

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 5 mars 2015(1)

Mål C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(begäran om förhandsavgörande från Mokestiniai ginai komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litauen))

”Mervärdesskatt – Undantag för leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppet hav – Tillämpning på leverans till mellanmän som agerar i eget namn – Slutlig användning av varor känd och vederbörligen styrkt enligt bevisning som lämnats till skattemyndigheten före leverans”

1. Enligt artikel 148 i mervärdesskattedirektivet(2) ska medlemsstaterna, bland annat, undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av vissa fartyg som används på öppet hav från mervärdesskatt. Förevarande begäran har framställts i en tvist mellan Mokestiniai ginai komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (litauisk nämnd för skattetvister) (nedan kallad skattenämnden)(3) avseende leverans av bränsle som inte fakturerats fartygens användare utan mellanmän. Den slutliga användningen av bränslet var dock känd på förhand och bränslet levererades direkt till fartygen. Skattenämnden har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i om undantagsbestämmelsen är tillämplig i ett sådant fall.

Mervärdesskattedirektivet

2. Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet omfattas leverans av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, av mervärdesskatt.

3. I artikel 14.1 definieras leverans av varor som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. I artikel 14.2 c föreskrivs att som leverans anses även ”överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”.(4)

4. I kapitlet med rubriken ”Undantag i samband med internationella transporter” anges, i artikel 148, särskilt följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppet hav ...

...

c) Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som avses i led a samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem.

d) Tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c, för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster.

...”

5. Enligt artikel 131 ska undantagen tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en ”korrekt och enkel tillämpning” och för att ”förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk”.

6. Artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet är den direkta efterföljaren till artikel 15.4 i sjätte direktivet,(5) vilken domstolen i målet Velker(6) tolkade så, att den endast var tillämplig på leverans av varor till en fartygsledning som använder dessa varor till bunkring och proviantering av sina fartyg och inte leverans av varor som hänförde sig till ett föregående handelsled. Detta motiverades särskilt av att en utvidgning av undantaget från skatteplikt, så att det omfattade de handelsled som låg före den slutliga leveransen av varorna till fartygsledningen, skulle kräva att medlemsstaterna införde ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om ändamålet hos de levererade varor som är undantagna från skatteplikt.

7. Artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser som motsvarar leden a, c och d och undantar leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik. Dessa bestämmelser, eller närmare bestämt deras föregångare i sjätte direktivet, har tolkats i domstolens praxis. Denna praxis kan också vara relevant i förhållande till artikel 148 a.(7)

Litauisk lagstiftning

8. I artikel 44 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo Nr. IX 751 (lag nr IX 751 om mervärdesskatt i Republiken Litauen) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) föreskrivs bland annat följande:

”1. För leverans av varor ska mervärdesskattesatsen vara noll när varorna levereras för proviantering av fartyg som avses i artikel 43.1 i denna lag nämligen ’fartyg som seglar på öppet hav och som transporterar passagerare och/eller gods på internationella router och/eller tillhandahåller andra tjänster mot vederlag ... ’

...

3. I denna lag ska ... bränsle (motorbränsle) och smörjmedel betraktas som proviant. ...”

9. Olika bestämmelser om proviantering, bunkring och tankning av fartyg och luftfartyg föreskriver ett antal stränga administrativa krav, som bland annat fullständig spårbarhet av samtliga bränsleleveranser till fartyg, särskilt från tullager, under kontroll och övervakning av tullmyndigheterna.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågan

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (nedan kallat FBK) är registrerat för mervärdesskatt i Litauen. En tvist har uppstått mellan FBK och den behöriga skattemyndigheten avseende bränsleleveranser mellan 2008 och 2011 till fartyg som används på öppet hav.
11. Bränslet härrörde från ett land utanför unionen och lagrades i Litauen enligt ett tullagerförfarande, vilket innebar att mervärdesskatt på grund av importen ännu inte hade utgått. FBK mottog beställningar av bränsleleveranser till angivna fartyg som användes på öppet hav. Bränslet såldes till FOB Klaipėda och FBK levererade självt bränslet till fartygens bränsletankar enligt ett tullförfarande för återexport.
12. Beställningarna gjordes dock inte av fartygens ägare eller användare själva, utan av mellanmän i olika medlemsstater. På motsvarande sätt fakturerade FBK mellanmännen för leveranserna och inte ägarna eller användarna. Mellanmännen uppträdde i eget namn gentemot FBK och ägarna eller användarna – och köpte från de förstnämnda och sålde till de sistnämnda – men tog själva aldrig fysiskt befattning med bränslet. Med hänvisning till artikel 44.1 i lagen om mervärdesskatt tillämpade FBK nollsatsen på fakturorna som utställdes till mellanmännen.
13. Med stöd huvudsakligen av domarna i målen Velker och Elmeka fastställde skattemyndigheten att leveranserna i fråga, som skett till mellanmän, ”hänförde sig till ett föregående handelsled” och därför inte kunde vara undantagna från mervärdesskatt.
14. Beslutet har överklagats till skattenämnden som anser det oklart huruvida domstolens motivering i målen Velker och Elmeka kan tillämpas i situationen då FBK faktiskt levererade bränslet direkt till fartygen i fråga och det fanns tillräckliga kontroller för att med säkerhet kunna fastställa bränslets slutliga användning. Skattenämnden har därvid påpekat att domstolen i målet A(8) uttryckligen intog en mindre sträng hållning avseende bunkring och tankning av flygplan genom att finna att ett krav att den avsedda användningen skulle vara känd och styrkt när flygplanet förvärvades, och dess verkliga användning föremål för en efterföljande kontroll, inte ansågs kunna medföra skyldigheter som inte var förenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantaget.
15. Skattenämnden har därför ställt följande tolkningsfråga:

”Ska artikel 148 a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att undantaget från mervärdesskatt i den bestämmelsen [inte bara] gäller leveranser av varor till användaren av ett fartyg som används på öppet hav, och som använder dessa varor för proviantering av fartyget, utan även leveranser till andra än användarna av fartyget, närmare bestämt till okända mellanmän, när den slutliga användningen av varorna, vid tidpunkten för leveransen, var känd på förhand och vederbörligen styrkt, och bevisning som styrker detta har lämnats in till skattemyndigheten enligt de villkor som uppställs i lag?”
16. Skriftliga yttranden har inkommit från FBK, den italienska och den litauiska regeringen samt Europeiska kommissionen. FBK, den litauiska regeringen och kommissionen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 4 december 2014.

Bedömning

Inledande synpunkter

Faktiska omständigheter

17. Enligt min uppfattning är det viktigt att domstolens avgörande i fråga om tolkningen av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet motsvarar den särskilda faktiska situation som är aktuell i målet vid den nationella domstolen. FBK har kompletterat beskrivningen av de faktiska omständigheterna i beslutet om hänskjutande i sina skriftliga yttranden och vid förhandlingen. Den litauiska regeringen och kommissionen har också yttrat sig om de faktiska omständigheterna. Trots detta har det inte varit möjligt att fastställa de närmare detaljerna rörande transaktionerna och förbindelserna mellan mellanmännen och ägarna eller användarna av fartygen i fråga. Jag anser dock inte att bristen på information är av sådant slag att den skulle hindra domstolen från att besvara tolkningsfrågan.
18. Icke desto mindre höll samtliga parter som närvarade vid den muntliga förhandlingen med om att de olika transaktionerna i förevarande mål genomfördes på ett sätt som återspeglade sedvanliga internationella affärsmetoder. Det är därför troligt att domstolens avgörande kommer att få betydelse inte bara i målet vid den nationella domstolen, utan också på alla andra platser i unionen där dessa metoder används. Det är dock möjligt att metoden inte används överallt, eller att de närmare detaljerna skiljer sig åt mellan olika hamnar i medlemsstaterna, vilket skulle medföra att den lösning som är riktig i förevarande fall, kanske inte nödvändigtvis är riktig i andra fall.
19. Mot denna bakgrund verkar följande aspekter i förevarande mål vara de starkast framträdande. De förefaller samtliga vara obestridda.
20. FBK köper bränsle utanför unionen och lagrar det enligt ett tullagerförfarande. Vid ett sådant förfarande tas mervärdesskatten på importen inte ut förrän bränslet övergår till fri omsättning i unionen.
21. När ett fartyg behöver bunkra om kontaktar användaren en mellanman, uppger vilket fartyg det rör sig om, (ungefär) hur mycket bränsle som behövs samt vilken hamn (eller vilka hamnar) fartyget kommer att anlöpa och finnas tillgänglig vid för bunkring. Mellanmannen utser sedan en leverantör (i förevarande fall FBK) och beställer det bränsle som ska levereras ombord på fartyget.
22. Syftet med denna metod är dels att förenkla förfarandet och dels att skydda samtliga parter. Användarna har inte nödvändigtvis en kontakt hos leverantörerna i varje hamn och leverantörerna kanske inte gärna vill leverera bränsle om de inte är säkra på att användaren är kreditvärdig. Specialiserade mellanmän som regelbundet har förbindelser med båda parter och som därför kan åta sig att betala leverantören, eftersom de har förtroende för användarens betalningsförmåga, erbjuder en användbar tjänst genom att centralisera transaktionerna och ta på sig ansvaret för de ekonomiska aspekterna.
23. I mellanmannens beställning anges både vilken bränslekvalitet och vilken bränslemängd som ska levereras till ett visst fartyg. Den bränslemängd som faktisk levereras kan dock skilja sig från vad som angetts (med upp till 10 % enligt FBK), beroende på hur mycket bränsle fartyget fortfarande har kvar i tankarna vid leveransen, på meteorologiska förhållanden och eventuellt också på andra variabler.
24. FBK levererar det beställda bränslet till fartyget och tar således ut det från tullagret genom att fullgöra de nödvändiga åtgärderna för återexport. Det är inte förrän bränslet har levererats som FBK kan fakturera mellanmannen, som är FBK:s enda avtalspart i försäljningen, för den faktiska mängd som har levererats. I tron att försäljningen var undantagen från mervärdesskatt i enlighet med de litauiska bestämmelser som genomförde artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet,

debiterade FBK inte mervärdesskatt på fakturorna för bränsleleveranserna som är aktuella i det nationella målet.

25. Mellanmannen fakturerar fartygsanvändaren för bränslet.(9) Det är i fråga om denna aspekt – som inte har något med FBK att göra – som domstolen har minst information. Uppläggen mellan mellanmännen och användarna kan skilja sig åt. Det är dock klart att en mellanman, efter att ha förvärvat bränsle från FBK, måste sälja bränslet till användaren och vill göra en vinst på upplägget som helhet. Det kan mellanmannen exempelvis göra genom att sälja bränslet till ett högre pris eller genom att sälja bränslet till samma pris men lägga på en avgift för sina administrativa, kommersiella och ekonomiska tjänster. Utan närmare information kan det därför inte förutsättas att mellanmannen alltid agerar på ett visst sätt. Det verkar dock vara klarlagt att mellanmännen i de transaktioner som är aktuella i den nationella domstolen agerade i eget namn och köpte bränsle från FBK och sålde det till användaren, snarare än att bara agera som agenter för användaren eller som mäklare vilka sammanförde de två parterna.

26. Det är dessa faktiska förhållanden jag kommer att lägga till grund för min bedömning.

Rättspraxis

27. Den första och till synes mest jämförbara domen på detta område är domen i målet Velker, som rörde artikel 15.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, föregångaren till artikel 148 a i nuvarande mervärdesskattedirektiv. De faktiska omständigheterna i angivna mål var i huvudsak följande.

28. Forsythe förvärvade två laster bunkringsolja från Velker som var avsedda för Forsythes fartyg som användes på öppet hav. Velker hade dessförinnan förvärvat lasterna från Verhoeven, som i sin tur hade förvärvat en av lasterna från Olie Verwerking Amsterdam (nedan kallat OVA). När Forsythe förvärvade lasterna från Velker fanns de fortfarande hos Verhoeven respektive OVA. Efter Velkers försäljning till Forsythe levererades de till Forsythe av Verhoeven respektive OVA.

29. I den transaktionskedjan tog OVA inte ut mervärdesskatt för sin försäljning till Verhoeven, Verhoeven tog inte ut mervärdesskatt på sin försäljning till Velker och Velker tog inte ut någon mervärdesskatt på sin försäljning till Forsythe. En av frågorna i den nationella domstolen var huruvida OVA:s tidigare försäljning till Verhoeven och Verhoevens försäljning till Velker var berättigade till samma mervärdesskatteundantag som försäljningen från Velker till Forsythe, enligt vad som då var artikel 15.4 i sjätte direktivet.(10)

30. Domstolen fann att undantaget skulle tolkas restriktivt och avsåg tankning, bunkring och proviantering av fartyg som användes på öppet hav, eftersom dessa skulle jämföras med export. Vidare angav domstolen att liksom det obligatoriska undantaget för exporter "endast avser slutlig leverans av varor som exporterats av säljaren eller för dennes räkning, är undantaget i artikel 15.4 endast tillämpligt på leverans av varor till användare av fartyg som kommer att använda varorna till tankning, bunkring och proviantering och kan därför inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänförs till ett föregående handelsled". Domstolen förklarade vidare, som svar på påståendet att det skulle underlätta administrationen att utsträcka undantaget till alla tidigare handelsled, att det tvärtom skulle kräva att medlemsstaterna upprättade betungande kontroll- och övervakningssystem, vilket inte var förenligt med "en riktig och enkel tillämpning" av undantaget.(11)

31. Nämnda överväganden fastställdes i domen i målet Elmeka, som avsåg tjänster rörande frakt av bränsle som inte tillhandahölls direkt till användarna av fartyg som skulle användas på öppet hav, utan till ett bunkerföretag som levererade bränslet till användarna. Även under dessa omständigheter fann domstolen att undantaget i vad som då var artikel 15.8 i sjätte direktivet inte var tillämpligt.(12)

32. I domen i målet A tillämpades dock ett annat betraktelsesätt. Målet A rörde en leverans av ett flygplan som inte gjordes direkt till ett bolag som hade för avsikt att flygplanet "endast ska användas av ett företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer"(13) utan till någon som hyrde ut flygplanet till en sådan näringsidkare. Domstolen fann att det kunde skada principen om skatteneutralitet att inte tillämpa undantaget i de aktuella omständigheterna. Domstolen åtskilde situationen i målet A från situationen i målet Velker respektive i målet Elmeka och fann "[a]tt i ett sådant fall förena undantaget med ett krav på att den avsedda användningen ska vara känd och styrkt redan när flygplanet förvärvas och med en efterföljande kontroll av att flygplanet verkligen används av ett sådant företag, förefaller inte – med hänsyn till den typ av vara som det är fråga om och de regler om bland annat registrering och tillstånd som måste följas för att ett flygplan ska få användas – kunna medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som är oförenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantagen i sjätte direktivet".(14)

33. En annan aspekt i domstolens praxis som jag finner relevant har att göra med begreppet "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar" som utgör "leverans av varor" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Det följer av fast rättspraxis att begreppet "leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan ... innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma".(15)

34. I målet Auto Lease Holland, grundade domstolen sin bedömning på klarlagda faktiska omständigheter. Målet rörde fordon leasing där leasetagaren kunde köpa bränsle i leasegivarens (Auto Lease) namn och på dennes bekostnad med hjälp av ett bensinkreditkort i leasegivarens namn som debiterades leasegivaren, varvid leasetagaren varje månad gjorde en förskottsbetalning till leasegivaren motsvarande en tolfedel av de bensinutgifter som uppskattades uppkomma under ett år. Vid årets slut upprättades en räkning över den faktiska förbrukningen. Utöver detta tillkom ett belopp som leasetagaren betalade som ersättning för bränslehanteringen. Domstolen fann att det, i fråga om mervärdesskatt, inte var fråga om någon bränsleleverans från leasegivaren till leasetagaren och angav att "... [det] skall ... således undersökas till vem - leasetagaren eller leasegivaren - som oljebolagen ... överfört den faktiska rätten att förfoga över bränslet som ägare ... Det är utrett att leasetagaren har rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottar nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna, och Auto Lease har inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skall användas. ... Det har gjorts gällande att bränslet skall anses ha levererats till Auto Lease på den grunden att leasetagaren köper bränslet i Auto Leases namn och för bolagets räkning och att Auto Lease förskotterar vederlaget för varan. Domstolen finner att detta argument inte kan godtas ... det [ser bara] ut som om bränslet levererats på Auto Leases bekostnad ... Vidare är det leasetagaren som svarar för kostnaderna för den vid årets slut fastställda faktiska förbrukningen ... Avtalet om bränslehantering är således inte ett avtal om bränsleleverans, utan snarare ett avtal om finansiering av bränsleinköp. Auto Lease köper inte bränslet för att därefter sälja det vidare till leasetagaren. I stället är det så att det är leasetagaren som köper bränslet och därvid fritt kan bestämma kvalitet, kvantitet och inköpstidpunkt. I själva verket är Auto Lease kreditgivare i förhållande till leasetagaren...".(16)

35. Den sistnämnda domen förefaller mig kunna utgöra en god utgångspunkt för bedömningen av omständigheterna i förevarande fall i jämförelse med omständigheterna i målet Velker.

Tolkning av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet mot bakgrund av situationen i det nationella målet och domstolens praxis

36. Det finns likheter mellan det nationella målet och Velker. I båda målen levererades bränslet fysiskt av dess ursprungliga ägare till användaren av fartyget medan äganderätten juridiskt överfördes genom en eller fler tredje parter.

37. Jag är dock inte övertygad om att dessa likheter nödvändigtvis bör medföra att de två situationerna ska behandlas på samma sätt ur mervärdesskattehänseende.

38. Framför allt framstår det för mig som avgörande att den juridiska äganderätten till bränslet i målet Velker övergick innan bränslet levererades till användaren av fartyget, medan den juridiska äganderätten i förevarande mål sannolikt inte övergick till användaren av fartyget förrän bränslet hade levererats, eftersom det var först då det var möjligt att fastställa och fakturera den levererade mängden bränsle.(17)

39. Under dessa omständigheter förefaller det nödvändigt att undersöka vid vilken tidpunkt "rätten att såsom ägare förfoga över [bränslet]" övergår, eftersom det följer av fast rättspraxis att denna tidpunkt – vilken är avgörande för mervärdesskattebehandlingen – inte nödvändigtvis är samma som den juridiska övergången av äganderätten.

40. Enligt min uppfattning kommer skattenämnden därför att behöva fastställa vissa konkreta faktiska omständigheter, utöver de som redan har framställts i domstolen, innan ett slutligt avgörande kan fattas.

41. Om de parter (förutom användarna av fartygen i fråga) till och mellan vilka den juridiska äganderätten till bränslet övergår, enligt de olika avtal som reglerar transaktionerna och den rätt som är tillämplig på avtalen (vilket kan skilja sig åt mellan olika transaktioner och kanske inte alltid är lätt att fastställa), både rättsligt och faktiskt, blev och/eller förblev behöriga att faktiskt förfoga över bränslet som ägare när det redan hade levererats till fartygets tankar skulle situationen, i mervärdesskattelhänseende, vara identisk med situationen i målet Velker.⁽¹⁸⁾ I sådana fall förefaller förhållandet att en annan part än användaren av fartyget var i besittning av bränslet i målet Velker, medan bränslet i förevarande mål redan har överförts till fartygets tankar, sakna relevans.

42. Det är dock viktigt att noga överväga vilken eller vilka parter som faktiskt är behöriga att förfoga över bränslet på samma sätt som en ägare. När bränslet väl har fyllts på i tankarna på ett fartyg som används på öppet hav skulle det vara mycket svårt att tänka sig att det kunde "förfogas över" på något annat sätt än genom att användas av det berörda fartyget (och därmed användaren av fartyget) för att uppfylla dess energibehov. Något annat slags faktiskt förfogande av en rättslig ägare till bränslet, som inte samtidigt är fartygets användare, skulle verka kräva en relativt besvärlig fysisk åtgärd.⁽¹⁹⁾ I verkligheten är det fullständigt osannolikt att bränslet inte skulle utnyttjas för fartygets behov och det verkar inte troligt att mellanmannen, under den tid denne måhända är den rättsliga ägaren till bränslet, skulle vilja påta sig äganderättsliga skyldigheter (i form av, exempelvis, lagrings- och försäkringskostnader) för att kunna förfoga över bränslet på något annat sätt. Till skillnad från detta är det uppenbart att Velker, i målet rörande nämnda bolag, både faktiskt och rättsligt kunde överlåta lasterna i Verhoevens och OVA:s förvar till en annan part som det önskade ingå avtal med.

43. Under dessa omständigheter förefaller det mig som om den bästa bedömningen i fråga om begreppet "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar" i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet är följande.

44. Till dess att alla aspekter av försäljningen har fullgjorts, och beroende på avtalets faktiska innehåll, är det leverantören (i förevarande fall FBK och mellanmannen eller mellanmännen) som har den juridiska äganderätten och, självfallet, rätten att begära betalning för bränslet (eventuellt i samband med, beroende på omständigheterna och tillämplig rätt, panträtt i fartyget).⁽²⁰⁾ Vid den tidpunkt bränslet fylls på i fartygets tankar kan användaren av fartyget dock rent faktiskt förfoga över bränslet som om denne var ägare och det är vid den tidpunkten som leveransen av varorna äger rum i mervärdesskattelhänseende och ska beskattas eller undantas beroende på omständigheterna.

45. Omständigheten att leveransen omfattar två eller flera övergångar av juridisk äganderätt saknar relevans för det föregående. Det avgörande är om en enda "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar" har ägt rum i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, tolkad mot bakgrund av gällande rättspraxis, och att denna överföring utgör en enda leverans av varor. Ett sådant betraktelsesätt är förenligt med de mål som eftersträvas med artikel 148. I det sammanhanget måste "rätten att ... förfoga över" tolkas så, att det avser en persons rätt att använda, konsumera och/eller på annat sätt nyttja varorna, oavsett om denna rätt omfattas av andra avtalsskyldigheter eller inte, exempelvis en skyldighet att betala för varorna i fråga.

46. Ett sådant betraktelsesätt (som följer definitionen av begreppet "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar" som har fastställts i den rättspraxis som bygger på domen i målet Safe och, på grund av de olika omständigheterna, inte strider mot den rättspraxis som bygger på domen i målet Velker) förefaller mig inte bara vara förenligt med mervärdesskattedirektivet, utan också leda till en "korrekt och enkel tillämpning" av undantaget,

vilket (även om principen formellt avser villkor som medlemsstaterna ska uppställa snarare än villkoren i direktivet som sådant) är ett av målen i artikel 131 i mervärdesskattedirektivet. Såsom FBK har anmärkt är förfarandet för att utta mervärdesskatt från, och sedermera återbetala den till, skattskyldiga i andra medlemsstater komplicerat och saknar syfte när bränslet har levererats i tankarna på fartyg som ska användas på öppet hav och i praktiken inte kan användas på ett annat sätt än det som undantaget avser. Ett sådant betraktelsesätt är vidare förenligt med det som tillämpades i domen i mål A. Domen i målet Auto Lease Holland pekar också i samma riktning, även om omständigheterna i det målet inte var desamma.

47. Andra argument till förmån för ett annat betraktelsesätt har dock gjorts gällande av, framför allt, den litauiska regeringen och kommissionen, och det är viktigt att undersöka dessa argument.

Argument som har gjorts gällande till förmån för ett annat betraktelsesätt

48. För det första har det anförts att principen om skatteneutralitet, i enlighet med gällande rättspraxis, förhindrar att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende och mot denna bakgrund ska undantag tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av varor och tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Denna regel om restriktiv tolkning innebär dock inte att de ord som används för att definiera undantagen ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.⁽²¹⁾ Följaktligen ska artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet med detta betraktelsesätt tolkas restriktivt så, att det endast avser den sista transaktionen i kedjan – som, enligt både kommissionen och den litauiska regeringen, är den tidpunkt då bränslet "exporteras".

49. Enligt min uppfattning finns det inte någon verklig motsättning mellan detta betraktelsesätt och den lösning jag har föreslagit ovan.

50. När det, som i målet Velker, rör sig om successiva leveranser, där varje successiv ägare både juridiskt och fysiskt har behörighet att förfoga över bränslet som ägare, före transaktionen som jämföras med export,⁽²²⁾ delar jag fullständigt uppfattningen att det enligt en restriktiv tolkning – och den enda rationella tolkning som kan förekomma – endast är vid denna tidpunkt som undantaget i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet kan tillämpas. När det istället rör sig om en situation där behörigheten att faktiskt förfoga över bränslet som ägare, eller på samma sätt som en ägare, endast övergår en gång, vid den punkt i handelskedjan där övergången likställs med export, och där en mellanman eller senare juridisk transaktion i praktiken endast utgör en övergång av ett krav på betalning från användaren av fartyget, skulle en tolkning som innebär att bränsleleveransen också omfattar dessa mellanmän eller efterföljande juridiska transaktioner i själva verket inte vara mindre restriktiv. Inte heller skulle en sådan tolkning strida mot principen om skatteneutralitet, eftersom mellanmännen mellan, i förevarande fall, FBK och användaren av fartyget inte genomför samma transaktioner som de som OVA och Verhoeven genomförde i målet Velker. I det målet sålde Verhoeven varor på en marknad där den slutliga mottagaren av bränslet inte var fastställd och kunde variera och OVA en rätt till bränsle vars slutdestination var fastställd.

51. För det andra har den litauiska regeringen hänvisat till mervärdesskattekommitténs riktlinjer från den 1 juli 2011 där kommittén "nästan enhälligt" angav att undantaget i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet endast skulle gälla reparationstjänster som tillhandahålls fartygsanvändaren direkt och inte kan utsträckas till att omfatta tjänster i samband med dessa, vilka tillhandahålls i ett tidigare handelsled, särskilt av underleverantörer.⁽²³⁾ Vid förhandlingen hänvisade regeringen också till riktlinjerna av den 24–25 februari 2014 där mervärdesskattekommittén, som en uppföljning till domen i målet A, igen "nästan enhälligt", bland annat kom överens om att samma undantag inte under några förhållanden skulle gälla leveranser i ett tidigare handelsled än leveransen till den skattskyldige som förvärvar ett fartyg i syfte att

omedelbart hyra ut det.(24)

52. Det är viktigt att komma ihåg att riktlinjerna "endast utgör åsikter av en rådgivande kommitté. De utgör inte en officiell tolkning av unionsrätten och har inte nödvändigtvis godtagits av kommissionen. De binder inte kommissionen eller medlemsstaterna, som är fria att bortse från dem". Faktum är att de endast får återges om "hänvisning sker till detta undantag".(25)

53. Även om riktlinjerna ska beaktas bör två punkter tas upp. De första riktlinjerna som angetts avser uttryckligen bestämmelsen om underleverantörers tillhandahållande av reparationstjänster snarare än leverans av varor (i detta fall bränsle). De andra riktlinjerna anger att i de fall varor för tankning, bunkring och proviantering levereras direkt till den skattskyldige som använder fartyget för näringsverksamhet på öppet hav, ska undantaget i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet gälla oberoende av eventuell delad användning av fartyget med andra som inte använder det uteslutande för sin näringsverksamhet.(26) Även om denna punkt gäller delad användning av fartyget snarare än transaktionens plats i handelskedjan, förefaller det mig som om hänvisningen till "levererad direkt till den skattskyldige som använder fartyget för näringsverksamhet på öppet hav" förutsätter att det är den *direkta leveransen till användaren* som utlöser undantaget i artikel 148 a.

54. Jag finner därför inget i mervärdesskattekommitténs riktlinjer som påverkar den uppfattning jag gav uttryck för ovan i punkt 44.

55. För det tredje har kommissionen, på grundval av artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet,(27) tolkad mot bakgrund av, i synnerhet, artiklarna 28(28) och 311.5(29) i samma direktiv samt domstolens praxis,(30) dragit slutsatsen att mellanmännen i förevarande mål ska anses först ha förvärvat bränslet i fråga och sedan ha levererat det till användaren av fartyget i två separata transaktioner, av vilka endast den senare uppfyller villkoren för undantaget i artikel 148 a.

56. Även om jag förstår argumentationen bakom den ståndpunkten anser jag att den huvudsakligen redan har behandlats genom min tolkning av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet. Min tolkning grundar sig på behovet av att fastställa hur många gånger "rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar" har övergått i mervärdesskattehänseende, vilket ibland kan, men inte nödvändigtvis måste, vara samma som antalet överföringar av den juridiska äganderätten till egendomen. Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, där bränsle levererades direkt i tankarna på ett fartyg som användes på öppet hav och det därefter (om detta fastställs av den nationella domstolen) endast var fartygets användare som kunde förfoga över bränslet, kan inte nödvändigtvis jämföras med tillhandahållande av tjänster som omfattar mellanmän eller tjänster som erbjuds av en återförsäljare av andrahandsvaror, konst, samlarföremål eller antikviteter.

57. Jag vill dock återigen betona att den nationella domstolen, vid tillämpning av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet i enlighet med den tolkning jag har föreslagit, noggrant ska fastställa de faktiska omständigheterna rörande de inblandade transaktionerna och att det inte alltid nödvändigtvis är så att samtliga transaktioner i samband med leverans av bränsle som omfattar en eller fler mellanmän ska undantas från mervärdesskatt enligt nämnda bestämmelse.

Förslag till avgörande

58. Mot bakgrund av allt det som sagts ovan anser jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som har ställts av Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės enligt följande:

"I de fall det, vid de förutsättningar som anges i artikel 148 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, fastställs att en säljare levererar varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg a) direkt till användaren av fartyget på ett sådant sätt att b) den senare omedelbart och ovillkorligen förvärvar, och säljaren samtidigt förlorar, rätten att såsom ägare förfoga över varorna och c) ingen annan person förvärvar eller förlorar en sådan rätt i samma varor, ska den transaktion genom vilken säljaren överlåter denna rättighet, den transaktion genom vilken användaren av fartyget förvärvar samma rättighet samt alla eventuella mellanliggande transaktioner genom vilka tredje parter förvärvar eller vidarebefordrar rättigheter som inte omfattar rätten att såsom ägare förfoga över varorna, undantas från mervärdesskatt.

Under andra omständigheter ska endast den transaktion genom vilken användaren av fartyget förvärvar rätten att såsom ägare förfoga över varorna undantas från mervärdesskatt enligt nämnda bestämmelse.

I samtliga fall ska den nationella domstolen, mot bakgrund av alla relevanta faktiska omständigheter, fastställa vem som förvärvar rätten att faktiskt såsom ägare förfoga över varorna, och vid vilken tidpunkt detta sker, varvid fastställandet inte endast grundar sig på överföringen av den juridiska äganderätten till varorna enligt tillämplig rätt.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3 – Domstolen har tidigare funnit att skattenämnden är en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF. Se dom Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkterna 34–40.

4 – Se vidare nedan punkt 55 och följande punkter.

5 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

6 – Dom Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262 (nedan kallad Velker), punkterna 22 och 24. Se även dom Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563 (nedan kallad Elmeka), punkt 23.

7 – Se, exempelvis, dom Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, och dom A, C-33/11, EU:C:2012:482 (nedan kallad A).

8 – Särskilt i punkterna 51–56.

9 – Det har antytts att det kan finnas en kedja med flera mellanmän mellan FBK och användaren. Även om så är fallet skulle transaktionen i mervärdesskatterättsligt hänseende behandlas på samma sätt oberoende av hur många mellanmän som är inblandade. Vad som är föremål för prövning är huruvida undantaget endast omfattar den sista transaktionen i en serie av transaktioner eller om det omfattar serien som helhet.

10 – En ytterligare fråga var huruvida det verkligen var lagenligt att försäljningarna till Forsythe hade undantagits från mervärdesskatt, mot bakgrund av att Forsythe lagrade bränslet på land och därefter överförde det till de fartyg som det var ämnat för. Domstolen fann att det var riktigt att

tillämpa undantaget i de omständigheter som var aktuella i målet. Den frågan saknar dock relevans i förevarande mål.

11 – Dom Velker, punkterna 20–24.

12 – Nu artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet. Dom Elmeka, punkterna 17–25.

13 – Artikel 15.6 i sjätte direktivet, nu artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet.

14 – A, särskilt vid punkterna 41–57.

15 – Dom Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61 (nedan kallad Safe), punkterna 7 och 13. Se även, senast, dom Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis.

16 – Dom Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 (nedan kallad Auto Lease Holland), särskilt i punkterna 33–36.

17 – Se ovan punkterna 23 och 24. I detta avseende påminner förevarande situation om den i Auto Lease Holland, såtillvida att den part som ursprungligen betalar för leveransen inte i detalj kan känna till hur mycket bränsle det kommer att vara fråga om förrän leveransen är fullgjord och fakturerad.

18 – Se ovan punkterna 28 och 29.

19 – Det verkar således inte troligt att bränslet, när det väl har tankats i fartyg A (med vinst för de inblandade parterna), skulle avlägsnas igen för att sedan levereras till fartyg B innan fartyg A avgår utan att detta skulle upptäckas av hamn- eller tullmyndigheterna.

20 – Se, exempelvis, klausul 10 i BIMCO:s (Baltic and International Maritime Council) standardavtal för bunkring och BIMCO:s klausul "Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties" (<https://www.bimco.org>). För en allmän text om panträtt i fartyg, se, exempelvis, Baatz, *MaritimeLaw*, Routledge 2014 (3 upplagan.), s. 490–491.

21 – Se, exempelvis, dom Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkterna 21 och 22, och där angiven praxis.

22 – Det måste hållas i åtanke att undantagets själva syfte är att transaktionen jämföras med export. Se domen i målet Velker, punkt 21.

23 – Riktlinjer från 93:e mötet den 1 juli 2011, dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 – Riktlinjer från 100:e mötet den 24–25 februari 2014, dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, punkt 1.

25 – Undantaget och villkoret återges på varje sida i riktlinjerna.

26 – Punkt 3 i riktlinjerna.

27 – Se ovan punkt 3.

28 – ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

29 – ”[B]eskattningsbar återförsäljare: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning.”

30 – Dom Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkterna 34–36: enligt ”den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra ... anses ... mellanman[nen] ... först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit tjänsterna till kunden”. Eftersom tillhandahållandet i fråga ”har formulerats i allmänna ordalag, utan att dess räckvidd eller tillämpningsområde har begränsats, avser ... fiktion[en] ... även tillämpningen av ... undantag[en] från mervärdesskatt ...”.