

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

3. september 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 148 punkt a – Kaubatarne – Mõiste – Maksuvabastus – Avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarned – Kaubatarned enda nimel tegutsevatele vahendajatele

Kohtuasjas C-526/13,

mille ese on Mokestinis gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s'i (Leedu) 30. septembri 2013. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. oktoobril 2013, menetluses,

„Fast Bunkering Klaip?da” UAB

versus

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud K. Jürimäe, J. Malenovský (ettekandja), M. Safjan ja A. Prechal,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. detsembri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- „Fast Bunkering Klaip?da” UAB, esindaja: astovas I. Misi?nas,
- Leedu valitsus, esindajad: D. Kriau?i?nas, R. Krasuckait? ja D. Stepanien?,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistasid *avvocato dello Stato* C. Colelli ja *avvocato dello Stato* A. Collabolletta,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja A. Steiblyt?,

olles 5. märtsi 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 148 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „Fast Bunkering Klaipėda” UAB (edaspidi „FBK”) ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi Rahandusministeeriumi valitsemisalas tegutsev riiklik maksuamet) vahelises kohtuvaidluses sellise kütusetarne staatuse üle käibemaksu seisukohast, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele.

Õiguslik raamistik

Rahvusvaheline õigus

3 Rahvusvahelise tsiviillennunduse konventsiooni, mis allkirjastati 7. detsembril 1944 Chicagos (Ameerika Ühendriigid) (edaspidi „Chicago konventsioon”), on ratifitseerinud kõik Euroopa Liidu liikmesriigid, kuid Euroopa Liit ise ei ole siiski nimetatud konventsiooniga ühinenud. Konventsioon sätestab muu hulgas eeskirjad õhusõidukite registreerimise ja lennulubade kohta.

Liidu õigus

4 Direktiiviga 2006/112 on alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”).

5 Direktiivi 2006/112 artikkel 14 näeb ette:

„1. „Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

[...]

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

[...]”.

6 Selle direktiivi artikkel 131 sätestab:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse [...] liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja [kõiki] muid kuritarvitusi.”

7 Direktiivi 2006/112 artikli 146 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

[...]”.

8 Direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a on sarnases sõnastuses üle võetud kuuenda direktiivi artikli 15 punkt 4. Artikkel 148 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kaubatarned, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade [...] tankimiseks ja proviandiga varustamiseks [...];

[...]

e) kaubatarned, mis on mõeldud peamiselt rahvusvahelistel liinidel tasu eest tegutsevate lennukompaniide õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks;

f) punktis e nimetatud õhusõidukite tarne, ümberehitamine, remont, hooldus, rendileandmine meeskonnaga või ilma ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete tarne, rendileandmine, remont ja hooldus;

[...]”.

Leedu õigus

9 Leedu Vabariigi 5. märtsi 2002. aasta seaduse nr IX-751 käibemaksu kohta (*Žin.*, 2002, nr 35?1271), muudetud 21. juuni 2005. aasta seadusega nr X-261 (*Žin.*, 2005, nr 81?2944), (edaspidi „käibemaksuseadus”) artikkel 44 näeb ette:

„1. Käibemaksu nullmääraga maksustatakse kaubatarned, mille puhul tarnitakse kaupa kui proviandi käesoleva seaduse artikli 43 lõikes 1 viidatud laevadele [ehk „merelaevad, mille eesmärk on rahvusvahelistel liinidel reisijate- ja/või kaubavedu või muude teenuste osutamine tasu eest”]
[...]

[...]

3. Käesoleva seaduse tähenduses [...] loetakse proviandiks kütus (mootorikütus) ja määrdeained. [...]”

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

10 FBK on Leedus käibemaksukohustuslasena registreeritud.

11 Ajavahemikul 1. oktoobrist 2008 kuni 31. detsembrini 2011 tarnis FBK Leedu territoriaalvetes kütust avamerel navigeerimiseks mõeldud laevadele. Kütus oli pärit kolmandast riigist ja oli suunatud Leedus tolliladustamisprotseduurile. Selle protseduuri kohaldamise tõttu oli kütuse impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmine peatatud, kuna kütust ei olnud Euroopa Liidus vabasse ringlusse lubatud.

12 Kui FBK sai tellimuse, viidi vastav kütus tollilaost välja ja FBK teostas vajaliku tolliprotseduur. Seejärel müüdi kütus „ilma kuludeta otse pardal”, st ilma transpordikulude ja muude sellega seotud tasude ja maksudeta ning ilma kindlustuseta, ning FBK pumpas selle ise laeva kütusetankidesse.

13 Aga tellimusi ei esitanud FBK-le mitte laevaoperaatorid, vaid erinevates liikmesriikides asutatud vahendajad, kellele FBK esitas müügiarved. Vahendajad tegutsesid enda nimel nii suhetes FBK kui ka laevaoperaatoritega, ostes esimesena nimetatult ja müües edasi viimati nimetatutele. FBK esindaja selgitas kohtuistungil, et vahendajad ise vähimatki kütusekogust kunagi füüsiliselt ei tarninud, nende roll seisnes sisuliselt tellimuste koondamises ja tarnitud kütuse eest tasumise garanteerimises. Alles siis, kui kütus oli pumbatud laeva kütusetankidesse, sai FBK kindlaks määrata tegelikult üleantud koguse ja koostada vastava arve.

14 Lähtudes põhimõttest, et asjaomase kütuse müük on käibemaksust vabastatud Leedu seaduse alusel, millega on üle võetud direktiivi 2006/112 artikli 148 punkt a, kohaldas FBK kütusetarnetele käibemaksu nullmäära.

15 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Klaipėda maakonna maksuamet) tegi käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud ajavahemikku hõlmava revisjoni, mille tulemusena ta koostas 15. veebruaril 2013 revisjoniakti, milles ta esitas oma seisukoha, et kuna FBK müüs vaidlusalust kütust mitte otse laevaoperaatoritele, vaid enda nimel tegutsevatele vahendajatele, siis tuli neid vahendajaid pidada isikuteks, kes müüsid kütuse edasi laevaoperaatoritele. Sellest tulenevalt ei olnud FBK-l alust kohaldada käibemaksuseaduse artikli 44 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust, kuna seda maksuvabastust kohaldatakse üksnes sel juhul, kui kaup tarnitakse selliste merelaevade operaatoritele, mille eesmärk on rahvusvahelistel liinidel reisijate- ja/või kaubavedu.

16 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija võttis 15. veebruari 2013. aasta revisjoniaktile tuginedes vastu 26. märtsi 2013. aasta otsuse, millega ta parandas FBK maksudeklaratsiooni vaidlusalustele kütusetarnetele käibemaksu nullmäära kohaldamist puudutavas osas, määrates käibemaksu summas 37 847 771 Leedu litti ehk ligikaudu 11 000 000 eurot.

17 FBK esitas Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija otsuse peale 15. aprillil 2013. aastal vaide Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosile.

18 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos jättis 27. juuni 2013. aasta otsusega vaide rahuldamata põhjendusel, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis nähtub kohtuotsustest Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) ja Elmeke (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), saab direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a ette nähtud maksuvabastust, mis on siseriiklikku õigusesse üle võetud käibemaksuseaduse artikli 44 lõikega 1 ja kehtib kaubatarnete suhtes, mis on mõeldud proviandi tarnimiseks avamerel navigeerivatele laevadele, kohaldada vaid tarneahela viimasele lülile, kui kaup tarnitakse laevaoperaatorile, kes seda ka kasutab.

19 FBK esitas 30. juulil 2013 selle otsuse peale kaebuse Mokestinis gin komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsile (Leedu Vabariigi Valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon).

20 See kohtuorgan leidis, et on kahtlus, kas mõttekäiku, millest Euroopa Kohus lähtus kohtuotsuses Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262), saab kohaldada olukorras, kus esiteks on kaup pumbatud laeva kütusetankidesse ja seda kasutab maksukohustuslane ning teiseks on faktiliselt sisse seatud piisav kontroll, mis võimaldab tagada avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kauba tegeliku sihtotstarbelise kasutamise. Nimelt möonis Euroopa Kohus kohtuotsuses A (C-33/11, EU:C:2012:482), et direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis f õhusõidukite tarnimise

suhtes ette nähtud maksuvabastust võib kohaldada ka tarneahela viimasele lülile eelnevatele tarnetele, eelkõige põhjendusel, et arvestades asjaomaste kaupade liiki ning nende kasutamise kohta kehtestatud registreerimis- ja loamehhanisme, ei ilmne, et maksuvabastuse laiendamine seaks liikmesriikidele ja asjassepuutuvatele operaatoritele piiranguid, mis ei ole ühitatavad direktiivi 2006/112 kehtivas artiklis 131 ette nähtud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega.

21 Neil asjaoludel otsustas Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud käibemaksuvabastuse säte on kohaldatav mitte üksnes neile tarnetele, mis tehakse avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade operaatoritele, kes kasutavad neid kaupu laeva proviandiga varustamiseks, vaid ka tarnetele teistele isikutele kui laeva operaatorid, st enda nimel tegutsevatele vahendajatele, juhul kui tarne toimumise ajal on kauba lõppotstarve ette teada ja nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt õigusaktidest tulenevatele nõuetele esitatud maksuametile?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnetele, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, kui tarnekuupäeval on kauba lõppotstarve teada, nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt siseriiklikele õigusaktidele esitatud maksuametile.

23 Tuleb osundada, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkt a sätestab, et kaubatarned, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, on käibemaksust vabastatud.

24 Alustuseks olgu märgitud, et see säte on sõnastatud samamoodi nagu kuuenda direktiivi artikli 15 punkt 4, mis on direktiiviga 2006/112 kehtetuks tunnistatud ja asendatud.

25 Seega on Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 4, direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a tõlgendamisel põhimõtteliselt asjassepuutuv.

26 Ent selle kohtupraktika kohaselt on avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimise ja proviandiga varustamise tehingud maksust vabastatud tulenevalt asjaolust, et need on võrdsustatud eksporditehingutega (kohtuotsus *Velker International Oil Company*, C?185/89, EU:C:1990:262, punkt 21).

27 Järelikult just nii, nagu ekspordile kohaldatavat maksuvabastust kohaldatakse üksnes sellise kauba lõpptarnimisele, mille ekspordib müüja või tema nimel tegutsev isik, ei saa ka direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a ette nähtud maksuvabastust laiendada kaubatarnetele, mis tehakse eelnevates turustamisetappides (vt selle kohta kohtuotsus *Velker International Oil Company*, C?185/89, EU:C:1990:262, punkt 22).

28 Seda järeldust kinnitab lisaks asjaolu, et maksuvabastuse laiendamine etappidele, mis eelnevad kaupade lõpptarnele laevaoperaatorile, kes kasutab seda laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, nõuaks, et riigid rakendaksid maksust vabastatud kaupade tarnimise lõppotstarbe kindlakstegemiseks kontrolli? ja järelevalvemehhanisme. See ei tooks kaugeltki

kaasa halduse lihtsustamist, need mehhanismid tähendaksid riikide ja asjaomaste maksukohustuslaste jaoks piiranguid, mis oleks ühitamatud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega, mis on ette kirjutatud direktiivi 2006/112 artikliga 131 (vt selle kohta kohtuotsus *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 24).

29 Sellest järeldub, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a ette nähtud maksuvabastuse saamiseks peab laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarne olema tehtud avamerel navigeerimiseks kasutatava laeva operaatorile, kes kaupa kasutab, ja peab seega toimuma kauba tarneahela viimasel etapil.

30 Niisiis tuleb kontrollida, kas laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarne, mis on tehtud sellistele enda nimel tegutsevatele vahendajatele nagu põhikohtuasjas, vastab eelmistes punktides nimetatud tingimustele.

31 Selles osas tuleb märkida, et mõistet „enda nimel tegutsev vahendaja” ei ole direktiivis 2006/112 kasutatud.

32 Direktiivi artikli 14 lõike 2 punktist c nähtub siiski, et kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel tuleb käsitada kaubatarnena.

33 Ent komisjonitasu ette nägev leping on põhimõtteliselt leping, mille alusel vahendaja kohustub tegema enda nimel, kuid kolmanda isiku arvel ühe või mitu õiguslikku tehingut.

34 Seega tuleb laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnet, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, isegi kui viimased tegutsevad kaupa kasutava laevaoperaatori arvel, direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a rakendamisel eristada neile operaatoritele tehtud tarnest.

35 Enda nimel tegutsevatele vahendajatele tehtud kaubatarne ei toimu kauba tarneahela viimasel etapil, arvestades, et vahendaja soetab selle mitte kasutamiseks, vaid edasimüügiks kolmandale isikule.

36 Sellest tulenevalt ei saa laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnet, mis on tehtud sellistele enda nimel tegutsevatele vahendajatele, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhimõtteliselt pidada direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a osutatud kaubatarneks ega kohaldada selles sättes ette nähtud maksuvabastust.

37 Euroopa Kohus on siiski möönnud, küll kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 kontekstis, mille sätted on peaaegu samal kujul üle võetud direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti f, et selles ette nähtud maksuvabastust võib kohaldada ka õhusõiduki tarnimisel ettevõtjale, kes ise ei ole tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev lennuettevõtja selle sätte tähenduses, kuid kes omandab õhusõiduki eesmärgiga, et seda kasutaks eranditult selline ettevõtja, ilma et ta annaks viimati nimetatule üle õhusõiduki omanikuna käsutamise õigust, kui selline kasutusviis on teada ja nõuetekohaselt tõendatud. Selles osas täpsustas Euroopa Kohus nimelt, et võttes arvesse kauba liiki ning eelkõige registreerimis- ja loasaamismehhanisme, mille läbimist selle kasutamine eeldab, ei saa tegeliku kasutamise kontrollimine seada riikidele ja asjaomastele ettevõtjatele piiranguid, mis oleks ühitamatud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega (vt selle kohta kohtuotsus *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, punktid 56 ja 57).

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis küsimus, kas see kohtupraktika on direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a tõlgendamisel asjassepuutuv ja kas see võib kaasa tuua selle sätte kohaldamise laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnetele, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, kui tarnekuupäeval on kauba lõppotstarve teada,

nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt siseriiklikele õigusaktidele esitatud maksuametile.

39 Selles osas tuleb kõigepealt osundada, et kohtuotsuse A (C-33/11, EU:C:2012:482) punktis 53 on Euroopa Kohus seoses kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 6 tõlgendamisega, mille sõnastus on identne direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti f sõnastusega, sõnaselgelt esile toonud, et kohtuotsuses Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) pakutud lahendusi ei tule üle võtta kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 4 tõlgendamisel, mille sõnastus on identne direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a sõnastusega.

40 Seejärel olgu märgitud, et kuigi direktiivi 2006/112 artikli 148 punktides a ja f ette nähtud maksuvabastuste kohaldamine sõltub mõlemal juhul sellest, kuidas asjaomast kaupa kasutatakse, on viidatud kaup, st esimesel juhul kütus ja teisel õhusõiduk, ikkagi radikaalselt erinevat laadi, mistõttu võimalik analoogia kahe neile vastava maksuvabastuse regulatsiooni vahel ei tarvitse tegelikult kehtida.

41 Pealegi on direktiivi 2006/112 artiklis 148 sätestatud käibemaksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mida tuleb seega kogu liidu piires ühetaoliselt tõlgendada ja kohaldada (vt selle kohta kohtuotsus Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, punkt 34).

42 Kui Euroopa Kohus kohtuotsuses A (C-33/11, EU:C:2012:482) jõudis järeldusele, et vaidlusalust maksuvabastust võib kohaldada õhusõiduki tarnimisele, mis toimus käesoleva kohtuotsuse punktis 37 täpsustatud tingimustel, siis tugines ta sellele, et kõigis liikmesriikides kehtisid eeskirjad õhusõidukite registreerimise ja lennulubade kohta, kuna nad olid kõik ühinenud käesoleva kohtuotsuse punktis 3 nimetatud rahvusvahelise tsiviillennunduse konventsiooniga.

43 Ei ole aga tõendatud, et kõigis liikmesriikides kehtivad lubade kohta ühtsed eeskirjad või mehhanismid, mis võimaldavad tagada avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kauba tegeliku sihtotstarbelise kasutamise.

44 Sellest järeldub, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a ühetaolist kohaldamist ei ole võimalik tagada, muutmata küsitavaks käesoleva kohtuotsuse punktis 28 mainitud halduse lihtsustamise eesmärki, kui seda sätet tuleks tõlgendada nii, et see on kohaldatav kaubatarnele, mis on tehtud ettevõtjatele, kes ei ole avamerel navigeerivate laevade operaatorid, kuid kes soetavad kaupa, mis on mõeldud kasutamiseks eranditult vaid selliste operaatorite poolt, ja seda ei saa tagada isegi siis, kui kauba kasutusotstarve on teada, nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt siseriiklikele õigusaktidele esitatud maksuametile.

45 Kuigi teatavad liikmesriigid on ühekaupa seadnud sisse mehhanismid, mille eesmärk on tagada avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kauba tegelik sihtotstarbeline kasutamine, nagu paistab olevat tehtud Leedu Vabariigis, ei saa käesoleva kohtuotsuse punktis 37 osundatud kohtupraktikat seega pidada direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a tõlgendamisel asjassepuutuvaks.

46 Eeltoodust ilmneb, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a ette nähtud maksuvabastus ei ole põhimõtteliselt kohaldatav kaubatarnele, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, kuigi tarnekuupäeval on kauba lõppotstarve teada, nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt siseriiklikele õigusaktidele esitatud maksuametile.

47 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ja selgitustest, mida FBK esindaja kohtuistungil jagas, nähtub siiski, et põhikohtuasjas pumpas FBK kütuse ise otse nende laevade kütusetankidesse, mille jaoks kütus oli mõeldud. Seejärel saatis ta vastava arve enda nimel tegutsevatele vahendajatele, arvestades, et selliselt tarnitud kütuse täpse koguse sai kindlaks

määrata ainult pumpamise järel.

48 Neil asjaoludel ei saa välistada, et omandiõigus kütusele läheb vahendajatele üle alles pumpamise tulemusena. Kui see on nii – selle kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne –, siis tuleb toonitada, et omandiõiguse selline üleminek toimus kõige varem samal ajal hetkega, mil laevaoperaatoritel tekkis õigus kütust tegelikult käsutada nii, nagu nad oleksid selle omanikud.

49 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 42–44, eeldatakse nimelt üldjuhul seda, et hetkest, mil kütus on pumbatud laeva kütusetanki, on laevaoperaatoril õigus seda tegelikult käsutada nii, nagu ta oleks selle omanik.

50 Seega tuleb nentida, et neil asjaoludel – kuigi kohaldatava siseriikliku õiguse alusel vormistatuna anti omandiõigus kütusele üle vahendajatele, keda peeti enda nimel tegutsevateks – ei tekkinud vahendajatel hetkekski võimalust tarnitud kogust käsutada, kuna käsutamise õigus kuulus laevaoperaatoritele niipea, kui FBK oli nimetatud kütuse ära pumbanud.

51 Aga selleks, et tehingu võiks lugeda teatud isikule tehtud kaubatarneks direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, peab sel isikul tehingu tulemusena tekkima õigus kaupa tegelikult käsutada nii, nagu ta oleks selle omanik. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei viita selles sättes sisalduv mõiste „kaubatarne” nimelt omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (kohtuotsus Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Sellest järeldub, et käesoleva kohtuotsuse punktis 48 osutatud juhul ei saa tehinguid, mille tegi selline ettevõtja nagu FBK, lugeda kaubatarneteks, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, vaid neid tuleb pidada tarneteks, mis on tehtud otse laevaoperaatoritele, kes saavad selle alusel maksuvabastuse, mis on ette nähtud direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a.

53 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus põhimõtteliselt ei ole kohaldatav laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnetele, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, kuigi tarnekuupäeval on kauba lõppotstarve teada, nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt siseriiklikele õigusaktidele esitatud maksuametile. Sellegipoolest võib nimetatud maksuvabastus olla kohaldatav sellistel asjaoludel, nagu esinevad põhikohtuasjas, kui asjaomase vara omandiõiguse üleminek neile vahendajatele kehtiva siseriikliku õigusega ette nähtud vormis toimus kõige varem samal ajal hetkega, mil avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade operaatoritel tekkis õigus seda vara tegelikult käsutada nii, nagu nad oleksid selle omanikud, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 148 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus põhimõtteliselt ei ole kohaldatav laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnetele, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, kuigi tarnekuupäeval on kauba lõppotstarve teada, nõuetekohaselt

tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt siseriiklikele õigusaktidele esitatud maksuametile. Sellegipoolest võib nimetatud maksuvabastus olla kohaldatav sellistel asjaoludel, nagu esinevad põhikohtuasjas, kui asjaomase vara omandiõiguse üleminek neile vahendajatele kehtiva siseriikliku õigusega ette nähtud vormis toimus kõige varem samal ajal hetkega, mil avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade operaatoritel tekkis õigus seda vara tegelikult käsutada nii, nagu nad oleksid selle omanikud, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: leedu.