Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 5. marts 2015[1]

Sag C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB
mod
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litauen))

»Moms — fritagelse for levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø — anvendelsen på leveringer til mellemmænd, der handler i eget navn — varernes endelige brug er kendt og forskriftsmæssigt godtgjort ved bekræftelse forelagt toldmyndigheden inden leveringen«

1. Artikel 148 i momsdirektivet[2] kræver, at medlemsstaterne bl.a. undtager levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø. En tvist ved Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens regerings udvalg for skattetvister; herefter »udvalget for skattetvister«)[3] omhandler levering af brændstof, som ikke direkte er faktureret til sådanne fartøjers driftsherrer, men til mellemmænd, selv om den endelige brug af brændstoffet er fastsat på forhånd, og det er leveret direkte til det pågældende fartøj. Udvalget for skattetvister ønsker oplyst, om fritagelsen finder anvendelse i et sådant tilfælde.

Momsdirektivet

2. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

3. Artikel 14, stk. 1, definerer en sådan levering som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. I henhold til artikel 14, stk. 2, litra c), omfatter levering af varer også »overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«[4].

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

3 — Domstolen har fastslået, at Udvalget for skattetvister kan anses for en ret i artikel 267 TEUF's forstand. Jf. dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 34-40).

4 — Jf. punkt 55 ff. nedenfor.

4. I kapitlet med overskriften »Fritagelse i forbindelse med internationale transporter« bestemmer momsdirektivets artikel 148 navnlig følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø […]

[…]

c) levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra a) nævnte fartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande — herunder fiskegrej — der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer

d) andre ydelser end de i litra c) omhandlede, når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i litra a) nævnte fartøjer og deres ladning

[…]«

5. I overensstemmelse med artikel 131 finder de pågældende fritagelser anvendelse på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en »korrekt og enkel anvendelse« af disse og »hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug«.

6. Momsdirektivets artikel 148, litra a), er den direkte efterfølger til artikel 15, nr. 4), i sjette direktiv[5], som Domstolen i Velker-dommen[6] fortolkede således, at den alene finder anvendelse på levering af goder til et fartøjs driftsherre, der selv anvender goderne til brændstof og skibsproviantering, og ikke i forbindelse med levering af goder i et forudgående handelsled. Dette skyldes navnlig, at udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til fartøjets driftsherre, ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder.

7. Momsdirektivets artikel 148, litra e), f), og g), indeholder bestemmelser, der er sammenlignelige med bestemmelserne i henholdsvis litra a), c), og d), der fritager levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger til luftfartøjer, der anvendes af luftfartsselskaber, som mod betaling hovedsagelig flyver i udenrigstrafik. De pågældende bestemmelser, eller deres forgængere i sjette direktiv, er fortolket af Domstolen i retspraksis, der ligeledes kan være relevant for artikel 148, litra a)[7].

Litauisk lovgivning

8. Artikel 44 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr. IX 751 (Republikken Litauens lov nr. IX-751 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer bl.a.:

»1. Levering af varer skal pålægges en momssats på nul, når varerne leveres som forsyninger til de fartøjer, der er omhandlet i denne lovs artikel 43, stk. 1, [dvs. fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som er beregnet til passagerbefordring og/eller godstransport på internationale ruter og/eller til levering af andre tjenesteydelser mod betaling] […]

5 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

6 — Dom Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262 (»Velker-dommen«), præmis 22 og 24). Jf. ligeledes dom Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563 (»Elmeka-dommen«), præmis 23).

7 — Jf. f.eks. domme Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) og A (C-33/11, EU:C:2012:482 (»A-dommen«)).

[…]

3. I denne lov skal […] brændstof (motorbrændstof) og smøremidler anses for forsyninger. […]«

9. Adskillige bestemmelser om forsyninger og brændstof til fartøjer og luftfartøjer pålægger en række strenge administrative krav, der bl.a. medfører fuld sporbarhed af samtlige leveringer af brændstof til fartøjerne, navnlig fra afgiftsoplag, under toldmyndighedernes kontrol og overvågning.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og det forelagte spørgsmål

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (herefter »FBK«) er momspligtig i Litauen. Der er opstået tvist mellem FBK og de kompetente afgiftsmyndigheder vedrørende det brændstof, som selskabet leverede i perioden mellem 2008 og 2011 til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø.

11. Brændstoffet stammede ikke fra Den Europæiske Unions medlemsstater, og det var oplagret i Litauen i henhold til toldoplagsproceduren, således at moms i forbindelse med dets indførsel endnu ikke var opkrævet. FBK modtog ordrer om levering til bestemte fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, af brændstof, som det solgte »FOB Klaipėda«, og som det selv leverede til fartøjets brændstoftanke i henhold til toldproceduren for genudførsel.

12. Ordrerne blev imidlertid ikke afgivet direkte af fartøjernes ejere eller driftsherrer, men af mellemmænd i forskellige medlemsstater. Tilsvarende fakturerede FBK salget til mellemmændene og ikke til ejerne eller driftsherrerne. Mellemmændene handlede i eget navn i forhold til både FBK og ejerne eller driftsherrerne – idet de købte fra førstnævnte og solgte til sidstnævnte – men de modtog aldrig selv fysisk levering af brændstoffet. Med hjemmel i momslovens artikel 44, stk. 1, anvendte FBK momssatsen på nul i fakturaerne udstedt til mellemmændene.

13. Idet afgiftsmyndigheden henholdt sig til Domstolens domme i Velker-sagen og Elmeka-sagen, fandt den, at de pågældende leveringer, idet de blev leveret til mellemmænd, blev »udført i et forudgående handelsled« og derfor ikke kunne fritages for moms.

14. Tvisten er nu indbragt for Udvalget for skattetvister, som er i tvivl om, hvorvidt ræsonnementet i Velker-dommen og Elmeka-dommen kan anvendes på en situation, hvor brændstoffet rent faktisk blev leveret direkte af FBK til de pågældende fartøjer, og hvor der rent faktisk var tilstrækkelig kontrol til med sikkerhed at bestemme dets endelige brug. Udvalget for skattetvister har ligeledes påpeget, at Domstolen i A-dommen [8] udtrykkeligt har anlagt et mindre strengt standpunkt i henseende til forsyninger til luftfartøjer, hvor den fandt, at et krav om, at den påtænkte anvendelse af luftfartøjet skal være kendt og godtgjort fra det tidspunkt, hvor luftfartøjet erhverves, og dets faktiske anvendelse efterfølgende skal kontrolleres, ikke forekom at afføde byrder, der var uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen.

15. Udvalget for skattetvister ønsker derfor oplyst:

»Skal [momsdirektivets artikel 148, litra a)] fortolkes således, at bestemmelserne heri vedrørende momsfritagelse ikke kun finder anvendelse på leveringer til en driftsherre for et fartøj, som anvendes til sejlads i rum sø, og som anvender varerne til forsyninger til fartøjet, men også på andre leveringer end til fartøjets driftsherre, dvs. til ukendte mellemmænd, når den endelige anvendelse af varerne er kendt på forhånd og behørigt fastslået på leveringstidspunktet, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med kravene i lovgivningen?«

8 — Navnlig i præmis 51-56.

16. Skriftlige bemærkninger er indgivet af FBK, den italienske og den litauiske regering samt Europa-Kommissionen. FBK, Den litauiske regering og Kommissionen afgav mundtlig forklaring under retsmødet den 4. december 2014.

Bedømmelse

Indledende betragtninger

Faktiske omstændigheder

17. Det forekommer mig væsentligt, at Domstolens afgørelse om fortolkningen af momsdirektivets artikel 148, litra a), afspejler den specifikke faktuelle situation i hovedsagen. Fremstillingen af omstændighederne som anført i forelæggelseskendelsen blev suppleret af FBK i dets skriftlige bemærkninger og under retsmødet. Den litauenske regering og Kommissionen havde ligeledes bemærkninger til de faktiske omstændigheder. Alligevel har det ikke været muligt at få præcise detaljer vedrørende transaktionerne og forholdet mellem de pågældende mellemmænd og de berørte fartøjers ejere eller driftsherrer, omend jeg ikke mener, at de manglende oplysninger er til hinder for, at Domstolen kan besvare det forelagte spørgsmål.

18. Ikke desto mindre var samtlige parter under retsmødet enige om, at den måde, hvorpå de forskellige transaktioner i den foreliggende sag blev udført, afspejler en almindelig international praksis. Domstolens afgørelse synes derfor ikke kun at være relevant i hovedsagen, men ligeledes hvor som helst en sådan praksis følges i Unionen. Det er imidlertid sandsynligt, at denne praksis ikke er ens, eller at detaljerne i den varierer mellem medlemsstaternes havne, således at den korrekte løsning i den foreliggende sag ikke altid vil vise sig at være den korrekte løsning i andre tilfælde.

19. Med baggrund heri synes følgende at udgøre de vigtigste aspekter i den foreliggende sag. Ingen af disse synes at være bestridt.

20. FBK køber brændstof uden for Den Europæiske Union og lagrer det i henhold til en toldoplagsprocedure, ifølge hvilken opkrævningen af moms på indførsel udsættes indtil det tidspunkt, hvor brændstoffet bringes i fri omsætning på Unionens marked.

21. Når et fartøj skal tankes op, kontakter driftsherren en mellemmand, identificerer fartøjet, den (omtrentlige) mængde brændstof, der skal tankes, og den havn (eller måske de havne), hvor fartøjet vil lægge til og stå til rådighed for optankning. Herefter vælger mellemmanden en leverandør (i dette tilfælde FBK) og afgiver en ordre på det brændstof, der skal leveres til fartøjet.

22. Denne fremgangsmåde er begrundet i et ønske om at forenkle proceduren og beskytte begge parter. Driftsherrer har måske ikke kontakt med leverandører i alle havne. Leverandører kan være tilbageholdende med at levere brændstof, hvis de er usikre på driftsherrens kreditværdighed. Specialiserede mellemmænd, som regelmæssigt handler med begge parter, og som således kan varetage betalingen af leverandøren, fordi de har tiltro til driftsherrens betalingsevne, yder en nyttig tjeneste ved at centralisere transaktionerne og påtage sig ansvaret for de økonomiske aspekter.

23. Den ordre, der afgives af mellemmanden, nævner både kvaliteten og mængden af det brændstof, der skal leveres til et bestemt fartøj, men den faktisk leverede mængde kan variere (ifølge FBK med op til 10%) afhængig af, hvor meget brændstof der er i fartøjets tanke på tidspunktet for leveringen, eller af vejrmæssige forhold og eventuelt andre variabler.

24. FBK leverer det bestilte brændstof i det pågældende fartøjs tanke, idet selskabet henter brændstoffet fra toldlagret i henhold til de påkrævede procedurer for genudførsel. Først efter levering af brændstoffet kan FBK fakturere mellemmanden, der er selskabets eneste kontraktpart vedrørende salget, for den mængde, der rent faktisk er leveret. Da FBK gik ud fra, at salget var fritaget for moms i henhold til de litauenske bestemmelser, der gennemførte momsdirektivets artikel 148, litra a), pålagde det ikke fakturaerne moms for de leveringer, der er genstand for hovedsagen.

25. Mellemmanden fakturerer brændstoffet til fartøjets driftsherre [9]. Det er vedrørende dette forhold – som naturligvis ikke vedrører FBK – at Domstolen har færrest oplysninger. Der kan være forskellige aftaler mellem forskellige mellemmænd og driftsherrer. Det er imidlertid klart, at mellemmanden efter at have købt brændstof fra FBK dernæst skal sælge det til driftsherren og ønsker at tjene på arrangementet i sin helhed. Det kan han gøre ved f.eks. blot at sælge brændstoffet til en højere pris, eller ved at sælge det til den samme pris og samtidig opkræve en separat pris for sin administrative, handelsmæssige og økonomiske ydelse. Det kan derfor ikke uden yderligere oplysninger antages, at mellemmændene altid handler på et bestemt grundlag. I transaktionen i hovedsagen synes det imidlertid accepteret, at de handlede i eget navn, da de købte brændstof af FBK og solgte det til driftsherren, og at de derfor ikke blot var agenter for sidstnævnte eller mæglere, der bringer de to parter sammen.

26. Min analyse er baseret på disse faktiske omstændigheder.

Retspraksis

27. Den første og umiddelbart mest sammenlignelige af Domstolens domme på dette område er Velker-dommen, der vedrørte sjette direktivs artikel 15, nr. 4), forgængeren for det nugældende momsdirektivs artikel 148, litra a). De faktiske omstændigheder i den pågældende sag var i hovedsagen følgende.

28. Forsythe købte af Velker to partier bunkerolie til dets fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø. Velker havde tidligere købt begge partier af Verhoeven. Verhoeven havde for sit vedkommende købt et af disse partier af Olie Verwerking Amsterdam (herefter »OVA«). Da Velker solgte til Forsythe, befandt partierne sig stadig hos henholdsvis Verhoeven og OVA. Efter Velker havde solgt til Forsythe, leverede Verhoeven og OVA partierne til Forsythe.

29. I den pågældende række af transaktioner opkrævede OVA ikke moms af dets salg til Verhoeven, Verhoeven opkrævede ikke moms af sit salg til Velker, og Velker opkrævede ikke moms af sit salg til Forsythe. Spørgsmålet i hovedsagen var, hvorvidt, såfremt Velkers salg til Forsythe var fritaget for moms i henhold til den dagældende artikel 15, nr. 4), i sjette direktiv, de tidligere salg, der blev foretaget af OVA til Verhoeven og af Verhoeven til Velker ligeledes var momsfritaget [10].

30. Domstolen fastslog, at fritagelsen i den pågældende bestemmelse skal fortolkes indskrænkende, og at den finder anvendelse i forbindelse med skibsproviantering til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, da sådanne transaktioner ligestilles med udførsel. Derfor, ligesom den automatiske fritagelse »udelukkende finder anvendelse på den endelige levering af goder, der eksporteres af sælgeren eller for dennes regning, finder fritagelsen efter artikel 15, nr. 4), alene anvendelse på levering af goder til den virksomhed, der selv anvender goderne til skibsproviantering, og fritagelsen kan således ikke

9 — Det er foreslået, at der kan være en række af mellemmænd mellem FBK og driftsherren. Selv hvis det forholder sig således, skal momsbehandlingen af transaktionerne være den samme, uanset hvor mange mellemmænd der er involveret. Spørgsmålet er, om fritagelsen kun finder anvendelse på den sidste transaktion i rækken eller på rækken af transaktioner som hele.

10 — Et andet spørgsmål var, om salgene til Forsythe på korrekt vis var fritaget, henset til, at Forsythe lagrede brændstoffet onshore, før det blev lastet på de fartøjer, til hvilke det var beregnet. Domstolen fastslog, at fritagelsen var anvendt korrekt under de pågældende omstændigheder, men det pågældende spørgsmål er ikke af interesse for den foreliggende sag.

udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled«. Domstolen forklarede videre, som svar på et anbringende om at en udvidelse af fritagelsen til alle handelsled ville lette administrationen, at det tværtimod ville kræve, at medlemsstaterne indførte byrdefulde ordninger om overvågning og kontrol, som er uforenelige med »en korrekt og enkel anvendelse« af fritagelsen [11].

31. Disse betragtninger blev bekræftet i Elmeka-dommen i henseende til ydelser vedrørende transport af skibsbrændstof, der ikke blev leveret direkte til operatører af fartøjer bestemt til sejlads i rum sø, men til et bunkring selskab, der leverede til sådanne virksomheder. Under disse omstændigheder kunne fritagelsen i den dagældende artikel 15, nr. 8), i sjette direktiv heller ikke finde anvendelse [12].

32. Den samme fremgangsmåde blev imidlertid ikke fulgt i A-dommen. Den pågældende sag omhandlede levering af et luftfartøj, ikke direkte til et luftfartselskab »som mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik« [13], men til et selskab, der udlejer luftfartøjet til et sådant luftfartselskab. Domstolen fastslog, at manglende anvendelse af fritagelsen under sådanne omstændigheder ville gribe ind i princippet om afgiftsneutralitet. Domstolen adskilte situationen fra den i Velker-sagen og Elmeka-sagen med den begrundelse, at »[d]en omstændighed, at fritagelsen i et sådant tilfælde underlægges den betingelse, at den nævnte endelige bestemmelse er kendt og forskriftsmæssig godtgjort fra det tidspunkt, hvor luftfartøjet erhverves, og den efterfølgende prøvelse af, at det nævnte luftfartøj faktisk anvendes af et sådant selskab, forekommer ikke – henset til den i dette tilfælde omhandlede type vare samt navnlig de registrerings- og autorisationsordninger, som anvendelsen af varen er underlagt – at afføde byrder for de berørte stater og erhvervsdrivende, der er uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af de fritagelser, der er fastsat i sjette direktiv« [14].

33. Et andet aspekt i Domstolens praksis, som jeg finder relevant, vedrører begrebet »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, som udgør levering af et gode i henseende til momsdirektivet. Efter fast retspraksis vedrører det pågældende begreb »ikke […] overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men […] enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet«, og i princippet »tilkommer [det] den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyntagen til de faktiske omstændigheder at afgøre, om der foreligger overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode« [15].

34. I dommen i sagen Auto Lease Holland foretog Domstolen sin egen vurdering på grundlag af uomtvistede faktiske omstændigheder. Den pågældende sag vedrørte en leasingaftale om et køretøj, hvor leasingtager kunne købe brændstof i leasinggivers (Auto Lease) navn og for dennes regning ved hjælp af et benzinkreditkort i leasinggivers navn og for dennes regning, idet leasingtageren hver måned forudbetalte en tolvtedel af de anslåede årlige benzinudgifter. Det faktiske forbrug afregnedes ved årets udgang. Dertil kom yderligere et gebyr for brændstofadministrationen. Domstolen fastslog, at der i henseende til moms ikke, var nogen brændstoflevering fra leasinggiveren til leasingtageren. Den fastslog: »Der skal […] tages stilling til, til hvem – leasinggiver eller leasingtager – benzinselskaberne […] har overdraget denne ret til som ejer faktisk at råde over brændstoffet. […] Det er ubestridt, at leasingtageren er berettiget til at råde over brændstoffet, som om han var ejer af dette gode. Leasingtageren modtager brændstoffet direkte fra tankstationerne, og Auto Lease har på intet tidspunkt ret til at bestemme, på hvilken måde brændstoffet skal anvendes, og med hvilke formål denne anvendelse finder sted. […] Opfattelsen af, at brændstoffet leveres til Auto Lease, idet leasingtageren køber brændstoffet i Auto Leases navn og for Auto Leases regning, der lægger prisen for godet ud, kan ikke tiltrædes. […] [L]everingerne [er] kun tilsyneladende gennemført for Auto Leases

11 — Velker-dommen, præmis 20-24.

12 — Nu momsdirektivets artikel 148, litra d). Elmeka-dommen, præmis 17-25.

13 — Sjette direktivs artikel 15, nr. 6), nu momsdirektivets artikel 148, litra f).

14 — A-dommen, navnlig præmis 41-57.

15 — Dom Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61 (»Safe-dommen«), præmis 7 og 13). Jf. senest dom Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 33 og 34 og den deri nævnte retspraksis).

regning. […] [Det er] leasingtageren, der indestår for betalingen af det faktiske forbrug, der opgøres ved årets udgang, og leasingtageren bærer derfor udgifterne ved brændstofleveringen i deres helhed. […] Aftalen om brændstofadministration er således ikke en kontrakt om levering af brændstof, men nærmere en kontrakt om finansiering af køb af brændstof. Auto Lease køber ikke brændstoffet for derefter at sælge det videre til leasingtageren, men leasingtageren køber brændstoffet og vælger frit brændstoffets kvalitet og mængde samt tidspunktet for købet. Auto Lease fungerer i virkeligheden som kreditgiver i forhold til leasingtageren« [16].

35. Den pågældende dom kan efter min opfattelse give en nyttig synsvinkel i relation til omstændighederne i den foreliggende sag i forhold til omstændighederne i Velker-sagen.

Fortolkning af momsdirektivets artikel 148, litra a), i lyset af situationen i hovedsagen og Domstolens praksis

36. Tvisten i hovedsagen har paralleller til Velker-sagen. I begge situationer blev brændstoffet fysisk leveret af dets oprindelige ejer til fartøjets driftsherre, mens den juridiske ejendomsret passerede gennem en eller flere tredjeparter.

37. Jeg er imidlertid ikke overbevist om, at disse paralleller nødvendigvis medfører en identisk momsbehandling i de to situationer. Sagerne adskiller sig nemlig ligeledes fra hinanden på flere punkter.

38. Navnlig finder jeg det vigtigt, at den juridiske ejendomsret til brændstoffet i Velker-sagen skiftede hænder inden levering til de pågældende fartøjers driftsherre, mens det i hovedsagen i den foreliggende sag synes sandsynligt, at den juridiske ejendomsret kun kunne skifte hænder, når brændstoffet var leveret, eftersom det først var på dette tidspunkt, at den leverede mængde kunne fastslås og faktureres [17].

39. Når det forholder sig således, synes det nødvendigt at tage det trin i betragtning, hvor »retten til som ejer at råde over [brændstoffet]« overdrages, eftersom dette trin, hvilket klart fremgår af retspraksis – som er afgørende i henseende til momsbehandling – ikke nødvendigvis er sammenfaldende med overførslen af juridisk ejendomsretten i retlig forstand.

40. Det vil derfor efter min opfattelse være nødvendigt for Udvalget for skattetvister at fastslå definitivt faktiske omstændigheder ud over de, der allerede er forelagt Domstolen, før der kan træffes en endelig afgørelse.

41. Hvis de parter (andre end de pågældende fartøjers driftsherrer), til og imellem hvem den juridiske ejendomsret over brændstoffet overgår, i henhold til de forskellige aftaler, der regulerer transaktionerne og den gældende lovgivning for disse aftaler (som kan variere fra en transaktion til en anden, og som ikke altid er let tilgængelige), i såvel retlig som faktisk henseende bler og/eller forblev bemyndiget til faktisk som ejere at råde over det pågældende brændstof, efter at det allerede var leveret til fartøjernes tanke, ville situationen, fra et momsmæssigt synspunkt, være fuldstændig sammenlignelig med situationen i Velker-sagen [18]. Såfremt det forholdt sig således, ville den omstændighed, at besiddelsen af brændstoffet i Velker-sagen forblev hos en anden part end fartøjets driftsherre, mens den i den foreliggende sag allerede var overført til fartøjets tanke, efter min opfattelse være uden betydning.

16 — Dom Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73 (»dommen i sagen Auto Lease Holland«), særlig præmis 33-36).

17 — Jf. punkt 23 og 24 ovenfor. Der er her en parallel til situationen i sagen Auto Lease Holland, for så vidt som den part, der i første omgang betaler for leveringen, indtil den er udført og faktureret, kun har en generel idé om, hvor meget brændstof der vil blive faktureret.

18 — Jf. punkt 28 og 29 ovenfor.

42. Man skal imidlertid være nøje opmærksom på identiteten af den part eller de parter, der rent faktisk har bemyndigelse til at råde over brændstoffet på samme måde som en ejer. Når først brændstoffet er leveret til tankene i et fartøj, der bruges til sejlads i rum sø, er det yderst vanskeligt at forestille sig, at der bliver »rådet over« det til andet end forbrug i det pågældende fartøj (og således af dets driftsherre) med henblik på at opfylde dets behov for brændstof. Enhver alternativ anvendelse foretaget af en juridisk ejer af brændstoffet, som ikke er fartøjets driftsherre, synes at kræve en fysisk og upraktisk indgriben[19]. Der er i praksis ingen sandsynlighed for, at brændstoffet ikke vil blive anvendt til fartøjets drift, og det synes usandsynlig, at mellemmanden, i den tid denne er den juridiske ejer, vil ønske at påtage sig ansvaret for ejerskabet (i form af f.eks. udgifter til oplagring og forsikring) for at kunne anvende brændstoffet til andre formål. I Velker-sagen derimod er det klart, at indtil salget til Forsythe, var Velker i stand til, i såvel faktisk som retlig henseende, at sælge de partier som var hos Verhoeven og OVA til enhver anden part, som Velker måtte ønske at indgå aftale med.

43. Under disse omstændigheder mener jeg, at den mest hensigtsmæssige analyse, henset til »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, som nævnt i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, er følgende.

44. Indtil samtlige aspekter af salget er fuldført, og afhængig af aftalens betingelser, har leverandøren (i den foreliggende sag først FBK, dernæst mellemmanden eller mellemmændene) juridisk ejendomsret og selvfølgelig ret til at kræve betaling for brændstoffet (der muligvis indebærer, afhængig af omstændighederne og den gældende lovgivning, en søretlig retention over fartøjet)[20]. Fra det tidspunkt hvor leveringen sker til fartøjets tanke, kan driftsherren dog rent faktisk råde over brændstoffet, som var han ejer, og det er på dette tidspunkt, at leveringen af varer, i momsmæssig henseende, finder sted og skal fritages for moms eller pålægges moms afhængig af omstændighederne.

45. Den omstændighed, at leveringen involverer to eller flere overførsler af juridisk ejendomsret, påvirker ikke momspligten eller fritagelse herfor. Det, der er af betydning, er, at der er tale om »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, som fortolket i retspraksis, og at den pågældende overdragelse udgør en enkel levering af varer. Et sådant synspunkt er ikke uforeneligt med formålene med artikel 148. I den sammenhæng skal »retten til at råde over« et gode forstås således, at det henviser til en persons ret til at anvende, forbruge og/eller på anden vis bruge det pågældende gode, uanset om den ret er genstand for yderligere aftalemæssige forpligtelser eller ej, navnlig forpligtelsen til at betale for det pågældende gode.

46. Denne fremgangsmåde synes ikke blot at være i overensstemmelse med ordlyden af momsdirektivet som fortolket i retspraksis (det følger af definitionen af »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« i den række af afgørelser, der blev indledt med Safe-dommen, og er ikke, på grund af de forskellige omstændigheder, i strid med retspraksis i Velker-dommen), men den fremmer ligeledes en »korrekt og enkel anvendelse« af fritagelsen, der (skønt den formelt henviser til betingelser, der skal fastsættes af medlemsstaterne, snarere end dem, der er fastsat i selve direktivet) udgør et af de mål, der er nævnt i momsdirektivets artikel 131. Som FBK har påpeget, er fremgangsmåden med at opkræve moms fra og dernæst tilbagebetale denne til afgiftspligtige personer med bopæl i andre medlemsstater en omfattende procedure, og den tjener intet formål, når brændstoffet er blevet leveret til tanke i de fartøjer, der anvendes til sejlads i rum sø, og som ikke i praksis kan anvendes til andet, end det fritagelsen er beregnet til. Sådanne omstændigheder er endvidere i overensstemmelse med, hvad Domstolen har fastslået i A-dommen, og dommen i sagen Auto Lease Holland peger i samme retning, skønt omstændighederne i den sag var anderledes.

19 — Det synes således usandsynligt at antage, at brændstoffet (til de involverede parters fortjeneste), når først det er blevet leveret til fartøj A, dernæst vil blive losset igen for at blive leveret til fartøj B, før fartøj A sejler, alt sammen uden at havne- eller toldmyndighederne opdager dette.

20 — Jf. f.eks. klausul 10 i BIMCO (Baltic and International Maritime Council) Standard Bunker Contract, og BIMCO's »Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties« (https://www.bimco.org). Om maritime retention i almindelighed jf. f.eks. Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (3. udg.), s. 490-491.

47. Imidlertid er andre betragtninger, der taler for et andet synspunkt, blevet fremført af navnlig den litauenske regering og Kommissionen, og det er nødvendigt at undersøge de af disse betragtninger, der synes væsentlige.

Betragtninger, der er fremsat med henblik på en anden analyse

48. For det første er det gjort gældende, at i overensstemmelse med fast retspraksis betyder princippet om afgiftsneutralitet, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke må behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms, og i lyset heraf skal fritagelser fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder eller tjenesteydelser, der foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere disse fritagelser, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning [21]. Efter denne opfattelse skal momsdirektivets artikel 148, litra a), derfor fortolkes strengt til at være begrænset til den sidste transaktion i rækken – hvilket, som både Kommissionen og den litauenske regering har påpeget, er det trin, hvor brændstoffet »udføres«.

49. Jeg mener ikke, at der er nogen reel uoverensstemmelse mellem dette synspunkt og den analyse, som jeg har foreslået ovenfor.

50. Når der, som i Velker-sagen, er flere leveringer, og hver på hinanden følgende juridiske ejere både lovligt og fysisk kan råde over brændstoffet i denne egenskab, *inden* det tidspunkt, hvor transaktionen sidestilles med udførsel, er nået [22], er jeg fuldstændig enig i, at det, efter en streng – og i virkeligheden enhver rationel – fortolkning først er på dette trin, at fritagelsen i momsdirektivets artikel 148, litra a), kan finde anvendelse. Når derimod bemyndigelsen til rent faktisk at råde over brændstoffet som, eller på samme måde som, en ejer kun overdrages en gang på det tidspunkt i rækken, som sidestilles med udførsel, og hvor enhver mellemliggende eller efterfølgende juridisk transaktion rent faktisk kun indebærer overdragelsen af et betalingskrav mod fartøjets driftsherre, er en fortolkning, hvorefter leveringen af brændstof ligeledes omfatter en sådan mellemliggende eller efterfølgende juridisk transaktion, i virkeligheden ikke mindre streng. En sådan fortolkning er heller ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet, da mellemmændene mellem, i den foreliggende sag, FBK og fartøjets driftsherre ikke er involveret i de samme transaktioner som de, der udførtes af OVA eller Verhoeven i Velker-sagen. Sidstnævnte solgte på et marked, hvor den endelige destination for brændstoffet endnu ikke var fastsat og kunne have været anderledes. Førstnævnte er involveret i en transaktion vedrørende en interesse i brændstof, hvis endelige destination allerede er fastsat.

51. For det andet henviser den litauenske regering til momsudvalgets retningslinjer af 1. juli 2011, hvori udvalget »næsten enstemmigt« var enige i, at fritagelsen i momsdirektivets artikel 148, litra c), kun skulle finde anvendelse på reparationsydelser ydet direkte til fartøjets driftsherre og ikke kunne udvides til tilknyttede ydelser, der er leveret i et tidligere handelsled, navnlig af underleverandører [23]. Under retsmødet henviste samme regering ligeledes til retningslinjer af 24.-25. februar 2014, hvori momsudvalget som opfølgning på A-dommen igen »næsten enstemmigt« var enige i bl.a., at den samme fritagelse ikke under nogen omstændigheder skulle finde anvendelse på leveringer foretaget på et tidligere tidspunkt i omsætningskæden end den levering, som foretages til en afgiftspligtig person, der erhverver et fartøj med henblik på dets umiddelbare udlejning [24].

21 — Jf. f.eks. dom Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 21 og 22 og den deri nævnte retspraksis).

22 — Og det skal erindres, at selve grunden til fritagelsen er, at transaktionen sidestilles med udførsel. Jf. Velker-dommen, præmis 21.

23 — Momsudvalgets retningslinjer, der blev fastlagt på det 93. møde den 1.7.2011, Dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 — Momsudvalgets retningslinjer, der blev fastlagt på det 100. møde den 24.-25.2.2014, Dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, punkt 1.

52. Det skal erindres, at disse retningslinjer »blot er synspunkter fra et rådgivende udvalg. De udgør ikke en officiel fortolkning af EU-retten og har ikke nødvendigvis Kommissionens samtykke. De binder ikke Kommissionen eller medlemsstaterne, som kan vælge ikke at følge disse«. Deres gengivelse er faktisk betinget af, at dette forhold nævnes [25].

53. Selv hvis disse retningslinjer skal tages i betragtning, synes to punkter imidlertid at være af relevans. De første retningslinjer, der henvises til, vedrører udtrykkeligt især bestemmelserne om reparationsydelser foretaget af underleverandører snarere end levering af goder (her brændstof). Det andet hold retningslinjer fortsætter med at fastslå, at når varer til skibsproviantering leveres direkte til den afgiftspligtige person, der anvender fartøjet til handelsmæssig brug i rum sø, finder fritagelsen i momsdirektivets artikel 148, litra a), anvendelse, uanset om fartøjet deles med andre brugere, som ikke alene anvender det til deres handelsmæssige aktiviteter [26]. Selv om det pågældende punkt specifikt vedrører en delt brug af fartøjet snarere end stedet for transaktionen i omsætningskæden, synes jeg, at henvisningen til goder »leveret direkte til den afgiftspligtige person, som anvender fartøjet til handelsmæssig brug i rum sø« giver anledning til en formodning om, at det er den *direkte levering til driftsherren*, der udløser fritagelsen i artikel 148, litra a).

54. Jeg finder derfor intet i momsudvalgets retningslinjer, der anfægter det synspunkt, jeg har fremsat i punkt 44 ovenfor.

55. For det tredje har Kommissionen på baggrund af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c) [27], set i lyset af navnlig samme direktivs artikel 28 [28] og artikel 311, stk. 5 [29], og Domstolens praksis [30], konkluderet, at mellemændene i den foreliggende sag skal anses for først at have erhvervet det pågældende brændstof og dernæst leveret det til fartøjets driftsherre i to adskilte transaktioner, hvor kun sidstnævnte berettiger en fritagelse efter artikel 148, litra a).

56. Jeg forstår ræsonnementet, der ligger til grund for det pågældende standpunkt, men jeg mener, at det i stor udstrækning allerede er behandlet i min fortolkning af momsdirektivets artikel 148, litra a). Denne fortolkning er baseret på behovet for at fastslå, hvor mange overførsler der har været af »retten til som ejer at råde over et materielt gode« i momsmæssig henseende, hvilket afhængig af omstændighederne kan være det samme som antallet af overførsler af den juridiske ejendomsret til det pågældende gode eller ej. Omstændighederne i tvisten i hovedsagen, hvor brændstof blev leveret direkte til tankene i et fartøj, der blev anvendt til sejlads i rum sø, og hvor det derefter (med forbehold af den nationale rets undersøgelse) kun var fartøjets driftsherre, der rådede over brændstoffet, er ikke nødvendigvis sammenlignelige med omstændigheder, hvor tjenesteydelser involverer en mellemmand, eller omstændigheder med en mægler i handler med brugte varer, kunstværker, samlerobjekter eller antikviteter.

25 — Forbeholdet og betingelsen gentages på hver side i retningslinjerne.

26 — Retningslinjernes punkt 3.

27 — Jf. punkt 3 ovenfor.

28 — »Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

29 — » [Ved] »afgiftspligtig videreforhandler« [forstås] enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

30 — Dom Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 34-36): I medfør af den »retlig[e] fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden […], anses [en] kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, […] før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden«. Da den pågældende bestemmelse er »affattet i generelle vendinger uden at indeholde begrænsninger vedrørende dens anvendelsesområde eller rækkevidde, vedrører den [pågældende] […] fiktion ligeledes anvendelsen af […] momsfritagelser«.

57. Det skal imidlertid igen understreges, at når momsdirektivets artikel 148, litra a), anvendes i overensstemmelse med den fortolkning, som jeg foreslår, skal de nationale retsinstanser foretage en grundig undersøgelse af de faktiske omstændigheder for de omhandlede transaktioner, og det vil ikke altid nødvendigvis være tilfældet, at samtlige transaktioner i en levering af brændstof, der involverer en eller flere mellemmænd, skal fritages for moms i henhold til den pågældende bestemmelse.

Forslag til afgørelse

58. I lyset af ovenstående betragtninger mener jeg, at Domstolen bør besvare det af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės forelagte spørgsmål således:

»Når det under de betingelser, der er fastsat i artikel 148, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, fastslås, at en sælger leverer varer bestemt som brændstof og forsyninger til et fartøj a) direkte til fartøjets driftsherre, således at b) sidstnævnte umiddelbart og ubetinget erhverver, og sælgeren samtidig fortaber, retten til som ejer at råde over disse varer, og c) ingen andre erhverver eller fortaber en sådan ret over de samme varer, er den transaktion, hvorved sælgeren overdrager den pågældende ret, den transaktion, hvorved fartøjets driftsherre erhverver samme ret, og samtlige mellemliggende transaktioner, hvorved tredjeparter kan opnå og videregive rettigheder, som ikke omfatter retten til som ejere at råde over varerne, fritaget for moms.

Under andre omstændigheder er det kun de transaktioner, hvorved fartøjets driftsherre erhverver retten til som ejer at råde over varerne, der er fritaget for moms i henhold til den pågældende bestemmelse.

Under alle omstændigheder tilkommer det den kompetente nationale ret i lyset af de relevante faktiske omstændigheder at fastslå, hvem der erhverver retten til at råde over varerne, som hvis han ejede disse, og på hvilket tidspunkt, idet en sådan afgørelse ikke alene er afhængig af overdragelsen af den retlige ejendomsret til varerne i henhold til gældende lovgivning.«