

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

3. september 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 148, litra a) – levering af varer – begreb – fritagelse – levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø – levering til mellemænd, der handler i eget navn«

I sag C-526/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Litauen) ved afgørelse af 30. september 2013, indgået til Domstolen den 7. oktober 2013, i sagen:

»Fast Bunkering Klaip?da« UAB

mod

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

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne K. Jürimäe, J. Malenovský (refererende dommer), M. Safjan og A. Prechal,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. december 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »Fast Bunkering Klaip?da« UAB ved atstovas I. Misi?nas
- den litauiske regering ved D. Kriau?i?nas, R. Krasuckait? og D. Stepanien?, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato C. Colelli og A. Collabolletta
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og A. Steiblyt?, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. marts 2015, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 148, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem »Fast Bunkering Klaipėda« UAB (herefter »FBK«) og Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (statens skattemyndighed under Republikken Litauens finansministerium) vedrørende levering af brændstof, som sker til mellemhånd, der handler i eget navn med hensyn til merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

Folkeretten

3 Konventionen om international civil luftfart, som blev undertegnet i Chicago (De Forenede Stater) den 7. december 1944, er blevet ratificeret af alle Den Europæiske Unions medlemsstater, mens Den Europæiske Union imidlertid ikke er part i nævnte konvention. Denne konvention fastsætter bl.a. regler for registrering af luftfartøjer og flyvetilladelser.

EU-retten

4 Direktiv 2006/112 ophævede og afløste pr. 1. januar 2007 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

5 Artikel 14 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

[...]«

6 Dette direktivs artikel 131 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse [...] på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

7 Det anføres i artikel 146, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

[...]«

8 Artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 gengiver i tilsvarende formuleringer bestemmelserne i sjette direktivs artikel 15, nr. 4). Denne artikel 148 fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed [...]

[...]

e) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til luftfartøjer, der anvendes af luftfartsselskaber, som mod betaling hovedsagelig flyver i udenrigstrafik

f) levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra e) nævnte luftfartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande, der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse luftfartøjer

[...]«

Litauisk ret

9 Artikel 44 i Republikken Litauens lov nr. IX-751 af 5. marts 2002 om merværdiafgift (Žin., 2002, nr. 35-1271), som ændret ved lov nr. X-261 af 21. juni 2005 (Žin., 2005, nr. 81 2944, herefter »momsloven«), fastsætter:

»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. »søgående fartøjer, som er beregnet til passagerbefordring og/eller godstransport på internationale ruter og/eller til levering af andre tjenesteydelser mod betaling«] [...]

[...]

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

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 FBK er momsregistreret i Litauen.

11 Mellem den 1. oktober 2008 og den 31. december 2011 forsynede FBK, i litauisk territorialfarvand, fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, med brændstof. Det pågældende brændstof stammede fra tredjestater og var oplagret i Litauen i henhold til toldoplagsproceduren. Ifølge denne procedure var opkrævningen af moms på indførsel af dette brændstof udsat, så længe brændstoffet ikke var bragt i fri omsætning i Den Europæiske Union.

12 Når FBK modtog en ordre, blev det tilsvarende brændstof hentet fra toldlagret i henhold til de nødvendige procedurer. Brændstoffet blev derefter solgt »FOB«, dvs. uden transportomkostninger og andre dermed forbundne omkostninger og afgifter samt uden forsikringsomkostninger, og FBK fyldte det selv på fartøjets brændstoftanke.

13 Ordreerne blev imidlertid ikke afgivet af fartøjernes driftsherrer, men af mellemænd i forskellige medlemsstater, som FBK fakturerede salget til. Disse mellemænd handlede i eget

navn både i forhold til FBK og i forhold til driftsherrerne af disse fartøjer, idet de købte fra førstnævnte og solgte til sidstnævnte. Under retsmødet har FBK's repræsentant forklaret, at de nævnte mellemænd aldrig selv fysisk modtog levering af brændstoffet, idet deres rolle i alt væsentligt var at centralisere ordrerne og at sikre betalingen af det leverede brændstof. Det var først, når brændstoffet var påfyldt tankene i fartøjerne, at FBK kunne fastslå mængden, der faktisk var overført, og udstede den tilsvarende faktura.

14 Da FBK gik ud fra, at salget af brændstof var fritaget for moms i henhold til de litauiske bestemmelser, der gennemførte artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112, anvendte selskabet en momssats på 0% på disse brændstofleveringer.

15 Efter en afgiftskontrol vedrørende den periode, der er nævnt i denne doms præmis 11, udarbejdede Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (skattemyndigheden i Klaipėda) den 15. februar 2013 en rapport, hvorved myndigheden meddelte, at den var af den opfattelse, at idet det omhandlede brændstof ikke direkte var blevet solgt af FBK til fartøjernes driftsherrer, men til mellemænd, der handler i eget navn, skulle disse sidstnævnte anses for at have videresolgt brændstoffet til de nævnte driftsherrer. Følgelig kunne FBK ikke anvende den i momslovens artikel 44, stk. 1, fastsatte fritagelse, idet denne fritagelse kun fandt anvendelse på levering af varer til driftsherrer af søgående fartøjer, som er beregnet til passagerbefordring og/eller godstransport på internationale ruter.

16 Ved afgørelse af 26. marts 2013 foretog Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija på grundlag af den pr. 15. februar udarbejdede rapport en ændring af FBK's momsangivelse til, for så vidt angår anvendelsen af en momssats på 0% på de omtvistede brændstofleveringer, 37 847 771 litauiske litas (LTL), dvs. ca. 11 mio. EUR.

17 Den 15. april 2013 indgav FBK en klage over afgørelsen fra Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija til Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

18 Ved afgørelse af 27. juni 2013 afviste Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos denne klage med den begrundelse, at ifølge Domstolens praksis, der følger af domme *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) og *Elmeka* (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563), kan den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 for levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, som er gennemført ved momslovens artikel 44, stk. 1, først finde anvendelse i sidste led i de pågældende varers omsætningskæde, når leveringen af varerne til den driftsherre af fartøjet, som skal anvende dem, finder sted.

19 Den 30. juli 2013 påklagede FBK denne afgørelse til Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens regerings udvalg for skattetvister).

20 Denne ret er af den opfattelse, at der hersker tvivl om, hvorvidt det af Domstolen fulgte ræsonnement i dom *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) kan anvendes på en situation, hvor de omhandlede varer for det første påfyldes tankene i et fartøj, som skal anvende dem, af en afgiftspligtig person, og hvor der for det andet rent faktisk var tilstrækkelig kontrol til at sikre den faktiske anvendelse af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø. I dom A (C-33/11, EU:C:2012:482) medgav Domstolen nemlig, at den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra f), i direktiv 2006/112 for levering af luftfartøjer, kan finde anvendelse på tidligere leveringer end sidste led i omsætningskæden med den begrundelse bl.a., at denne udvidelse af fritagelsen – henset til den omhandlede type vare samt navnlig de registrerings- og autorisationsordninger, som anvendelsen af varen er underlagt – ikke forekommer 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 den nuværende artikel 131 i direktiv 2006/112.

21 På denne baggrund har Mokestinis gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at bestemmelserne heri vedrørende momsfrigivelse ikke kun finder anvendelse på leveringer til en driftsherre af 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 mellemænd, 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemænd, der handler i eget navn, når den endelige anvendelse på leveringstidspunktet er kendt og godtgjort, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning.

23 Det skal bemærkes, at artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 fastsætter, at levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, er fritaget for moms.

24 Indledningsvis skal det bemærkes, at denne bestemmelse har samme ordlyd som artikel 15, nr. 4), i sjette direktiv, som er ophævet og erstattet af direktiv 2006/112.

25 Følgelig er Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 15, nr. 4), i princippet relevant for fortolkningen af artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112.

26 Ifølge denne retspraksis er skibsproviantering til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, imidlertid fritaget for afgift, da en sådan transaktion ligestilles med udførsel (dom Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 21).

27 Derfor, ligesom den fritagelse, der er fastsat for udførselstransaktioner, udelukkende finder anvendelse på den endelige levering af goder, der eksporteres af sælgeren eller for dennes regning, kan fritagelsen efter artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 ikke udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled (jf. i denne retning dom Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 22).

28 En sådan konklusion underbygges i øvrigt af den omstændighed, at udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til fartøjets driftsherre, som skal anvende dem til brændstof og forsyninger, herunder proviant af fartøjerne, ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder. En sådan ordning ville ikke medføre administrative lettelser, men tværtimod skabe komplikationer for staterne og de berørte afgiftspligtige personer, som er uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af fritagelser, jf. artikel 131 i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 24).

29 Det følger heraf, at for at være berettiget til fritagelsen i artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 skal levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant være sket til driftsherren af et fartøj, som anvendes til sejlads i rum sø, som skal anvende dem, og skal følgelig indtræde i sidste led i disse varers omsætningskæde.

30 Ligeledes skal det undersøges, om en levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til mellemmand, der handler i eget navn som de i hovedsagen omhandlede, opfylder de betingelser, der er nævnt i de foregående præmisser.

31 I denne henseende skal det bemærkes, at direktiv 2006/112 ikke anvender begrebet mellemmand, der handler i eget navn.

32 Ikke desto mindre fremgår det af dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), at overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg skal anses for at være en levering af varer.

33 Imidlertid udgør en kommissionsaftale i princippet en aftale, hvorved en mellemmand forpligter sig til i eget navn, men for tredjemands regning, at udføre en eller flere retlige transaktioner.

34 Følgelig skal en levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemmand, der handler i eget navn, selv når disse sidstnævnte handler på regning af fartøjernes driftsherrer, som skal anvende varerne, med henblik på artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112, adskilles fra en levering, som sker til disse driftsherrer.

35 En levering af varer, som foretages af en mellemmand, der handler i eget navn, indtræder således ikke i sidste led i disse varers omsætningskæde, eftersom denne anses for at erhverve disse, ikke for at anvende dem, men for at videresælge dem til tredjemand.

36 Det følger heraf, at en levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemmand, der handler i eget navn, som de i hovedsagen omhandlede, i princippet ikke kan anses for at være en levering som den, der er omhandlet i artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112, og således være berettiget til den i denne bestemmelse foreskrevne fritagelse.

37 Domstolen har dog udtalt, ganske vist i forbindelse med sjette direktivs artikel 15, nr. 6), hvis bestemmelser næsten identisk er gengivet i artikel 148, litra f), i direktiv 2006/112, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, kan finde anvendelse på levering af et luftfartøj, som sker til en erhvervsdrivende, der ikke selv er et luftfartsselskab, der mod betaling hovedsageligt flyver i udenrigstrafik, men som erhverver dette luftfartøj med henblik på, at det udelukkende skal anvendes af et sådant selskab, uden at overdrage retten til som ejer at råde over luftfartøjet, når denne anvendelse er kendt og forskriftsmæssig godtgjort. I denne henseende har Domstolen bl.a. fremhævet, at henset til den omhandlede type vare samt navnlig de

registrerings- og autorisationsordninger, som anvendelsen af varen er underlagt, kan prøvelsen af den faktiske karakter af en sådan anvendelse ikke afføde byrder for de berørte stater og erhvervsdrivende, der er uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af de fritagelser (jf. i denne retning dom A, C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 56 og 57).

38 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om denne retspraksis er relevant for fortolkningen af artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112, og om den kan føre til anvendelsen af den nævnte bestemmelse på levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemhånd, der handler i eget navn, når den endelige anvendelse af disse varer er kendt på leveringstidspunktet, den er godtgjort, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning.

39 I denne henseende skal det indledningsvis bemærkes, at Domstolen i præmis 53 i dom A (C-33/11, EU:C:2012:482) udtrykkeligt har anført, at hvad angår fortolkningen af sjette direktivs artikel 15, nr. 6), hvis ordlyd er identisk med ordlyden i artikel 148, litra f), i direktiv 2006/112, skulle de løsninger, der er anvendt i dom *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 15, nr. 4), hvis ordlyd er identisk med ordlyden i artikel 148, litra a), ikke overføres.

40 Det skal dernæst bemærkes, at selv om de fritagelser, der er fastsat i artikel 148, litra a) og f), i direktiv 2006/112, har det til fælles, at deres anvendelse beror på den fremtidige anvendelse af de pågældende varer, er de omhandlede varer, dvs. brændstoffet i det første tilfælde og et luftfartøj i det andet, ikke desto mindre af radikal forskellig karakter, således at en eventuel analogi mellem de to fritagelsesordninger, der svarer hertil, på ingen måde gør sig gældende.

41 I øvrigt er de momsfritagelser, som er fastsat i artikel 148 i direktiv 2006, selvstændige EU-retlige begreber, som følgelig skal undergives en ensartet fortolkning og anvendelse i hele Unionen (jf. i denne retning dom *Unterperinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, præmis 34).

42 I dom A (C-33/11, EU:C:2012:482) baserede Domstolen sig for at nå til konklusionen om, at den omhandlede fritagelse kunne finde anvendelse på levering af et luftfartøj, som er foretaget under betingelser som dem, der er præciseret i denne doms præmis 37, bl.a. på, at der fandtes regler for flyregistrering og flyvetilladelser i samtlige medlemsstater bl.a. på grund af alle disse staters tiltrædelse af konventionen angående international civil luftfart, der er nævnt i denne doms præmis 3.

43 Det er imidlertid ikke godtgjort, at der i samtlige medlemsstater findes regler eller ordninger for fælles tilladelser, der sikrer den faktiske anvendelse af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø.

44 Det følger heraf, at en ensartet anvendelse af artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 ikke kan sikres uden at bringe formålet om forenkling af administrationen, der er i nævnt i denne doms præmis 28, i fare, hvis denne bestemmelse skulle fortolkes således, at den finder anvendelse på levering af varer til økonomiske aktører, som ikke er driftsherrer af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, men som erhverver disse varer med henblik på, at de udelukkende skal anvendes af disse aktører, også selv om denne anvendelse er kendt, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning.

45 Selv om visse medlemsstater, som det synes at være tilfældet for Republikken Litauen, individuelt har indført en ordning, som tilsigter at sikre den faktiske anvendelse af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, kan den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 37, følgelig ikke anses for at være relevant for at fortolke artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112.

46 Det følger af det ovenstående, at den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112, i princippet ikke finder anvendelse på leveringer, som sker til mellemænd, der handler i eget navn, selv om den endelige anvendelse på leveringstidspunktet er kendt og godtgjort, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning.

47 Ikke desto mindre fremgår det af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, og de forklaringer, der er givet af FBK's repræsentant under retsmødet, at FBK i hovedsagen selv direkte fyldte brændstoffet på de fartøjers brændstoftanke, som brændstoffet var bestemt for. FBK fremsendte derefter den tilsvarende faktura til de mellemænd, der handler i eget navn, eftersom det først er efter påfyldningen, at den præcise mængde brændstof kan fastslås.

48 Under disse omstændigheder kan det ikke udelukkes, at overdragelsen af ejendomsretten til brændstoffet til disse mellemænd først sker ved afslutningen af påfyldningen. Hvis dette er tilfældet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, skal det bemærkes, at en sådan overdragelse tidligst indtræffer samtidig med det tidspunkt, hvor fartøjernes driftsherrer bliver bemyndiget til faktisk at råde over brændstoffet, som var de ejere heraf.

49 Som generaladvokaten således har anført i punkt 42-44 i forslaget til afgørelse, anses fartøjets driftsherre fra det tidspunkt, hvor et brændstof er fyldt på fartøjets tank, for at være bemyndiget til at råde over det, som var han ejer heraf.

50 Følgelig må det under disse omstændigheder konstateres, at selv om ejendomsretten til brændstoffet efter gældende national ret fastsatte former, formelt er blevet overført til mellemænd, og disse sidstnævnte antages at handle i eget navn, har disse mellemænd på intet tidspunkt kunnet råde over de leverede mængder, idet råderetten hertil tilhørte fartøjernes driftsherrer straks fra FBK's påfyldning af brændstof.

51 For at en transaktion kan anses for at være levering af varer til en person som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, er det imidlertid nødvendigt, at den nævnte transaktion har bevirket, at denne person bemyndiges til at råde over denne, som var personen ejer. Ifølge fast retspraksis henviser begrebet »levering af varer« som omhandlet i denne bestemmelse, nemlig ikke til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

52 Det følger heraf, at i det tilfælde, der er fremstillet i denne doms præmis 48, kan de transaktioner, der gennemføres af en økonomisk aktør, såsom FBK, ikke anses for at være leveringer, som sker til mellemænd, der handler i eget navn, men skal anses for at udgøre leveringer, der foretages direkte til fartøjernes driftsherrer, som er berettiget til den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112.

53 Henset til alle ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, i princippet ikke finder anvendelse på levering af varer bestemt som

brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemmænd, der handler i eget navn, selv om den endelige anvendelse på leveringstidspunktet er kendt og godtgjort, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning. Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan den nævnte fritagelse dog finde anvendelse, hvis overførslen til de nævnte mellemmænd af ejendomsretten til de pågældende varer efter de i gældende national ret fastsatte former tidligst indtræder samtidig med det tidspunkt, hvor driftsherrerne af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, bliver bemyndiget til faktisk at råde over disse varer, som var de ejere heraf, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 148, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, i princippet ikke finder anvendelse på levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, som sker til mellemmænd, der handler i eget navn, selv om den endelige anvendelse på leveringstidspunktet er kendt og godtgjort, og beviser, som bekræfter dette, er indleveret til afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med en national lovgivning. Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan den nævnte fritagelse dog finde anvendelse, hvis overførslen til de nævnte mellemmænd af ejendomsretten til de pågældende varer efter de i gældende national ret fastsatte former tidligst indtræder samtidig med det tidspunkt, hvor driftsherrerne af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, bliver bemyndiget til faktisk at råde over disse varer, som var de ejere heraf, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: litauisk.