

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 5 maart 2015 (1)

Zaak C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Vrijstelling voor de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee – Toepasbaarheid op leveringen aan op eigen naam handelende tussenpersonen – Uiteindelijk gebruik van goederen bekend en aangetoond door bewijsmateriaal dat vóór de levering aan de belastingautoriteit is overgelegd”

1. Volgens artikel 148 van de btw-richtlijn(2) verlenen de lidstaten vrijstelling voor onder meer de levering van goederen voor de bevoorrading van bepaalde schepen die worden gebruikt voor de vaart op volle zee. Een geschil voor de Mokestinė komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen; hierna: „commissie voor fiscale geschillen”)(3) betreft brandstofleveringen die niet rechtstreeks in rekening worden gebracht aan de exploitanten van die schepen maar aan tussenpersonen, terwijl het uiteindelijke gebruik van de brandstof te voren vaststaat, die rechtstreeks wordt afgeleverd aan de bewuste schepen. De commissie voor fiscale geschillen wenst te vernemen of de vrijstelling in een dergelijk geval van toepassing is.

De btw-richtlijn

2. Ingevolge artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn zijn de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen.

3. Artikel 14, lid 1, omschrijft een dergelijke levering als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Volgens artikel 14, lid 2, onder c), wordt als levering van goederen eveneens beschouwd „de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan? of verkoop in commissie”.(4)

4. In het hoofdstuk „Vrijstellingen met betrekking tot internationaal vervoer” bepaalt artikel 148 van de btw-richtlijn met name:

„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 [...];

[...]

c) de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt a) bedoelde schepen, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

d) andere dan de in punt c) bedoelde diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt a) bedoelde schepen en hun lading worden verricht;

[...].”

5. Volgens artikel 131 zijn deze vrijstellingen van toepassing onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een „juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen” te verzekeren en om „elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

6. Artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn is de directe opvolger van artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn(5), dat volgens de daaraan door het Hof in het arrest Velker(6) gegeven uitlegging slechts van toepassing was bij leveringen van goederen aan de ondernemer die ze voor de bevoorrading van zijn schepen gebruikt, en dus niet bij leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase. Als reden hiervoor werd met name vermeld dat bij uitbreiding van de vrijstelling tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant, de lidstaten regelingen zouden moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren.

7. De bepalingen onder e), f) en g) van artikel 148 van de btw-richtlijn stemmen overeen met die onder a, c) en d). Zij voorzien in vrijstelling van de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de luchtvaartuigen welke worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toelagen. Die bepalingen, dan wel de voorgangers ervan in de Zesde richtlijn, zijn door het Hof uitgelegd in een aantal arresten die ook relevant kunnen zijn voor artikel 148, onder a).(7)

De wetgeving van Litouwen

8. Artikel 44 van de Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX 751 (wet IX?751 van de Republiek Litouwen op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bepaalt onder meer:

„1. De levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen als bedoeld in artikel 43, lid 1, van de wet [schepen voor de vaart op volle zee, 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. [...]”

9. Verschillende regelingen betreffende de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen bevatten een aantal strenge administratieve voorschriften die onder meer strekken tot volledige herleidbaarheid van alle brandstofleveringen aan schepen, met name vanuit belastingentrepots, onder toezicht en controle van de douaneautoriteiten.

Feiten, procedure en de gestelde vraag

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (hierna: „FBK”) is als belastingplichtige voor de omzetbelasting geregistreerd in Litouwen. Zij is met de bevoegde belastingautoriteit in geschil over brandstofleveringen die zij heeft verricht tussen 2008 en 2011 aan voor de vaart op volle zee gebruikte schepen.

11. De brandstof was afkomstig van buiten de Europese Unie en werd in Litouwen opgeslagen onder het stelsel van douane-entrepots, zodat bij de invoer nog geen btw was geïnd. FBK ontving orders voor de levering van brandstof aan specifieke schepen gebruikt voor de vaart op volle zee, verkocht deze „FOB Klaipėda” en leverde deze vervolgens zelf af in de brandstoftanks van de schepen, volgens de douaneregeling voor wederuitvoer.

12. De orders werden echter niet rechtstreeks geplaatst door de eigenaars of exploitanten van de schepen, maar door in diverse lidstaten gevestigde tussenpersonen. FBK factureerde de leveringen dan ook niet aan de eigenaars of exploitanten, maar aan de tussenpersonen. Deze tussenpersonen traden zowel (bij inkoop) jegens FBK als (bij verkoop) jegens de eigenaars of exploitanten op in eigen naam, maar namen de leveringen nooit zelf fysiek in ontvangst. Op haar facturen aan de tussenpersonen bracht FBK op grond van artikel 44, lid 1, van de btw-wet geen btw in rekening.

13. De belastingautoriteit was van oordeel, grotendeels op basis van de arresten Velker en Elmeka van het Hof, dat de bewuste leveringen aan de tussenpersonen plaatsvonden „in een eerdere handelsfase” en derhalve niet van de btw konden worden vrijgesteld.

14. Het geschil ligt thans bij de commissie voor fiscale geschillen, die enige twijfels koestert omtrent de toepasselijkheid van de motivering van de arresten Velker en Elmeka op een situatie waarin FBK de brandstof in werkelijkheid rechtstreeks aan de schepen in kwestie had geleverd en er feitelijk voldoende controlemechanismen waren om het uiteindelijke gebruik ervan met zekerheid vast te stellen. De commissie voor fiscale geschillen wijst tevens erop dat het Hof in het arrest A(8) met betrekking tot brandstofleveringen aan luchtvaartuigen uitdrukkelijk een minder strenge benadering volgde, waar het oordeelde dat een voorwaarde dat de bestemming van het luchtvaartuig bekend en aangetoond is vanaf het tijdstip van de verwerving ervan, terwijl het daadwerkelijke gebruik vervolgens wordt gecontroleerd, geen complicaties leek mee te brengen die niet te rijmen vielen met een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling.

15. De commissie voor fiscale geschillen stelt derhalve de volgende vraag:

„Moet artikel 148, onder a), van [de btw-richtlijn] 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?”

16. FBK, de Italiaanse en de Litouwse regering alsmede de Commissie van de Europese Unie

hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter zitting van 4 december 2014 hebben FBK, de Litouwse regering en de Commissie mondeling hun standpunt toegelicht.

Beoordeling

Inleidende opmerkingen

Feiten

17. Ik hecht eraan dat de uitspraak van het Hof inzake de uitlegging van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn recht doet aan de concrete omstandigheden in het hoofdgeding. De weergave van de feiten in de verwijzingsbeschikking is door FBK in haar schriftelijke en mondelinge opmerkingen aangevuld. De regering van Litouwen en de Commissie hebben eveneens opmerkingen van feitelijke aard gemaakt. Toch bleek het niet mogelijk om de exacte details van de transacties en de verhoudingen tussen de betrokken tussenpersonen en de eigenaars of exploitanten van de betrokken schepen te achterhalen – al ben ik niet van mening dat het informatietekort van dien aard is dat het Hof de gestelde vraag niet zou kunnen beantwoorden.

18. Niettemin waren alle op de zitting aanwezige partijen het erover eens, dat de manier waarop de diverse transacties in de onderhavige zaak zijn verlopen, een gangbare internationale praktijk weerspiegelt. De uitspraak van het Hof zal derhalve waarschijnlijk niet enkel voor het hoofdgeding van belang zijn, maar overal in de Unie waar een dergelijke praktijk wordt gevolgd. Het is echter mogelijk dat het geen universele praktijk betreft of dat de details ervan tussen de havens in de lidstaten verschillen, zodat de juiste oplossing in deze zaak niet steeds ook voor andere zaken hoeft te gelden.

19. Met deze achtergrond in gedachten, zijn mijns inziens de onderstaande omstandigheden, die geen van alle in geschil zijn, voor het onderhavige geval het meest kenmerkend.

20. FBK koopt brandstof van buiten de Europese Unie en slaat deze op onder het stelsel van douane-entrepots, waardoor de heffing van de bij invoer verschuldigde btw wordt opgeschort totdat de brandstof in het vrije verkeer binnen de Unie wordt gebracht.

21. Wanneer een schip brandstof nodig heeft, neemt de exploitant contact op met een tussenpersoon en omschrijft daarbij het schip, de (bij benadering) benodigde hoeveelheid brandstof alsmede de haven (wellicht havens) waar het schip zal liggen en de bevoorrading plaats kan vinden. De tussenpersoon selecteert dan een leverancier (in dit geval FBK) en plaatst een order voor de aan boord van het schip af te leveren brandstof.

22. Doel van deze procedure is zowel om de gang van zaken te vereenvoudigen als om deze voor beide partijen veiliger te maken. Exploitanten hebben wellicht niet in elke haven contacten met leveranciers. Leveranciers kunnen onwillig zijn om brandstof te leveren bij ontbreken van zekerheid over de kredietwaardigheid van de exploitant. Gespecialiseerde tussenpersonen, die op reguliere basis met beide partijen zaken doen en daarom wegens hun vertrouwen in de kredietwaardigheid van de exploitant het besluit kunnen nemen om de leverancier te betalen, verlenen met deze centralisering van de transacties en het verzorgen van de financiële aspecten daarvan een nuttige dienst.

23. De door de tussenpersoon geplaatste order bevat een opgave van zowel de kwaliteit als de hoeveelheid van de aan een bepaald schip te leveren brandstof, maar de werkelijk geleverde hoeveelheid kan hiervan afwijken (volgens FBK met wel 10 %), afhankelijk van de stand van de tank van het schip op het moment van aflevering, van de weersomstandigheden en mogelijk andere factoren.

24. FBK levert de bestelde brandstof af in de tanks van het bewuste schip, na uitklaring ervan volgens de voor wederuitvoer vereiste procedures. Pas na levering van de brandstof kan FBK de tussenpersoon, die haar enige contractpartner is bij deze verkoop, factureren voor de werkelijk geleverde hoeveelheid. In de veronderstelling dat de verkoop was vrijgesteld op grond van de Litouwse bepalingen tot omzetting van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn, bracht FBK op de facturen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, geen btw in rekening.

25. De tussenpersoon factureert de exploitant van het schip voor de brandstof.(9) Over dit aspect van de gang van zaken – waarbij FBK uiteraard niet betrokken is – beschikt het Hof over de minste informatie. Het is mogelijk dat de afspraken tussen de diverse tussenpersonen en exploitanten onderling verschillen. Wel is duidelijk dat de tussenpersoon na aankoop van de brandstof bij FBK, deze aan de exploitant moet verkopen en aan de hele gang van zaken enige winst wenst over te houden. Dit zou hij kunnen bereiken door bijvoorbeeld de brandstof eenvoudig tegen een hogere prijs te verkopen, of door deze tegen dezelfde prijs te verkopen maar een aparte vergoeding voor administratieve, commerciële en financiële diensten in rekening te brengen. Zonder nadere informatie kan derhalve niet worden aangenomen dat de tussenpersonen altijd dezelfde specifieke werkwijze erop na houden. Het lijkt echter niet in geschil dat zij bij de onderhavige transacties, dat wil zeggen de inkoop van de brandstof bij FBK en de verkoop ervan aan de exploitant, op eigen naam optraden en niet slechts als vertegenwoordigers van de laatste of als makelaars die het contact tussen beide partijen tot stand brachten.

26. Op deze feitelijke omstandigheden baseer ik mijn analyse.

Rechtspraak

27. De eerste zaak waarover het Hof zich op dit gebied heeft uitgesproken, die zo te zien ook het meest met de onderhavige overeenkomt, is de zaak Velker, waar het ging om artikel 15, lid 4, van de Zesde richtlijn, de voorloper van artikel 148, onder a), van de huidige btw-richtlijn. De feiten van die zaak waren in wezen als volgt.

28. Forsythe kocht van Velker twee partijen bunkerolie bestemd voor schepen die zij gebruikte voor de vaart op volle zee; Velker had beide partijen eerder gekocht van Verhoeven; Verhoeven op haar beurt had één van deze partijen gekocht van Olie Verwerking Amsterdam (hierna: „OVA”). Ten tijde van de verkoop door Velker aan Forsythe berustten de partijen nog bij Verhoeven respectievelijk OVA. Na de verkoop door Velker aan Forsythe werden zij door Verhoeven en OVA afgeleverd aan Forsythe.

29. In die transactieketen bracht OVA geen btw in rekening over de verkoop aan Verhoeven, Verhoeven bracht geen btw in rekening over haar verkopen aan Velker, en Velker bracht geen btw in rekening aan Forsythe. In het hoofdgeding was onder meer aan de orde of, wanneer de verkopen van Velker aan Forsythe terecht van btw waren vrijgesteld op grond van het toenmalige artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn, de eerdere verkopen door OVA aan Verhoeven en door Verhoeven aan Velker eveneens voor die vrijstelling in aanmerking kwamen.(10)

30. Het Hof merkte op dat de vrijstelling van die bepaling strikt moest worden uitgelegd en van toepassing was op handelingen ter bevoorrading van voor de vaart op volle zee gebruikte schepen

omdat die worden gelijkgesteld met uitvoerhandelingen. Zo kon ook, juist zoals de vrijstelling van rechtswege bij uitvoerhandelingen „alleen geldt voor de uiteindelijke levering van door of voor rekening van de verkoper uitgevoerde goederen, [...] de in artikel 15, [punt] 4, voorziene uitzondering slechts toepassing vinden bij leveringen van goederen aan de ondernemer die ze voor de bevoorrading van zijn schepen gebruikt, en [...] dus niet worden uitgebreid tot leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase”. Het Hof verklaarde voorts, in antwoord op het argument dat uitbreiding van de vrijstelling tot alle handelsfasen tot administratieve vereenvoudiging zou leiden, dat dit integendeel de lidstaten juist zou noodzaken om omslachtige controlemechanismen in het leven te roepen die niet te rijmen zouden zijn met een „juiste en eenvoudige toepassing” van de vrijstelling.(11)

31. Die overwegingen werden bevestigd in het arrest Elmeka, dat betrekking had op diensten bestaande in het vervoer over zee van brandstof, die niet rechtstreeks werden verricht ten behoeve van de exploitanten van schepen voor de vaart op volle zee maar van een bedrijf tot bevoorrading van zulke exploitanten. Ook in die omstandigheden kon de vrijstelling van het toenmalige artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn geen toepassing vinden.(12)

32. In het arrest A werd deze benadering echter niet gevolgd. In die zaak ging het om de bevoorrading van een luchtvaartuig, en dan niet rechtstreeks aan een luchtvaartmaatschappij „welke zich hoofdzakelijk toeleeg[t] op het betaalde internationale vervoer”(13) maar aan een onderneming die het luchtvaartuig aan een dergelijke maatschappij verhuurde. Het Hof oordeelde dat niet-toepassing van de vrijstelling in zulke omstandigheden afbreuk kon doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit. Het onderscheidde de situatie van die in de zaken Velker en Elmeka als volgt: „[d]at in een dergelijk geval als voorwaarde voor vrijstelling wordt gesteld dat die bestemming bekend is en naar behoren is aangetoond vanaf het tijdstip waarop de verwerving van het luchtvaartuig plaatsvindt, en dat vervolgens wordt gecontroleerd of dit luchtvaartuig daadwerkelijk door een dergelijke maatschappij wordt gebruikt, lijkt, 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 immers geen complicaties mee te brengen die niet te rijmen zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de in de Zesde richtlijn neergelegde vrijstellingen”.(14)

33. Een ander aspect van de rechtspraak van het Hof dat ik hier relevant acht, betreft het begrip „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, die voor de toepassing van de btw-richtlijn een „levering van goederen” uitmaakt. Volgens vaste rechtspraak verwijst dit begrip „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”, en staat het in beginsel „aan de nationale rechter om van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over het betrokken goed te beschikken”.(15)

34. In zijn arrest Auto Lease Holland bepaalde het Hof, op basis van onbetwiste feiten, dit zelf. De zaak had betrekking op een leaseovereenkomst waarin de lessee brandstof kon kopen op naam en voor rekening van de lessor (Auto Lease) door middel van een brandstofkaart op naam van de lessor, aan wie de rekening werd uitgebracht, terwijl de lessee iedere maand één twaalfde van de geschatte jaarlijkse kosten betaalde en het werkelijke verbruik werd afgerekend aan het einde van het jaar, met berekening van een vergoeding voor de brandstofadministratie. Het Hof oordeelde dat er vanuit het oogpunt van btw-heffing geen sprake was van levering van brandstof door de lessor aan de lessee. Volgens het Hof „moet dus worden onderzocht of in de hoofdzaak de aardoliemaatschappijen deze bevoegdheid om concreet over de brandstof te beschikken als

een eigenaar, hebben overgedragen aan de lessor dan wel aan de lessee. [...] Vaststaat dat de lessee over de brandstof kan beschikken als een eigenaar. Hij tankt namelijk direct aan de pomp, en Auto Lease heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moet worden gebruikt. [...] De zienswijze dat de brandstof wordt geleverd aan Auto Lease, nu de lessee de brandstof koopt namens en voor rekening van Auto Lease die de prijs ervan voorschiet, kan niet worden aanvaard. Zoals de Commissie terecht opmerkt, komen de leveringen slechts schijnbaar ten laste van Auto Lease. De maandelijkse betalingen aan Auto Lease zijn namelijk slechts een voorschot. Bovendien komt het werkelijke verbruik, dat aan het einde van het jaar wordt vastgesteld, voor rekening van de lessee, die dus de kosten van de brandstoflevering volledig draagt. [...] De overeenkomst over brandstofadministratie is dus geen overeenkomst inzake de levering van brandstof, doch veeleer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan. Auto Lease koopt de brandstof niet om ze vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop wordt verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop kiest. Ten opzichte van de lessee handelt Auto Lease in feite als kredietverstrekker.”(16)

35. Mijns inziens biedt dit arrest een nuttige invalshoek om de omstandigheden van de onderhavige zaak te vergelijken met die van de zaak Velker.

Uitlegging van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn in het licht van de situatie in het hoofdgeding en de rechtspraak van het Hof

36. De onderhavige zaak toont overeenkomsten met die van de zaak Velker. In beide situaties werd de brandstof door de oorspronkelijke eigenaar ervan daadwerkelijk afgeleverd aan de exploitant van het schip, terwijl de juridische eigendom op een of meer derden overging.

37. Ik ben er echter niet van overtuigd dat de overeenkomsten tussen de beide situaties noodzakelijkerwijs dienen te resulteren in een gelijke btw-behandeling. In sommige opzichten verschillen de zaken ook van elkaar.

38. Het lijkt me met name van belang dat in de zaak Velker de juridische eigendom van de brandstof overging op de exploitant van de betrokken schepen, terwijl het in de onderhavige zaak erop lijkt dat de juridische eigendom enkel kon overgaan nadat de brandstof was afgeleverd, aangezien pas op dat moment de geleverde hoeveelheid kon worden vastgesteld en gefactureerd.(17)

39. In dat licht lijkt het noodzakelijk om te onderzoeken wanneer „de macht om als een eigenaar [over de brandstof] te beschikken” wordt overgedragen, aangezien uit de rechtspraak blijkt dat dit (voor de btw-behandeling beslissende) stadium niet per definitie samenvalt met de overgang van de juridische eigendom.

40. De commissie voor fiscale geschillen zal daarom, alvorens een definitieve beslissing te kunnen nemen, nog een aantal feiten moeten verifiëren naast die welke reeds aan het Hof zijn voorgelegd.

41. Indien volgens de contracten betreffende de diverse transacties en het daarop toepasselijke recht (zaken die per transactie kunnen verschillen en wellicht niet eenvoudig zijn vast te stellen) de partijen (buiten de exploitanten van de betrokken schepen) op en tussen wie de juridische eigendom van de brandstof is overgegaan, zowel feitelijk als rechtens de werkelijke macht hadden om als een eigenaar over de brandstof te beschikken toen deze reeds was afgeleverd in de tanks van de schepen, is de situatie vanuit btw-oogpunt volstrekt vergelijkbaar met de situatie in de zaak Velker.(18) In dat geval doet het feit dat in de zaak Velker de brandstof in bezit bleef van een andere partij dan de exploitant van de schepen terwijl deze in de

onderhavige zaak reeds was overgebracht naar de tanks van de schepen, mijns inziens niet ter zake.

42. Er moet wel zorgvuldig onderzocht worden bij welke partij of partijen de macht berustte om werkelijk op dezelfde wijze als een eigenaar over de brandstof te beschikken. Wanneer brandstof eenmaal is geleverd in de tanks van een schip voor de vaart op volle zee, is het buitengewoon moeilijk voor te stellen hoe daarover anders valt „te beschikken” dan door verbruik voor de energiebehoeften van het betrokken schip (door de exploitant ervan, dus). Elke andere vorm van daadwerkelijke beschikking door een andere juridische eigenaar van de brandstof dan de exploitant van het schip lijkt een fysieke interventie te vereisen van onpraktische aard.⁽¹⁹⁾ Het is in de praktijk onwaarschijnlijk dat de brandstof niet voor de behoeften van het schip zal worden gebruikt, en het lijkt onaannemelijk dat de tussenpersoon, zolang hij de juridische eigenaar is, de verantwoordelijkheden van een eigenaar op zich zal willen nemen (zoals het betalen van de kosten van opslag en verzekering) teneinde er op andere wijze over te kunnen beschikken. In de zaak Velker is daarentegen duidelijk dat Velker tot de verkoop aan Forsythe zowel feitelijk als rechtens de mogelijkheid had om de door Verhoeven en OVA gehouden brandstof over te dragen aan elke gewenste partij.

43. In deze omstandigheden lijkt de beste analyse van het begrip „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, de volgende.

44. Tot het moment waarop alle aspecten van de verkoop zijn voltooid, en afhankelijk van hetgeen partijen zijn overeengekomen, berust de juridische eigendom bij de leverancier (hier achtereenvolgens FBK en de tussenpersoon of tussenpersonen), die daarmee natuurlijk het recht heeft om betaling voor de brandstof te verlangen (eventueel met verkrijging van een zakelijk recht op het schip, al naar de omstandigheden en het toepasselijke recht).⁽²⁰⁾ Vanaf het tijdstip van aflevering van de brandstof in de tanks van het schip is de exploitant echter feitelijk in staat om als eigenaar daarover te beschikken, en dat is het moment waarop, vanuit btw-oogpunt, de levering van de goederen plaatsvindt en afhankelijk van de omstandigheden belastbaar is of vrijgesteld.

45. Het feit dat de juridische eigendom twee of meer maal wordt overgedragen in het kader van de levering, doet niet af aan die belastbaarheid of de vrijstelling. Wat van belang is, is dat er sprake is van één enkele „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn zoals uitgelegd in de rechtspraak, en dat die overdracht één enkele levering van goederen vormt. Dit standpunt is niet in tegenspraak met de doelstellingen van artikel 148. In dat verband moet de „macht om te beschikken over” een zaak worden opgevat als verwijzing naar het recht om die zaak te gebruiken, te verbruiken en/of anderszins daarvan te genieten, ongeacht of dat recht nog aan enige contractuele verplichtingen is gebonden, zoals de verplichting om voor die zaak te betalen.

46. Naar mijn mening is die benadering niet alleen in overeenstemming met de bepalingen van de btw-richtlijn als uitgelegd in de rechtspraak (zij sluit aan bij de definitie van „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” in het arrest Safe en de latere arresten en is wegens de afwijkende omstandigheden niet in strijd met het arrest Velker), maar draagt zij tevens bij aan de „juiste en eenvoudige toepassing” van de vrijstelling, wat één van de doelstellingen is die worden genoemd in artikel 131 van de btw-richtlijn (hoewel dit formeel verwijst naar de door de lidstaten gestelde voorwaarden en niet naar die van de richtlijn zelf). Zoals FBK heeft opgemerkt, is de inning en vervolgens terugbetaling van omzetbelasting van in andere lidstaten gevestigde belastingplichtigen een arbeidsintensieve aangelegenheid, die zinloos is wanneer de brandstof is afgeleverd in de tanks van schepen die worden gebruikt voor de vaart op volle zee en in feite niet op andere wijze kan worden gebruikt

dan die waarvoor de vrijstelling is bedoeld. Deze overwegingen zijn bovendien in overeenstemming met die van het Hof in het arrest A; ook het arrest Auto Lease Holland wijst, al waren de omstandigheden in die zaak niet gelijk, in dezelfde richting.

47. Er zijn evenwel ook argumenten aangevoerd waarmee een andere opvatting wordt verdedigd, met name door de regering van Litouwen en de Commissie, die voor zover van belang besproken moeten worden.

Argumenten voor een andere opvatting

48. In de eerste plaats wordt betoogd dat volgens vaste rechtspraak het beginsel van fiscale neutraliteit betekent dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten niet verschillend mogen worden behandeld ter zake van de btw-heffing en dat vrijstellingen in dat licht strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over alle leveringen van goederen of diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht; het beginsel van strikte uitlegging betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.⁽²¹⁾ Volgens die opvatting moet artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn dus strikt worden uitgelegd, in de zin dat het is beperkt tot de laatste handelsfase, te weten – zoals de Commissie en de Litouwse regering opmerken – de fase waarin de brandstof wordt „uitgevoerd”.

49. Naar mijn mening is er geen werkelijke discrepantie tussen deze opvatting en hetgeen ik hierboven heb betoogd.

50. Wanneer sprake is van opeenvolgende leveringen *vóór* het punt is bereikt van de met uitvoer gelijkgestelde transactie⁽²²⁾, zoals in de zaak Velker, en elke achtereenvolgende juridische eigenaar zowel feitelijk als rechtens in staat is om als zodanig over de brandstof te beschikken, ben ik het geheel ermee eens dat volgens een strikte uitlegging – de enig rationele – de vrijstelling van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn enkel op dat punt toepassing kan vinden. Wanneer de macht om als (een) eigenaar over de brandstof te beschikken daarentegen slechts één maal overgaat, op het punt van de transactieketen dat met een uitvoer gelijk wordt gesteld, en waar de tussenliggende of latere juridische transacties in feite slechts gaan om de overdracht van een vordering tot betaling op de exploitant van het schip, is de uitlegging volgens welke de levering van de brandstof ook deze tussenliggende of latere juridische transacties omvat, in werkelijkheid niet minder strikt. Een dergelijke uitlegging druist evenmin in tegen het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien de tussen (hier) FBK en de exploitant van het schip optredende tussenpersonen niet dezelfde transacties verrichten als OVA of Verhoeven deden in de zaak Velker. Laatstgenoemden verkochten de brandstof op een markt waar de eindbestemming ervan nog niet vaststond en ook een andere had kunnen zijn; eerstgenoemden verrichtten een transactie betreffende een recht op brandstof waarvan de eindbestemming reeds vaststond.

51. In de tweede plaats wijst de Litouwse regering op de richtsnoeren van het btw-comité van 1 juli 2011, waarin het comité „vrijwel unaniem” besloot dat de in artikel 148, onder c), van de btw-richtlijn voorziene vrijstelling alleen op rechtstreeks aan de exploitant van het schip geleverde reparatiewerkzaamheden toepassing dient te vinden en niet kan worden uitgebreid tot ermee verband houdende diensten die, met name door onderaannemers, zijn verricht in een eerdere handelsfase.⁽²³⁾ Ter terechtzitting wees dezelfde regering tevens op de richtsnoeren van 24^{de} 25 februari 2014, waarin het btw-comité naar aanleiding van het arrest A, opnieuw „vrijwel unaniem”, onder meer besloot dat dezelfde vrijstelling in geen geval moest worden toegepast op leveringen in een eerdere handelsfase dan de levering aan een belastingplichtige die een schip verwerft met het oog op de onmiddellijke verhuur ervan.⁽²⁴⁾

52. Niet vergeten mag worden dat deze richtsnoeren „enkel de standpunten van een raadgevend comité weergeven. Zij bevatten geen officiële uitlegging van het Unierecht en hebben niet noodzakelijkerwijs de instemming van de Europese Commissie. Zij zijn niet bindend voor de Europese Commissie of de lidstaten, die het vrijstaat deze niet te volgen.” Zij mogen slechts gepubliceerd worden met vermelding van dit voorbehoud.(25)

53. Indien de richtsnoeren wel in aanmerking moeten worden genomen, zijn mijns inziens echter twee punten van belang. De eerstgenoemde richtsnoeren hebben uitdrukkelijk met name betrekking op door onderaannemers verrichte reparatiewerkzaamheden en niet op leveringen van goederen (in dit geval brandstof). De laatstgenoemde richtsnoeren voegen daaraan toe dat, wanneer bevoorradingsgoederen rechtstreeks worden geleverd aan de belastingplichtige die het schip gebruikt voor commerciële activiteiten op volle zee, de vrijstelling van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn van toepassing dient te zijn ongeacht of het schip gezamenlijk wordt gebruikt met anderen die het niet uitsluitend voor hun commerciële activiteiten gebruiken.(26) Hoewel dat punt specifiek verwijst naar gezamenlijk gebruik van het schip en niet naar de handelsfase waarin de transactie plaatsvindt, lijkt de verwijzing naar goederen „die rechtstreeks worden geleverd aan de belastingplichtige die het schip gebruikt voor commerciële activiteiten op volle zee” uit te gaan van de veronderstelling dat de *rechtstreekse levering aan de exploitant* de handeling is waardoor de vrijstelling in artikel 148, onder a), van toepassing wordt.

54. Mijns inziens bevatten de richtsnoeren van het btw-comité derhalve geen argumenten die afbreuk doen aan mijn hierboven in punt 44 omschreven standpunt.

55. Ten derde leidt de Commissie af uit artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn(27), gelezen in het licht van met name de artikelen 28(28) en 311, lid 1, aanhef en onder 5(29), van deze richtlijn alsmede van de rechtspraak van het Hof(30), dat de tussenpersonen in de onderhavige zaak geacht moeten worden de brandstof in kwestie eerst te hebben gekocht en vervolgens te hebben geleverd aan de exploitant van het schip, in twee afzonderlijke transacties, waarvan alleen de laatste in aanmerking komt voor de vrijstelling van artikel 148, onder a).

56. Ik begrijp de redenering die aan dit standpunt ten grondslag ligt, maar mijns inziens is deze al grotendeels behandeld in mijn uitlegging van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn. Die uitlegging berust op de noodzaak om het aantal malen vast te stellen waarop de „macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” is overgegaan vanuit btw-oogpunt, wat al naar de omstandigheden gelijk kan zijn aan het aantal overdrachten van de juridische eigendom van die zaak. De omstandigheden van het onderhavige geval, waarin brandstof rechtstreeks in de tanks van een schip voor de vaart op volle zee is afgeleverd en vervolgens enkel de exploitant van dat schip hierover kan beschikken (wat aan de nationale rechter is om vast te stellen), komen niet noodzakelijkerwijs overeen met een geval van levering van diensten waarbij een tussenpersoon is betrokken, of van een handelaar in gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiques.

57. Ik benadruk echter wederom dat de nationale rechter die artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn toepast in de door mij voorgestane uitlegging, zich grondig moet vergewissen van de werkelijke toedracht van de transacties in kwestie, en dat in het geval van een levering van brandstof waarbij een of meer tussenpersonen zijn betrokken, niet per definitie alle transacties op grond van die bepaling dienen te worden vrijgesteld van btw.

Conclusie

58. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vraag van de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s te beantwoorden als volgt:

„Wanneer, in een geval dat voldoet aan de omschrijving 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, vaststaat dat de levering van goederen voor de bevoorrading van een schip door de verkoper plaatsvindt a) rechtstreeks aan de exploitant van het schip, op zodanige wijze dat b) de laatste de macht om als een eigenaar over die goederen te beschikken onmiddellijk en onvoorwaardelijk verwerft en de verkoper deze tegelijkertijd verliest, en c) geen andere persoon deze macht over dezelfde goederen verkrijgt of verliest, moeten de transactie waarbij de verkoper die macht overdraagt, de transactie waarbij de exploitant van het schip die macht verkrijgt, alsmede alle tussenliggende transacties waarbij derden rechten kunnen verkrijgen en overdragen die niet dan de macht omvatten om als een eigenaar over die goederen te beschikken, worden vrijgesteld van de btw.

Zijn de omstandigheden anders, dient op grond van die bepaling enkel de transactie waarbij de exploitant van het schip de macht verkrijgt om als een eigenaar over de goederen te beschikken, te worden vrijgesteld van de btw.

Het staat in alle gevallen aan de nationale rechter om aan de hand van de relevante feiten vast te stellen wie in welk stadium de macht verkrijgt om werkelijk over de goederen te beschikken alsof hij de eigenaar ervan was, welke vaststelling niet louter afhankelijk is van de overdracht van de juridische eigendom van de goederen volgens het toepasselijke recht.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

3 – De commissie voor fiscale geschillen is door het Hof aangemerkt als rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU; zie arrest Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punten 34?40.

4 – Zie ook de punten 55 e.v. van deze conclusie.

5 – 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).

6 – Arrest Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262 (hierna: arrest „Velker”), punten 22 en 24; zie ook arrest Elmeka, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, punt 23.

7 – Zie bijvoorbeeld arresten Cimber Air, C?382/02, EU:C:2004:534, en A, C?33/11, EU:C:2012:482 (hierna: „A”).

8 – Met name in de punten 51?56.

9 – Er is gesteld dat er sprake is geweest van een keten van meerdere tussenpersonen tussen FBK en de exploitant. Zelfs indien dit het geval is, moet de btw-behandeling van de transacties gelijk zijn, ongeacht het aantal betrokken tussenpersonen. Waar het om gaat is, of de vrijstelling enkel van toepassing is op de laatste transactie in de reeks of op de reeks in zijn geheel.

10 – Een ander vraagstuk was of de verkopen aan Forsythe wel terecht waren vrijgesteld,

gegeven het feit dat Forsythe de brandstof aan land had opgeslagen alvorens deze aan boord te brengen van de schepen waarvoor deze was bestemd. Het Hof oordeelde dat de vrijstelling terecht was toegepast in die omstandigheden; dit aspect is voor de onderhavige zaak echter niet van belang.

11 – Arrest Velker, punten 20-24.

12 – Thans artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn; Elmeka, punten 17-25.

13 – Artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn, thans artikel 148, onder f), van de btw-richtlijn.

14 – Arrest A, met name de punten 41-57.

15 – Arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61 (hierna: arrest „Safe”) punten 7 en 13, en meer recent het arrest Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punten 33 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

16 – Arrest Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, met name de punten 33-36.

17 – Zie de punten 23 en 24 hierboven. Hier komt de situatie overeen met die in de zaak Auto Lease Holland, in de zin dat de partij die voor de levering betaalt zich tot het moment van de levering en facturering ervan zich slechts in algemene termen een voorstelling kan maken van de hoeveelheid brandstof waarom het zal gaan.

18 – Zie de punten 28 en 29 hierboven.

19 – Zo lijkt het onaannemelijk dat (met winst voor de betrokken partijen) de brandstof die eenmaal naar schip A is overgebracht, weer zal worden uitgeladen om te worden overgebracht naar schip B vóórdat schip A zee kiest, dit alles zonder te worden opgemerkt door de douane- of havenautoriteiten.

20 – Zie bijvoorbeeld Clausule 10 van het Standard Bunker Contract van de BIMCO (Baltic and International Maritime Council) en de „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties” van de BIMCO (<https://www.bimco.org>). Over zekerheidstelling in het zeerecht in het algemeen, zie bijvoorbeeld Baatz, Y., *Maritime Law*, Routledge 2014 (3e druk), blz. 490-491.

21 – Zie bijvoorbeeld arrest Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punten 21 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

22 – Men mag niet uit het oog verliezen dat de vrijstelling berust op de gelijkstelling van de transactie met een uitvoer; zie arrest Velker, punt 21.

23 – „Guidelines resulting from the 93rd meeting of 1 July 2011 Document E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV”.

24 – „Guidelines resulting from the 100th meeting of 24-25 February 2014 Document D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803”, punt 1.

25 – Het voorbehoud en de laatste voorwaarde worden vermeld op elke pagina van de richtsnoeren.

26 – Punt 3 van de richtsnoeren.

27 – Zie punt 3 hierboven.

28 – „Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

29 – „[W]ordt verstaan onder: [...] ,belastingplichtige wederverkoper’: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan? of verkoop in commissie, voor rekening van een derde”.

30 – Arrest Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punten 34-36: volgens de „juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht, [...] wordt [...] de commissionair [...] geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt [...] te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken”. Aangezien de bewuste bepaling „in algemene bewoordingen is geformuleerd zonder enige beperking van werkingssfeer of draagwijdte, betreft [deze] fictie ook de toepassing van de btw-vrijstellingen”.