



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 3 september 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 148 a — Leverans av varor — Begrepp — Undantag från skatteplikt — Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet — Leverans till mellanmän som handlar i eget namn”

I mål C-526/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litauen) genom beslut av den 30 september 2013, som inkom till domstolen den 7 oktober 2013, i målet

”Fast Bunkering Klaipėda” UAB

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna K. Jürimäe, J. Malenovský (referent), M. Safjan och A. Prechal,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 december 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”Fast Bunkering Klaipėda” UAB, genom I. Misiūnas, atstovas,
- Litauens regering, genom D. Kriauciūnas, R. Krasuckaitė och D. Stepanienė, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av C. Colelli och A. Collabолletta, avvocati dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och A. Steiblytė, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: litauiska.

och efter att den 5 mars 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 148 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”Fast Bunkering Klaipėda” UAB (nedan kallat FBK) och Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (den nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium) rörande behandlingen i mervärdesskattehänseende av leverans av bränsle som sker till mellanmän som handlar i eget namn.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

- 3 Konventionen angående internationell civil luftfart, som undertecknades i Chicago (Förenta staterna) den 7 december 1944, har ratificerats av samtliga stater inom Europeiska unionen. Europeiska unionen är emellertid inte part till konventionen. I denna konvention föreskrivs bland annat regler om luftfartygs registrering och flygtillstånd.

Unionsrätt

- 4 Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, från och med den 1 januari 2007, 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 5 I artikel 14 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

...

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

...”

- 6 I artikel 131 i direktivet föreskrivs följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas ... i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

7 I artikel 146.1 i direktiv 2006/112/EG anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen.

...”

8 Artikel 148 a i direktiv 2006/112 har en liknande lydelse som artikel 15 led 4 i sjätte direktivet. I artikel 148 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet ...

...

- e) Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

- f) Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av sådana luftfartyg som avses i led e, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av dessa luftfartyg eller används i dem.

...”

Litauisk rätt

9 I artikel 44 i Republiken Litauens lag nr IX-751 av den 5 mars 2002 om mervärdesskatt (Žin, 2002, nr 35-1271), ändrad genom lag nr X-261 av den 21 juni 2005 (Žin, 2005, nr 81-2944, nedan kallad mervärdesskattelagen, föreskrivs följande:

”1. För leverans av varor ska mervärdesskattesatsen vara noll när varorna levereras för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som avses i artikel 43.1 i denna lag [det vill säga ’havsgående fartyg 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 bunkringsvaror. ...”

Bakgrund till målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 FBK är registrerat för mervärdesskatt i Litauen.

11 Från den 1 oktober 2008 till den 31 december 2011 bunkrade FBK bränsle, på litauiskt territorialvatten, till fartyg som användes på öppna havet. Bränslet i fråga härrörde från tredjeland och lagrades i Litauen enligt ett tullagerförfarande. Enligt detta förfarande sköts uttaget av mervärdesskatt på grund av importen av bränslet upp, så länge som bränslet inte övergått till fri omsättning i Europeiska unionen.

- 12 När FBK mottog en beställning togs motsvarande bränsle ut ur tullagret och FBK uppfylla nödvändiga formaliteter. Bränslet såldes sedan "Free on Board", det vill säga utan transportavgifter och andra därmed sammanhängande avgifter och skatter samt utan försäkring, och FBK fyllde självt på det i fartygstankarna.
- 13 Beställningarna till FBK gjordes dock inte av fartygsoperatörerna själva, utan av mellanmän i olika medlemsstater, vilka FBK fakturerade för leveranserna. Dessa mellanmän handlade i eget namn gentemot FBK och fartygsoperatörerna, och köpte från det förstnämnda och sålde till de sistnämnda. Vid den muntliga förhandlingen förklarade FBK:s ombud att mellanmännen aldrig tog emot någon fysisk leverans av bränslet. Deras roll var i huvudsak att centralisera beställningarna och garantera betalning för det levererade bränslet. Det var inte förrän bränslet hade fyllts på i fartygstankarna som FBK kunde fastställa den kvantitet som faktiskt hade överförts och utfärda en faktura för leveransen.
- 14 FBK antog att försäljningen av bränslet i fråga var undantagen mervärdesskatt, i enlighet med den litauiska lagstiftningen som införlivat artikel 148 a i direktiv 2006/112, och tillämpade nollsatsen för mervärdesskatt vid sina leveranser av bränsle.
- 15 Efter en skatterevision avseende perioden som nämnts i punkt 11 ovan upprättade Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (skatteinspektionen i distriktet Klaipėda), den 15 februari 2013, en rapport där den ansåg att eftersom bränslet i fråga inte hade sålts direkt av FBK till fartygsoperatörerna, utan till mellanmän som handlade i eget namn, skulle mellanmännen anses ha sålt bränslet till fartygsoperatörerna. Följaktligen kunde inte FBK tillämpa undantaget från skatteplikt i artikel 44.1 i mervärdesskattelagen, eftersom detta undantag endast är tillämpligt vid leverans av varor till operatörer av havsgående fartyg som transporterar passagerare och/eller gods på internationella ruter.
- 16 Genom beslut av den 26 mars 2013, som grundade sig på rapporten som hade upprättats den 15 februari 2013, fastslog Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija att FBK skulle betala ytterligare 37 847 771 litauiska litas (LTL), det vill säga cirka 11 miljoner euro, eftersom bolaget hade tillämpat nollsatsen för mervärdesskatt på de omtvistade bränsleleveranserna.
- 17 Den 15 april 2013 lämnade FBK in ett klagomål mot beslutet som fattats av Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, hos Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
- 18 Genom beslut av den 27 juni 2013 avslog Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos klagomålet med motiveringen att i enlighet med EU-domstolens praxis i domarna *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) och *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), kan det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 148 a i direktiv 2006/112 för leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet, vilken har införlivats genom artikel 44.1 i mervärdesskattelagen, endast tillämpas på det sista ledet i handelskedjan av varorna i fråga, det vill säga när de levereras till den fartygsoperatör som kommer att använda dem.
- 19 Den 30 juli 2013 överklagade FBK beslutet till Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (nämnden för skattetvister under Republiken Litauens regering).
- 20 Den hänskjutande domstolen anser att det råder osäkerhet kring hurvida det är möjligt att tillämpa det resonemang som EU-domstolen förde i domen *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) i ett fall där, för det första, de aktuella varorna fylldes i tankarna på de fartyg som kommer att använda dem av en beskattningsbar person, och där, för det andra, det fanns tillräckliga kontroller för att säkerställa den verkliga användningen av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet. I domen *A* (C-33/11, EU:C:2012:482) godtog domstolen nämligen att undantaget från mervärdesskatt för leverans av luftfartyg, som föreskrivs i

artikel 148 f i direktiv 2006/112, kan tillämpas på leveranser i tidigare led än det sista i handelskedjan, med motiveringen att – särskilt 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 luftfartyg ska få användas – denna utvidgning av undantaget från mervärdesskatt inte förefaller kunna medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som är oförenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantagen i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 131 i direktiv 2006/112.

- 21 Mot denna bakgrund beslutade Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 148 a i direktiv 2006/112 tolkas så, att undantaget från mervärdesskatt i den bestämmelsen gäller inte bara leveranser av varor för bunkring, tankning och proviantering till operatören av ett fartyg som används på öppna havet och som använder varorna för dessa ändamål, utan även leveranser till andra personer än fartygsoperatören, närmare bestämt till mellanmän som handlar i eget namn, när den slutliga användningen av varorna vid tidpunkten för leveransen redan är känd, vederbörligen styrkt och bevis som bekräftar detta har uppvisats för skattemyndigheten enligt de villkor som uppställs i lag?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 148 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen är tillämpligt vid leveranser av varor för bunkring, tankning och proviantering till mellanmän som handlar i eget namn, när den slutliga användningen av varorna vid tidpunkten för leveransen är känd och vederbörligen styrkt, och bevis som bekräftar denna har uppvisats för skattemyndigheten, i enlighet med nationell lagstiftning.
- 23 Det ska erinras om att artikel 148 a i direktiv 2006/112 föreskriver att leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet är undantagen från mervärdesskatt.
- 24 Domstolen erinrar, inledningsvis, om att denna bestämmelse har samma lydelse som artikel 15 led 4 i det sjätte direktivet, vilket har upphävts och ersatts av direktiv 2006/112.
- 25 Domstolens rättspraxis avseende artikel 15 led 4 i det sjätte direktivet är därmed, i princip, relevant för tolkningen av artikel 148 a i direktiv 2006/112.
- 26 Enligt denna rättspraxis ska transaktioner som avser tankning, bunkring och proviantering av fartyg som används på öppna havet vara undantagna från mervärdesskatt eftersom de ska jämföras med export (dom *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 21).
- 27 Därför kan, på samma sätt som undantaget för export endast avser slutlig leverans av varor som exporteras av säljaren eller för dennes räkning, inte undantaget i artikel 148 a i direktiv 2006/112 utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänförs till ett föregående handelsled (se, för ett liknande resonemang, dom *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 22).
- 28 En sådan slutsats stöds också av det faktum att en utsträckning av undantaget till att gälla tidigare led än den slutliga leveransen av varor till fartygsoperatören, vilken använder dem för bunkring, tankning och proviantering, skulle kräva att medlemsstaterna upprättade ett kontroll- och övervakningssystem i syfte att säkerställa den slutliga användningen av de varor som levereras utan mervärdesskatt. En sådan ordning skulle långt ifrån innebära en administrativ förenkling, då sådana system skulle medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda beskattningsbara personerna som är oförenliga med

en riktig och enkel tillämpning av undantagen i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 131 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 24).

- 29 Detta innebär att, för att kunna omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 a i direktiv 2006/112, måste en leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering ske till operatören av de fartyg som används på öppna havet, vilken använder varorna, och måste, därmed, avse det sista handelsledet för dessa varor.
- 30 Det ska även prövas om en leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering till mellanmän som handlar i eget namn, som de i det nationella målet, uppfyller villkoren som anges i ovanstående punkter.
- 31 Domstolen erinrar härvid om att direktiv 2006/112 inte innehåller begreppet mellanman som handlar i eget namn.
- 32 Det följer emellertid av artikel 14.2 c i direktivet att överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning ska anses som leverans av varor.
- 33 Ett kommissionsavtal utgör, i princip, ett avtal genom vilket en mellanman åtar sig att i eget namn, men för en tredje parts räkning, utföra en eller flera rättshandlingar.
- 34 Följaktligen måste en leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering som sker till mellanmän som handlar i eget namn, även när dessa handlar för de fartygsoperatörers räkning som använder dem, med avseende på artikel 148 a i direktiv 2006/112, skiljas från en leverans som sker till dessa operatörer.
- 35 Sålunda avser inte en leverans av varor som sker till en mellanman som handlar i eget namn det sista ledet i handelskedjan av varorna i fråga, eftersom mellanmannen inte förutsätts förvärva varorna för att använda dem, utan för att sälja dem vidare till en tredje part.
- 36 Detta innebär att en leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering som sker till mellanmän som handlar i eget namn, såsom de mellanmän som är aktuella i det nationella målet, i princip, inte kan anses utgöra en sådan leverans som avses i artikel 148 a i direktiv 2006/112 och som därmed omfattas av undantaget i denna bestämmelse.
- 37 Domstolen har emellertid godtagit, dock inom ramen för artikel 15 led 6 i det sjätte direktivet, vilken är nästintill identisk med artikel 148 f i direktiv 2006/112, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse kan tillämpas på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett företag som driver internationell flygtrafik mot betalning, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag, utan att till detta företag överföra rätten att såsom ägare förfoga över flygplanet, när denna användning är känd och vederbörligen styrkt. I detta avseende har domstolen särskilt betonat att, 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 varan ska få användas, förefaller inte en efterföljande kontroll av en sådan användning kunna medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som är oförenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantagen (se, för ett liknande resonemang, dom *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, punkterna 56 och 57).
- 38 Den hänskjutande domstolen har frågat sig huruvida denna rättspraxis är relevant för tolkningen av artikel 148 a i direktiv 2006/112 och om den kan tillämpa bestämmelsen vid leveranser av varor för bunkring, tankning och proviantering till mellanmän som handlar i eget namn, när den slutliga användningen av varorna är känd vid tidpunkten för leveransen, vederbörligen styrkt och bevis som bekräftar denna har uppvisats för skattemyndigheten, i enlighet med nationell lagstiftning.

- 39 I detta hänseende ska det inledningsvis erinras om att domstolen i punkt 53 i dom A (C-33/11, EU:C:2012:482) uttryckligen har påpekat att när det gäller tolkningen av artikel 15 led 6 i det sjätte direktivet, vars ordalydelse är identisk med den i artikel 148 f i direktiv 2006/112, saknas det anledning att använda sig av de lösningar som domstolen kom fram till i domen *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) avseende tolkningen av artikel 15 led 4 i det sjätte direktivet, vars ordalydelse är identisk med den i artikel 148 a i direktiv 2006/112.
- 40 Vidare erinrar domstolen om att även om det är gemensamt för de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 a och f i direktiv 2006/112 att deras tillämpning beror på den användning som kommer att göras av de berörda varorna, är det icke desto mindre så, att de varor som avses – det vill säga bränsle i det första fallet och luftfartyg i det andra fallet – är av fullständigt olika beskaffenhet, vilket innebär att det inte går att göra någon analogi mellan de båda ordningarna för undantag från skatteplikt.
- 41 Dessutom utgör de undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 148 i 2006/112 självständiga unionsrättsliga begrepp som därför måste tolkas och tillämpas enhetligt i hela unionen (se, för ett liknande resonemang, dom *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, punkt 34).
- 42 I domen A (C-33/11, EU:C:2012:482) stödde sig domstolen, för att komma fram till slutsatsen att det aktuella undantaget från skatteplikt kunde tillämpas på en leverans av ett luftfartyg under de förutsättningar som angetts i punkt 37 ovan, bland annat på förekomsten av regler om luftfartygs registrering och flygtillstånd som finns i alla medlemsstater, särskilt på grund av att samtliga medlemsstater är anslutna till konventionen angående internationell civil luftfart som nämns i punkt 3 ovan.
- 43 Det är inte utrett att det i samtliga medlemsstater finns gemensamma regler eller tillståndssystem för att säkerställa att varor för bunkring, tankning och proviantering verkligen används av fartyg som används på öppna havet.
- 44 Av detta följer att en enhetlig tillämpning av artikel 148 a i direktiv 2006/112 inte skulle kunna garanteras, utan att ifrågasätta det i ovan i punkt 28 nämnda målet avseende administrativ förenkling, om denna bestämmelse tolkades så, att den är tillämplig på leveranser av varor till näringsidkare som inte är operatörer av fartyg som används på öppna havet, när varorna förvärvas för att uteslutande användas av sådana operatörer, och detta även om denna användning är känd, vederbörligen styrkt och bevis som bekräftar den har uppvisats för skattemyndigheten, i enlighet med nationell lagstiftning.
- 45 Därför ska den rättspraxis som anges i punkt 37 ovan inte anses ha betydelse för tolkningen av artikel 148 a i direktiv 2006/112, även om vissa stater, vilket synes vara fallet när det gäller Republiken Litauen, enskilt skulle införa system för att säkerställa att varor för bunkring, tankning och proviantering verkligen används av fartyg som används på öppna havet.
- 46 Av ovanstående följer att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 a i direktiv 2006/112 i princip inte är tillämpligt på leveranser av varor till mellanmän som handlar i eget namn, även om den slutliga användningen av varorna vid tidpunkten för leveransen är känd och vederbörligen styrkt, och bevis som bekräftar denna har uppvisats för skattemyndigheten, i enlighet med nationell lagstiftning.
- 47 Det framgår dock av handlingarna i målet samt av de förklaringar som lämnats av FBK:s ombud vid den muntliga förhandlingen att i det nationella målet var det FBK självt som direkt fyllde på bränslet i tankarna på de fartyg för vilka bränslet var avsett. FBK ställde sedan ut en faktura som motsvarade leveransen till mellanmän som handlar i eget namn, eftersom det var först när tankningen var avslutad som den exakta mängden levererat bränsle kunde fastställas.

- 48 Under dessa omständigheter kan det inte uteslutas att äganderätten till bränslet övergår till mellanmännen först när tankningen är avslutad. Om så är fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, konstaterar domstolen att en sådan övergång av äganderätten tidigast inträffar vid den tidpunkt då fartygsoperatörerna får befogenhet att faktiskt förfoga över bränslet såsom vore de ägare till det.
- 49 Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkterna 42–44 i sitt förslag till avgörande är det från och med den tidpunkt då bränslet fyllts på ett fartygs tankar som fartygets operatör normalt sett anses ha befogenhet att faktiskt förfoga över bränslet såsom vore den ägare till det.
- 50 Domstolen konstaterar följaktligen att under sådana förutsättningar har mellanmännen inte vid något tillfälle kunnat förfoga över de levererade mängderna bränsle, trots att äganderätten till bränslet i enlighet med de formkrav som är föreskrivna i tillämplig nationell rätt formellt sett överförs till mellanmännen och dessa mellanmän anses handla i eget namn. Befogenheten att förfoga över bränslet tillkommer nämligen fartygsoperatörerna från det att FBK fyllt på bränslet i fartygstankarna.
- 51 För att en transaktion ska anses utgöra en leverans av varor till en person i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 är det dock nödvändigt att transaktionen leder till att personen i fråga får befogenhet att faktiskt förfoga över varorna såsom om denne vore ägare till dem. Enligt domstolens fasta praxis hänför sig inte begreppet ”leverans av varor” i denna bestämmelse till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma (dom *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 52 Av detta följer att, i det fall som angetts i punkt 48 ovan, kan de transaktioner som utförs av en näringsidkare, såsom FBK, inte kvalificeras som leveranser till mellanmän som handlar i eget namn, utan de ska anses utgöra leveranser direkt till fartygsoperatörer, vilka av detta skäl kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 a i direktiv 2006/112.
- 53 Med hänsyn till det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 148 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som är föreskrivet i denna bestämmelse, i princip, inte är tillämpligt på leveranser till mellanmän som handlar i eget namn av varor för bunkring, tankning och proviantering, även om den slutliga användningen av varorna vid tidpunkten för leveransen är känd och vederbörligen styrkt, och bevis som bekräftar denna har uppvisats för skattemyndigheten, i enlighet med nationell lagstiftning. Nämda undantag från skatteplikt kan dock, under de omständigheter som föreligger i det nationella målet, vara tillämpligt om äganderätten till de berörda varorna tidigast övergår till mellanmännen, i enlighet med de formkrav som föreskrivs i tillämplig nationell rätt, samtidigt med den tidpunkt då operatörerna av fartyg som används på öppna havet får befogenhet att faktiskt förfoga över varorna såsom vore de ägare till dem, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

- 54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 148 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som är föreskrivet i denna bestämmelse, i princip, inte är tillämpligt på leveranser till mellanmän som handlar i eget namn av varor för bunkring, tankning och proviantering, även om den slutliga användningen av varorna vid tidpunkten för leveransen är känd och vederbörligen styrkt, och bevis som bekräftar denna har uppvisats för skattemyndigheten, i enlighet med nationell lagstiftning. Nämnda undantag från skatteplikt kan dock, under de omständigheter som föreligger i det nationella målet, vara tillämpligt om äganderätten till de berörda varorna tidigast övergår till mellanmännen, i enlighet med de formkrav som föreskrivs i tillämplig nationell rätt, vid den tidpunkt då operatörerna av fartyg som används på öppna havet får befogenhet att faktiskt förfoga över varorna såsom vore de ägare till dem, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter