M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. január 12.[1]

C-226/14. és C-228/14. sz. egyesített ügyek

Eurogate Distribution GmbH
kontra
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
és
DHL Hub Leipzig GmbH
kontra
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

(a Finanzgericht Hamburg [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közösségi Vámkódex — Vámraktározás — Külső árutovábbítási eljárás — Vámtartozás keletkezése kötelezettség nemteljesítése miatt — A raktárnyilvántartásba történő késedelmes bejegyzés — Az áruk késedelmes bemutatása az illetékes vámhatóságnál — Hatodik irányelv — Héairányelv — Héafizetési kötelezettség — A vámtartozás és a hozzáadottértékadó-tartozás keletkezése közötti összefüggés”

1. Behozatali vámmal kapcsolatos felfüggesztési eljárás alatt álló termékre vonatkozó alaki kötelezettségek megsértésével összefüggésben egy német bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a Közösségi Vámkódex 204. cikkében[2] ezen okból előírt vámtartozáson kívül hozzáadottérték-adót (héát) is meg kell-e állapítani. Amennyiben ez a helyzet állna fenn, vita tárgyát képezi, hogy a héa fizetésére kötelezett azonos-e azzal a személlyel, aki a vámalakiságokat megsértette, még akkor is, ha az adott termék felett rendelkezési joggal nem rendelkező vámraktár-engedélyesről van szó.

2. A jelen ügyek lehetőséget nyújtanak a Bíróságnak arra, hogy pontosítsa az X-ítéletében[3] megállapított ítélkezési gyakorlatot, amelyben a hatodik irányelv 7. cikkét[4] értelmezte, és megállapította, hogy héát kell fizetni akkor, ha az áruk kikerültek az említett rendelkezésben előírt vámeljárások alól, ideértve azt is, ha a vámtartozás kizárólag a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett.

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

2 — A 2005. április 13-i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL L 117., 13. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12- i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex).

3 — C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — A 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel (HL L 168., 35. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3. A két ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válasz két megközelítést tesz lehetővé. Az első a Bíróság által az X-ítéletben [5] már megállapítottak árnyalatoktól mentes, pusztán szöveg szerinti ismétlésére korlátozódik. A második ezzel szemben a felvetett problémák vizsgálata során az említett árnyalatokat nem formális szempontból, hanem a héa mint egységes jellemzőkkel rendelkező olyan adó feladatára és jellegére figyelemmel vezeti be, amely a termékek és szolgáltatások előállításának vagy terjesztésének mindegyik szakaszában terheli a hozzáadott értéket.

4. A 2014. május 15-i ítélet alapos átolvasása annak megállapítására ösztönöz, hogy a héa és bizonyos feltételek nemteljesítése miatt keletkezett vámtartozás egyidejű fennállása valójában nem olyan automatikus, mint erre az X-ítélet [6] rendelkező részének szövegéből következtetni lehetne; épp ellenkezőleg, indokolásából és különösen magából a héa természetéből arra lehet következtetni, hogy a vámtartozás keletkezése nem feltétlenül jelenti a behozatali héa megállapítását.

I – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

1. Közösségi Vámkódex

5. A Vámkódex 4. cikke szerint:

„E Kódex alkalmazásában a következő meghatározásokat kell alkalmazni:

[...]

7. »közösségi áruk«:

– a 23. cikkben említett feltételek szerint, teljes egészében a Közösség vámterületén létrejött vagy előállított áruk, amelyek nem tartalmaznak a Közösség vámterületének részét nem képező országokból vagy területekről importált árut. A felfüggesztő eljárás alá vont árukból létrejött vagy előállított áruk nem nyerhetnek közösségi státuszt a bizottsági eljárásnak megfelelően különleges gazdasági jelentőségűként meghatározott esetekben;

– a Közösség vámterületének részét nem képező országokból vagy területekről importált áruk, amelyeket szabad forgalomba bocsátottak;

– a Közösség vámterületén belül kizárólag a második francia bekezdésben említett árukból vagy az első és a második francia bekezdésben említett árukból létrejött vagy előállított áruk;

[…]”.

6. A Vámkódex 37. cikke értelmében:

„(1) A Közösség vámterületére behozott áru a beléptetése időpontjától kezdve vámfelügyelet alatt áll. Az áru a hatályban lévő rendelkezéseknek megfelelően vámellenőrzés alá vonható.

5 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — C-480/12, EU:C:2014:329.

(2) Az áru adott esetben addig marad az említett vámfelügyelet alatt, amíg erre vámjogi helyzetének meghatározásához szükség van; nem közösségi áru esetében pedig, a 82. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül addig, amíg a vámjogi helyzete meg nem változik, vámszabad területre vagy vámszabad raktárba kerül, vagy a 182. cikknek megfelelően újraexportálják vagy megsemmisítik."

7. A Vámkódex 50. cikke alapján „a vám elé állított áru a vám elé állítást követően mindaddig átmeneti megőrzés alatt áll, amíg vámjogi sorsa nem rendeződik. Az ilyen áru a továbbiakban »átmeneti megőrzés alatt álló áru«."

8. A Vámkódex 79. cikke értelmében:

„A szabad forgalomba bocsátással a nem közösségi áru elnyeri a közösségi áru vámjogi helyzetét.

[…]"

9. A Vámkódex 89. cikke (1) bekezdésének megfelelően „[a] felfüggesztő gazdasági eljárás lezárul, ha ezen rendelkezés alá vont áru, végtermék vagy feldolgozott termék új vámjogi sorsot kap".

10. A Vámkódex 91. cikke előírja:

„(1) A külső árutovábbítási eljárás lehetővé teszi az alábbiakban meghatározott áru elszállítását a Közösség vámterületén belül egy adott pontról egy másikra:

a) nem közösségi áru anélkül, hogy arra behozatali vámok és más terhek, vagy kereskedelempolitikai intézkedések vonatkoznának;

[...]

(2) Az (1) bekezdésben említett szállításra a következők alapján kerülhet sor:

a) közösségi külső árutovábbítási eljárás keretében;

[...]".

11. A Vámkódex 92. cikkének rendelkezése szerint:

„(1) A külső árutovábbítási eljárás befejeződik, és az eljárás jogosultja teljesíti kötelezettségét, ha az eljárás alá vont árut és a szükséges okmányokat a rendeltetési vámhivatalnál a szóban forgó eljárásra vonatkozó rendelkezéseknek megfelelően bemutatják.

(2) A vámhatóságok akkor zárják le az eljárást, ha meg tudják állapítani – az indító hivatal rendelkezésére álló adatokat összehasonlítva a rendeltetési vámhivatalnál rendelkezésre álló adatokkal –, hogy az eljárás szabályszerűen befejeződött."

12. A Vámkódex 96. cikke szerint:

„(1) A főkötelezett a közösségi külső árutovábbítási eljárás jogosultja, akinek:

a) az előírt határidőn belül és az azonosítás biztosítására a vámhatóság által hozott rendelkezések megfelelő betartásával sértetlenül be kell mutatnia az árut a rendeltetési vámhivatalnál;

b) be kell tartania a közösségi árutovábbítási eljárásra vonatkozó rendelkezéseket.

(2) A főkötelezett (1) bekezdésben rögzített kötelezettségeitől függetlenül, az áru fuvarozója vagy címzettje, aki abban a tudatban veszi át az árukat, hogy azokat közösségi árutovábbítási eljárás keretében szállítják, szintén felelős azért, hogy az árut az előírt határidőn belül sértetlenül és az azonosítás biztosítására a vámhatóság által hozott rendelkezések megfelelő betartásával, a rendeltetési vámhivatalnál bemutassák."

13. A Vámkódex 98. cikkének (1) bekezdése értelmében „[v]ámraktározási eljárás során az alábbi árukat lehet vámraktárban tárolni: a) nem közösségi áruk, anélkül hogy azok behozatali vámok vagy kereskedelempolitikai intézkedések hatálya alá tartoznának; […]".

14. A Vámkódex 105. cikke alapján „[a] vámhatóság által kijelölt személy a hatóság által jóváhagyott nyomtatványon raktárnyilvántartást vezet a vámraktározási eljárás hatálya alá vont minden áruról. Raktárnyilvántartásokra nincs szükség, ha a közvámraktárt a vámhatóság működteti. […]"

15. A Vámkódex 204. cikke megállapítja, hogy:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

a) behozatalivám-köteles áru vonatkozásában, annak átmeneti megőrzéséből vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nemteljesítése miatt, vagy

b) az árunak az ez alá az eljárás alá vonására vagy az áru meghatározott célra történő felhasználása alapján csökkentett vagy nulla behozatali vámtétel megadására vonatkozó feltétel nem teljesítése alapján,

a 203. cikkben említett eseteken kívül, kivéve ha megállapítják, hogy e mulasztások nincsenek jelentős hatással a szóban forgó átmeneti megőrzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására.

(2) A vámtartozás akkor keletkezik, amikor azt a kötelezettséget, amelynek nem teljesítése a vámtartozást keletkezteti, már nem teljesítik, vagy amikor az árut a vonatkozó vámeljárás alá vonják, amennyiben utólag megállapítják, hogy az árunak az említett eljárás alá vonására vagy az áru meghatározott célra történő felhasználása alapján csökkentett vagy nulla behozatali vámtétel megadására vonatkozó feltétel ténylegesen nem került teljesítésre.

(3) Az adós az a személy, akit, a körülményektől függően, vagy a behozatalivám-köteles áru vonatkozásában annak átmeneti megőrzéséből vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek teljesítésére köteleztek, vagy akinek meg kell felelnie azoknak a feltételeknek, amelyek az árunak ez alá az eljárás alá vonására vonatkoznak."

2. A 2454/93/EGK rendelet[7]

16. A végrehajtási rendelet 356. cikke megállapítja, hogy

„(1) Az indító vámhivatal megállapítja azt a határidőt, amíg az árukat a rendeltetési vámhivatalban be kell mutatni, figyelembe véve az útvonalat, bármely hatályos szállítási vagy más jogszabályt és szükség esetén a főkötelezett által közölt adatokat.

[…]"

7 — A 2006. március 8-i 402/2006/EK bizottsági rendelettel (HL L 70., 35. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i bizottsági rendelet (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) (HL L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.).

17. A végrehajtási rendelet 512. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy „[a] vámeljárások mellett a kiléptető vámhivatalhoz történő átszállítás újrakivitel céljából lehetséges. Ebben az esetben a vámeljárás nem zárható le mindaddig, míg az újrakivitelre bejelentett áruk vagy termékek ténylegesen el nem hagyják a Közösség vámterületét.”

18. A végrehajtási rendelet 529. cikkének (1) bekezdése alapján „a raktárnyilvántartásnak minden időpontban mutatnia kell az éppen akkor vámraktározási eljárás alatt lévő árukészletet. A vámraktár üzemeltetőjének a vámhatóság által meghatározott időközönként az említett készletről jegyzéket kell benyújtania a felügyeletet ellátó vámhivatalhoz.”

19. Ugyanezen rendelet 530. cikkének (3) bekezdése szerint „[a] vámeljárás lezárására vonatkozó bejegyzést legkésőbb akkor kell a raktárnyilvántartásba bevezetni, amikor az áruk elhagyják a vámraktárt vagy az engedélyes raktározási létesítményét”.

20. A hivatkozott rendelet 860. cikke alapján „[a] vámhatóság úgy tekinti, hogy a [Vámkódex] 204. cikkének (1) bekezdése alapján vámtartozás keletkezik, kivéve, ha az a személy, aki az adós lenne, bebizonyítja, hogy a 859. cikkben foglalt feltételek teljesülnek”.

21. A végrehajtási rendelet 866. cikke megállapítja, hogy „[a]z adott árukra alkalmazandó tilalmakra vagy korlátozásokra vonatkozóan megállapított rendelkezések sérelme nélkül, ha behozatali vámtartozás keletkezik a Vámkódex 202., 203., 204. vagy 205. cikke értelmében, és a behozatali vámot kifizették, a fenti árukat közösségi árunak kell tekinteni, amelyeknek szabad forgalomba bocsátását nem kell bejelenteni.”

3. Hatodik irányelv

22. A hatodik irányelv 2. cikke kimondta, hogy „[a] hozzáadottérték-adó alá tartozik: […] 2. a termékimport”.

23. A hatodik irányelv 7. cikke alapján:

„(1) »Termékimport« a következő:

a) olyan termékek belépése a Közösség területére, amelyek nem tesznek eleget az [EK 23. cikkben és az EK 24. cikkben] megállapított feltételeknek, vagy – amennyiben a termékek az [ESZAK-Szerződés] hatálya alá tartoznak – nincsenek szabad forgalomban.;

b) az a) pont hatálya alá tartozó termékektől eltérő termékek beléptetése a Közösség területére harmadik területről.

(2) A termékimport teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történő belépéskor található.

3. A (2) bekezdéstől eltérve, amennyiben az (1) bekezdés a) pontjában említett termék a Közösség területére való belépésekor a 16. cikk (1) bekezdése B. [pontjának] a), b) c) és d) alpontjában említett eljárások valamelyike alatt áll, az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali, vagy a külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt áll, akkor e termék importjának teljesítési helye az a tagállam, amelynek területén a termék már nem áll ezen eljárások egyike alatt sem.

Hasonlóképpen, amikor az (1) bekezdés b) pontjában említett termékek a Közösség területére való beléptetéskor a 33a. cikk (1) bekezdésének b) vagy c) pontjában említett eljárások egyike alá kerülnek, az import teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termékre már nem vonatkoznak ezek az eljárások.”

24. A hatodik irányelv 10. cikke (3) bekezdésének megfelelően „az adóztatandó tényállás akkor keletkezik, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. Amennyiben a termékek a 7. cikk (3) bekezdésében említett feltételek [helyesen: eljárások] egyike alá tartoznak a Közösség területére való belépéskor, az adóztatandó tényállás csak akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek [helyesen: vonatkoznak ezek az eljárások]. […]”

25. A hatodik irányelv 17. cikke így rendelkezett:

„(1) Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett [héa];

[…]”.

26. A hatodik irányelv 21. cikkének (4) bekezdése szerint: „[b]ehozatal esetén a hozzáadottérték-adó a behozatal szerinti tagállam által az adó fizetésére kijelölt vagy akként elfogadott személyt vagy személyeket terheli”.

4. Héairányelv [8]

27. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdés megállapítja, hogy „[a] héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak: […] d) a termékimport”.

28. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „» [a]dóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére […]”.

29. A héairányelv 30. cikke a következőképpen szól:

„»Termékimportnak« kell tekinteni azon termék behozatalát a Közösségbe, amely a Szerződés 24. cikkének értelmében nincs szabad forgalomban.

Az első albekezdésben megállapított ügyleteken kívül termékimportnak kell tekinteni a szabad forgalomban lévő terméknek a Közösség vámterületének részét alkotó harmadik területről történő behozatalát a Közösségbe.”

30. A héairányelv 60. cikke szerint „[a] termékimport teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történő belépéskor található”.

8 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

31. A héairányelv 61. cikke előírja:

„A 60. cikktől eltérve, amennyiben a termék, amely nincs szabad forgalomban, és a Közösségbe történő behozatala óta a 156. cikkben említett eljárások valamelyike alatt áll, vagy az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali, illetve a külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt áll, akkor e termék importjának teljesítési helye az a tagállam, amelynek területén a termék már nem áll ezen eljárások egyike alatt sem.

Hasonlóképpen, amennyiben a szabad forgalomban lévő termék Közösség területére való behozatalakor a 276. és 277. cikkben említett eljárások alá tartozik, az import teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termékre már nem vonatkoznak ezek az eljárások."

32. A héairányelv 70. cikke alapján, „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termékimport megtörténik".

33. A héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének megfelelően, „[a]mennyiben a termék a Közösségbe történő behozatalakor a 156., 276. és 277. cikkben meghatározott eljárások valamelyike alatt vagy az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali, illetve a külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt áll, az adóztatandó tényállás csak akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termék már nem áll ezen eljárások egyike alatt sem […]".

34. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontja megállapítja, hogy „[a] tagállamok mentesítik […] a harmadik területről vagy harmadik országból feladott vagy fuvarozott termékeknek olyan tagállamba történő importj[át], amely eltér a feladás vagy a fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól, abban az esetben, ha a 201. cikk szerint adófizetésre kötelezett, kijelölt vagy elismert importőr által végzett termékértékesítés a 138. cikknek megfelelően adómentes".

35. A héairányelv 167. cikke értelmében „[a]dólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik".

36. A héairányelv 168. cikke előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;

[…]

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett héát.

37. A héairányelv 178. cikke szerint „[a]z adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie: […] e) a 168. cikk e) pontjában említett, a termékimporthoz kapcsolódó adólevonáshoz olyan import okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt megrendelőként vagy importőrként tünteti fel, és amelyen szerepel a fizetendő héa összege, vagy azok az adatok, amely alapján ezt az összeget ki lehet számítani; […]".

38. A héairányelv 201. cikke „[i]mport esetén a héa az import szerinti tagállam által adófizetésre kijelölt vagy olyanként elismert személyt vagy személyeket terheli".

B – *A nemzeti jog*

39. Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UstG) jogvita tényállására alkalmazandó változata szerinti 1. cikke [9] előírja:

„(1) A következő ügyletek adókötelesek:

1. a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített értékesítések és más ügyletek;

[…]

4. Németországba irányuló termékimport […] (behozatalt terhelő forgalmi adó);

[…]”.

40. Az UStG 15. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A vállalkozó az előzetesen felszámított alábbi adóösszegeket vonhatja le:

1. A vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jog szerint fizetendő adót;

2. A behozatalt terhelő forgalmi adót, amely a vállalkozása számára az 1. cikk (1) bekezdésének 4. pontja szerint importált termékek esetében keletkezik.

[…]”.

41. Az UStG 21. cikke így rendelkezik:

„(1) A behozatalt terhelő forgalmi adó az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvénykönyv) értelmében vett fogyasztási adó.

(2) A vámjogi szabályokat, analógia alapján, a behozatalt terhelő forgalmi adó tekintetében is alkalmazni kell; kivéve a vámvisszatérítési eljárásban az aktív feldolgozási eljárásra vonatkozó és a passzív feldolgozási eljárásra vonatkozó szabályokat.

[…]”

II – **A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

A – *A C-226/14. sz. ügy*

42. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítása szerint az Eurogate Distribution GmbH (a továbbiakban: Eurogate), az alapeljárásban felperes fél elhelyezte vámraktárában az ügyfeleitől kapott tranzitárukat, amelyekből különböző kelet-európai országokba szállítandó küldeményeket állított össze. A raktárban töltött átlagos időtartam több mint hat hét volt. Az árukat a rendeltetési országban székhellyel rendelkező fuvarozó cégek később az Eurogate felperes raktárában vették át.

9 — BGBl. 2005 I, 386. o.

43. A 2006. július 1-jétől december 31-ig terjedő időszak tekintetében egy vámellenőrzés azt állapította meg, hogy a vámraktárból történő kivételeket a vámjog által előírt raktárnyilvántartásba részben csak – a kivételt követő 126 napig terjedő – késedelemmel jegyezték be.

44. A 2008. július 1-jei vámmegállapító határozatával a Hauptzollamt Hamburg-Stadt a vámtartozás és behozatali héa összegét is megállapította. Eurogate a határozattal szemben panaszt nyújtott be, amelyet elutasítottak. Az elutasító határozattal szemben keresetet terjesztett a Finanzgericht Hamburg elé.

45. A vámtartozást illetően a Finanzgericht Hamburg előzetes döntéshozatal céljából már a Bíróság elé terjesztett egy kérdést, amellyel kapcsolatban utóbbi az Eurogate-ítéletben döntött.[10] Az ítélet 35. pontjában a Bíróság kimondta, hogy „a [Vámkódex] 204. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon kötelezettség megszegése, hogy a nem közösségi áru vámraktárból történő kivételét legkésőbb az áru kivételének időpontjában bejegyezzék az e célra előírt raktárnyilvántartásba, vámtartozást keletkeztet az említett áru tekintetében, akkor is, ha azt újraexportálták”.

46. Az Eurogate továbbra is kifogásolja a megállapító határozatot, most a behozatali héára vonatkozó részben, és ezen adót megállapító határozat megsemmisítését kéri.

47. Ezzel összefüggésben a Finanzgericht Hamburg az alábbi kérdéseket terjeszti elő:

„1) Ellentétes-e a 77/388/EGK irányelv rendelkezéseivel behozatali héa felszámítása olyan termékek után, amelyeket nem közösségi áruként újraexportáltak, de amelyek tekintetében a Vámkódex 204. cikke szerinti kötelezettségszegés – a jelen ügyben: az áru vámraktárból történő kivételének legkésőbb az áru kivételének időpontjában az e célra előírt raktárnyilvántartásba való bejegyzésére vonatkozó kötelezettség határidőn belüli teljesítésének elmulasztása – miatt vámtartozás keletkezett?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén:

Megkívánják-e a 77/388/EGK irányelv rendelkezései, hogy ilyen esetekben behozatalt terhelő forgalmi adót számítsanak fel a termékek után, vagy mérlegelési jogkör illeti meg a tagállamokat e tekintetben?

és

3) Akkor is köteles-e megfizetni egy szolgáltatásnyújtásra irányuló jogviszony alapján a harmadik országból származó terméket a vámraktárába beraktározó, de a termék felett rendelkezési joggal nem rendelkező vámraktár-engedélyes a kötelezettségszegése miatt a 77/388/EGK irányelvnek a Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 10. cikke (3) bekezdésének második albekezdése alapján fizetendő behozatali héát, ha a terméket nem a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett adóköteles tevékenységéhez használja fel?

B – *A C-228/14. sz. ügy*

48. 2011. január 5-én külső árutovábbítási eljárás (T 1 eljárás) indult olyan áruk tekintetében, amelyeket az előírt határidőn belül (2011. január 12-ig) a hannoveri vagy a lipcsei repülőtér vámhivatalán keresztül Macaóra kellett szállítani. A DHL Hub Leipzig GmbH (a továbbiakban: DHL) volt a Vámkódex 96. cikkének (2) bekezdése szerinti fuvarozó, és Macaóba történő szállítás előtt nem mutatta be az árut a lipcsei repülőtér vámhivatalánál.

49. A vámeljárást nem lehetett lezárni a végrehajtási rendelet 366. cikke (2) bekezdésének megfelelően, mert nem mutatták be a szükséges dokumentumokat.

10 — C-28/11., EU:C:2012:533.

50. 2011. augusztus 8-án a Hauptzollamt Braunschweig megküldte a DHL részére a behozatali héa megállapításáról szóló határozatot a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján. A megállapított héa összege konkrétan 6002,01 euró volt. 2012. február 29-én a felperes az említett határozat alapján megfizetett behozatali héa visszafizetését kérte a Vámkódex 236. cikke alapján.

51. A Hauptzollamt Braunschweig 2012. március 28-i határozatával elutasította a visszatérítés iránti kérelmet. A DHL a sikertelen panaszt követően keresetet indított a Finanzgericht Hamburg előtt, és a Hauptzollamt határozata semmisségének megállapítását, valamint a behozatali héa visszatérítését kérte.

52. Ezzel összefüggésben a Finanzgericht Hamburg a következő kérdést terjeszti elő:

„A Vámkódexnek a 2006/112/EK irányelv rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett 236. cikkének (1) bekezdése értelmében véve jogszabály alapján meg nem fizetendőnek kell-e tekinteni az azon termékeket terhelő behozatali héát, amelyeket nem közösségi áruként vámfelügyelet alatt újraexportáltak, de amelyek tekintetében a Vámkódex 204. cikke szerinti kötelezettségszegés – a jelen ügyben: a közösségi külső árutovábbítási eljárásnak az árunak a harmadik országba való beléptetés előtt az illetékes vámhatóság elé állítása útján történő határidőn belüli elintézésének elmulasztása – miatt vámtartozás keletkezett, legalábbis abban az esetben, ha adósként olyan személynek kell megfizetnie a héát, akit anélkül terhelt a megszegett kötelezettség, hogy e termékek felett rendelkezett volna?”

III – **A Bíróság előtti eljárás**

53. A C-226/14. sz. előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2014. május 8-án érkezett a Bírósághoz. A C-228/14. sz. kérdés pedig 2014. május 12-én.

54. A Bíróság elnöke a 2014. október 14-i végzésével az eljárás írásbeli és szóbeli szakaszának a lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a két ügyet.

55. Az írásbeli eljárásban a Hauptzollamt Hamburg-Stadt, a Hauptzollamt Braunschweig, az Eurogate, a görög kormány és a Bizottság vett részt.

56. 2014. június 5-én felkérték a Finanzgericht Hamburgot, hogy figyelembe véve a Bíróság X-ítéletét [11], erősítse meg, hogy fenntartja-e az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt kérdéseit. A kérdést előterjesztő bíróság a 2014. október 3-i írásbeli beadványában megerősítette, hogy fenntartja az előterjesztett kérdéseket. Konkrétan azt kérte a Bíróságtól, hogy az első kérdés megválaszolásával „tisztázza, hogy bármely olyan esetben, amelyben a [Vámkódex] 204. cikke értelmében vámtartozás keletkezik, függetlenül attól, hogy a termék a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdése B. [pontjának] b) alpontja szerinti felfüggesztő eljárás vagy külső árutovábbítási eljárás alatt áll-e, minden további nélkül a [héát] is fel kell-e számítani a 77/388/EGK irányelv rendelkezései alapján, vagy mellőzni kell a behozatali [héa] felszámítását olyan termékek után, amelyek nem közösségi áruként vámraktározási eljárás alatt állnak, és amelyeket később megfelelő vámnyilatkozattal újraexportáltak, de amely termékek tekintetében időközben a [Vámkódex] 204. cikkének (1) bekezdése szerint vámtartozás keletkezett (amelyet azonban csak az újraexportálás után állapítottak meg), mivel a vámraktár-engedélyes néhány nappal később teljesítette azon kötelezettségét, miszerint az áru vámraktárból történő kivitelét legkésőbb az áru kivitelének időpontjában be kell jegyezni a raktárnyilvántartásba.

11 — C-480/12, EU:C:2014:329.

57. Bíróság 2015. október 1-jei végzésével felhívta a feleket arra, hogy a tárgyaláson a C-226/14. sz. ügy második és harmadik kérdésére, illetve a C-228/14. sz. ügyben előterjesztett kérdésre összpontosítsák észrevételeiket. Arra is felkérte a feleket, hogy foglaljanak állást azon értelmezés tekintetében, miszerint a behozatali héát az áru újraexportálásakor számították fel.

58. A 2015. november 11-én tartott tárgyaláson a Hauptzollamt Hamburg-Stadt, a Hauptzollamt Braunschweig, az Eurogate és a Bizottság vett részt.

IV – **Észrevételek**

59. Az Eurogate szerint a C-226/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdést illetően a behozatali héa megállapítása ellentétes a hatodik irányelvvel, ha a vámtartozás a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján keletkezik, mivel ilyen esetben nem beszélhetünk a hatodik irányelv értelmében vett behozatalról.

60. Ugyanezen C-226/14. sz. ügy második és harmadik kérdésével kapcsolatban az Eurogate arra hivatkozik, hogy a tagállamoknak nincs mozgásterük a hatodik irányelv szerinti „behozatal” fogalmának meghatározása tekintetében. Véleménye szerint a hatodik irányelv 21. cikke alapján bizonyos mozgástérrel rendelkeznek a héakötelezett meghatározásához, mivel e tekintetben két eltérő értelmezés lehetséges, azaz: a) „importőr” az a személy, aki behozza a nem közösségi árut, vagyis az a személy, aki bejelenti a vámhivatalnál vagy vámügyi szabálytalanságot követ el; vagy b) kizárólag azt a személyt kell „importőrnek” tekinteni, aki a behozatalkor az áruval tulajdonosként rendelkezik. Az első esetben az importőrnek jogosultnak kell lennie a felszámított héa levonására, ami nem történt meg az Eurogate esetében. E társaság szerint ez alapján nyilvánvaló, hogy az alkalmazott nemzeti jog nem egyeztethető össze az uniós szabályozással.

61. A C-228/14. sz. ügy kérdésével kapcsolatban az Eurogate azt állítja, hogy nem áll fenn héafizetési kötelezettség, ha a jelen ügyhöz hasonlóan egy árutovábbítási eljárás során a nem közösségi árut vámfelügyelet alatt újraexportáltak. Az Eurogate szerint a hatodik irányelv értelmében vett „importőr” fogalmával kapcsolatos érvei az héairányelvre is ugyanúgy alkalmazandók.

62. A Hauptzollamt Hamburg-Stadt és a Hauptzollamt Braunschweig azt állítják, hogy a vámjogi kötelezettségek megszegése a vámtartozáson kívül héakötelezettséget is keletkeztet. Véleményük szerint a vámraktározási eljárás alatt álló áruk raktárnyilvántartásba történő bejegyzésére vonatkozó kötelezettség elmulasztását hasonlónak kell tekinteni a vámfelügyelet alól történő kivonáshoz. A vámhatóságoktól mindkét esetben megvonják azt a lehetőséget, hogy az áruszállítást ellenőrizhesse, és ezáltal azt, hogy az export-visszatérítés előzetes kifizetésének rendszerére vonatkozó feltételek tiszteletben tartását biztosíthassa.

63. A Hauptzollamt Hamburg-Stadt véleménye szerint ugyanúgy, ahogy a vám megfizetésére irányuló kötelezettség a vámraktározási eljárásból eredő előny megszerzéséhez előírt feltételek nemteljesüléséből következik (ez igazolja tehát a vám kivetését), a héával kapcsolatban sem képzelhető el az említett előny a vámraktározási eljárás miatt előírt kötelezettség olyan megszegése esetén, amely veszélyezteti a vámhatósági ellenőrzéseket.

64. A görög kormány a C-226/14. sz. ügy első kérdésével kapcsolatban előadta, hogy a héára és a vámeljárásra vonatkozó uniós szabályok együttes értelmezése alapján a héafizetési kötelezettség a jelen ügyhöz hasonló esetben a hatodik irányelvhez kötődik.

65. Ami a második kérdést illeti, a görög kormány szerint a héairányelv termékimportra és a behozatalt terhelő adó felszámíthatóságára vonatkozó rendelkezései kötelező jelleggel alkalmazandók. A raktárnyilvántartásban elkövetett szabálytalanság miatt vámtartozás keletkezik anélkül, hogy a hatóságok kötelesek lennének értékelni az ügy egyedi körülményeit. A vámtartozás keletkezése tehát az alapeljárásban fennálló feltételek alapján adófizetési kötelezettséggel is jár, és a héa felszámíthatóvá válik az adófizetésre kötelezett és a kötelezettség teljesítésére kötelezett (beraktározó) tekintetében.

66. A harmadik kérdést illetően a görög kormány azt állítja, hogy a tagállamoknak kell meghatározniuk a behozatali vám megfizetésére kötelezett személyt, és véleménye szerint nem csak azt lehet adófizetésre kötelezett személynek tekinteni, aki a terméket importálja, hanem azt is, aki a Vámkódex szerint keletkezett vámtartozás kötelezettje is.

67. A C-228/14. sz. ügyben feltett kérdést illetően a görög kormány előadja, hogy mindenekelőtt meg kell határozni, hogy a kötelezettségszegések nem tekinthetők-e az áruk vámfelügyelet alóli, a kötelezett megtévesztő magatartása vagy hanyagsága általi kivonásának, és hogy a szükséges alakiságokat később rendezték-e. Mivel az ügy körülményei alapján a végrehajtási rendelet 859. cikke (2) bekezdésének a) és c) pontja nem teljesült, a görög kormány szerint meg kell vizsgálni, hogy a rendeltetési vámhivatal biztosítani tudja-e, hogy az árutovábbítási eljárás lefolytatását követően ezen áruk vámjogi sorsa rendeződjön. Figyelembe véve tehát egyrészt a héairányelv adófizetési kötelezettség keletkeztetésére vonatkozó szabályait, és másrészt a Bíróság által hozott X-ítéletet [12], ha a vámtartozás a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett, a héa megállapítására okot adó tényállás is megvalósul, amely héát haladéktalanul felszámítják. A héafizetésre kötelezettek azok a személyek, akiknek az árutovábbítási vámeljárásból fakadó kötelezettségeket teljesíteniük kell, azaz az árutovábbítási eljárás főkötelezettje (a Vámkódex 96. cikkének (1) bekezdése) és az árut fuvarozó társaság (a Vámkódex 96. cikkének (2) bekezdése), bár a héát ez utóbbi nem vonhatja le.

68. A Bizottság előadja, hogy a C-226/14. sz. ügy első kérdésére igenlő választ kell adni, tekintettel a vámok és a behozatali héa közötti különbségekre. Különbségek, amelyek állítása szerint a Bíróságot annak megállapítására vezették, hogy egymástól függetlenül kell vizsgálni a héa keletkezését és a vámtartozás keletkezését, és előfordulhat, hogy a héakötelezettség bármilyen vámtartozás hiányában is felmerülhet, és fordítva.

69. A Bizottság megjegyzi, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése által előírt feltétel a termékimport. Mivel az átmeneti megőrzésre irányuló eljárás vagy felfüggesztő eljárás alá vont termékek nem minősülnek importált termékeknek, a behozatali héát akkor számítják fel, ha az áruk már nem állnak az említett eljárás alatt. A jelen ügyben az áruk vámraktározási eljárás alatt voltak, amikor ténylegesen kikerültek a vámterületről, ezért mindvégig „felfüggesztő eljárás” alatt álltak. Nem történt tehát behozatal, és ennek következtében behozatali héát sem lehet megállapítani.

70. Ezenkívül – folytatja a Bizottság – azon tény alapján, miszerint a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében a vámraktár-engedélyes kötelezettségének elmulasztásával vámtartozás keletkezik, nem lehet termékimportra következtetni, mivel a Vámkódex 202. és 203. cikke szerinti tartozásoktól eltérően a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett tartozás nem feltételezi, hogy a termékek bekerültek volna az Unió gazdasági körforgásába. A nemzeti jognak az uniós vámjogi rendelkezésekre való egyszerű hivatkozásával, ahogy az UstG 21. cikkben szerepel, sem lehetséges kibővíteni az import fogalmát.

12 — C-480/12, EU:C:2014:329.

71. A Bizottság következésképpen úgy véli, hogy C-226/14. sz. ügyben feltett második és harmadik kérdést nem kell megválaszolni. Pusztán annyit jegyez meg, hogy ha a Bíróság nem értene egyet ezzel, a második kérdést úgy kellene megválaszolni, hogy a tagállamok anélkül kötelesek a behozatali héát beszedni, hogy mozgástérrel rendelkeznének. A Bizottság szerint a harmadik kérdésre azt a választ kellene adni, hogy a tagállamok szabadon határozhatják meg a behozatalihéa-fizetésre kötelezettet a hatodik irányelv 21. cikke (4) bekezdésének megfelelően a közösségi héarendszer elveinek tiszteletben tartása mellett.

72. A C-228/14. sz. üggyel kapcsolatban, a Bizottság úgy véli, hogy a C-226/14. sz. ügyben feltett első kérdésre vonatkozó megállapításai teljesen átültethetők.

V – **Értékelés**

A – *A C-226/14. sz. ügy*

1. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés

73. A C-226/14. sz. ügy alapjául szolgáló nemzeti eljárás során a Finanzgericht Hamburg annak idején előzetes döntéshozatal céljából elsőként egy olyan kérdést terjesztett elő,[13] amellyel kapcsolatban a Bíróság úgy döntött, hogy a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontját „úgy kell értelmezni, hogy azon kötelezettség megszegése, hogy a nem közösségi áru vámraktárból történő kivételét legkésőbb az áru kivételének időpontjában bejegyezzék az e célra előírt raktárnyilvántartásba, vámtartozást keletkeztet az említett áru tekintetében, akkor is, ha azt újraexportálták”[14].

74. A Finanzgericht Hamburg azt szeretné megtudni, hogy a fenti megállapítások alapján „behozatalivám-tartozás keletkezése minden esetben automatikusan behozatalihéa-fizetési kötelezettség keletkezésével jár-e”[15].

75. Ahogyan arra Jääskinen főtanácsnok az (első) Eurogate-ügyre vonatkozó indítványában rámutatott, nem képezte az előzetes döntéshozatali kérelem tárgyát az, hogy „a német jogszabály a vám beszedését és a behozatali hozzáadottérték-adó kivetését összekapcsolja”[16]. A kérdés akkor megoldatlan maradt,[17] de nem sokkal később nyilvánvalóan ismét felmerült az X-ügy[18] kapcsán, amelyben a holland bíróság többek között arra kereste a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 7. cikkét, hogy „héát kell fizetni akkor, ha kizárólag a [Vámkódex] 204. cikke szerinti vámtartozás keletkezik”.

76. A Bíróság az X-ügyben[19] feltett kérdésre adandó válaszában megállapította, hogy a hatodik irányelv 7. cikkét „úgy kell értelmezni, hogy [héa] akkor fizetendő, ha az érintett áruk kikerültek az e cikkben előírt vámeljárások alól, még akkor is, ha kizárólag a 648/2005 rendelettel módosított 2913/92 rendelet 204. cikke alapján keletkezett vámtartozás”[20].

13 — Az első Eurogate-ügy alapjául szolgáló eljárás (C-28/11, EU:C:2012:533).

14 — Eurogate-ítélet (C-28/11, EU:C:2012:533, 36. pont és a rendelkező rész).

15 — A C-226/14. sz. ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatalra utaló határozat (II. 3. b) (1) b)).

16 — Az Eurogate-ügyre vonatkozó indítvány, C-28/11, EU:C:2012:131, 45. pont.

17 — Mindazonáltal Jääskinen főtanácsnok megjegyezte, hogy nem tűnnek számára „irrelevánsnak a Bizottság azon kérdései, amelyeket az említett összekapcsolás uniós hozzáadottértékadó-joggal való összeegyeztethetősége kapcsán vetett fel” (uo.).

18 — C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — C-480/12, EU:C:2014:329, a rendelkező rész 2. pontja.

77. Azt követően, hogy a Finanzgericht Hamburgot felhívták annak megerősítésére, hogy a Bíróság (második) ítéletének fényében fenntartja-e az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérelmét, a kérdést előterjesztő bíróság úgy nyilatkozott, hogy „a C-480/12. sz. ügyben hozott ítéletből nem tud egyértelműen arra következtetni, hogy a terméket kivonták-e a hatodik irányelv 7. cikke (3) bekezdésének első albekezdésében előírt vámeljárások alól, és így azt a héára vonatkozó jogszabályok értelmében importált terméknek kell tekinteni a Vámkódex 204. cikke szerinti vámtartozás keletkezésekor, és az említett esetben is”[21].

78. A Finanzgericht Hamburg megállapítja, hogy a hatodik irányelv szerint a termék nem képezheti import tárgyát, amíg importvám alóli teljes mentességű vámeljárás alatt áll. Ezenkívül, véleménye szerint, „valamely áru, amelyet – mint a jelen esetben – nem vontak el a vámfelügyelet alól, akkor is ezen vámeljárás alá kerülhet, ha időközben a [Vámkódex] 204. cikke szerinti vámtartozás keletkezett e vámeljáráshoz kapcsolódó kötelezettségek egyikének be nem tartása okán”[22].

79. Ez a felvetés, amint arra a Finanzgericht is felhívta a figyelmet, megegyezik Jääskinen főtanácsnok által az X-ügyre vonatkozó indítványában[23] képviselt álláspontt al, és a kérdést előterjesztő bíróság szerint is úgy kell értelmezni a tényt, hogy ezzel a Bíróság a nemzeti bíróságra bízza annak bizonyítását, hogy a vitatott áru az újraexportálás időpontjában már kikerült a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdésében és 16. cikke (1) bekezdése B. pontjának a) alpontjában előírt eljárások alól.[24]

80. Kétségtelen, hogy az X-ítélet[25] rendelkező részében a Bíróság megerősítette, hogy a hatodik irányelv 7. cikkét úgy kell értelmezni, hogy héa akkor fizetendő, ha az áruk kikerültek az e cikkben előírt vámeljárások alól, „még akkor is, ha kizárólag a [Vámkódex] 204. cikke alapján keletkezett vámtartozás”.

81. Mindazonáltal, amint arra a Finanzgericht emlékeztet, ugyanezen ítélet 54. pontjában árnyalja e megállapítást, és kiemeli, hogy a vámeljárások alóli kikerülés megállapítása szempontjából kulcsfontosságú „[az áruk] újraexportálásának időpontja”[26]. Fontosnak tartom ezt a pontosítást, mivel a Bíróság akkor úgy értelmezte, hogy a vámtartozás keletkezése a Vámkódex 204. cikke értelmében egyet jelent a vámeljárás alóli kikerüléssel – és ez alapján héafizetési kötelezettséget von maga után –, aminek oka az ítélet 51. pontjának megállapítása szerint az, hogy „a végrehajtási rendelet 866. cikkéből az következik, hogy ha behozatali vámtartozás keletkezik a Vámkódex 203. vagy 204. cikke értelmében, és a behozatali vámot kifizették, a fenti árukat közösségi árunak kell tekinteni, amelyeknek szabad forgalomba bocsátását nem kell bejelenteni”.

82. Egyetértek a Bizottsággal[27] abban, hogy a végrehajtási rendelet 866. cikkének célja arra irányul, hogy a Vámkódex értelmében vett közösségi áruknak kell tekinteni azokat, amelyek az Unió vámterületén találhatók a szabad forgalomba bocsátáshoz szükséges alaki szabályok betartása nélkül. Az [áruk] uniós vámterületen való jelenléte alatt fennáll a lehetősége annak, hogy az ilyenfajta áru (azaz, amely nem felel meg a követelményeknek, amelyek nemteljesítése vámtartozást keletkeztet)[28] úgy kerüljön be az Unió gazdasági körforgásába, hogy nem nyeri el a Vámkódex 79. cikke szerinti

21 — A Finanzgericht által a Bírósághoz benyújtott 2014. október 3-i írásbeli beadvány 1. pontjának második szakasza.

22 — Uo.

23 — ügyre vonatkozó indítvány (C-480/12. sz. EU:C:2014:84, 66. pont).

24 — X-ítélet (C-480/12, EU:C:2014:329, 54. pont).

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Az ítélet hivatkozott 54. pontja a következőképpen szól: „Mindazonáltal, abban az esetben, ha az említett áru vámtartozás keletkezése miatt az újraexportálása időpontjában már kikerült ezen eljárások alól – aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, ezen árut úgy kell tekinteni, mint amely a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett »import« tárgyát alkotta.”

27 — Írásbeli észrevételeinek 76. pontja.

28 — A Vámkódex 202–205. cikkében típus szerint meghatározott magatartások értelmében.

„közösségi áru vámjogi helyzetét”. Ezt a vámjogi helyzetet a rendelkezés szerint a „szabad forgalomba bocsátással” nyeri el, amely „maga után vonja a kereskedelempolitikai intézkedések alkalmazását, az áru behozatalával kapcsolatban megállapított egyéb vámalakiságok elvégzését és a jogszabály alapján fizetendő vámok megállapítását” [29].

83. A szabad forgalomba bocsátás tehát a vámjogi helyzet szempontjából közösségi áruvá válás szokásos és rendes módja. De nem az egyetlen módja, mivel éppen a végrehajtási rendelet 866. cikke értelmében ezt el lehet érni a rendeletben megállapított két feltétel teljesülésével is: a) behozatali vámtartozás keletkezésével a Vámkódex – jelen ügy szempontjából fontos – 204. cikkében foglaltak szerint, és b) a behozatali vám kifizetésével. E két feltétel teljesítése egyenértékű „a kereskedelempolitikai intézkedések alkalmazásával, az áru behozatalával kapcsolatban megállapított egyéb vámalakiságok elvégzésével és a jogszabály alapján fizetendő vámok megállapításával”, azaz a szabad forgalomba bocsátás tekintetében a Vámkódex 79. cikkének második bekezdésében előírt követelményekkel.

84. Úgy vélem, hogy ha a végrehajtási rendelet 866. cikke valójában a közösségi áru vámjogi helyzetének a megszerzését biztosító sajátos jogcímet jelent, amely egyenértékű a szabad forgalomba bocsátással, annak hatálya az Unió vámterületére beléptetett árukra vonatkozik, nem pedig az újraexportálta árukra. Ez utóbbiak, mivel elhagyták az Unió vámterületét, fizikailag nem tudnak bekerülni az Unió gazdasági körforgásába, ezért nem kell megszerezniük a szóban forgó vámjogi helyzetet ahhoz, hogy jogszerűen bekerüljenek a körfogásba.

85. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által adott tájékoztatás szerint a vitatott áru az újrakivitele időpontjáig végig felfüggesztési eljárás alatt állt (vámraktár). Az ügyben elkövetett jogsértés – amely a Bíróság első Eurogate-ítéletében [30] foglaltak értelmében a Vámkódex 204. cikkének alkalmazására adott okot – alaki jellegű volt: az Eurogate nem jegyezte be határidőn belül a raktárnyilvántartásba az áru vámraktárból történő kivételét. A Finanzgericht az állítja, hogy nem állt fenn az Unió gazdasági körforgásába való bekerülés veszélye, mivel a kötelezettség teljesítésének elmulasztását már az áru újrakivitelét követően állapították meg.

86. Következésképpen, és amint azt a kérdést előterjesztő bíróság az X-ítélet jelen ügyre gyakorolt hatása kapcsán a Bíróságnak adott válaszában állítja [31], a végrehajtási rendelet 866. cikke nem releváns a jelen eljárásban, mivel a jogvita tárgyát képező áru, amely megszakítás nélkül felfüggesztő eljárás alatt állt, már az újrakivitelt követően keletkeztetett vámtartozást. E tartozásból eredő vámok megfizetése nem válthatta ki a szabad forgalomba bocsátáshoz szükséges feltételek teljesítését, következésképpen pedig az áru közösségi áruként való minősítését egyszerűen azért, mert az újrakivitelét követően e vámjogi helyzetet nem nyerhette el.

87. Következésképpen, mivel a vitatott áru *az újraexportálás időpontjában* nem került ki a vámraktározási eljárás alól, nem teljesül a Bíróság által az X-ítéletben [32] annak megállapításához előírt feltétel, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „import” valósult meg. A kérdéses áru ugyanis *újraexportálása okán* került ki a vámraktározási eljárás alól, és nem a *Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett vámtartozás miatt*, amelynek megfizetése, mivel még az Unió vámterületén található áruról van szó, egyet jelenthetne a szabad forgalomba bocsátásával, és ezáltal „közösségi árunak” való minősítésével.

29 — A Vámkódex 79. cikkének második bekezdése.

30 — C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — A Finanzgericht írásbeli észrevételének 2. pontja, amely 2014. október 3-án érkezett a Bíróságra.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, 54. pont.

88. Végeredményben fenntartom azt, hogy az X-ítélet [33] rendelkező részének szó szerinti szövegén túl az ítélet 54. pontjában szereplő egyedi körülmények figyelembevételével kell azt értelmezni. Az ítélet rendelkező részét tehát azzal összefüggésben kell értelmezni, hogy a vámeljárások alóli kikerülés az áru újraexportálásának időpontja előtt, és éppen a végrehajtási rendelet 866. cikkében említett valamely rendelkezés értelmében vett vámtartozás keletkezésének következményeként történt meg.

89. Véleményem szerint az X-ítélet [34] értelmének ilyen *együttes* értelmezése felel meg legjobban és legpontosabban a hatodik irányelv és a Vámkódex közötti kapcsolat logikájának.

90. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint „e tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a behozatali héa és a vám alapvetően annyiban összehasonlítható, hogy mindkettő az áruk Unió területére történő importja és a tagállamok gazdasági körforgásába történő forgalomba hozatala által válik felszámíthatóvá"; e hasonlóságot „megerősíti egyébiránt az a tény, hogy a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adóztatandó tényállás megvalósulását és a behozatali héafizetési kötelezettség keletkezését az adóztatandó tényállásnak a vám tekintetében történő megvalósulásához és a vámfizetési kötelezettség keletkezéséhez kösse" [35].

91. Mindazonáltal, az összehasonlítható nem azt jelenti, hogy azonos, amely ok miatt a Bíróság azt javasolja, hogy a vámtartozás és a héatartozás keletkezését egymástól függetlenül vizsgálják meg. Nem is lehetne másként, figyelembe véve a különböző természetüket, amely különbség még nagyobbá válik akkor, amikor a vámtartozás valójában nem általános eljárás alá tartozó áruk vámterületre való behozatalának következményeként, hanem meghatározott feltételek és kötelezettségek nemteljesítése miatt keletkezik.

92. A hatodik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése szerint a termékimport héaköteles. Ugyanezen jogszabály 7. cikke (1) bekezdésének a) pontja megállapítja, hogy „termékimportnak" tekintendő az „olyan termékek belépése a Közösség területére, amelyek nem felelnek meg az [EK 23. cikkben és az EK 24. cikkben] megállapított feltételeknek".

93. Főszabály szerint és a hatodik irányelv 7. cikkének (2) és (3) bekezdése alapján, egy termék fizikai beléptetése az Unió területére nem jelent szükségképpen héa szerinti behozatalt. Ha a termék az Unióba történő fizikai beléptetésének időpontjától kezdve – a jelen ügy szempontjából fontos – vámraktározási eljárás, azaz a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdése B. pontjának c) alpontja szerinti eljárás alá kerül, a héa szempontjából behozatalra csak akkor kerül sor, ha a termék kikerült az említett eljárás alól, amely azon tagállamtól eltérő tagállam területén is megvalósulhat, amelyik területén a terméket fizikailag beléptették az Unió területére. A termék tehát *anélkül* mozoghat az Unióban, hogy héa szempontjából *beléptették volna az Unió területére*.

94. Ha a terméket a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdése B. pontjának a), b), c) és d) alpontja szerinti eljárások alá vonják, ez olyan helyzetet teremt, amely lehetetlenné teszi az Unió gazdasági körforgásába való beléptetését. Ez utóbbiba csak közösségi áruk kerülhetnek be, azaz a Vámkódex 4. cikke (7) pontja alapján alapvetően a Vámkódex 23. cikkében említett feltételek szerint az Unió vámterületén létrejött vagy előállított áruk, vagy a vámterületen kívüli területekről importált áruk, amelyeket szabad forgalomba bocsátottak. Vagyis ez utóbbiakat illetően azok, amelyek tekintetében eleget tettek azon vámok és terhek megfizetésének, amelyek nem vonatkoznak az említett eljárások valamelyike alá vont árukra.

33 — C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Harry Winston-ítélet (C-273/12, EU:C:2013:466, 41. pont), és az ott felsorolt Witzemann-ítélet (C-343/89, EU:C:1999:445, 18. pont), valamint Dansk Transport og Logistik ítélet (C-230/08, EU:C:2010:231, 90. és 91. pont).

95. Ha a jelen ügyhöz hasonlóan a vámraktározási eljárás alá vont árut újraexportálták anélkül, hogy az említett eljárás alól kivonták volna, és fizikailag még az Unió területén tartózkodott, a hatodik irányelv értelmében véve nem importálták,[36] és így nincs helye héa felszámításának.

96. Ezzel szemben, ha az árut akkor vonták volna ki az eljárás alól, amikor még az Unió területén volt, mindenképpen importált árunak és ebből következően héaköteles árunak kellene tekinteni. E tekintetben nincs jelentőség annak, hogy a kivonás az eljárásnak az adott vámok megfizetésével történő helyes lezárása okán, vagy az ezen eljárásra irányadó feltételek megsértése okán történik-e (azaz, amint azt a végrehajtási rendelet 866. cikke előírja, fennáll-e a Vámkódex 202–205. cikkében említett valamelyik eset).

97. Ha a Vámkódex 202–205. cikke értelmében keletkezett tartozás olyan árukra vonatkozna, amelyeket már újraexportáltak, az a tény, hogy az Unió területét már elhagyták, nem érinti a vámtartozás megfizetésére vonatkozó kötelezettséget. E vámtartozáshoz ezenkívül hozzá lehetne adni a héakövetelést, ha a vámtartozást keletkeztető különös jogellenes magatartás alapján feltételezhető lenne, hogy az áru belépett az Unió gazdasági körforgásába, és ezért fogyasztás, azaz héaköteles cselekmény tárgyát képezhette.

98. Ez megfelel a Vámkódex 202. cikke (2) bekezdésének a) pontjában (behozatalivám-köteles árunak a vámterületre történő jogellenes bejuttatása) vagy a 203. cikk (1) bekezdésében (az áru vámfelügyelet alóli jogellenes elvonása) foglalt esetnek.

99. Azonban nem feltétlenül ez a helyzet a Vámkódex 204. cikke esetében, amelynek tárgya „a különböző vámeljárásokhoz kapcsolódó kötelezettségek elmulasztása, vagy feltételek nemteljesítése, ha ezek nincsenek jelentős hatással a vámfelügyeletre”[37]. És ennélfogva a jelen ügyben sem ez a helyzet, mivel a Finanzgericht Hamburg szerint az áru vámraktározási eljárás állt az újraexportálásáig anélkül, hogy a tagállamok gazdasági körforgásába bekerült volna. Meg kell tehát fizetni a Vámkódex 204. cikke szerinti kötelezettségek nemteljesítéséből keletkezett vámtartozást, azonban a felszámított héát nem kell megfizetni, mivel nem megalapozott az a vélelem, hogy az áru fogyasztás tárgyát képezte az Unió területén.

100. A Bíróság következetesen úgy hivatkozott a tagállamok gazdasági körforgásába való bekerülés veszélyére (bekerülés vélelmére), mint a vámtartozás kötelezettségszegés miatti keletkezésének oka, és kiemelte, hogy a vámtartozások éppen a hivatkozott gazdasági körforgás védelmének mechanizmusát képezik.[38] A különböző vámeljárások által előírt kötelezettségek és feltételek nem teljesítése kétségtelenül azzal a veszéllyel járhat, hogy az áruk bekerülnek a belső piacra és tisztességtelen versenyt teremtenek a közösségi termelőkkel szemben, amellett, hogy adóbevétel-kiesést eredményeznek.

101. Ha a kérdést előterjesztő bíróság – amint az a jelen esetben is történik – kizárja annak lehetőségét, hogy fennállt ilyen veszély, és az áruk bekerültek a tagállamok gazdasági körforgásába, nehéz megérteni, hogy mi a valós gazdasági esemény, amely tekintetében egy olyan közvetett fogyasztási adót lehetne kivetni, mint a héa, annak ellenére, hogy a feltételek nemteljesítéséből eredő vámtartozás keletkezett.

36 — Lásd e tekintetben: Profitube-ítélet (C-165/11, EU:2012:692, 46. pont).

37 — X-ítélet (C-480/12, EU:C:2014:329, 31. pont), amely hivatkozik a Hamann International ítéletre (C-337/01, EU:C:2004:90. 28. pont).

38 — Lásd többek között: Harry Winston-ítélet (C-273/12, EU:C:2013:466, 31. pont); Dansk Transport og Logistik ítélet (C-230/08, EU:C:2010:231, 52. pont).

102. Következésképpen azt javasolom, hogy a Bíróság annak megállapításával válaszoljon az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy héa akkor fizetendő, ha az újrakivitel időpontjában az érintett áruk a Vámkódex 204. cikke értelmében keletkezett vámtartozás miatt kikerültek az e cikkben előírt vámeljárások alól, és a körülmények alapján az Unió gazdasági körforgásába való beléptetésük vélelmezhető.

2. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

103. A fenti válasz tárgytalanná teszi a C-226/14. sz. ügyben a Finanzgericht Hamburg által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett további két kérdést. Mindazonáltal, amennyiben a Bíróság más véleményen lenne, a továbbiakban másodlagos jelleggel megvizsgálom a kérdéseket.

104. Amennyiben az első kérdésre nemleges válasz adandó, a Finanzgericht azt kívánja megtudni, hogy az alapeljárásban vitatott ügy körülményeire tekintettel a hatodik irányelv előír-e beszedési kötelezettséget a behozatali héa tekintetében, vagy ellenkezőleg, a tagállamok e tekintetben bizonyos mérlegelési jogkörrel rendelkeznek.

105. Az alapeljárás felei, valamint a görög kormány és a Bizottság egyetértenek annak megállapításában, hogy a kérdésre nemleges választ kell adni, mivel a hatodik irányelv 7. cikke kimerítő és végleges szabályt állapít meg.

106. Véleményem szerint csak egyet lehet érteni ezen felvetéssel. A „termékimport” mint héát keletkeztető tényállás és a hatodik irányelv 7. cikke szerinti fogalma olyan kérdések, amelyeket a hatodik irányelvben véglegesen és kimerítő módon meghatároztak, és azt az uniós jog alapján önállóan kell értelmezni. Különben a tagállamok között az adót keletkeztető tényállást illetően fennálló különbségek akadályoznák a hatodik irányelv szerinti cél elérését. Ahogy arra a Bizottság emlékeztet,[39] e célkitűzés – a hatodik irányelv (4) preambulumbekezdésének megállapítása szerint – a tényleges belső piacnak megfelelő ismertetőjegyekkel rendelkező közös piac kialakítására irányul, amely belső piacon az adóalap összehangolása lehetővé teszi, hogy „a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen”[40].

107. Így tehát, ha a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdésének alkalmazásában a Vámkódex 204. cikke értelmében keletkezett vámtartozás héafizetési kötelezettséget eredményezne, a tagállamok nem rendelkeznek mérlegelési jogkörrel az ellenkezőjének a megállapítására.

108. Következésképpen másodlagosan azt javasolom, hogy a Bíróság azt a választ adja a második kérdésre, hogy a tagállamok nem rendelkeznek mérlegelési jogkörrel a termékimport miatt kivetett héa beszedésére.

3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés

109. Szintén másodlagos jelleggel foglalok állást a Finanzgericht Hamburg által előadott harmadik kérdésről, vagyis arról, hogy az alapjogvitához hasonló esetben, amelyben a hatodik irányelv 10. cikke (3) bekezdésének második albekezdése és a Vámkódex 204. cikkének együttes alkalmazásából eredő vámtartozás következtében héakötelezettség keletkezik, az árut a vámraktárába beraktározó vámraktár-engedélyes akkor is köteles-e megfizetni a héát, ha az áru felett rendelkezési joggal nem rendelkezik, és azt nem a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett adóköteles tevékenységéhez használja fel.

39 — Írásbeli észrevételének 72. pontja.

40 — A hatodik irányelv (9) preambulumbekezdése.

110. Valamennyi fél egyetért azon előfeltevés tekintetében, miszerint a hatodik irányelv 21. cikkének (4) bekezdése alapján behozatal esetén a héa a „behozatal szerinti tagállam által az adó fizetésére kijelölt vagy akként elfogadott személyt vagy személyeket terheli”. E megállapítást követően, a görög kormány szerint, nincs előírás arra vonatkozólag, hogy kizárólag a termékimportőr lenne a héafizetésre kötelezett, és ezáltal elképzelhető, hogy a Vámkódex alapján kötelezettségszegés miatt keletkezett vámtartozás kötelezettje egyben a héafizetésre kötelezett személy is legyen.

111. Az Eurogate kizárja e második lehetőséget, mivel úgy véli, hogy ennek ellentmond az a tény, hogy ha a vámraktár-engedélyes kizárólag szolgáltatóként jár el, az áru felett rendelkezési joggal rendelkező vámraktár-engedélyessel ellentétben nem lenne jogosult a felszámított héa levonására, ami indokolatlanul eltérő bánásmódot eredményezne.

112. A hatodik irányelv 21. cikke (4) bekezdésének szövege egyértelműen rendelkezik arról, hogy behozatal esetén a héa megfizetése „a behozatal szerinti tagállam által az adó fizetésére kijelölt vagy akként elfogadott személyt vagy személyeket terheli”. Kétségtelen, hogy ha a német jog alapján az importőrnek kijelölt vagy elismert személy az Eurogate lenne – amit a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia –, e társaság nem kérhetné a héa levonását, mivel a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése csak az adóköteles tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetendő adó levonásáról rendelkezik.

113. A Bíróság a jelen ügy tárgyát képezőhöz hasonló kérdésben a közelmúltban (2015. június 25-én) hozott ítéletet, és megállapította, hogy a héairányelv 168. cikkének e) pontját, amely megegyezik a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével, „úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárja az azon fuvarozó által fizetendő behozatali héa levonását, amely nem az érintett áruk importőre vagy tulajdonosa, hanem amely a héaköteles szállítmányozói tevékenysége keretében pusztán az áruk szállítását és vámkezelését biztosítja”[41].

114. A Bíróság 2015. június 25-i ítéletéből két következtetést kell levonni. Az első szerint nincs akadálya, hogy valamely tagállam joga (a jelen ügyben német) a fuvarozót jelölje ki a behozatali héa megfizetésére kötelezett személynek. A második szerint azt sem akadályozza semmi, hogy az ilyen esetekben az importált áruk fuvarozója a fizetendő héát ne vonhassa le.

115. Meg kell tehát állapítani, hogy ilyen körülmények között a tagállamok azzal kapcsolatos szabadságát, hogy az áruk raktározóját jelöljék ki behozatali héa megfizetésére kötelezett személynek, nem korlátozza az a tény, hogy a kijelölt személy nem vonhatja le a fizetendő héát.

B – *A C-228/14. sz. ügy*

116. A C-228/14. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés is a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett behozatali vámtartozással kapcsolatos. Azonban nem a vámraktárral kapcsolatos kötelezettségek megsértéséről van szó, hanem a Vámkódex 91–97. cikkében szabályozott külső árutovábbítási eljárás szerinti kötelezettségek nemteljesítéséről. Egyébiránt, az ügyre *ratione temporis* nem a hatodik irányelv, hanem a héairányelv alkalmazandó.

41 — DSV Road-ítélet (C-187/14, EU:C:2015:421, 51. pont). A DSV, egy szállítási és logisztikai vállalkozás két közösségi külső árutovábbítási eljárást indított, amelyek lezárásakor vámfizetésre (Vámkódex 203. cikke értelmében, és másodlagos jelleggel e Kódex 304. cikke alapján), illetve behozatali héa megfizetésére kötelezték, ugyanakkor esetében megtagadták e héa levonásának jogát.

117. A Finanzgericht Hamburg különösen azt szeretné megtudni, hogy vámfelügyelet alatt nem közösségi áruként újraexportált termékek esetén, amelyek tekintetében azonban a Vámkódex 204. cikke szerinti kötelezettségek teljesítésének elmulasztása miatt vámtartozás keletkezett, úgy kell-e értelmezni a Vámkódex héairányelvvel összefüggésben értelmezett 236. cikkének (1) bekezdését, hogy nem keletkezik héafizetési kötelezettség, amikor termékek felett rendelkezési joggal nem rendelkező személyt kötelezték a vámtartozás megfizetésére.

118. Egyetértek a Bizottsággal abban, hogy e kérdést a C-226/14. sz. ügy tanulmányozásakor tett megállapítások átültetésével lehet megválaszolni. [42]

119. A másik ügyhöz hasonlóan ugyanis ez az ügy olyan újraexportált árukról szól, amelyek nem kerültek ki a felfüggesztő eljárás (a jelen ügyben külső árutovábbítási eljárás) alól. Amennyiben ez helytálló, a jelen indítvány 98–115. pontjában foglalt okok annak megállapítására vezetnek, hogy ténylegesen nem történt behozatal, és ezért nem keletkezett behozatali héatartozás.

120. Amennyiben a Bíróság nem ért egyet a fenti elgondolással, úgy vélem, hogy a C-226/14. sz. ügy [43] harmadik kérdésével kapcsolatban kifejtettek annak megállapítására késztetnek, hogy a behozatali héa fizetésére kötelezett egy olyan fuvarozó is lehet, aki nem rendelkezik az áruk felett rendelkezési joggal.

VI – **Végkövetkeztetések**

121. A fenti kifejtettek fényében azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

Elsődlegesen:

1) A hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdését és a héairányelv 61. cikkét úgy kell értelmezni, hogy héa akkor fizetendő, ha az újraexportálás időpontjában az érintett áruk a Vámkódex 204. cikke értelmében keletkezett vámtartozás miatt kikerültek az említett cikkekben előírt vámeljárások alól, és a körülmények alapján az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésük vélelmezhető.

Másodlagosan:

2) A tagállamok nem rendelkeznek mérlegelési jogkörrel a felszámított héa beszedésére a Közösségi Vámkódex 204. cikke értelmében keletkezett vámtartozás esetén.

3) Ha a jelen ügyben héa kivetésére sor kerül, a nemzeti jog alapján a vámraktár-engedélyes vagy a fuvarozó akkor is lehet héafizetésre kötelezett személy, ha nincs rendelkezési joguk az áruk felett és nem vonhatják le a felszámított héa összegét.

42 — Írásbeli észrevételeinek 89–95. pontja.

43 — A fenti 112–114. pont.