olukorda juba korduvalt[2] käsitlenud, ei tulene eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul Euroopa Kohtu senisest praktikast ikka veel selgeid kriteeriume tarne koha määramiseks ja maksuvabastuse seostamiseks teatud tarnega tarneahelas. Määravaks kriteeriumiks on seejuures kauba käsutamise õiguse üleminek. Käesolevat kohtuasja iseloomustab eripära, et tarnitud kütuse vedu toimus aktsiisi peatamise korra alusel. Euroopa Kohus sedastas aga juba kohtuotsuses Arex, et käibemaksuõiguse seisukohast ei ole see oluline.[3]

3. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule seega taas võimaluse täpsustada kriteeriume, millele tuginedes seostatakse kauba liikumine teatud tarnega müügiahelas, ning suurendada selles osas õiguskindlust.

1 Algkeel: saksa.

2 Küsimust, mis puudutab kauba liikumise seostamist teatava tarnega niinimetatud ühendusesisese aheltehingu puhul, on Euroopa Kohus käsitlenud juba mitmes kohtuasjas, vt nt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ja 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Peale selle tekivad küsimused seoses Tšehhi Vabariigis kehtiva põhiseadusõigusliku põhimõttega *in dubio mitius*. Viidatud põhimõte näeb ette, et kui maksuõigusnorme on objektiivselt võimalik tõlgendada mitmeti, tuleb alati valida maksukohustuslase jaoks soodsam tõlgendus. Kui maksukohustuslasele soodsam võimalus ei kattu liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamisvõimalusega, tekib liikmesriigi põhiseadusõiguse ja liidu õiguse vahelise suhte küsimus.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Liidu õiguse valdkonnas moodustab käesoleva kohtuasja raamistiku nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv") [4].

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]"

7. „Kaubatarne" on sama direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 32 esimene lõige, mis reguleerib tarne kohta, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale."

9. Käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused" 4. peatükis paikneva artikli 138 lõige 1 sätestab järgmist:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo alguse liikmesriigis."

B. Tšehhi õigus

10. Seoses kohaldatava Tšehhi õigusega tuleb eelkõige viidata käibemaksuseaduse [5] §-le 64, millega võttis Tšehhi Vabariik üle käibemaksudirektiivi artikli 138. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites ette nähtud õigus arvata maha sisendkäibemaksu võeti üle käibemaksuseaduse § 72 ja järgmiste paragrahvidega.

4 ELT 2006, L 347, lk 1.

5 Seadus nr 235/2004, mis käsitleb käibemaksu (Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

11. Peale selle räägib eelotsusetaotluse esitanud kohus põhiseadusõiguslikust põhimõttest *in dubio mitius* (kahtluse korral leebem). Selle eesmärk on piirata õiguskindluse puudumise tagajärgi ebaselgete õigusnormide adressaatide jaoks nendel juhtudel, mil riik kui kohaldatava õigusnormi sisu ja arusaadavuse eest vastutav subjekt seab neile kohustusi.

12. Tšehhi maksuõiguses on seega ette nähtud, et kui avalik-õiguslikku normi võib tõlgendada rohkem kui ühel viisil, tuleb valida see tõlgendus, mis ei riiva põhiõigusi ja -vabadusi või riivab neid võimalikult vähe. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et käesoleva kohtuasja hindamise jaoks määravad õigusnormid ei ole selged. Juba seepärast tuleb riigisisese õiguse alusel *in dubio mitius* põhimõttele tuginedes anda kaebajale sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

13. Põhikohtuasjas kaebajaks olev isik (Herst, s.r.o; edaspidi „Herst") taotleb liikmesriigi kohtult sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kaebaja tegutseb muu hulgas autovedude valdkonnas ja omab mitut tanklat. Omaenda autodega veab ta sihtkohaks olevasse Tšehhi Vabariiki kütust teistest Euroopa Liidu liikmesriikidest (Austria, Saksamaa, Slovakkia, Sloveenia). Seejuures müüdi kaupa korduvalt edasi, kuid vaid ühel korral vedas Herst kauba Tšehhi Vabariigis asuvale lõppostjale.

14. Paljudel kordadel oli Herst ka kütuse lõppostja. Kütuse ostis ta Tšehhi Vabariigis käibemaksukohustuslasteks registreeritud tarnijatelt. Nendel juhtudel oli Herst tarneahela viimane lüli. Mõnel korral müüs Herst kütust omaenda klientidele. Sellisel juhul oli ta tarneahelas keskmine ettevõtja. Herst ei esitanud oma tarnijatele veo maksumuse eest arveid, omandades kütuse hindadega, mille sisse ei olnud vedu arvestatud.

15. Praktika oli selline, et Herst andis Tšehhi tarnijatele, kes olid kütuse ostnud või asusid seda ostma mõnes teises liikmesriigis asuvast rafineerimistehasest, sisse tellimuse. Ta näitas ära selle rafineerimisterminali, kust ta soovis kauba kätte saada, kuupäeva ja vastavalt vajadusele laadimisaja, autojuhi nime, auto ja haagise registreerimisnumbri, soovitava kütusekoguse ja mahalaadimise koha.

16. Pärast ettemaksuarve tasumist sai Herst Tšehhi tarnijate juhiste põhjal kauba peale võtta. Ta võttis kütuse peale otse rafineerimisterminalidest teistes liikmesriikides. Ükski nimetatud tarneahelasse kuulunud äriühingutest kauba pealevõtmise ajal kohal ei olnud. Seejärel importis Herst kauba Tšehhi Vabariiki. Seal läbis kütus pärast piiriületust tollivormistuse. Kütus lubati seejärel aktsiisi seisukohast vabasse ringlusse ning kaebaja jätkas teekonda mahalaadimiskohta, see tähendab tema enda tanklatesse või tema klientide tanklatesse.

17. Maksukontrolli käigus, mis hõlmas ajavahemikku novembrist 2010 kuni maini 2013 ning 2013. aasta juuli- ja augustikuud, tuvastas maksuhaldur, et kaebaja on taotlenud nende kütusetarnete suhtes maksu mahaarvamist nii, nagu oleksid need pärit riigisisestelt tarnijatelt. Maksuhalduri sõnul ei olnud kaubatarne toimumise koht siiski Tšehhi Vabariigis, vaid teistes liikmesriikides, kus kütus lähetamise või veo alustamise ajal asus. Järelikult on tegemist Herstile tehtud maksust vabastatud ühendusesisese tarnega, millega seoses ei ole Herstil õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

18. Kuna kaebaja laadis teistes liikmesriikides ostetud kauba veokile ise ja vedas selle omal kulul Tšehhi Vabariiki kasutamiseks majandustegevuse eesmärgil, luges maksuhaldur Tšehhi tarnijate ja kaebaja vahelised kaubatarned kaubavedu sisaldavaks tarneks. Sellest lähtudes tühistas maksuhaldur kaebaja alusetult deklareeritud mahaarvamised ning tegi kontrollitud käibemaksuperioodide kohta uued maksuotsused, millega nõudis sisse täiendavad käibemaksusummad. Ühtlasi määras ta Herstile trahvi.

19. Kaebaja esitas maksuotsuste peale vaide, juhtides selles tähelepanu eeskätt sellele, et kütust veeti liikmesriikide vahel aktsiisi peatamise korra kohaselt. Kaubavedu toimus tolli kontrolli all. Alles pärast selle lõppemist lasti kaup liikmesriigis vabasse ringlusse ning alles siis toimus kauba tarne, millelt tuli tasuda käibemaksu. Seetõttu on välistatud, et kaebaja omandas kauba suhtes õigused juba enne seda kohas, kus vedu algas (see tähendab välisriigis).

20. Vaidlusaluste otsustega jättis maksuhaldur maksuotsused muutmata. Vaidlusaluste otsuste peale esitas Herst kaebuse. Krajský soud v Praze (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik) peatas menetluse ja esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule mitu eelotsuse küsimust. Pärast otsuse tegemist kohtuasjas Arex[6] piirdus eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu palvel oma eelotsusetaotluses kolme eelotsuse küsimusega:

„1. 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 käitle, 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?

2. Kas neutraalse käibemaksustamise põhimõttega või muu liidu õiguse põhimõttega on vastuolus konstitutsioonilise põhimõtte *in dubio mitius* kohaldamine riigisiseses õiguses, millest tulenevalt 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?

3. Kui põhimõtet *in dubio mitius* on võimalik kohaldada: 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 „kaubatarne" või „kaubavedu" on (või ei ole) nii käibemaksudirektiivi kui ka aktsiisidirektiivi tähenduses üks ja sama sisu, objektiivselt seisukohale, et vastus on õiguslikus mõttes ebakindel ja võimaldab kahte tõlgendust?"

21. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Herst, Tšehhi Vabariik ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. Esimene eelotsuse küsimus

22. Esimene küsimus puudutab käibemaksudirektiivi artiklit 138, mis määrab kindlaks ühendusesisese kaubatarnega seotud maksuvabastused. Ühendusesisese kaubatarne olemasolust oleneb lõppkokkuvõttes see, kas Herst jäeti sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ilma õiguspäraselt. Nimelt kui Herstile tehtud tarne oleks tõepoolest olnud maksust vabastatud, siis ei oleks Herstil sellega seoses ka õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Selle asemel peaks Herst oma tarnijatelt tsiviilõigusnormide alusel nõudma alusetult tasutud käibemaksu tagastamist.

6 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

1. Esimese eelotsuse küsimuse täpsustus

23. Käibemaksudirektiivi sätted kauba piiriülese lähetamise kohta järgivad eesmärki pidada kinni sihtliikmesriigi põhimõttest. Selle põhimõtte kohaselt tuleb tagada, et käibemaks kui tarbimismaks tasutakse selles liikmesriigis, kus toimub tarnitava kauba lõpptarbimine. Sel põhjusel maksustatakse kauba piiriülese tarne korral vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile i ja artiklile 40 kauba soetamine selle lähetamise või veo sihtliikmesriigis. Topeltmaksustamise vältimiseks tuleb siiski sama kauba tarne selle lähetamise või veo lähteliikmesriigis eelnevalt maksust vabastada.[7] Järelikult on ühendusesisene tarne ja ühendusesisene soetamine üks ja seesama majandustehing.[8]

24. Keeruliseks läheb asi aga siis, kui tegemist on mitme tarnega (tarneahel), kauba vedu toimub aga ainult ühel korral (esimeselt ettevõtjalt viimasele ettevõtjale tarneahelas – aheltehing). Sellisel juhul tuleb nimelt kõne alla mitu ühendusesisest tarnet, kuid käibemaksudirektiivi artikli 138 kohast maksuvabastust saab kohaldada vaid ühele tarnele.[9] Seejuures määrab maksust vabastatud ühendusesisene tarne tarneahelas järgneva ja eelneva tarne toimumise koha.[10] Sellisel juhul on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 32 esimesele lõigule kõigi nende tarnete koht, mis eelnesid maksust vabastatud ühendusesisesele tarnele, kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis, ja kõigi sellele järgnevate tarnete koht kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis.[11] Seepärast on määrav, millise tarnega tarneahelas saab piiriülest vedu seostada.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega teada, millistele kriteeriumidele saab ja tuleb seostamisel tugineda.

26. Tõsiasi, et Herst vedas ja vormistas kaupa tolliõigusliku erikorra (aktsiisi peatamise korra) alusel, on siin põhimõtteliselt ebaoluline. Nimelt nagu Euroopa Kohus sedastas juba kohtuasjas Arex[12], on käibemaksuvabastuse seostamine teatava tarnega puhtalt käibemaksuõiguse küsimus, mille koosseisutunnuseid aktsiisi peatamise kord ei muuda. Seega tuleb käibemaksuõiguse üldnormide alusel kindlaks teha, milline tarne tarneahelas on maksust vabastatud ühendusesisene tarne.

27. Peale selle soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas müüja (B) omandab kahest lülist koosneva tarneahela keskmise lülina (A–B–Herst) kauba käsutamise õiguse, olgugi et ta annab oma kliendile (käesoleval juhul Herst) üksnes juurdepääsu kaubale, mis asub veel A (see tähendab tema tarnija) juures, ning Herst korraldab seejärel veo enda kulul.

28. Hersti õigus arvata maha sisendkäibemaksu sõltub kujunenud olukorras siiski sellest, kas B tarne Herstile tehti Tšehhi Vabariigis. Nimelt oleks tarne vaid sellisel juhul seal maksustatav ja sellelt tuleks tasuda maksu. Tšehhi käibemaksu märkimine Herstile esitatud arvele oleks siis põhjendatud ning Herst saaks selle sisendkäibemaksuna maha arvata.

7 Vt selle kohta juba minu ettepanekud kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 28) ja kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punktid 23–25).

8 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 31); 18. novembri 2010. aasta kohtuotsus X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 28) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 23 ja 24).

9 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 34); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45); minu ettepanekud kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 55) ja kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

10 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

11 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

12 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 66 jj ning punktid 73 ja 74); vt ka minu ettepanek kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 69 jj).

29. See eeldab siiski, et maksust vabastatud ühendusesiseseks tarneks tuleb pidada esimest tarnet (A–B). Vaid siis on esimese tarne koht käibemaksudirektiivi artikli 32 kohaselt liikmesriigis, kus vedu algab, ning järgneva tarne (B–Herst) koht liikmesriigis, kus vedu lõpeb (käesoleval juhul Tšehhi Vabariik). [13]

2. Piiriülese veo seostamine teatava tarnega

30. Seega tuleb välja selgitada, kas piiriülest vedu saab seostada eelneva tarnega (A–B), olgugi et Herst vedas kauba vahetult A juurest enda (või oma klientide) juurde.

31. Euroopa Kohtu senise praktika kohaselt kehtib reegel, et kauba üheainsa füüsilise liikumise korral müügiahelas saab vaid üht tarnet käsitada ühendusesisese tarnena, mis on seega maksust vabastatud. [14] Milline see tarne on, sõltub sellest, millise tarnega tuleb seostada piiriülene vedu. Kõik teised tarned müügiahelas, millel kõnealune täiendav piiriülese veo koosseisutunnus puudub, on seega riigisisesed tarned.

a) Omandi ja käsutamise õiguse tähtsus

32. Seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu konkreetse küsimusega, mis puudutab tarneahelas keskmise ettevõtja (B) õigust kaupa käsutada, tuleb esmalt veel kord selgitada, et loomulikult on kõnealune ettevõtja, olles tarneahela osa, samuti omandanud kauba käsutamise õiguse käibemaksuõiguse tähenduses ning ta annab selle õiguse üle oma kliendile (käesoleval juhul Herst).

33. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb üheti mõistetavalt, et tarneahelas, kus toimub vaid üks kaubavedu, on tegemist mitme tarnega, mille toimumise kohad tuleb kindlaks määrata erinevalt. [15] Kui käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt määratletakse kaubatarne selle järgi, et tarnija annab kauba käsutamise õiguse üle saajale, siis peab ka tarneahela keskmine ettevõtja (loogiliselt võttes vähemasti sekundiks) olema omandanud kauba käsutamise õiguse. Vastasel korral ei oleks tegemist mitte kahe tarnega, vaid äärmisel juhul tarne ja teenusega. Seega on eeldamiseks, et kauba käsutamise õigus on läinud A-lt üle B-le ja seejärel B-lt üle Herstile, piisav, et keskmine ettevõtja (B) võimaldab oma kliendile (Herst) „kõigest" juurdepääsu ostetavale kaubale, mille ta on eelnevalt ise ostnud (kuid ei ole seda veel ära toonud).

34. Seda järeldust (mitme tarne korral läheb ka kauba käsutamise õigus loogiliselt võttes üle mitu korda) ei muuda ka see, kui riigisisene tsiviilõigus peaks lubama omandi otsest üleminekut tarneahelas esimeselt ettevõtjalt (A) viimasele ettevõtjale (käesoleval juhul Herst). Nimelt ei räägita – vähemalt mõnes keeleversioonis [16] – käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 mitte omandiõiguse omandamisest, vaid materiaalse vara „omanikuna" (sks k *wie ein Eigentümer*") käsutamise õiguse üleminekust. Vara „omanikuna" (sks k *wie ein Eigentümer*") käsutamise õigus ei ole aga tingimata samaväärne

13 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punktid 40, 42 ja 50).

14 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 34); 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45); minu ettepanekud kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 55) ja kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

15 Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 70); 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punktid 34–36) ja 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

16 Näiteks saksakeelses versioonis („wie ein Eigentümer"), prantsuskeelses versioonis („comme un propriétaire"); ent ingliskeelses versioonis („as owner") ja eestikeelses versioonis („„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

omandiõigusega. Esiteks ei käsutataks siis vara mitte „nii nagu omanik" (sks k *wie ein Eigentümer*), vaid „vara omanikuna" (sks k *als Eigentümer*). Teiseks sõltuks kaubatarne käibemaksuõiguslik mõiste vastasel korral sellest, milline tähendus on antud omandile asjaomases liikmesriigis. Kaubatarne mõiste ei viita aga omandi üleminekule kehtiva riigisisese õigusega ette nähtud vormides.[17]

35. Juba sellest nähtub selgelt, et tõsiasi, kas ja millal toimus *tsiviilõiguslik omandi üleminek* tarneahelas keskmisele ettevõtjale (B) või viimasele ettevõtjale (Herst), on põhimõtteliselt ebaoluline. Nagu komisjon õigesti rõhutab, ei ole vormiline omand määrav. Omandi üleminek saab asjaolude kogumina hindamise raames äärmisel juhul oluline olla kaudse tõendina, kuna enamikul juhtudel kaasneb käsutamise õiguse omandamisega ka omandiõiguse üleminek.

36. Selle käsituse põhjal saab selgeks, mida tähendab Euroopa Kohtu märkus kohtuotsuses Ares võimaliku omandi ülemineku kohta Arexile Tšehhi õiguse tähenduses.[18] Viidatud kohtuotsuses pidas Euroopa Kohus otsuse tegemise seisukohast oluliseks, kas omand läks kaupa vedavale ostjale (Arex) üle juba kütuse laadimise ajal. Omandiõiguse üleminek vedajale on seega väga tähtis kaudne tõend tarne kohta, kuid ei ole ainumäärav.[19]

37. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba sedastanud, et ei oma tähtsust, kes on veo ajal kauba omanik liikmesriigi õiguse tähenduses või kellel on kauba üle tegelik võim.[20] Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et pelgalt asjaolust, et kaup on juba edasi müüdud, ei saa veel järeldada, et vedu tuleb seostada iga kord järgneva tarnega.[21] Selles mõttes ei oma pelgalt asjaolu, et kaup müüdi edasi, tähtsust seisukohast, mis puudutab kauba liikumise seostamist teatava tarnega.

38. Käsutusõigus käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses on seega laiem kui tsiviilõiguslik omandiõigus. Erinevalt viimati nimetatust ei välista seda õiguslikud piirangud. Sama vähe nagu välistavad näiteks üürniku kehtivad õigused omaniku käsutusõigust, piiravad õiguslikud käsutuspiirangud tolliõigusliku veo ajal tarne saaja käsutusõigust käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses.

39. Vahekokkuvõttena saab seega märkida, et omandi riigisisese õiguse alusel ülemineku aeg ei ole määrav, et seostada vedu teatava tarnega ja määrata selle alusel kindlaks maksust vabastatud ühendusesisene tarne.

b) Piiriülese veo seostamine konkreetse tarnega tarneahelas

40. Mis puudutab küsimust, millise tarnega müügiahelas – käesoleval juhul ühega kahest tarnest (tarne A-lt B-le või tarne B-lt Herstile) – tuleb piiriülene vedu seostada, siis on vastavalt Euroopa Kohtu praktikale vaja põhjalikult hinnata kõiki konkreetseid asjaolusid nende kogumis.[22]

17 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 29); 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39); 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32) ja 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punktid 7 ja 8).

18 Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 78).

19 Vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40) ja 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32 jj), milles omandiõiguse üleminek ei mänginud mingit rolli ja lähtuti pigem edasimüügi kavatsuse teadaandmisest.

20 Vaidlust ei ole selle üle, et näiteks ekspedeerijal on küll tegelik võim kauba üle, kuid ta ei tegutse siiski saadetisega seotud tarnijana, vaid tarnija huvides tegutseva vedajana. Vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40).

21 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punktid 36 ja 37).

22 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 32); 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 35); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32); 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27); minu ettepanekud kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 58 jj) ja kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 56).

41. Aheltehingute tuleb eelkõige arvesse võtta, kes veo teostab või kelle kulul see toimub.[23] Minu hinnangul on tähtis, kes kannab veo ajal kauba juhusliku hävimise riski.[24]

42. Sellele vastavalt on Euroopa Kohus paljudes kohtuasjades, mis puudutavad kahest lülist koosnevat müügiahelat (A–B–C), otsustanud, et vedu ei saa enam seostada „esimese" tarnega, kui kauba omanikuna käsutamise õigus anti juba enne kauba vedu üle lõppostjale (C), seega „teise" tarne (B–C) saajale.[25]

43. Kes juba käsutab kaupa „omanikuna", kannab üldjuhul ka selle juhusliku hävimise riski. Seda seetõttu, et omanikuna käsutamise õigust iseloomustab õigus asjaga oma äranägemisel ümber käia, seda näiteks purustada või ära tarvitada.[26] Selles mõttes lähtub ka komisjon oma arvamuses õigesti õiguslikust otsustamisõigusest vara üle. Selle õiguse negatiivne külg on aga see, et omanik kannab (oma õigusliku otsustamisõiguse esemeks oleva) kauba juhusliku hävimise riski.

44. Järelikult on isikul, kes peab kandma kauba juhusliku hävimise riski, ka õigus kaupa käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses omanikuna käsutada.[27]

45. Võib küll olla õige – nagu märgib Tšehhi Vabariik –, et küsimus, kes kannab kauba juhusliku hävimise riski, on juriidiline küsimus, millele ei ole alati lihtne vastata. Konkreetse vastuse andmine on siiski lihtsam ja toob kaasa suurema õiguskindluse kui asjaolude hindamine nende kogumis, mille puhul ei ole selge, millised kriteeriumid on määravad ja milline kaal tuleb neile omistada.

46. Selle põhjal, kes kannab kauba juhusliku hävimise riski, on kõige lihtsam teha järeldust tarneahela asjaomaste osaliste rolli kohta.[28] Nimelt räägib faktiline eeldus selle poolt, et isik, kes tarnib kauba *teisele isikule* ja kannab asjaomase kauba juhusliku hävimise riski tarne ajal, tegutseb ka õiguslikult tarnijana (ja mitte ainult ekspedeerijana teise isiku huvides). Kui ta on aga piiriülese tarnega seoses tarnija, siis peab ka tema tarne olema maksust vabastatud ühendusesisene tarne.

47. Seega saab tõsiasi, et veokulud kandis Herst, käesoleval juhul vaid kaudselt tõendada, et Herst tegutses tarnijana enda arvel. Kuna majanduslikus mõttes kannab veokulud üldjuhul alati ostja (need sisalduvad hinnas või lisatakse hinnale), ei ole see tõend aga siduv. Kui müüjal (käesoleval juhul B) õnnestub lisada veokulud hinnale, kuid Herst kannab kauba juhusliku hävimise riski veo ajal, siis tuleb piiriülene vedu ikkagi seostada Herstiga.

48. See kehtib olenemata küsimusest, kes on neil juhtudel väliselt veo teostaja (seni lahendatud kohtuasjades oli see enamasti keskmine ettevõtja tarneahelas)[29], ja olenemata sellest, kuidas tuleb õiguslikult käsitada selle isiku suhet, kellel on õigus kaupa omanikuna käsutada[30] (see tähendab, kas ta on juba omanik või on tal pelgalt õigus omandi üleminekule).

23 Samamoodi 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkti 40 lõpp).

24 Vt juba minu ettepanek kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 60).

25 Vt 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 36); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 34) ja 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 33).

26 Vt juba minu ettepanekud kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 62) ja kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 58).

27 Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 62).

28 Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 73).

29 Vedajal või ekspedeerijal ei ole vara omanikuna käsutamise õigust, vt 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 88) ja 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 25).

30 Selle kohta 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 86) ja 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24).

49. Põhikohtuasja seisukohast tähendab see, et määrav on see, kas Herst oli juba enne kütuse piiriülest vedu omandanud kütuse käsutamise õiguse selliselt, et ta kandis selle juhusliku hävimise riski. Ei saa välistada, et see kaasnes omandiõiguse üleminekuga kütuse pealelaadimisel rafineerimisterminalis, kuna üldjuhul kannab kauba omanik ka kauba hävimise riski. Sellisel juhul oleks kahest lülist koosnevas tarneahelas teine tarne (B–Herst) maksust vabastatud tarne ja Herstil ei oleks õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

50. Lõppjäreldus on veidi teistsugune, kui kaupa müüdi enne vedu edasi, millest tulenevalt oleks tegemist kolmest lülist koosneva tarneahelaga (A–B–Herst–D). Siis veaks kaupa mitte viimane, vaid keskmine ettevõtja tarneahelas. Sellisel juhul oleks – kui Herst kannab kauba juhusliku hävimise riski tarne ajal – tema tarne (see tähendab kolmas tarne Herst–D) piiriülene ja seega maksust vabastatud tarne.[31] Ka sellisel juhul ei saaks Herst arvata eelnevalt tarnelt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha mitte Tšehhi Vabariigis, vaid ainult riigis, kus vedu algas.

51. Mõeldav on aga ka see, et riski üleminek (samaaegse omandi tsiviilõigusliku üleminekuga või ilma selleta) toimub muul ajal. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et sektoris tavaliselt kasutatud lepingute kohaselt läheb omandiõigus ja seega võib minna ka risk vedu teostavale ostjale üle alles aktsiisikauba vabasse ringlusse laskmise ajal.

52. Kui see oleks nii, siis tegutseks Herst piiriülese veo ajal (see tähendab alates rafineerimistehasest kuni Tšehhi Vabariigis vabasse ringlusse laskmiseni) vaid ekspedeerijana.[32] See oleks küll mõnevõrra ebaharilik, kuid sugugi mitte välistatud. Seda lubab ka käibemaksudirektiivi artikli 32 esimene lõik, kuna selle kohaselt võib kaupa vedada tarnija (käesoleval juhul A ja B), kauba saaja (käesoleval juhul B ja Herst) või kolmas isik (see tähendab ekspedeerija, käesoleval juhul Herst A või B huvides). Sellisel juhul tuleks vedu käibemaksudirektiivi artikli 32 esimese lõigu tähenduses seostada A tarnega B-le või B tarnega Herstile.

53. See, kas B tarne Herstile toimus sellisel juhul Tšehhi Vabariigis, sõltub sellest, kas vedu tuleb seostada esimese tarnega (A-lt B-le), mis eeldab, et kauba hävimise riski piiriülese veo ajal kandis esimene ettevõtja (A). Viimati nimetatu oleks ebaharilik, kuna A andis B-le ju loa, et kaubale võib järele tulla ka kolmas isik (käesoleval juhul Herst), keda A ei tunne. Miks peaks A kandma sellises olukorras kauba juhusliku hävimise riski ka veel pärast kauba äraviimist, ei ole *prima facie* arusaadav.

54. Euroopa Kohus ei saa aga hinnata, kes kandis kauba hävimise riski piiriülese veo ajal. Seda peab tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.[33]

3. Kokkuvõte

55. Kokkuvõtlikult tuleb märkida, et kauba ühtainsat füüsilist liikumist hõlmava piiriülese veo seostamisel teatava tarnega aheltehingus on määrav see, kes kannab kauba juhusliku hävimise riski piiriülese veo ajal. See tarne on maksust vabastatud ühendusesisene tarne, mille toimumise koht on paigas, kus vedu algab. Kes on veo ajal kauba tsiviilõiguslik omanik või kas vedu toimub tolliõigusliku erikorra alusel, ei oma seevastu tähtsust.

31 Liidu seadusandjal on kavas seda olukorda (tarneahelas keskmise ettevõtja teostatud vedu) õiguskindlalt reguleerida fiktsiooni abil käibemaksudirektiivi (ELT 2018, L 311, lk 3) uues artiklis 36a, mis tuleb üle võtta 1. jaanuariks 2020.

32 Samamoodi 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 89).

33 Vt selle kohta ka 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 45) ja 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 37).

B. Teine ja kolmas eelotsuse küsimus

1. Mõlema küsimuse vastuvõetavus ja käsitamine

56. Teine ja kolmas küsimus puudutavad lõppkokkuvõttes direktiivi ja riigisisese õiguse vahelist suhet. Nimelt näeb põhiseadusõiguslik põhimõte *in dubio mitius* maksuõiguses ette, et alati tuleb valida maksukohustuslasele soodsam tõlgendus. Eelduseks on aga, et asjaomast õigusnormi on objektiivselt võimalik mitmeti tõlgendada.

57. Eelotsusetaotlusest ei nähtu siiski selgelt, kas see tuleb käesolevas asjas üldse kõne alla. Kummalisel kombel ei mainitud kõnealuse põhimõtte olulisust kohtuasjas AREX [34] esitatud eelotsusetaotluses, kuigi aluseks olevad asjaolud ja enamik eelotsuse küsimusi on peaaegu identsed. See on mõneti vastuolus eelotsusetaotluse esitanud kohtu väitega, et riigisisese õiguse alusel on õigusnormi objektiivselt võimalik mitmeti tõlgendada.

58. Sellegipoolest ei saa nõustuda Tšehhi Vabariigi seisukohaga, et eelotsusetaotlus on juba seetõttu vastuvõetamatu. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimused on asjakohased. Liikmesriigi kohus määratleb omal vastutusel liidu õiguse tõlgendamist puudutavate küsimuste õigusliku ja faktilise raamistiku. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus. [35]

59. Isegi kui – nagu komisjon õigusega rõhutab – esineb kahtlusi, kas põhimõte *in dubio mitius* on käesoleval juhul kohaldatav, ei saa eeldada oletusliku olukorra olemasolu. Järelikult peaks Euroopa Kohus selle taga olevale juriidilisele küsimusele vastama.

60. Tšehhi Vabariik on käibemaksudirektiivi põhiosas üle võtnud. Käibemaksudirektiivi mõisted ja nende tõlgendamine on piisavalt selged. Mõnetine õiguslik ebakindlus esineb aga maksuvabaduse seostamisel teatava tarnega tarneahelas ja sellest tulenevalt teiste tarnete toimumise koha määramisel. Seda näitavad paljud vahepeal tehtud Euroopa Kohtu otsused [36] ja ka käibemaksudirektiivi uus artikkel 36a, mis tuleb üle võtta 1. jaanuariks 2020. [37]

61. Juhul kui liikmesriigi õigusnorm annab tõlgendamise kaudu objektiivselt võimaluse seostada maksuvabastus mõne teise tarnega, mis toob kaasa selle, et objektiivselt hinnates on käesoleval juhul tarne toimumise koht Tšehhi Vabariigis, tekib küsimus, milline on põhiseadusõigusliku põhimõtte *in dubio mitius* ja käibemaksudirektiivi vaheline suhe. Sellisel juhul tuleb otsustada, kas riigisisese õigusnormi soodsam tõlgendus, mida näeb ette liikmesriigi põhiseadusõigus, saab ära hoida riigisisese õigusnormi tõlgendamise viisil, mis on maksukohustuslase jaoks ebasoodsam, kuid kooskõlas liidu õigusega.

34 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32); 30. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Pfleger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26); 22. juuni 2010. aasta kohtuotsus Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27) ning 22. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

36 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ja 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiiv (EL) 2018/1910, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses käibemaksusüsteemi teatavate normide ühtlustamise ja lihtsustamisega liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamisel (ELT 2018, L 311, lk 3).

2. Liidu õiguse kohaldamise esimuse küsimuse puudumine

62. Pealiskaudsel vaatlusel võiks viitega liidu õiguse kohaldamise esimusele [38] vastata sellele küsimusele eitavalt. See jätaks aga arvesse võtmata, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus – kui see tegelikult tõusetub – ei käsitle liidu õiguse kohaldamise esimust. Nimelt kujutab liidu õiguse kohaldamise esimus endast kollisiooninormi [39], mis puudutab kahe iseenesest kohaldatava normi suhet. Seda käesolevas asjas siiski ei esine.

63. Käibemaksudirektiiv ei ole määrus, vaid direktiiv, mis on ELTL artikli 288 kohaselt adresseeritud ainult liikmesriikidele. Põhimõtteliselt ei ole see seega vahetult kohaldatav. Euroopa Kohtu praktika [40] kohaselt on liidu direktiiv vahetult kohaldatav üksnes siis, kui direktiiv on sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpne.

64. Euroopa Kohus on aga sõnaselgelt märkinud, et direktiivi kui sellisega ei saa panna kohustusi eraõiguslikule isikule ning riigisiseses kohtuvaidluses eraõiguslikku isikuga ei saa direktiivile järelikult tugineda. [41] Seega peavad direktiivist tulenevad kohustused olema üle võetud riigisisesesse õigusesse, et neile saaks eraõiguslikku isiku vastu vahetult tugineda.

65. Sellega lõi Euroopa Kohus tõhusa instrumendi liidu õiguse rakendamiseks eraõiguslikku isiku kasuks. Lõpptulemusena ei saa liikmesriik tugineda isiku vastu sellele, et liidu õigus on jäetud üle võtmata või võetud üle nõuetevastaselt. Hoitakse ära, et riik võiks saada omapoolsest liidu õiguse rikkumisest kasu. [42] Kui riigisisese õigusnormi tõlgendus, mis on liidu õigusega kooskõlas, peaks osutuma maksukohustuslase jaoks soodsamaks tõlgenduseks, jõuavad nii riigisisene põhimõte *in dubio mitius* kui ka direktiivi võimalik vahetu kohaldatavus samale tulemusele.

66. Järelikult saab põhimõte *in dubio mitius* olla käibemaksuõiguse valdkonnas iseseisvalt kohaldatav vaid siis, kui võimalik riigisisene tõlgendus toob maksukohustuslase jaoks kaasa soodsama tulemuse, kui on ette nähtud direktiiviga. Sellistel juhtudel on aga välistatud käibemaksudirektiivi vahetu kohaldatavus. Seega ei teki kahe iseenesest kohaldatava õigusnormi kollisiooni, mistõttu küsimust ühe õigusnormi esimuse kohta ei teki.

38 9. märtsi 1978. aasta kohtuotsus Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punktid 17–18); 17. detsembri 1970. aasta kohtuotsus Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, punkt 3) ja 15. juuli 1964. aasta kohtuotsus Costa (6/64, EU:C:1964:66, lk 1270).

39 Kohaldamise esimust seepärast õigustatult kollisiooni kõrvaldamise normiks nimetades Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, lk 211 (212), Harald Schaumburg teoses: Schaumburg, Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, punkt 4.19 jj, Claus Dieter Classen ja Martin Nettesheim teoses: Oppermann, Classen, Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. Aufl. 2018, § 10 punkt 33.

40 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 26); 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punktid 48 ja 49); 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 18); 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 33) ja 19. jaanuari 1982. aasta kohtuotsus Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25).

41 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 26); 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 22); 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punktid 37 ja 38); 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 20) ja 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (C–152/84, EU:C:1986:84, punkt 48).

42 Selle kohta sõnaselgelt 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 38); 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punktid 22 ja 23) ning 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 49).

3. Direktiivi ja riigisisese õiguse lahknevus

67. Tegemist on direktiivi ja riigisisese õiguse lahknevuse klassikalise juhtumiga. Lahknevus tuleb põhimõtteliselt kõrvaldada liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise nõude kaudu.[43] See nõue annab liikmesriigi kohtutele võimaluse tagada kohtuvaidluste lahendamisel oma pädevuse piires liidu õiguse tõhus toime.

68. Liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise põhimõte nõuab, et liikmesriigi kohus teeks kõik, mis on tema pädevuses, arvestades riigisisest õigust tervikuna ning kasutades riigisiseses õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid, et tagada asjasse puutuva direktiivi täieulatuslik rakendamine ja saavutada direktiivi eesmärgiga kooskõlas olev tulemus.[44]

4. Liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise piirid

69. Liidu õigusega kooskõlas olev tõlgendamine ei ole siiski piiritu. Liikmesriigi kohtu kohustust viidata asjaomaste riigisiseste õigusnormide tõlgendamisel direktiivile piiravad õiguse üldpõhimõtted ning eelkõige õiguskindluse ja tagasiulatuva jõu puudumise põhimõte; samuti ei või see olla aluseks riigisisese õiguse *contra legem* tõlgendamisele.[45]

70. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on õiguse üldpõhimõtte *in dubio mitius* eesmärk suurendada Tšehhi Vabariigis õiguskindlust, kuna see reguleerib ebaselge seaduse õiguskindlusetuse tagajärgi üheti mõistetavalt ja selle isiku kahjuks, kes ebaselguse põhjustas. Tšehhi õiguses sätestatud õiguspõhimõttena kujutab see endast liidu õigusega kooskõlas oleva tõlgendamise piiri samamoodi nagu sätte sõnastusega seatud piir.

71. See, et mitte kõikidele riigisisestele õigusnormidele ei saa anda liidu õigusega kooskõlas olevat tõlgendust, tuleneb juba eespool viidatud kohtupraktikast. Lisaks kohustab liidu õigus liikmesriike teatavatel tingimustel hüvitama tekitatud kahju, kui direktiiviga ette nähtud eesmärki ei ole tõlgendamise kaudu võimalik saavutada.[46]

72. Seega, kui riigisisesele õigusnormile ei ole võimalik anda liidu õigusega kooskõlas olevat tõlgendust, siis on olemas riigisisene õigusnorm, mis on liidu õigusega küll vastuolus, kuid on kohaldatav maksukohustuslase kasuks. Selline olukord saab tekkida siis, kui riigisisese õigusnormi sõnastus on liidu õigusega selgelt vastuolus, aga ka siis, kui õiguspõhimõtted – käesolevas asjas põhiseadusõiguslik põhimõte *in dubio mitius* – piiravad tõlgendusvõimalusi nii, et alles jääb vaid üks võimalik tõlgendus. Selle kindlakstegemine on aga eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

73. Direktiivi vahetu kohaldatavuse puudumise tagajärjed, mis on liidu õiguse seisukohast kahetsusväärsed, esinevad ka teistes õigusvaldkondades.[47] Kui liikmesriik soovib ära hoida, et komisjon algatab liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse, siis peab ta täitma direktiivi ülevõtmise kohustuse ja viima riigisisese õiguse liidu õigusega (üheti mõistetavalt) kooskõlla.

43 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punktid 109 ja 110); 16. juuni 2005. aasta kohtuotsus Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punktid 44 ja 47); 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Pfeiffer jt (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 114); 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 26) ja 13. novembri 1990. aasta kohtuotsus Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punkt 8).

44 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 24); 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 111) ja 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Pfeiffer jt (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punktid 115, 116, 118 ja 119).

45 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 25); 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 110) ja 16. juuni 2005. aasta kohtuotsus Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punktid 44 ja 47).

46 Vt selle kohta 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punktid 42 ja 43); 4. juuli 2006. aasta kohtuotsus Adeneler jt (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 112) ja 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 27).

47 Vt nt 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 52), 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 31, kuivõrd üksus ei olnud riigiga piisavalt seotud) ja 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 30).

5. Kokkuvõte

74. Käibemaksu neutraalsuse põhimõte või mõni muu liidu õiguse põhimõte ei takista kohaldamast teisiti sõnastatud riigisisest õigusnormi, kui isik ise ei tugine või ei saa tugineda vahetult käibemaksudirektiivile ning riigisisest õigusnormi ei saa (käesolevas asjas tulenevalt põhimõttest *in dubio mitius*) ka tõlgendada kooskõlas liidu õigusega.

C. Kolmas eelotsuse küsimus

75. Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas – juhul kui põhimõte *in dubio mitius* on „kohaldatav" – õigusmõisted „kaubatarne" või „kaubavedu", millel on (või ei ole) nii käibemaksudirektiivi kui ka aktsiisidirektiivi tähenduses üks ja sama sisu, on objektiivselt võttes õiguslikult ebaselged ja võimaldavad kahte tõlgendust.

76. Nagu eespool juba märgitud, on käibemaksudirektiivi artikli 32 kohaselt tarne koha määramisel otsustavad üksnes käibemaksuõiguslikud mõisted ja neid ei saa pidada objektiivselt ebaselgeks. Mõnetine õiguslik ebaselgus esineb „vaid" maksuvabastuse seostamisel teatava tarnega tarneahelas ja sellega seotud teiste tarnete toimumise koha määramisel.

77. See ei välista aga, et hoolimata identsest sõnastusest tuleb riigisiseseid õigusnorme nende enda kontekstis (ülesehitus, ettevalmistavad materjalid, mõte ja eesmärk) tõlgendada teisiti. Põhimõte *in dubio mitius* puudutab vaid riigisisest õigust, mistõttu on kõnealuses seoses määrav vaid see, kas riigisiseseid õigusnorme on objektiivselt võimalik tõlgendada mitmeti.

78. Selle kindlakstegemine on riigisisese õiguse küsimus, millele saab vastata ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus.

V. Ettepanek

79. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Krajský soud v Praze (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kauba ühtainsat füüsilist liikumist hõlmava piiriülese veo seostamisel teatava tarnega aheltehingus on määrav see, kes kannab kauba juhusliku hävimise riski piiriülese veo ajal. See tarne on maksust vabastatud ühendusesisene tarne, mille toimumise koht on paigas, kus vedu algab.

2. Käibemaksu neutraalsuse põhimõte või mõni muu liidu õiguse põhimõte ei takista kohaldamast riigisisest põhiseadusõiguslikku põhimõtet *in dubio mitius*, mille kohaselt peavad ametiasutused juhul, kui õigusnormid ei ole selged ja neid on objektiivselt võimalik mitmeti tõlgendada, valima asjaomase õigusnormi kohaldamisalasse kuuluva isiku (käesoleval juhul käibemaksukohustuslase) jaoks soodsama tõlgenduse.