



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

3 päivänä syyskuuta 2015 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 148 artiklan a alakohta — Tavaroiden luovutus — Käsite — Vapautus arvonlisäverosta — Tavaroiden luovutukset avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten — Luovutukset omissa nimissään toimiville välittäjille

Asiassa C-526/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettua) on esittänyt 30.9.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.10.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Fast Bunkering Klaipėda” UAB

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit K. Jürimäe, J. Malenovsky (esittelevä tuomari), M. Safjan ja A. Prechal,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.12.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ”Fast Bunkering Klaipėda” UAB, edustajanaan atstovas I. Misiūnas,
- Liettuan hallitus, asiamiehinään D. Kriauciūnas, R. Krasuckaitė ja D. Stepanienė,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajinaan avvocato dello Stato C. Colelli ja avvocato dello Stato A. Collabolletta,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja A. Steiblytė,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.3.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 148 artiklan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä UAB "Fast Bunkering Klaipėda" UAB (jäljempänä FBK) ja toisaalta Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verotarkastusviranomainen) ja joka koskee omissa nimissään toimiville välittäjille tehdyn polttoaineen luovutuksen arvonlisäverotuksellista asemaa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

- 3 Kansainvälisen siviili-ilmailun yleissopimus, joka allekirjoitettiin Chicagossa (Yhdysvallat) 7.12.1944, on ratifioitu kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa, mutta unioni itse ei ole sen sopimuspuoli. Yleissopimus sisältää muun muassa ilma-alusten rekisteröintiä ja lentolupia koskevia määräyksiä.

Unionin oikeus

- 4 Direktiivillä 2006/112 on 1.1.2007 alkaen kumottu ja korvattu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

- 5 Direktiivin 2006/112 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

--

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.

--"

- 6 Kyseisen direktiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan -- noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi."

7 Direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

--”

8 Direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa toistetaan samankaltaisin sanamuodoin kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan säännökset. Mainitussa 148 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen ja teolliseen toimintaan – –;

--

- e) tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sellaisten ilma-alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, joita käyttävät pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt;

- f) edellä a alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteet, luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

--”

Liettuan oikeus

9 Liettuan tasavallan arvonlisäverosta annetun lain nro IX-751 (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751; Žin., 2002, nro 35-1271), sellaisena kuin se on muutettuna 21.6.2005 annetulla lailla nro X-261 (Žin., 2005, nro 81-2944; jäljempänä arvonlisäverolaki), 44 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden luovutuksiin sovellettava arvonlisäverokanta on 0 prosenttia, kun tavarat luovutetaan tämän lain 43 §:n 1 momentissa tarkoitettujen alusten [eli ’merialusten, joilla on tarkoitus kuljettaa matkustajia ja/tai rahtia kansainvälisillä reiteillä ja/tai suorittaa muita palveluja vastiketta vastaan’] tankkausta tai varastojen täydennystä varten – –

--

3. Tässä laissa tarkoitettuina tankkauksena tai varastojen täydennyksinä on pidettävä – – polttoainetta (moottoripolttoaine) ja voiteluaineita. – –”

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

10 FBK on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa.

- 11 FBK toimitti 1.10.2008–31.12.2011 avomerellä liikennöiville aluksille polttoainetta Liettuan aluevesillä. Polttoaine oli peräisin kolmansista valtioista, ja se oli varastoitu Liettuassa tullivarastointimenettelyn mukaisesti. Kyseisen menettelyn mukaisesti arvonlisäveron kantamista kyseisen polttoaineen tuonnista oli lykätty niin kauan kuin polttoainetta ei ollut saatettu vapaaseen liikkeeseen Euroopan unionissa.
- 12 Kun FBK sai tilauksen, vastaava määrä polttoainetta otettiin tullivarastosta ja FBK täytti tarvittavat muodollisuudet. Polttoaine myytiin tämän jälkeen ”vapaasti aluksessa” -toimitusehdolla (FOB) eli toisin sanoen ilman kuljetukseen liittyviä kuluja ja muita siihen liittyviä kuluja ja maksuja sekä ilman vakuutuksia, ja FBK siirsi itse polttoaineen alusten polttoainesäiliöihin.
- 13 FBK ei kuitenkaan saanut tilauksia alusten käyttäjiltä vaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta välittäjiltä, joilta FBK laskutti myynnit. Kyseiset välittäjät toimivat omissa nimissään sekä suhteessa FBK:hon että alusten käyttäjiin, ja ne ostivat polttoaineen ensiksi mainitulta ja myivät sen edelleen viimeksi mainituille. FBK:n edustaja selitti istunnossa, etteivät mainitut välittäjät ottaneet koskaan pienintäkään polttoainemäärää fyysisesti haltuunsa vaan että niiden tehtävänä oli ennen kaikkea tilausten keskittäminen ja toimitetun polttoaineen maksun varmistaminen. FBK kykeni vasta sitten, kun polttoaine oli siirretty alusten polttoainesäiliöihin, määrittämään tosiasiaa siirretyn polttoaineen määrän ja siten laatimaan vastaavan laskun.
- 14 FBK noudatti periaatetta, jonka mukaan kyseinen polttoaineen myynti oli vapautettu arvonlisäverosta Liettuan sen lainsäädännön mukaisesti, jolla direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdasta on pantu täytäntöön, joten se sovelsi kyseisiin polttoainetoimituksiin 0 prosentin arvonlisäverokantaa.
- 15 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Klaipėdan piirin verotarkastusviranomaisen) teki tämän tuomion 11 kohdassa mainittua ajanjaksoa koskevan verotarkastuksen, minkä jälkeen se laati 15.2.2013 kertomuksen, jossa se ilmoitti katsovansa, ettei FBK ollut myynyt kyseistä polttoainetta suoraan alusten käyttäjille vaan omissa nimissään toimiville välittäjille ja että välittäjät olivat myyneet polttoaineen edelleen alusten käyttäjille. FBK ei näin ollen kyseisen viranomaisen mukaan olisi voinut soveltaa arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentissa säädettyä vapautusta, koska kyseistä vapautusta voidaan soveltaa vain tavaroiden luovutuksiin matkustajia ja/tai rahtia kansainvälisillä reiteillä kuljettavien merialusten käyttäjille.
- 16 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija teki 15.2.2013 laaditun kertomuksen perusteella 26.3.2013 päätöksen, jolla se päätti oikaista FBK:n tekemää ilmoitusta 0 prosentin arvonlisäverokannan soveltamisesta riidanalaisiin polttoainetoimituksiin siten, että niistä kannettaisiin veroa 37 847 771 Liettuan litiä (LTL), eli noin 11 miljoonaa euroa.
- 17 FBK haki 15.4.2013 oikaisua Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcijan päätökseen Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosista.
- 18 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos hylkäsi mainitun oikaisuvaatimuksen 27.6.2013 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että unionin tuomioistuimen sellaisen oikeuskäytännön mukaan, joka perustuu tuomioon Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) ja tuomioon Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa säädetty verovapautus, joka koskee tavaroiden luovutuksia avomeriliikenteeseen käytettävien alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten ja joka on pantu täytäntöön arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentilla, voidaan soveltaa vain kyseisen vaihdantaketjun viimeisessä vaiheessa, eli silloin, kun tavarat luovutetaan alusten käyttäjälle, joka käyttää kyseiset tavarat.
- 19 FBK valitti kyseisestä päätöksestä 30.7.2013 Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsiiin (Liettuan tasavallan hallituksen verotukseen liittyviä riitoja käsittelevä lautakunta).

20 Mainittu tuomioistuin katsoo, että on olemassa epäilyksiä siltä osin, onko sitä päättelyä, johon päädyttiin tuomiossa *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262), mahdollista soveltaa tilanteessa, jossa yhtäältä kyseiset tavarat lastataan niiden alusten polttoainesäiliöihin, jotka tulevat ne käyttämään, verovelvollisen toimesta ja jossa toisaalta käytössä oli tosiasiasa riittävää valvontaa, joka mahdollisti sen takaamisen, että tavarat todellakin käytettiin avomeriliikenteeseen käytettävien alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten. Kansallinen tuomioistuin nimittäin toteaa, että tuomiossa A (C-33/11, EU:C:2012:482) unionin tuomioistuin hyväksyi sen, että verovapautusta, josta säädetään direktiivin 2006/112 nykyisen 148 artiklan f alakohdassa ilma-alusten käyttöön tehtyjen luovutusten hyväksi, voidaan soveltaa myös luovutusketjun aikaisemmissa vaiheissa muun muassa sillä perusteella, että kun otetaan huomioon kyseisten tavaroiden laji ja muun muassa ne rekisteröinti- ja lupamekanismit, joille niiden käyttö on alistettu, kyseinen verovapautuksen laajentaminen ei vaikuttaisi olevan omiaan asettamaan valtioille ja asianomaisille toimijoille velvoitteita, jotka olisivat yhteensoveltumattomia direktiivin 2006/112 nykyisessä 131 artiklassa säädetyn vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa.

21 Mokestinijų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta vapautusta koskevaa kyseisen alakohdan säännöstä ei ole sovellettava ainoastaan tavarain luovutuksiin avomerellä liikennöivän aluksen käyttäjälle, joka käyttää näitä tavaroita aluksen varastojen täydennykseksi, vaan myös tavarain luovutuksiin muille kuin aluksen käyttäjälle eli omissa nimissään toimiville välittäjille silloin, kun tavarain lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana etukäteen tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle esitettyllä laissa säädettyjen vaatimusten mukaisella selvityksellä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Kansallinen tuomioistuin tiedusteleo kysymyksellään sitä, onko direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan alusten polttoaineen tankkaamiseen tai varastojen täydennykseksi tarkoitettujen tavarain luovutuksiin omissa nimissään toimiville välittäjille silloin, kun tavarain lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

23 On palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäverosta vapautettuja ovat tavarain luovutukset alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät alukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.

24 Aluksi on todettava, että kyseisen säännöksen sanamuoto on sama kuin kuudennen direktiivin – joka direktiivillä 2006/112 on kumottu ja korvattu – 15 artiklan 4 kohdan sanamuoto.

25 Kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohtaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on näin ollen lähtökohtaisesti relevanttia direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdan tulkinnan kannalta.

26 Kyseisen oikeuskäytännön mukaan avomeriliikenteeseen käytettävien alusten polttoaineen tankkaus ja varastojen täydennys ovat vapautettuja verosta sen takia, että ne rinnastetaan vientiin (tuomio *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 21 kohta).

- 27 Näin ollen on todettava, että samalla tavalla kuin vientiä varten säädettyä vapautusta sovelletaan yksinomaan myyjän itsensä tai hänen lukuunsa vietyjen tavaroiden lopullisiin luovutuksiin, direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa säädettyä vapautusta ei voida ulottaa kyseisten tavaroiden sellaisiin luovutuksiin, jotka on tehty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa (ks. vastaavasti tuomio *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 22 kohta).
- 28 Tällaista päätelmää tukee lisäksi se seikka, että vapautuksen ulottaminen vaihdannan vaiheisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovuttamista alusten käyttäjälle, joka käyttää ne alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen, edellyttäisi valtioilta sitä, että ne ottavat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismit varmistautuakseen kyseisten verosta vapautettujen luovutettujen tavaroiden lopullisesta päämäärästä. Kyseiset mekanismit eivät merkitsisi hallinnollista yksinkertaistamista vaan päinvastoin valtioiden ja asianomaisten verovelvollisten kannalta velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia direktiivin 2006/112 131 artiklassa säädetyn vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa (ks. vastaavasti tuomio *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 24 kohta).
- 29 Tästä seuraa, että jotta alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen tarkoitettuun tavaroiden luovutukseen voitaisiin soveltaa direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa säädettyä vapautusta, luovutus on tehtävä ne käyttävälle avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjälle, ja sen on näin ollen tapahduttava kyseisten tavaroiden viimeisessä vaihdannan vaiheessa.
- 30 Niinpä on tutkittava, täyttääkö alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen tarkoitettu tavaroiden luovutus pääasiassa kyseessä olevien välittäjien kaltaisille omissa nimissään toimiville välittäjille edeltävissä tuomion kohdissa luetellut edellytykset.
- 31 Tästä on todettava, ettei direktiivissä 2006/112 mainita omissa nimissään toimivan välittäjän käsitettä.
- 32 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdasta ilmenee kuitenkin, että tavaroiden siirtoa ostotai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella pidetään tavaroiden luovutuksena.
- 33 Komissiota koskeva sopimus on lähtökohtaisesti sopimus, jolla välittäjä sitoutuu tekemään omissa nimissään mutta kolmannen henkilön lukuun yhden tai useamman oikeustoimen.
- 34 Näin ollen alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen tarkoitettu tavaroiden luovutus omissa nimissään toimiville välittäjille – silloinkin, kun välittäjät toimivat niiden alusten käyttäjien lukuun, jotka käyttävät tavarat – on direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdan soveltamisen kannalta erotettava kyseisille alusten käyttäjille tehdystä luovutuksesta.
- 35 Tavaroiden luovutus omissa nimissään toimivalle välittäjälle ei näin ollen tapahdu kyseisten tavaroiden vaihdannan viimeisessä vaiheessa, koska välittäjä ei hanki tavaroita käyttäkseen niitä vaan myydäkseen ne edelleen kolmannelle osapuolelle.
- 36 Tästä seuraa, ettei alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen tarkoitettua tavaroiden luovutusta pääasiassa kyseessä olevien välittäjien kaltaisille omissa nimissään toimiville välittäjille voida lähtökohtaisesti pitää direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettua luovutuksen kaltaisena luovutuksena ja näin ollen sellaisena, että siihen voitaisiin soveltaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vapautusta.
- 37 Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut – toki kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 kohdan, jonka säännökset on lähes sanatarkasti toistettu direktiivin 2006/112 148 artiklan f alakohdassa, asiayhteydessä – että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta voidaan soveltaa ilma-aluksen luovutukseen toimijalle, joka ei itse ole pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi siirtämättä kyseiselle yhtiölle ilma-alusta koskevaa omistajalle kuuluvaa määräysvaltaa,

kunhan käyttötarkoitus on tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu. Unionin tuomioistuin on tältä osin korostanut muun muassa, että kun otetaan huomioon kyseessä olevan tavarajan laji sekä erityisesti sen käyttöön sovellettavat rekisteröinti- ja lupamekanismit, tällaisen käytön todellisen luonteen selvittäminen ei ole omiaan aiheuttamaan valtioille ja kyseessä oleville toimijoille vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita (ks. vastaavasti tuomio A, C-33/11, EU:C:2012:482, 56 ja 57 kohta).

- 38 Kansallinen tuomioistuin pohtii, onko kyseinen oikeuskäytäntö relevanttia direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdan tulkinnan kannalta ja voiko se johtaa mainitun säännöksen soveltamiseen alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen tarkoitettujen tavaroiden luovutukseen omissa nimissään toimiville välittäjille silloin, kun tavarajan lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen lainsäädännön mukaisesti.
- 39 Tältä osin on heti aluksi palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on tuomion A (C-33/11, EU:C:2012:482) 53 kohdassa todennut nimenomaisesti, että siltä osin kuin on kyse kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 6 kohdan – jonka sanamuoto on sama kuin direktiivin 2006/112 148 artiklan f alakohdan – tulkinnasta, ettei niitä ratkaisuja, jotka tuomiossa *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) oli omaksuttu kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan – jonka sanamuoto on sama kuin direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdan – osalta, ollut saatettava koskemaan mainitun artiklan 6 kohtaa.
- 40 Seuraavaksi on todettava, että vaikka direktiivin 2006/112 148 artiklan a ja f alakohdassa säädetyille vapautuksille on yhteistä se, että niiden soveltaminen riippuu asianomaisten tavaroiden käyttötarkoituksesta, kyseiset tavarat, eli polttoaine ensiksi mainitussa tapauksessa ja ilma-alus toisessa, ovat luonteeltaan niin tuntuvasti erilaisia, ettei niitä koskevien kahden vapautusjärjestelmän välinen mahdollinen analogia ole mitenkään välttämätön.
- 41 Lisäksi on todettava, että direktiivin 2006/112 148 artiklassa tarkoitettujen arvonlisäverovapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joita on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti koko unionissa (ks. vastaavasti tuomio *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 34 kohta).
- 42 Tuomiossa A (C-33/11, EU:C:2012:482) unionin tuomioistuin on tullakseen johtopäätökseen, jonka mukaan kyseistä vapautusta voitiin soveltaa ilma-aluksen luovutukseen tämän tuomion 37 kohdassa täsmennettyjen edellytysten vallitessa, tukeutunut muun muassa sellaisten rekisteröintiä ja lentolupia koskevien sääntöjen olemassaoloon, jotka ovat olemassa kaikissa jäsenvaltioissa erityisesti sen takia, että kaikki kyseiset valtiot ovat sopimuspuolina tämän tuomion 3 kohdassa mainitussa kansainvälistä siviili-ilmailua koskevassa yleissopimuksessa.
- 43 Ei kuitenkaan ole osoitettu, että kaikissa jäsenvaltioissa olisi yhteisiä lupsääntöjä tai -mekanismeja, joilla voitaisiin taata se, että avomeriliikenteeseen käytettävien alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten tarkoitettujen tavarain todella käytetään kyseiseen tarkoitukseen.
- 44 Tästä seuraa, ettei direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdan yhdenmukaista soveltamista voitaisi taata vaarantamatta tämän tuomion 28 kohdassa mainittua hallinnollisen yksinkertaistamisen tavoitetta, jos kyseistä säännöstä tulkittaisiin siten, että sitä sovelletaan tavarain luovutuksiin, jotka tehdään talouden toimijoille, jotka eivät ole avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjiä mutta jotka hankkivat kyseiset tavarat tällaisten käyttäjien yksinomaiseen käyttöön, vaikka tavarain lopullinen käyttötarkoitus on tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja vaikka tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

- 45 Näin ollen on todettava, että vaikka tietyt valtiot, kuten ilmeisesti Liettuan tasavalta, ovat itsenäisesti ottaneet käyttöön mekanismeja, joiden tarkoituksena on taata se, että avomeriliikenteeseen käytettävien alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten tarkoitettut tavarat todella käytetään kyseiseen tarkoitukseen, tämän tuomion 37 kohdassa mainitun oikeuskäytännön ei voida katsoa olevan relevanttia direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdan tulkinnan kannalta.
- 46 Edellä esitetystä seuraa, ettei direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa säädettyä poikkeusta voida lähtökohtaisesti soveltaa omissa nimissään toimiviin välittäjiin silloinkaan, kun tavarain lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen lainsäädännön mukaisesti.
- 47 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ja FBK:n edustajan istunnossa antamista selityksistä kuitenkin ilmenee, että FBK siirsi itse polttoaineen suoraan niiden alusten polttoainesäiliöihin, joiden käyttöön polttoaine oli tarkoitettu. FBK lähetti tämän jälkeen vastaavan laskun omissa nimissään toimiville välittäjille, koska vasta sitten, kun polttoaine oli siirretty alusten polttoainesäiliöihin, polttoaineen täsmällinen määrä kyettiin määrittämään.
- 48 Tässä tilanteessa ei voida sulkea pois sitä, että polttoaineen omistusoikeuden siirto kyseisille välittäjille tapahtuu vasta polttoaineen siirtämisen jälkeen. Jos näin on – minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen asiana –, on todettava, että tällainen omistusoikeuden siirto on tapahtunut aikaisintaan samalla hetkellä, kun alusten käyttäjät ovat saaneet oikeuden määrätä tosiasiallisesti polttoaineesta niin kuin he omistaisivat sen.
- 49 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 42–44 kohdassa, alkaen siitä hetkestä, kun polttoaine on siirretty aluksen polttoainesäiliöön, aluksen käyttäjällä katsotaan tavallisesti olevan oikeus määrätä tosiasiallisesti kyseisestä polttoaineesta niin kuin hän omistaisi sen.
- 50 Näin ollen on todettava, että vaikka tällaisessa tilanteessa polttoaineen omistusoikeus on sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyissä muodoissa siirretty muodollisesti välittäjille ja vaikka kyseisten välittäjien oletetaan toimivan omissa nimissään, välittäjät eivät missään vaiheessa ole kyenneet määräämään luovutetuista polttoainemääristä, koska määräysvalta on kuulunut alusten käyttäjille alkaen siitä, kun FBK on siirtänyt polttoaineen alusten säiliöihin.
- 51 Jotta liiketoiminta voitaisiin pitää direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena tietylle henkilölle, on tarpeen, että kyseinen liiketoimi johtaa siihen, että kyseinen henkilö saa tosiasiallisesti määräysvallan kyseiseen tavarain niin kuin hän olisi sen omistaja. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei nimittäin tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin hän olisi sen omistaja (tuomio Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 52 Tästä seuraa, että tämän tuomion 48 kohdassa mainitussa tapauksessa FBK:n kaltaisen talouden toimijan suorittamia liiketoimia ei voida pitää luovutuksina omissa nimissään toimiville välittäjille vaan niitä on pidettävä luovutuksina, jotka on tehty suoraan kyseisten alusten käyttäjille ja joihin näin ollen on mahdollista soveltaa direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettua vapautusta.
- 53 Kun edeltävät näkökohdat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohta on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta ei lähtökohtaisesti voida soveltaa alusten polttoaineen tankkaamiseen tai varastojen täydennykseksi tarkoitettujen tavaroiden luovutuksiin omissa nimissään toimiville välittäjille silloinkaan, kun tavarain lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Sellaisessa

tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, mainittua vapautusta voidaan kuitenkin soveltaa, jos asianomaisten tavaroiden sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa tehty omistusoikeuden siirto mainituille välittäjille on tapahtunut aikaisintaan samalla hetkellä, kun avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjät ovat saaneet oikeuden tosiasiallisesti määrätä kyseisistä tavaroista niin kuin he omistaisivat ne, minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen asiana.

Oikeudenkäyntikulut

- 54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 148 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta ei lähtökohtaisesti voida soveltaa alusten polttoaineen tankkaamiseen tai varastojen täydennykseksi tarkoitettujen tavaroiden luovutuksiin omissa nimissään toimiville välittäjille silloinkaan, kun tavaran lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, mainittua vapautusta voidaan kuitenkin soveltaa, jos asianomaisten tavaroiden sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa tehty omistusoikeuden siirto mainituille välittäjille on tapahtunut aikaisintaan samalla hetkellä, kun avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjät ovat saaneet oikeuden tosiasiallisesti määrätä kyseisistä tavaroista niin kuin he omistaisivat ne, minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen asiana.

Allekirjoitukset