Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

3 september 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 148, onder a) – Levering van goederen – Begrip – Vrijstelling – Levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee – Leveringen aan in eigen naam handelende tussenpersonen”

In zaak C?526/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Litouwen) bij beslissing van 30 september 2013, ingekomen bij het Hof op 7 oktober 2013, in de procedure

„Fast Bunkering Klaip?da” UAB

tegen

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

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, K. Jürimäe, J. Malenovský (rapporteur), M. Safjan en A. Prechal, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 december 2014,

gelet op de opmerkingen van:

– „Fast Bunkering Klaip?da” UAB, vertegenwoordigd door I. Misi?nas, atstovas,

– de Litouwse regering, vertegenwoordigd door D. Kriau?i?nas, R. Krasuckait? en D. Stepanien? als gemachtigden,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door C. Colelli en A. Collabolletta, avvocati dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en A. Steiblyt? als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 maart 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Fast Bunkering Klaip?da” UAB (hierna: „FBK”) en de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationale belastingdirectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) over de status van de levering van brandstof aan in eigen naam handelende tussenpersonen ten aanzien van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Internationaal recht

3 Het verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart, ondertekend te Chicago (Verenigde Staten) op 7 december 1944, is geratificeerd door alle lidstaten van de Europese Unie, doch deze laatste is zelf geen partij bij dit verdrag. Dat verdrag bevat met name regels inzake de registratie van luchtvaartuigen en vergunningen voor vluchten.

Unierecht

4 De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen bij richtlijn 2006/112.

5 Artikel 14 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.

[...]”

6 Artikel 131 van die richtlijn bepaalt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing [...] onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

7 Artikel 146, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

[...]”

8 Artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn is in analoge bewoordingen overgenomen in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112. Artikel 148 bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit [...]

[...]

e) de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de luchtvaartuigen welke worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toeleggen;

f) de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt e) bedoelde luchtvaartuigen, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

[...]”

Litouws recht

9 Artikel 44 van wet IX?751 van de Republiek Litouwen van 5 maart 2002 op de belasting over de toegevoegde waarde (Žin. 2002, nr. 35?1271), zoals gewijzigd bij wet X-261 van 21 juni 2005 (Žin. 2005, nr. 81?2944; hierna: „btw?wet”), bepaalt:

„1. De levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen als bedoeld in artikel 43, lid 1, van deze wet [zeeschepen bestemd voor het internationale vervoer van passagiers en/of goederen op internationale routes en/of het verrichten van andere diensten tegen betaling] wordt belast tegen het tarief van 0 %.

[...]

3. In deze wet worden [...] brandstof (motorbrandstof) en smeermiddelen [...] als bevoorradingsgoederen aangemerkt. [...]”

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

10 FBK is in Litouwen voor btw?doeleinden geïdentificeerd.

11 In de periode van 1 oktober 2008 tot en met 31 december 2011 heeft FBK in de Litouwse territoriale wateren aan schepen voor de vaart op volle zee brandstof geleverd. De betrokken brandstof was afkomstig uit derde landen en werd in Litouwen opgeslagen onder het stelsel van douane?entrepots. Volgens dat stelsel werd de heffing van de bij de invoer van die brandstof verschuldigde btw opgeschort totdat de brandstof in het vrije verkeer binnen de Europese Unie werd gebracht.

12 Wanneer FBK een bestelling ontving, werd de desbetreffende brandstof uit het douane-entrepot uitgeslagen en vervulde FBK de noodzakelijke formaliteiten. De brandstof werd vervolgens „franco aan boord” verkocht, dat wil zeggen zonder vervoerkosten, andere daarmee gepaard gaande kosten en belastingen of verzekeringen in de prijs door te berekenen, en FBK laadde ze zelf in de scheepstanks.

13 De bestellingen werden bij FBK echter niet door de exploitanten van de schepen geplaatst, maar door in verschillende lidstaten gevestigde tussenpersonen, aan wie FBK de verkopen factureerde. Die tussenpersonen handelden zowel (bij aankoop) jegens FBK als (bij verkoop) jegens de exploitanten van die schepen in eigen naam. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van FBK verklaard dat die tussenpersonen de leveringen van brandstof nooit zelf fysiek in ontvangst namen, aangezien hun taak hoofdzakelijk erin bestond de bestellingen te centraliseren en te zorgen voor de betaling van de geleverde brandstof. Pas wanneer de brandstof in de scheepstanks was geladen, was FBK in staat de werkelijk geleverde hoeveelheid te bepalen en aldus de desbetreffende factuur op te stellen.

14 In de veronderstelling dat de verkoop van de betrokken brandstof van de btw was vrijgesteld op grond van de Litouwse wettelijke regeling tot omzetting van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112, heeft FBK op die brandstofleveringen een btw?tarief van 0 % toegepast.

15 Na een belastingcontrole over de in punt 11 van het onderhavige arrest genoemde periode heeft de Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (belastinginspectie van de regio Klaip?da) op 15 februari 2013 een verslag opgesteld, waarin zij verklaart dat, aangezien de betrokken brandstof door FBK niet rechtstreeks aan de exploitanten van de schepen maar aan in eigen naam handelende tussenpersonen is verkocht, die tussenpersonen volgens haar moeten worden geacht de brandstof aan die exploitanten te hebben doorverkocht. Derhalve was FBK niet gerechtigd de in artikel 44, lid 1, van de btw?wet bedoelde vrijstelling toe te passen, aangezien die vrijstelling alleen van toepassing is op de levering van goederen aan exploitanten van zeeschepen bestemd voor het internationale vervoer van passagiers en/of goederen op internationale routes.

16 Bij besluit van 26 maart 2013 heeft de Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija op basis van het op 15 februari 2013 opgestelde verslag FBK’s aangifte verhoogd met een bedrag van 37 847 771 Litouwse litas (LTL), dat wil zeggen ongeveer 11 miljoen EUR, omdat FBK op de litigieuze brandstofleveringen een btw?tarief van 0 % had toegepast.

17 Op 15 april 2013 heeft FBK tegen het besluit van de Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija bezwaar gemaakt bij de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos.

18 Bij besluit van 27 juni 2013 heeft de Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos dat bezwaar afgewezen op grond dat, volgens de rechtspraak van het Hof in de arresten Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) en Elmeka (C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563), de vrijstelling voor de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee als bedoeld in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112, waarvan artikel 44, lid 1, van de btw?wet de omzetting is, alleen op de laatste fase van het in de handel brengen van de betrokken goederen kan worden toegepast, namelijk de levering van die goederen aan de exploitant van de schepen die ze zal gebruiken.

19 Op 30 juli 2013 heeft FBK tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen).

20 Volgens die rechter bestaat er twijfel over of de redenering van het Hof in het arrest Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) kan worden toegepast op een situatie waarin de betrokken goederen door een belastingplichtige werden geladen in de tanks van de schepen die ze zouden gebruiken en er in feite toereikende controles bestonden die het mogelijk maakten om het daadwerkelijke gebruik van de voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee bestemde goederen te garanderen. In het arrest A (C?33/11, EU:C:2012:482) heeft het Hof immers erkend dat de in het huidige artikel 148, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling voor leveringen van luchtvaartuigen kan worden toegepast op leveringen die voorafgaan aan de laatste fase van het in de handel brengen, in het bijzonder omdat die uitbreiding van de vrijstelling, gelet op de betrokken soort goederen en met name op de voor de exploitatie ervan benodigde registraties en vergunningen, voor de Staten en de betrokken ondernemers geen complicaties lijkt te kunnen meebrengen die niet te rijmen zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de in het huidige artikel 131 van richtlijn 2006/112 neergelegde vrijstellingen.

21 Daarom heeft de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat de bepaling betreffende de btw?vrijstelling niet alleen van toepassing is op leveringen aan de exploitant van een schip voor de vaart op volle zee die deze goederen voor de bevoorrading van het schip gebruikt, maar ook op andere leveringen dan aan de exploitant van het schip, dat wil zeggen aan niet nader bekende tussenpersonen, wanneer op het tijdstip van de levering de eindbestemming van de goederen reeds bekend is en naar behoren is vastgesteld, en hiervan in overeenstemming met de wettelijke voorschriften het bewijs is geleverd aan de belastingdienst?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling van toepassing is op de levering van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, indien op de datum van de levering de eindbestemming van de goederen bekend is en naar behoren is vastgesteld, en hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs is geleverd aan de belastingdienst.

23 Volgens artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 is vrijgesteld van de btw de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit.

24 Meteen zij opgemerkt dat die bepaling in dezelfde bewoordingen is gesteld als artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn, die is ingetrokken en vervangen bij richtlijn 2006/112.

25 Dientengevolge is de rechtspraak van het Hof inzake artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn in beginsel relevant voor de uitlegging van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112.

26 Volgens die rechtspraak genieten handelingen ter bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee vrijstelling omdat zij worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen (arrest Velker

International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, punt 21).

27 Juist zoals de vrijstelling voor uitvoerhandelingen alleen geldt voor de uiteindelijke levering van door of voor rekening van de verkoper uitgevoerde goederen, kan de in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling derhalve niet worden uitgebreid tot leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase (zie in die zin arrest Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, punt 22).

28 Die conclusie wordt voorts bevestigd door het feit dat bij uitbreiding van de vrijstelling tot de fasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de exploitant van de schepen die de goederen zal gebruiken voor de bevoorrading van de schepen, de Staten regelingen zouden moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren. Die regelingen zouden niet tot een administratieve vereenvoudiging leiden, doch integendeel voor de Staten en de betrokken belastingplichtigen complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een „juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen”, zoals bedoeld in artikel 131 van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, punt 24).

29 Om in aanmerking te komen voor de in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling moet een levering van voor de bevoorrading bestemde goederen bijgevolg gebeuren aan de exploitant van de schepen voor de vaart op volle zee die deze goederen zal gebruiken, en derhalve moet die levering plaatsvinden in de laatste fase van het in de handel brengen van die goederen.

30 Daarom moet worden nagegaan of een levering van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen als in het hoofdgeding, aan de in de voorgaande punten genoemde voorwaarden voldoet.

31 In dit verband zij opgemerkt dat in richtlijn 2006/112 het begrip in eigen naam handelende tussenpersoon niet wordt gebruikt.

32 Uit artikel 14, lid 2, onder c), van die richtlijn blijkt dat de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie als een levering van goederen moet worden beschouwd.

33 Een commissieovereenkomst is in beginsel een overeenkomst waarbij een tussenpersoon zich ertoe verbindt in eigen naam maar voor rekening van een derde één of meer juridische transacties uit te voeren.

34 Dientengevolge moet een levering van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al handelen die tussenpersonen voor rekening van de exploitanten van de schepen die ze zullen gebruiken, voor de toepassing van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 worden onderscheiden van een levering aan die exploitanten.

35 Een levering van goederen aan een in eigen naam handelende tussenpersoon vindt derhalve niet in de laatste fase van het in de handel brengen van die goederen plaats, aangezien die tussenpersoon wordt geacht de goederen te kopen om ze aan een derde door te verkopen, en niet om ze te gebruiken.

36 Een levering van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen als in het hoofdgeding kan bijgevolg in beginsel niet als een in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 bedoelde levering worden aangemerkt en kan derhalve niet in aanmerking komen voor de in die bepaling bedoelde vrijstelling.

37 Toch heeft het Hof, weliswaar in de context van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, waarvan de bepalingen bijna identiek in artikel 148, onder f), van richtlijn 2006/112 zijn overgenomen, erkend dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling kan worden toegepast op de levering van een luchtvaartuig aan een ondernemer die zelf niet behoort tot de luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer in de zin van dit artikel, maar die dit luchtvaartuig koopt om het uitsluitend door een dergelijke maatschappij te laten gebruiken zonder aan die maatschappij de macht over te dragen om als een eigenaar over het luchtvaartuig te beschikken, wanneer dat gebruik bekend is en naar behoren is vastgesteld. In dit verband heeft het Hof met name benadrukt dat de controle van een dergelijk daadwerkelijk gebruik, gelet op de betrokken soort goederen en met name op de voor de exploitatie ervan benodigde registraties en vergunningen, voor de Staten en de betrokken ondernemers geen complicaties kan meebrengen die niet te rijmen zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen (zie in die zin arrest A, C?33/11, EU:C:2012:482, punten 56 en 57).

38 De verwijzende rechter vraagt zich af of die rechtspraak relevant is voor de uitlegging van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 en of op basis van die rechtspraak die bepaling kan worden toegepast op de levering van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, indien op de datum van de levering de eindbestemming van die goederen bekend is en naar behoren is vastgesteld, en hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs is geleverd aan de belastingdienst.

39 In dit verband zij vooraf eraan herinnerd dat het Hof in punt 53 van het arrest A (C?33/11, EU:C:2012:482) uitdrukkelijk heeft opgemerkt dat er geen reden was om de in het arrest Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) gevonden oplossingen voor de uitlegging van artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn, waarvan de tekst identiek is aan die van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112, toe te passen voor de uitlegging van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, waarvan de tekst identiek is aan die van artikel 148, onder f), van richtlijn 2006/112.

40 Vervolgens moet worden opgemerkt dat de in artikel 148, onder a) en f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen weliswaar gemeen hebben dat de toepassing ervan afhankelijk is van het gebruik dat van de betrokken goederen zal worden gemaakt, maar dat dit niet wegneemt dat de bedoelde goederen, namelijk brandstof in het eerste geval en een luchtvaartuig in het tweede geval, van totaal verschillende aard zijn, zodat een eventuele analogie tussen de twee desbetreffende vrijstellingsregelingen geenszins onvermijdelijk is.

41 Voorts zijn de in artikel 148 van richtlijn 2006/112 bedoelde btw?vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht die derhalve in de gehele Unie op uniforme wijze moeten worden uitgelegd en toegepast (zie in die zin arrest Unterpertinger, C?212/01, EU:C:2003:625, punt 34).

42 In het arrest A (C?33/11, EU:C:2012:482) heeft het Hof zijn conclusie dat de betrokken vrijstelling kon worden toegepast op de levering van een luchtvaartuig onder de in punt 37 van het onderhavige arrest vermelde voorwaarden, aldus gebaseerd op met name het bestaan in alle lidstaten van regels inzake de registratie en vergunningen voor vluchten, met name omdat al die Staten partij zijn bij het in punt 3 van het onderhavige arrest vermelde verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart.

43 Het staat niet vast dat in alle lidstaten gemeenschappelijke vergunningsregels of ?mechanismen bestaan die het mogelijk maken om het daadwerkelijke gebruik van de voor de bevoorrading bestemde goederen door schepen voor de vaart op volle zee te garanderen.

44 Daaruit volgt dat de uniforme toepassing van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 niet kan worden gewaarborgd zonder afbreuk te doen aan de in punt 28 van het onderhavige arrest vermelde doelstelling van administratieve vereenvoudiging, indien die bepaling aldus moest worden uitgelegd dat zij van toepassing is op leveringen van goederen aan marktdeelnemers die geen exploitanten van schepen voor de vaart op volle zee zijn, maar die deze goederen kopen met het oog op het uitsluitend gebruik ervan door die marktdeelnemers, ook al is die bestemming bekend en naar behoren vastgesteld, en is hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs geleverd aan de belastingdienst.

45 Derhalve kan de in punt 37 van het onderhavige arrest uiteengezette rechtspraak niet worden geacht relevant te zijn voor de uitlegging van artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112, ook al hebben bepaalde Staten, zoals het geval blijkt te zijn voor de Republiek Litouwen, afzonderlijk mechanismen ingevoerd die het daadwerkelijke gebruik van de voor de bevoorrading bestemde goederen door schepen voor de vaart op volle zee moeten waarborgen.

46 Uit het voorgaande volgt dat de in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling in beginsel niet van toepassing is op leveringen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al is op de datum van de levering de eindbestemming van de goederen bekend en naar behoren vastgesteld en is hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs geleverd aan de belastingdienst.

47 Uit het dossier waarover het Hof beschikt en de door de vertegenwoordiger van FBK ter terechtzitting verstrekte toelichtingen blijkt dat FBK in het hoofdgeding de brandstof zelf rechtstreeks in de tanks laadde van de schepen waarvoor die brandstof was bestemd. Vervolgens zond zij de desbetreffende factuur naar in eigen naam handelende tussenpersonen, aangezien pas na het laden kon worden bepaald hoeveel brandstof aldus precies was geleverd.

48 Bijgevolg kan niet worden uitgesloten dat de overdracht van de eigendom van de brandstof aan die tussenpersonen pas na het laden plaatsvond. Als dat zo is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, is de eigendom ten vroegste overgedragen op het ogenblik waarop de exploitanten van de schepen de macht verkregen om feitelijk als een eigenaar over de brandstof te beschikken.

49 Zoals de advocaat?generaal in de punten 42 tot en met 44 van haar conclusie heeft opgemerkt, wordt de exploitant van een schip immers normalerwijs geacht feitelijk als een eigenaar over brandstof te kunnen beschikken vanaf het tijdstip waarop de brandstof in de tank van het schip is geladen.

50 Derhalve zij vastgesteld dat in dergelijke omstandigheden, ook al is de eigendom van de brandstof in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen formeel aan de tussenpersonen overgedragen en ook al worden die tussenpersonen geacht in eigen naam te hebben gehandeld, die tussenpersonen op geen enkel moment in staat waren om over de geleverde hoeveelheden te beschikken, aangezien de macht om over die hoeveelheden te beschikken vanaf het laden van de brandstof door FBK bij de exploitanten van de schepen berustte.

51 Een handeling kan slechts als een levering van goederen aan een persoon in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden aangemerkt, indien die handeling tot gevolg heeft

dat die persoon daarover feitelijk als een eigenaar kan beschikken. Volgens vaste rechtspraak verwijst het in die bepaling bedoelde begrip „levering van goederen” immers niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar strekt het zich uit tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijk goed door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (arrest Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Hieruit volgt dat in het in punt 48 van het onderhavige arrest genoemde geval de handelingen van een marktdeelnemer als FBK niet als leveringen aan in eigen naam handelende tussenpersonen kunnen worden aangemerkt, maar moeten worden aangemerkt als rechtstreekse leveringen aan scheepsexploitanten die als zodanig in aanmerking kunnen komen voor de in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling.

53 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling in beginsel niet van toepassing is op leveringen van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al is op de datum van de levering de eindbestemming van de goederen bekend en naar behoren vastgesteld en is hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs geleverd aan de belastingdienst. In omstandigheden als in het hoofdgeding kan die vrijstelling echter worden toegepast indien de eigendom van de betrokken goederen ten vroegste op het ogenblik waarop de exploitanten van de schepen voor de vaart op volle zee de macht verkregen om feitelijk als een eigenaar over die goederen te beschikken, aan die tussenpersonen is overgedragen in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling in beginsel niet van toepassing is op leveringen van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al is op de datum van de levering de eindbestemming van de goederen bekend en naar behoren vastgesteld en is hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs geleverd aan de belastingdienst. In omstandigheden als in het hoofdgeding kan die vrijstelling echter worden toegepast indien de eigendom van de betrokken goederen ten vroegste op het ogenblik waarop de exploitanten van de schepen voor de vaart op volle zee de macht verkregen om feitelijk als een eigenaar over die goederen te beschikken, aan die tussenpersonen is overgedragen in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Litouws.