



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. szeptember 3.*

„Előzetes döntéshozatal — Adóztatás — Hozzáadottérték-adó (héta) — 2006/112/EK irányelv — A 148. cikk a) pontja — Termékértékesítés — Fogalom — Mentesség — Nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése — A saját nevükben eljáró közvetítők részére történő termékértékesítés”

A C-526/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litvánia) a Bírósághoz 2013. október 7-én érkezett, 2013. szeptember 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **„Fast Bunkering Klaipėda” UAB**

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, K. Jürimäe, J. Malenovský (előadó), M. Safjan és A. Prechal bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. december 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a „Fast Bunkering Klaipėda” UAB képviselőjében I. Misiūnas atstovas,
- a litván kormány képviselőjében D. Kriauciūnas, R. Krasuckaitė és D. Stepanienė, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: C. Colelli és A. Collabolletta avvocati dello Stato,
- az Európai Bizottság képviselőjében C. Soulay és A. Steiblytė, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: litván.

a főtanácsnok indítványának a 2015. március 5-i tárgyaláson történő meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 148. cikkének értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet a „Fast Bunkering Klaipėda” UAB (a továbbiakban: FBK) és a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság) között a saját nevükben eljáró közvetítők részére végzett üzemanyag-értékesítés hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) tekintettel fennálló helyzete tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

- 3 Az 1944. december 7-én Chicagóban (Egyesült Államok) aláírt, a nemzetközi polgári repülésről szóló egyezményt az Európai Unió valamennyi tagállama ratifikálta, maga az Európai Unió azonban nem részese az említett egyezménynek. Ezen egyezmény előírja többek között a légi járművek lajstromozására, valamint a repülések engedélyezésére vonatkozó szabályokat.

Az uniós jog

- 4 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), és annak helyébe lépett.
- 5 A 2006/112 irányelv 14. cikke előírja:

„(1) »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

(2) Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[...]

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása.

[...]”

- 6 Ezen irányelv 131. cikke előírja:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket [...] az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

7 A 2006/112 irányelv 146. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az eladó által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;

[...]”

8 A 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontja analóg megfogalmazásban átveszi a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontját. E 148. cikk előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) a nyílt tengeren közlekedő és fizető utasokat szállító, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytató hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése [...]

[...]

e) az elsődlegesen fizető nemzetközi forgalmat lebonyolító légitársasági vállalatok által használt repülőgépek ellátásához szükséges termékek értékesítése;

f) az e) pontban meghatározott repülőgépek értékesítése, átépítése, javítása, karbantartása, hasznóbérbe adása és bérbeadása, valamint az e repülőgépekbe beépített vagy üzemeltetésükhöz használt termékek értékesítése, bérbeadása, javítása és karbantartása;

[...]”

A litván jog

9 A Litván Köztársaság 2005. június 21-i X-261. sz. törvénnyel (Žin., 2005., 81-2944. sz.) módosított, a hozzáadottérték-adóról szóló, 2002. március 5-i IX-751. sz. törvényének (Žin., 2002., 35-1271. sz.; a továbbiakban: héatörvény) 44. cikke előírja:

„(1) A termékértékesítések vonatkozásában nulla százalékos héamérték alkalmazandó, ha a termékeket a jelen törvény 43. cikkének (1) bekezdésében hivatkozott hajók [nevezetesen: »fizető nemzetközi forgalomban utas- és/vagy teherszállításra és/vagy más szolgáltatás nyújtására szánt tengeren közlekedő hajók«] ellátására értékesítik [...]

[...]

(3) A jelen törvény értelmében ellátásnak minősül [...] az üzemanyag (motorüzemanyag) és a kenőanyagok. [...]”

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10 Az FBK-t Litvániában vették héanyilvántartásba.

11 2008. október 1-je és 2011. december 31. között az FBK nyílt tengeren közlekedő hajókat látott el üzemanyaggal a litván felségvizeken. A szóban forgó üzemanyag harmadik államokból származott, és vámraktározási eljárás keretében tárolták Litvániában. Ezen eljárás szerint mindaddig felfüggesztik az ezen üzemanyag behozatalát terhelő héa kivetését, amíg az üzemanyagot szabad forgalomba bocsátják az Európai Unióban.

- 12 Amikor az FBK megrendelést kapott, a vonatkozó üzemanyagot kivonta a vámraktározási eljárásból és lefolytatta a szükséges eljárást. Az üzemanyagot ezt követően „FOB paritással” [free on board költségmentesen a hajó fedélzetére] értékesítette, azaz a szállítási költségek és a vonatkozó egyéb költségek és adók, valamint biztosítás nélkül, és az üzemanyagot az FBK maga töltötte be a hajók üzemanyag-tartályaiba.
- 13 Az FBK-nak szóló megrendeléseket azonban nem közvetlenül a hajók üzemeltetői, hanem a különböző tagállamokban létrehozott közvetítők adták, amelyeknek az FBK számlát állított ki az értékesítésről. E közvetítők saját nevükben jártak el mind az FBK, mind e hajók üzemeltetői vonatkozásában, vásárolva az előbbtől és értékesítve az utóbbinak. A tárgyalás során az FBK képviselője előadta, hogy az említett közvetítők fizikailag soha nem szállítottak üzemanyagot, mivel szerepük főként a megrendelések központosítására és a leszállított üzemanyag kifizetésének biztosítására irányult. Amint az üzemanyag a hajók üzemanyag-tartályaiba betöltésre került, az FBK meg tudta határozni a ténylegesen átruházott mennyiséget, és így ki tudta állítani a vonatkozó számlát.
- 14 Azon elvből kiindulva, hogy a szóban forgó üzemanyag értékesítése a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontját átültető litván jogszabályok alapján héamentes, az FBK nulla százalékos héamértéket alkalmazott ezen üzemanyag-értékesítésekre.
- 15 A jelen ítélet 11. pontjában említett időtartamra vonatkozó adóellenőrzést követően a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Klaipėda körzet adóhivatala) 2013. február 15-én jelentést készített, amelyben megállapította, hogy az FBK a szóban forgó üzemanyagot nem közvetlenül a hajók üzemeltetőinek, hanem a saját nevükben eljáró közvetítők részére értékesítette, amely utóbbiakat az üzemanyagot az említett üzemeltetők részére továbbértékesítőknél kell tekinteni. Következésképpen az FBK nem alkalmazhatta volna a héatörvény 44. cikkének (1) bekezdésében előrt mentességet, mivel e mentesség csak a nemzetközi forgalomban utas- és/vagy teherszállításra szánt tengeren közlekedő hajók üzemeltetői részére szóló termékértékesítések esetében alkalmazandó.
- 16 A 2013. február 15-i jelentés alapján hozott 2013. március 26-i határozatában a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija kiigazította az FBK bevallását a nulla százalékos héamértéknek a vitatott üzemanyag-értékesítésekre történő alkalmazása vonatkozásában, és utólagosan 37 847 771 litván litas (LTL), azaz körülbelül 11 millió euró adót állapított meg.
- 17 2013. április 15-én az FBK a Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija határozatával szemben panaszt terjesztett a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos elé.
- 18 2013. június 27-i határozatával a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos azon indokkal elutasította e panaszt, hogy a Bíróságnak a Velker International Oil Company ítéletből (C-185/89, EU:C:1990:262) és az Elmeka-ítéletből (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) következő ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjában a nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése vonatkozásában előírt adómentességet, amelyet a héatörvény 44. cikkének (1) bekezdése ültetett át, csak a szóban forgó termékek értékesítési láncának végső szakaszára lehet alkalmazni, amikor az ellátmányt az azt felhasználó hajóüzemeltető részére értékesítik.
- 19 Az FBK 2013. július 30-án fellebbezett e határozattal szemben a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság Kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) előtt.
- 20 E bíróság megállapítja, hogy kétséges, hogy alkalmazni lehet-e a Bíróság által a Velker International Oil Company ítéletben (C-185/89, EU:C:1990:262) követett érvelést olyan helyzetre, amelyben egyrészt a szóban forgó termékek betöltésre kerültek a hajók üzemanyag-tartályaiba, amelyek azokat valamely adóalany révén használják fel, másrészt pedig megfelelő ellenőrzés állt rendelkezésre a nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek hatékony felhasználásának biztosításához. Ugyanis az

A-ítéletben (C-33/11, EU:C:2012:482) a Bíróság elismerte, hogy a légi járművek értékesítésére a 2006/112 irányelv 148. cikkének f) pontjában előírt adómentesség alkalmazható az értékesítési lánc végső szakaszát megelőző termékértékesítésekre, mivel többek között figyelembe véve a szóban forgó termékek típusát, valamint többek között az üzemeltetésük feltételét képező nyilvántartási és engedélyezési mechanizmusokat, az adómentesség e kiterjesztése nem tűnik olyan jellegűnek, mint amely az érintett államok és gazdasági szereplők számára olyan nehézséget okoz, amely összeegyeztethetetlen az adómentességnek a jelenleg a 2006/112 irányelv 131. cikkében előírt helyes és egyszerű alkalmazásával.

- 21 Ilyen körülmények között a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės felfüggesztette az eljárást, és az alábbi kérdést terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontját, hogy e pont héamentességre vonatkozó rendelkezéseit nem csupán a nyílt tengeren közlekedő hajók üzemeltetője részére történő értékesítésekre kell alkalmazni, aki e termékeket a hajó ellátására használja, hanem a hajó üzemeltetőjétől eltérő személyek, azaz a rejtett közvetítők részére történő értékesítésekre is, amikor az értékesítés időpontjában előre ismert és megfelelően bizonyított a termékek végső felhasználása, és az ezt igazoló bizonyítékot a jogszabályi követelményeknek megfelelően benyújtották az adóhatósághoz?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 22 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség alkalmazandó az ellátásra szolgáló termékek saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítésére is, ha az értékesítés időpontjában a termékek végső felhasználása ismert, megfelelően bizonyított, és az ezt igazoló bizonyítékokat a nemzeti szabályozásnak megfelelően benyújtották az adóhatósághoz.
- 23 Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontja előírja, hogy héamentes a nyílt tengeren közlekedő és fizető utasokat szállító, illetve kereskedelmi, ipari vagy halászati tevékenységet folytató hajók ellátására szolgáló termékek értékesítése.
- 24 Először is meg kell állapítani, hogy e rendelkezés megfogalmazása megegyezik a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontjával, amely irányelvet hatályon kívül helyezett a 2006/112 irányelv, és annak helyébe lépett.
- 25 Következésképpen a Bíróságnak a hatodik irányelv 15. cikkének 4. pontjára vonatkozó ítélkezési gyakorlata főszabály szerint jelentőséggel bír a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjának értelmezése tekintetében.
- 26 Márpedig ezen ítélkezési gyakorlat szerint a nyílt tengeren közlekedő hajók ellátása azért adómentes, mert a kivitellel esik egy tekintet alá (Velker International Oil Company ítélet, C-185/89, EU:C:1990:262, 21. pont).
- 27 Következésképpen ugyanúgy, ahogy a kivitel adómentességét kizárólag az olyan termékek értékesítésére lehet alkalmazni, amelyeket az eladó vagy annak megbízottja visz ki, a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjában előírt adómentesség sem terjeszthető ki e termékeknek a forgalomba hozatal megelőző szakaszában történő értékesítésére (lásd ebben az értelemben: Velker International Oil Company ítélet, C-185/89, EU:C:1990:262, 22. pont).
- 28 Az ilyen végkövetkeztetést erősíti meg az a körülmény, hogy az adómentességnek a termékeknek az azokat az ellátáshoz felhasználó hajó üzemeltetői részére történő végső értékesítését megelőző szakaszokra való kiterjesztése szükségessé tenné, hogy az államok ellenőrzési és felügyeleti

mechanizmusokat vezessenek be a leszállított adómentes termékek végső felhasználásáról történő megbizonyosodás érdekében. E mechanizmusok nemcsak, hogy nem járnának adminisztratív egyszerűsítéssel, hanem olyan nehézségeket hárítanak az érintett államokra és jogalanyokra, amelyek összeegyeztethetetlenek az adómentességnek a 2006/112 irányelv 131. cikkében előírt helyes és egyszerű alkalmazásával (lásd ebben az értelemben: Velker International Oil Company ítélet, C-185/89, EU:C:1990:262, 24. pont).

- 29 Ebből következik, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjában előírt adómentesség alkalmazásához az ellátásra szolgáló termékek értékesítésének a nyílt tengeren közlekedő hajók e termékeket felhasználó üzemeltetője részére kell történnie, aki következésképpen e termékek értékesítési láncának utolsó szakaszában lép fel.
- 30 Vizsgálni kell továbbá, hogy az ellátásra szolgáló termékek olyan saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítése, mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek, eleget tesz-e az előző pontban ismertetett feltételeknek.
- 31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv nem használja a saját nevükben eljáró közvetítő fogalmát.
- 32 Mindemellett ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából kitűnik, hogy a termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadását termékértékesítésnek kell tekinteni.
- 33 Márpedig a bizományi szerződés főszabály szerint olyan megállapodás, amelyben valamely közvetítő kötelezettséget vállal arra, hogy a saját nevében, de harmadik személy javára egy vagy több jogügyletet teljesít.
- 34 Következésképpen az ellátásra szolgáló termékek saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítését, még akkor is, ha az utóbbiak a hajóknak a termékeket felhasználó üzemeltetői javára járnak el, a 2006/112 irányelv 148. cikke a) pontjának szempontjából el kell különíteni az ezen üzemeltetők részére végzett értékesítésektől.
- 35 Így a saját nevében eljáró közvetítő részére végzett termékértékesítés nem e termékek értékesítési láncának utolsó szakaszában történik, mivel azokat a közvetítő nem a felhasználásuk, hanem harmadik személy részére történő továbbértékesítés céljából szerzi meg.
- 36 Ebből következik, hogy az ellátásra szolgáló termékek olyan saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítése, mint amilyenek az alapeljárásban szerepelnek, főszabály szerint nem tekinthető a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontja szerinti termékértékesítésnek, és ennél fogva nem alkalmazható rá az e rendelkezésben előírt adómentesség.
- 37 A Bíróság mindazonáltal nem vitatottan elismerte a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának összefüggésében, amelynek rendelkezései szinte megegyeznek a 2006/112 irányelv 148. cikkének f) pontjával, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség alkalmazandó a légi jármű olyan gazdasági szereplőnek való értékesítésére is, amely maga nem az e rendelkezés értelmében vett, elsősorban a fizető nemzetközi forgalomban működő légiforgalmi társaság, azonban e légi járművet ilyen társaság kizárólagos használata céljából szerzi be anélkül, hogy az utóbbit a légi járművel tulajdonosként való rendelkezésre jogosítaná fel, ha e felhasználás ismert és megfelelően bizonyított. E tekintetben a Bíróság többek között hangsúlyozta, hogy tekintettel a szóban forgó dolog típusára, valamint többek között azon nyilvántartási és engedélyezési eljárásokra, amelyek a légi járművek működtetésének feltételét képezik, az ilyen használat ténylegességének ellenőrzése nem keletkeztetne az államok és az érintett gazdasági szereplők számára olyan kööttségeket, amelyek összeegyeztethetetlenek az adómentesség helyes és egyszerű alkalmazásával (lásd ebben az értelemben: A-ítélet, C-33/11, EU:C:2012:482, 56. és 57. pont).

- 38 A kérdést előterjesztő bíróság vizsgálja, hogy ezen ítélkezési gyakorlat jelentőséggel bír-e a 2006/112 irányelv 148. cikke a) pontjának értelmezése vonatkozásában, és hogy azzal járhat-e, hogy az említett rendelkezés alkalmazandó az ellátásra szolgáló termékek saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítésére is, ha e termékek végső felhasználása az értékesítés időpontjában ismert, megfelelően bizonyított, és az ezt igazoló bizonyítékokat a nemzeti szabályozásnak megfelelően benyújtották az adóhatósághoz.
- 39 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az A-ügyben hozott ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482) 53. pontjában a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy a hatodik irányelv 15. cikke 6. pontjának értelmezését illetően, amely rendelkezés szövege megegyezik a 2006/112 irányelv 148. cikkének f) pontjának szövegével, nem átültethetők a Velker International Oil Company ítéletben (C-185/89, EU:C:1990:262) a hatodik irányelv 15. cikke 4. pontjának értelmezésére irányuló megállapítások, amely rendelkezés szövege megegyezik a 2006/112 irányelv 148. cikke a) pontjának szövegével.
- 40 Ezt követően meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) és f) pontjában előírt adómentességek közös pontja, hogy alkalmazásuk az érintett termékek felhasználásától függ, ugyanakkor az érintett termékek, azaz az első esetben az üzemanyag, a második esetben pedig a légi jármű, teljes mértékben eltérő jellegűek, így semmiképpen sem érvényesül kötelezően a vonatkozó két adómentességi rendszer közötti esetleges analógia.
- 41 Egyébiránt a 2006/112 irányelv 148. cikke szerinti héamentességek az uniós jog autonóm fogalmai, amelyeket következképpen egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Unió egész területén (lásd ebben az értelemben: *Unterpertinger-ítélet*, C-212/01, EU:C:2003:625, 34. pont).
- 42 Az A-ítéletben (C-33/11, EU:C:2012:482) a Bíróság így többek között arra alapított azon végkövetkeztetés megállapításához, hogy a szóban forgó adómentesség alkalmazható a légi járműnek a jelen ítélet 37. pontjában pontosított feltételekkel történő értékesítésére, hogy az összes tagállamban léteznek a légi járművek lajstromozására, valamint engedélyezésére vonatkozó szabályok, többek között, mivel mindezen államok részesei a jelen ítélet 3. pontjában említett, a nemzetközi polgári repülésről szóló egyezménynek.
- 43 Márpedig nem bizonyított, hogy az összes tagállamban léteznek a nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek hatékony felhasználásának biztosítását lehetővé tevő közös engedélyezési szabályok vagy mechanizmusok.
- 44 Ebből következik, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikke a) pontjának egységes alkalmazása nem lenne biztosítható a jelen ítélet 28. pontjában említett adminisztratív egyszerűsítés céljának veszélyeztetése nélkül, ha e rendelkezést úgy kellene értelmezni, hogy az alkalmazandó a termékek azon gazdasági szereplők részére történő értékesítésére, akik nem nyílt tengeren közlekedő hajók üzemeltetői, e termékeket azonban az ilyen gazdasági szereplők által történő kizárólagos felhasználás céljára szerzik meg, és ez a helyzett áll fenn akkor is, ha e felhasználás ismert, megfelelően bizonyított, és az ezt igazoló bizonyítékokat a nemzeti szabályozásnak megfelelően benyújtották az adóhatósághoz.
- 45 Következképpen még ha egyes államok – és úgy tűnik, hogy a Litván Köztársaság esetében ez az eset áll fenn – egyénileg a nyílt tengeren közlekedő hajók ellátására szolgáló termékek hatékony felhasználásának biztosítására szolgáló mechanizmusokat vezettek be, a jelen ítélet 37. pontjában bemutatott ítélkezési gyakorlat a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontja értelmezése vonatkozásában nem tekinthető relevánsnak.

- 46 A fentiekből következik, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjában előírt adómentesség főszabály szerint nem alkalmazandó a saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítésre, akkor sem, ha az értékesítés időpontjában a termékek végső felhasználása ismert, megfelelően bizonyított, és az ezt igazoló bizonyítékokat a nemzeti szabályozásnak megfelelően benyújtották az adóhatóságához.
- 47 Emellett a Bírósághoz benyújtott iratokból, valamint a tárgyalás során az FBK képviselője által nyújtott magyarázatokból kitűnik, hogy az alapeljárásban az FBK maga töltötte be az üzemanyagot közvetlenül a hajók üzemanyag-tartályaiba, amelyekbe ezen üzemanyagot szánták. Ezt követően az FBK a vonatkozó számlát a saját nevükben eljáró közvetítőknek címezte, mivel csak a betöltést követően lehetett meghatározni az üzemanyag pontos mennyiségét.
- 48 E körülmények között nem zárható ki, hogy az üzemanyag tulajdonjogának e közvetítőkre történő átruházása csak a betöltést követően történik meg. Amennyiben ez az eset áll fenn, aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata, meg kell állapítani, hogy a tulajdonjog ilyen átruházása legkorábban ugyanazon időpontban történt meg, amikor a hajók üzemeltetői ténylegesen abban a helyzetben voltak, hogy tulajdonosként rendelkezzenek az üzemanyag felett.
- 49 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 42–44. pontjában megállapította, az üzemanyag hajótartályokba töltésének pillanatától kezdődően ténylegesen az üzemeltető van abban a helyzetben, hogy tulajdonosként rendelkezzen az üzemanyag felett.
- 50 Következésképpen meg kell állapítani, hogy ilyen körülmények között, jóllehet az alkalmazandó nemzeti jogban előírt szabályok szerint az üzemanyag tulajdonjogát formálisan átruházták a közvetítőkre, és feltételezhetően az utóbbiak a saját nevükben jártak el, e közvetítők sosem rendelkezhetek a leszállított mennyiséggel, mivel a rendelkezési jog az üzemanyag FBK által történő betöltésétől kezdve a hajók üzemeltetőit illette meg.
- 51 Márpedig ahhoz, hogy valamely ügylet a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősüljön, szükséges, hogy az említett ügylet feljogosítsa e személyt arra, hogy e termék felett ténylegesen tulajdonosként rendelkezzen. Ugyanis az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a „termékértékesítés” e rendelkezés szerinti fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (Evita-K ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 52 Ebből következik, hogy a jelen ítélet 48. pontjában hivatkozott esetben az olyan gazdasági szereplő által teljesített ügyletek, mint az FBK, nem minősíthetők a saját nevükben eljáró közvetítők részére teljesített termékértékesítésnek, hanem közvetlenül a hajók üzemeltetői részére végzett termékértékesítésnek tekintendők, és az alapján a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontjában előírt mentesség hatálya alá tartozhatnak.
- 53 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a 2006/112 irányelv 148. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség főszabály szerint akkor sem alkalmazandó az ellátásra szolgáló termékek saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítésére, ha az értékesítés időpontjában ismert, megfelelően bizonyított a termékek végső felhasználása, és az ezt igazoló bizonyítékokat a nemzeti szabályozásnak megfelelően benyújtották az adóhatóságához. Mindazonáltal az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, az említett adómentesség alkalmazható, ha az érintett termékek tulajdonjogának az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákban az említett közvetítőkre történő átruházására legkorábban ugyanazon időpontban került sor, amikor a nyílt tengeren közlekedő hajók üzemeltetői e termékekkel ténylegesen úgy rendelkezhetek, mintha azok tulajdonosai lennének, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

- 54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 148. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség főszabály szerint akkor sem alkalmazandó az ellátásra szolgáló termékek saját nevükben eljáró közvetítők részére történő értékesítésére, ha az értékesítés időpontjában ismert, megfelelően bizonyított a termékek végső felhasználása, és az ezt igazoló bizonyítékokat a nemzeti szabályozásnak megfelelően benyújtották az adóhatósághoz. Mindazonáltal az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, az említett adómentesség alkalmazható, ha az érintett termékek tulajdonjogának az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formákban az említett közvetítőkre történő átruházására legkorábban ugyanazon időpontban került sor, amikor a nyílt tengeren közlekedő hajók üzemeltetői e termékekkel ténylegesen úgy rendelkezhettek, mintha azok tulajdonosai lennének, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások