JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. március 6.[1]

C-125/24. sz. [Palmstråle][i] ügy

AA
kontra
Allmänna ombudet hos Tullverket

(a Högsta förvaltningsdomstolen [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Termékek újbóli importja – Tértiáruk – Héamentesség – A 143. cikk (1) bekezdésének e) pontja – A vámjogszabályok betartásának szükségessége – Vámunió – Vámkódex – Vámmentesség tértiáruk behozatala esetén – 203. cikk – A 86. cikk (6) bekezdése – A vámjog és a héajog közötti viszony”

I. Bevezetés

1. A jelen ügy újabb[2] lehetőséget kínál a Bíróság számára a vámjog és a behozatalihéa-jog közötti kölcsönhatás megvilágítására, ezúttal egy héamentesség tekintetében. Konkrétan a behozatalihéa-mentesség olyan esetben történő biztosításáról van szó, amikor a termékeket újból importálják az Unióba, amennyiben a termékekre vámmentesség vonatkozik.

2. Bár a vámmentesség feltételei főszabály szerint fennállnak, a vámeljárást azonban nem megfelelően folytatták le. A Bíróságnak ezért tisztáznia kell, hogy milyen hatásokat gyakorol a vámeljárásból eredő kötelezettségek (a jelen esetben az áruk vám elé állítása, a vám-árunyilatkozat benyújtása és a vámmentesség iránti kérelem benyújtása) be nem tartása a behozatalihéa-mentesség igénybevételére. Járulékos jellegű-e ezen tekintetben a behozatalihéa-mentesség az újból importált termékek vámmentességéhez képest, vagy mindkét mentességet önállóan kell alkalmazni?

[1] Eredeti nyelv: német.

[i] A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

[2] 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59); 2022. szeptember 8-i Hauptzollamt Hamburg (A héa keletkezésének helye – II.) ítélet (C-368/21, EU:C:2022:647); 2022. április 7-i Kauno teritorinė muitinė ítélet (C-489/20, EU:C:2022:277); 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héa keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161); 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579); 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A 2006/112/EK irányelv[3] (a továbbiakban: héairányelv)

3. A héairányelv 143. cikke az import esetén biztosított adómentességekre vonatkozik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

e) az exportáló személy által a termékek változatlan állapotban történő újbóli importja, amennyiben erre [helyesen: a termékekre] vámmentesség vonatkozik;

f) a diplomáciai és konzuli kapcsolatok keretében végzett termékimport, amennyiben arra [helyesen: az importált termékekre] vámmentesség vonatkozik;

[…]”

2. A 952/2013/EU rendelet[4] (a továbbiakban: Vámkódex)

4. A Vámkódex 203. cikke a tértiáruk vámmentességét szabályozza:

„(1) Azon nem uniós árunak, amelyet – miután eredetileg az Unió vámterületéről uniós áruként vittek ki – három éven belül erre a vámterületre visszahoznak és szabad forgalomba bocsátásra bejelentenek, az érintett személy kérelmére behozatalivám-mentességet kell biztosítani.

[…]

(5) A behozatalivám-mentességet csak akkor lehet megadni, ha az áru visszahozatala ugyanabban az állapotban történik, amelyben kivitelére sor került.

(6) A behozatalivám-mentességet alá kell támasztani olyan információkkal, amelyek igazolják, hogy teljesülnek a mentesség feltételei.”

5. A Vámkódex 139. cikke az áruk vám elé állításának kötelezettségét szabályozza:

„(1) Az Unió vámterületére beszállított árukat megérkezésükkor haladéktalanul vám elé kell állítania a kijelölt vámhivatalnál vagy a vámhatóság által kijelölt vagy jóváhagyott bármilyen egyéb helyen vagy a vámszabad területen a következő személyek közül az egyiknek:

a) az a személy, aki az árukat az Unió vámterületére beszállította;

[3] A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; e tekintetben utoljára módosult: HL 2022. L 155., 1. o.) 2022. július 1-jei változata.

[4] Az Uniós Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i európai parlamenti és tanácsi rendelet (átdolgozás) (HL 2013. L 269., 1. o.; helyesbítések: HL 2013. L 287., 90. o.; HL 2016. L 267., 2. o.; HL 2018. L 173., 35. o.) 2016. december 14-i változata (HL 2016. L 354., 32. o.).

[…]”

6. A Vámkódex 5. cikkének 33. pontja a következőképpen határozza meg „az áru vám elé állítása” fogalmát:

„»az áru vám elé állítása«: a vámhatóság értesítése az árunak a vámhivatalba vagy a vámhatóságok által kijelölt vagy jóváhagyott egyéb helyre történő érkezéséről, és az áruk vámellenőrzés céljára történő rendelkezésre állása”.

7. A Vámkódex 158. cikke az árukra vonatkozó vám-árunyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettséget állapít meg:

„(1) Minden, vámeljárás alá vonásra szánt áruról – a vámszabadterületi eljárást kivéve – az adott vámeljárásnak megfelelő vonatkozó vám-árunyilatkozatot kell benyújtani.

[…]”

8. A Vámkódex 5. cikkének 12. pontja a következőképpen határozza meg a „vám-árunyilatkozat” fogalmát:

„»vám-árunyilatkozat«: azon cselekmény, amellyel valamely személy az előírt formában és módon jelzi azon szándékát, hogy az árut egy adott vámeljárás alá kívánja vonni, adott esetben jelezve bármely alkalmazandó különleges rendelkezést”.

9. A Vámkódex 79. cikke a következőképpen szabályozza a vámjogszabályok be nem tartása miatt keletkezett vámtartozást:

„(1) Behozatalivám-köteles áruk esetében behozatalivám-tartozás keletkezik az alábbiak bármelyikének be nem tartása esetén:

a) az egyik olyan kötelezettség, amelyet a vámjogszabályok a nem uniós áruknak az Unió vámterületére való bejuttatásával, vámfelügyelet alóli elvonásával, vagy ezen áruknak azon a területen való szállításával, feldolgozásával, tárolásával, átmeneti megőrzésével, ideiglenes behozatalával vagy az azokról történő rendelkezéssel kapcsolatban állapítanak meg;

[…]

(3) Az (1) bekezdés a) és b) pontjában említett esetekben az adós a következők bármelyike:

a) az a személy, akinek az érintett kötelezettségeket teljesítenie kellett; […]”

10. A Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése kivételt tartalmaz a Vámkódex 79. cikke alól többek között arra az esetre, ha vámmentesség van előírva:

„(6) Amennyiben vámjogszabályok kedvezményes tarifális elbánást, behozatali vagy kiviteli vámmentességet, vagy behozatalivám- vagy kivitelivám-fizetés alóli teljes vagy részleges kivételt írnak elő e rendelet 56. cikke (2) bekezdésének d)–g) pontja, a 203., 204., 205. és 208. cikke, vagy a 259–262. cikke vagy a vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 2009. november 16-i 1186/2009/EK tanácsi rendelet értelmében, az ilyen kedvezményes tarifális elbánást, mentességet vagy kivételt kell alkalmazni azokban az esetekben is, amikor vámtartozás

keletkezik az e rendelet 79. vagy 82. cikke értelmében, azzal a feltétellel, hogy a mulasztás, amely vámtartozás keletkezéséhez vezetett, nem valósított meg megtévesztési kísérletet.”

11. A Vámkódex (38) preambulumbekezdése a következőképpen szól:

„(38) Indokolt, hogy az érintett személy jóhiszeműségét figyelembe vegyék azokban az esetekben, amikor a vámtartozás a vámjogszabályok be nem tartása révén keletkezett, és a minimálisra kell csökkenteni az adós hanyagságának hatását.”

B. A svéd jog

12. Az alapügy tényállása szempontjából releváns időpontban a mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200. sz.] törvény) volt alkalmazandó. [5]

13. Az 1. fejezet 1. §-a első bekezdésének 3. pontja szerint héát kell fizetni az adóköteles termékek országba történő importjakor. A 2. fejezet 1a. §-a értelmében az „import” termékeknek valamely, az Európai Unión kívüli helyről Svédországba történő beszállítása.

14. A 3. fejezet 30. §-ának első bekezdése úgy rendelkezik, hogy a lag (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (a többek között az importadó alóli mentességről szóló [1994:1551. sz.] törvény) alapján adómentes import mentesül az adó alól.

15. A többek között az importadó alóli mentességről szóló törvény 2. fejezete 5. §-ának első bekezdése kimondja, hogy a mentességet azon uniós termékek tekintetében kell biztosítani, amelyeket az Európai Unióból harmadik országba történő exportálásukat követően az azokat exportáló személy anélkül szállít be Svédországba, hogy a termékeket az Európai Unióból történő exportjuk során feldolgozták volna. E szakasz második bekezdése szerint a mentesség csak akkor adható meg, ha a termékek többek között a Vámkódex 203. cikke alapján vámmentességben részesülnek. A vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló 2658/87/EGK rendelet alapján vámmentességben részesülő termékeket úgy kell kezelni, mintha vámkötelesek lennének.

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

16. A felperes különböző országokban versenyeken használt lovak tulajdonosa. Két lovat kivitt Norvégiába, azaz az Unió vámterületén kívülre. A versenyeken való részvételt követően a lovakat egy Norvégia és Svédország közötti határátkelőhelyen keresztül visszahozták az Unióba. A felperes nem állt meg a vámhivatalnál a lovak vám elé állítása és vám-árunyilatkozat megtétele érdekében. Ehelyett csak a Tullverket (a továbbiakban: vámhatóság) által folytatott közúti ellenőrzés során állították meg nem sokkal azután, hogy elhagyta a vámhivatalt.

17. A vámhatóság úgy határozott, hogy a felperest 41 178 svéd korona (SEK) (hozzávetőleg 3500 euró) összegű behozatali héa megfizetésére kötelezi. Vámtartozást azonban nem állapított meg. A vámhatóság szerint az újrabehozatal során nem lehetett héamentességet biztosítani, mivel a felperes nem jelentette be a lovakat szabad forgalomba bocsátásra, és nem is kért vámmentességet.

[5] A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint az új mervärdesskattelagen [2023:200] (a hozzáadottérték-adóról szóló [2023:200. sz.] törvény) lényegében hasonló rendelkezéseket tartalmaz.

18. A felperes e határozattal szemben keresetet indított a Förvaltningsrätten i Karlstad (karlstadi közigazgatási bíróság, Svédország) előtt, amely azt elutasította. A Förvaltningsrätten i Karlstad (karlstadi közigazgatási bíróság) megállapította, hogy a lovakat az Unió vámterületére való megérkezésükkor nem jelentették be, és nem állították vám elé, ezért vámtartozás keletkezett, és így behozatali héát kell fizetni. E bíróság ezt követően megállapította, hogy az újrabehozatal tekintetében a behozatalihéa-mentesség biztosításának egyik követelményét az jelenti, hogy az árukat szabad forgalomba bocsátásra bejelentsék, és vámmentesség iránti kérelmet nyújtsanak be. Mivel ezek egyike sem történt meg, a behozatalihéa-mentességet nem lehetett megadni.

19. Mind a felperes, mind az Allmänna ombudet hos Tullverket (a vámhatóság melletti általános képviselő, Svédország) a Kammarrätten i Göteborghoz (göteborgi közigazgatási fellebbviteli bíróság, Svédország) fellebbezett a Förvaltningsrätten i Karlstad (karlstadi közigazgatási bíróság) ítéletével szemben, és kérte a határozat megsemmisítését. A Kammarrätten i Göteborg (göteborgi közigazgatási fellebbviteli bíróság) lényegében ugyanazon indokok alapján utasította el a fellebbezéseket, mint amelyekre az alsóbb fokú bíróság hivatkozott. A felperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezzel szemben a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország).

20. Vitatott ugyan, hogy a felperes szóban bejelentette-e a lovakat, amikor a vámhatósági tisztviselők a vámhivatal elhagyását követően megállították. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem azonban csak a kérdést előterjesztő bíróság által alapul vett tényekre vonatkozik, vagyis arra, hogy a vámhivatalt az áruk vám elé állítása, valamint vám-árunyilatkozat és vámmentesség iránti kérelem benyújtása nélkül hagyták el.

21. A kérdést előterjesztő bíróság most arra kíván választ kapni, hogy miként kell értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontját és a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdését. Két lehetőséget tart elképzelhetőnek. Vagy minden esetben teljesülniük kell a mentesség biztosításának a Vámkódex 203. cikkében meghatározott feltételeinek, vagy a mentesség akkor is biztosítható, ha nem teljesülnek a 203. cikkben meghatározott eljárási feltételek (a jelen esetben sem szabad forgalomba bocsátásra történő bejelentésre, sem vámmentesség iránti kérelem benyújtására nem került sor).

22. E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontját, valamint [a Vámkódex] 86. cikkének (6) bekezdését és 203. cikkét, hogy a 203. cikkben rögzített anyagi jogi és eljárási feltételeknek egyaránt teljesülniük kell ahhoz, hogy a behozatali vám alóli mentességet – és így a héamentességet – újrabehozatal esetén meg lehessen adni, amennyiben [a Vámkódex] 139. cikkének (1) bekezdésében előírt vám elé állítási kötelezettség be nem tartása miatt [a Vámkódex] 79. cikke alapján vámtartozás keletkezett?”

23. A Bíróság előtti eljárásban csak az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján eltekintett a tárgyalás megtartásától.

IV. Jogi értékelés

24. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a Vámkódex és a héairányelv között az úgynevezett tértiáruk esetében fennálló kölcsönhatásra vonatkozik. A tértiáruk olyan uniós áruk, amelyeket kivisznek az Unióból, de bizonyos időszakon belül változatlan állapotban visszahozzák azokat az Unióba (a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése). A jogvita tárgyát egy behozatalihéa-megállapító határozat képezi. A felperes a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontjára hivatkozik. E rendelkezés mentesíti a behozatali héa alól a termékek újbóli importját, „amennyiben a termékekre vámmentesség vonatkozik”.

25. Mivel a felperes az újrabehozatal során nem megfelelően folytatta le a vámeljárást, a vámmentesség anyagi jogi feltételei azonban fennállnak, felmerül a kérdés, hogy a behozatalihéa-mentesség járulékos jellegű-e a vámjoghoz képest. Ebben az esetben a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt valamennyi vámmentességi feltételnek teljesülni kell, és a vámeljárást megfelelően le kell folytatni. Vagy elegendő, ha csupán a vámmentesség anyagi jogi feltételei állnak fenn?

26. Az Unió vámterületének elhagyásával a lovak elvesztették uniós áru státusukat (a Vámkódex 154. cikkének a) pontja), és nem uniós árukká (a Vámkódex 5. cikkének 24. pontja) váltak. Ha nem uniós árukat vissza kívánnak hozni az Unió vámterületére, azokat – a különleges vámeljárások alkalmazására is figyelemmel – újból be kell jelenteni szabad forgalomba bocsátásra (a Vámkódex 201. cikkének (1) bekezdése), és főszabály szerint vámtartozás keletkezik (a Vámkódex 77. cikkének (1) bekezdése). A volt uniós áruk (tértiáruk) vámterhének elkerülése érdekében a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése bizonyos feltételek mellett vámmentességet biztosít. E vámmentesség feltételei azonban nem teljesülnek a vám-árunyilatkozat (a Vámkódex 158. cikkének (1) bekezdése, 201. cikkének (1) bekezdése) és a kérelem (a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése) hiánya miatt. Ezenfelül a vám-árunyilatkozat hiánya és az áruk vám elé állításának (a Vámkódex 139. cikkének (1) bekezdése) elmulasztása miatt vámtartozás keletkezik a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján.

27. Az utóbbi alól kivételt ír elő a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése. E rendelkezés szerint különösen a tértiáruknak a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerinti vámmentességét akkor is biztosítani kell, ha a vámtartozás a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján, tehát egy kötelezettség be nem tartása miatt keletkezett. Ez azonban csak akkor van így, ha e mulasztás alapjául nem megtévesztési kísérlet szolgált.

28. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdése e) pontjának értelmezése keretében először azt vizsgálom meg, hogy a behozatalihéa-mentesség biztosítása járulékos jellegű-e a vámjoghoz képest, és azt feltételezi-e, hogy a vámjogi mentesség valamennyi feltétele fennáll (A. pont). Ha ez a helyzet, akkor a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti behozatalihéa-mentesség a jelen esetben csak akkor lenne biztosítható, ha teljesülnek a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése szerinti, fent említett vámjogi kivétel alkalmazásának feltételei (B. pont).

A. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdése e) pontjának értelmezése

1. Szöveg és rendszer

29. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdése e) pontjának szövege nem egyértelmű. Míg a héairányelv [német nyelvi változata] 143. cikke (1) bekezdésének f) pontja olyan termékekre vonatkozik, „für die eine Zollbefreiung gilt" (amelyek esetében vámmentesség alkalmazandó), addig az e) pont „unter eine Zollbefreiung [fallende]" (vámmentesség alá tartozó) termékekre vonatkozik.

30. Ez arra utal, hogy az f) pont esetében mindenképpen fenn kell állnia a vámmentesség valamennyi feltételének, mivel máskülönben nem „gilt" (alkalmazandó) az. Ezzel szemben (a héairányelv [német nyelvi változata] 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja) a termékek akkor is „unter eine Zollbefreiung [fallen]" (vámmentesség alá tartoznak), ha a vámeljárást nem tartották be. Ez a nyelvi eltérés mindazonáltal csak a német nyelvi változatban érhető tetten. [6]

31. Történetileg már a hatodik irányelv óta létezik a tértiáruk behozatalihéa-mentessége. [7] Abban az időben azonban nem létezett az Unió egészében egységes vámeljárás. Minden tagállamnak megvolt a saját vámeljárásjoga. Nem sok értelme lett volna, ha egy harmonizált adómentesség a tagállamok eltérő vámeljárásjogától függött volna. Ezért a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontjába változatlan formában átvett „unter eine Zollbefreiung [fallende]" (vámmentesség alá tartozó) termékekre való hivatkozás aligha jelentheti a (jelenleg harmonizált) vámeljárás betartását.

2. Értelem és cél

a) A tértiárukra vonatkozó mentességek céljai

32. A vámjog célja, hogy megvédje a hazai termékeket a harmadik országból történő behozatal által előidézett versenytől, és így tisztességes kereskedelmi kapcsolatokat teremtsen. A tértiáruk esetében azonban ez a cél nem releváns, mert az áruk eredetileg az Unióból származnak. A Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése erre tekintettel vámmentességet biztosít a tértiáruk számára.

33. A behozatali héa ezzel szemben olyan áruk esetében merül fel, amelyek bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába, és fogyasztás tárgyát képezhetik. [8] A behozatali héa célja, hogy a harmadik országokból behozott árukat héajogi szempontból ugyanolyan módon sújtsa előzetes teherrel, mint az importáló tagállamban fellelhető árukat. Ha azonban az eredetileg az Unióból származó árukat tértiárukként változatlan állapotban újból behozzák az Unióba, nincs olyan „elfogyasztható" értéknövekedés, amelyet meg kellene adóztatni. A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja behozatalihéa-mentesség biztosítása útján veszi figyelembe ezt.

[6] Lásd például a dán, a francia, a spanyol, az olasz, a portugál és a holland nyelvi változatot. Az angol nyelvi változatban is felfedezhető egy kis eltérés („where those goods are exempt from customs duties" [e) pont] és „goods which are exempt from customs duties" [f) pont]), amely hasonló formában a svéd változatban is megjelenik. Ez az eltérés azonban nem olyan markáns, mint a német nyelvi változatban.

[7] A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 14. cikke (1) bekezdésének e) pontja.

[8] 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 34. pont); 2017. május 18-i Latvijas Dzelzceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

b) A kötelezettségszegés különböző következményei

34. Mind a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja, mind a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése a tértiáruk különleges helyzetét veszi tehát figyelembe. Vámtartozást azonban csak vámjogi kötelezettségszegés keletkeztet. Héatartozás emellett csak akkor keletkezhet, ha ez a kötelezettségszegés egyúttal megvalósítja a héajogi behozatali tényállást.[9] Ez azt feltételezi, hogy az áruk a tagállamban „adóztatható fogyasztás" tárgyát is képezhetik. Erre utalhat a vámeljárás puszta be nem tartása. A megfelelő vélelem azonban megdönthető.[10]

35. A behozatalihéa-mentességnek például a vámjogi kérelem hiánya miatt történő megtagadása azonban éppen e különbséget hagyja figyelmen kívül. A *behozatalihéa-mentesség* megtagadása a *vámjogi kötelezettségszegés* következménye lenne, jóllehet nem került sor „adóztatható fogyasztásra". A Vámkódex 203. cikke értelmében vett tértiáruk esetében ugyanis nincs olyan értéknövekedés, amely „elfogyasztható" lenne, és amelyet meg kellene adóztatni (lásd a fenti 33. pontot).

36. Az eltérő jogkövetkezmények megfelelnek a vámjog és a héajog alapvető autonómiájának.[11] Igaz ugyan, hogy a Bíróság mindenekelőtt a korábbi ítélkezési gyakorlatában hangsúlyozta a vámjog és a behozatalihéa-jog hasonlóságát.[12] Ez azonban többnyire csak egyes konkrét rendelkezésekre, például a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdésére vonatkozott. Ezenfelül abból az indokolás céljából gyakran felhozott megállapításból, hogy „a behozatali héa és a vám alapvetően annyiban összehasonlítható, hogy mindkettő az áruk Unió területére történő importja és a tagállamok gazdasági körforgásába történő bekerülése által válik felszámíthatóvá",[13] nem következik járulékosság.[14] E megállapítás sokkal inkább csak arra mutat rá, hogy a vám és a behozatali héa keletkezése a gyakorlatban gyakran egybeesik.

37. Ezzel szemben a vám- és a behozatalihéa-tartozás keletkezésének helye könnyen eltérő lehet.[15] A héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése csak a behozatalihéa-tartozás keletkezésének időpontját kapcsolja össze a vámtartozással, nem szabályozza azonban az adóztatás helyét.[16] A héa keletkezésének helye nem határozható meg ugyanis a vámjogszabályok alapján, mivel ellenkező esetben sérülhet a területi adóztatás elve.[17] Hasonlóképpen, a Bíróság

[9] Lásd: 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 31. pont); 2022. szeptember 8-i Hauptzollamt Hamburg (A héa keletkezésének helye – II.) ítélet (C-368/21, EU:C:2022:647, 27. és 31. pont); 2022. április 7-i Kauno teritorinė muitinė ítélet (C-489/20, EU:C:2022:277, 48. pont); 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héa keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 30. és azt követő pontok); 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 44. és 48. pont); 2016. június 2-i Eurogate Distribution ítélet (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 64. és azt követő pontok).

[10] Kifejezetten így: 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 48. pont).

[11] Lásd már: a Teleos és társai ügyre vonatkozó indítványom (C-409/04, EU:C:2007:7, 80. pont).

[12] 2022. április 7-i Kauno teritorinė muitinė ítélet (C-489/20, EU:C:2022:277, 47. pont); 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héa keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 29. pont); 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 41. pont).

[13] 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 23. pont); 2022. szeptember 8-i Hauptzollamt Hamburg (A héa keletkezésének helye – II.) ítélet (C-368/21, EU:C:2022:647, 25. pont); 2022. április 7-i Kauno teritorinė muitinė ítélet (C-489/20, EU:C:2022:277, 47. pont); 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héa keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 29. pont); 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 41. pont).

[14] Lásd: 2018. október 25-i Božičevič Ježovnik ítélet (C-528/17, EU:C:2018:868, 41. pont).

[15] Lásd: 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 30. és azt követő pont); 2022. szeptember 8-i Hauptzollamt Hamburg (A héa keletkezésének helye – II.) ítélet (C-368/21, EU:C:2022:647, 27. és 31. pont); 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héa keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 34. és azt követő pont); 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 48. és 53. pont).

[16] 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 28. pont).

[17] 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 34. pont).

véleménye szerint a héatartozás fennmaradása független lehet a vámtartozás megszűnésétől.[18] Mindebből egyértelműen kitűnik, hogy nem áll fenn járulékosság a két szabályozási rendszer között. Ezért már a Bíróság sem az adott szabályozási rendszerek hasonlóságáról, hanem csak „kapcsolatról" beszél.[19][20]

c) Nem állapítható meg járulékosság gyakorlati megfontolásokból

38. A gyakorlatban a behozatali héát és a vámot együtt vetik ki és kezelik. Így például a műveletek egy ügyintézési ponton végezhetők el, és megkönnyíthetők az ellenőrzések.[21] A konkrét esetben a vám-árunyilatkozat benyújtásakor egyidejűleg a behozatalihéa-mentesség is igényelhető.

39. Ilyen gyakorlati megfontolások azonban nem elegendőek olyan járulékosság megalapozásához, amelynek okán a vámjogi eljárást a héamentességhez is be kellene tartani.[22] A két rendszer ugyanis eltérően van kialakítva. A Vámkódex 1. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint „a Vámkódex egységesen alkalmazandó az Unió vámterületének egészén". Ezenfelül a vám kizárólag az Uniót illeti.[23] A behozatali héa ellenben nem az Uniót, hanem azt a tagállamot illeti meg, amelyben a behozatal megvalósul, mert ott kerül sor a (vélelmezett) végső fogyasztásra.[24] Ezért az ott alkalmazandó héamérték az irányadó.

40. Ezen túlmenően a vámjog formalizáltabb, mint a héajog. Így már a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti vámjogi kötelezettségek be nem tartása is vámtartozást keletkeztet. A héa ezzel szemben egy általános fogyasztási adó, amely a fogyasztó valamely termékre vagy szolgáltatásra fordított kiadásait kívánja megadóztatni.[25] Ez a cél főszabály szerint független az eljárási szabálysértésektől. A héajog alaki követelményeinek megsértése tehát főszabály szerint nem keletkeztet héatartozást. Így a Közösségen belüli termékértékesítések esetében adómentességet kell biztosítani, ha annak anyagi jogi feltételei fennállnak. Az alakszerűségi követelmények puszta be nem tartása főszabály szerint nem igazolja az adómentesség megtagadását.[26]

41. Éppen a jelen esetben a járulékosság gyakorlati okokból történő megállapítása igen különös eredményre vezetne. A vámeljárásjog megsértése ellenére nem került sor vámtartozás megállapítására (nyilvánvalóan azért, mert a vámtétel a szóban forgó lovak esetében 0%). Ezzel szemben a vámeljárásjog megsértése miatt behozatali héa megállapítására került sor, noha a tértiáruk esetében nem áll fenn adóztatható értéknövekedés. Az egyértelműen formalistább

[18] 2022. április 7-i Kauno teritorinė muitinė ítélet (C-489/20, EU:C:2022:277, 51. pont).

[19] 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héa keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 27. pont).

[20] 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 23. pont).

[21] Lásd például a Vámkódex (13) preambulumbekezdését és (42) preambulumbekezdésének második mondatát.

[22] Lásd a Vámkódex (9) preambulumbekezdésének negyedik mondatát, amely szerint „[a] vámjogszabályoknak jobban kell illeszkedniük a behozatali terhek beszedésével kapcsolatos rendelkezésekhez *anélkül*, hogy változna a hatályos adórendelkezések alkalmazási köre".

[23] Lásd az Európai Unió saját forrásainak rendszeréről és a 2014/335/EU, Euratom határozat hatályon kívül helyezéséről szóló, 2020. december 14-i (EU, Euratom) 2020/2053 tanácsi határozat 2020. december 15-i változata (HL 2020. L 424., 1. o.) 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját; lásd még: 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 32. pont).

[24] 2024. január 18-i Hauptzollamt Braunschweig (A héa keletkezésének helye – III.) ítélet (C-791/22, EU:C:2024:59, 32. pont).

[25] Lásd például: 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 23. pont); 2007. október 11-i KÖGÁZ és társai ítélet (C-283/06 és C-312/06, EU:C:2007:598, 37. pont – „a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása"); 1997. december 18-i Landboden-Agrardienste ítélet (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. pont – „E tekintetben kizárólag a vállalt kötelezettséget kell figyelembe venni: ahhoz, hogy az ilyen kötelezettség a közös héarendszer hatálya alá kerüljön, annak valamilyen fogyasztással kell járnia" – és 23. pont).

[26] Állandó ítélkezési gyakorlat, például: 2017. február 9-i Euro Tyre ítélet (C-21/16, EU:C:2017:106, 34. pont); 2016. október 20-i Plöckl ítélet (C-24/15, EU:C:2016:791, 37. pont); 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. és azt követő pont).

vámjog (anyagi jogi okokból) elengedi a vámtartozást, míg az egyértelműen kevésbé formalista héajog – a héairányelv nem tartalmaz a Vámkódex 79. cikkének megfelelő rendelkezést – az adómentesség ellenére behozatalihéa-tartozáshoz vezet.

42. Végül, nem a héajog feladata a vámeljárás betartásának biztosítása. A Vámkódex 42. cikke szerint sokkal inkább a nemzeti jogban kell rendelkezni a vámjogszabályok betartásának elmulasztásáért kiszabott szankciókról (például bírságról). Ezenkívül mindenesetre a vámmentességek igénybevétele továbbra is ösztönzőleg hat a vám-árunyilatkozat benyújtására és a vám elé állításra. E kötelezettség be nem tartása esetén ugyanis főszabály szerint vámtartozás keletkezik a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján, kivéve ha alkalmazandó a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése szerinti kivétel (erről lásd nyomban a 44. és azt követő pontokat).

3. Közbenső következtetés

43. A vámeljárás betartása tehát nem szükséges a behozatalihéa-mentességnek a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján történő biztosításához. Ellenkezőleg, elegendő, ha fennállnak a vámmentesség biztosításának anyagi jogi feltételei (a jelen esetben megfelelő tértiáruk megléte). A jelen esetben ez a helyzet. Ezért a vám elé állítási kötelezettség, illetve a vám-árunyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettség be nem tartása vagy a vámmentesség iránti kérelem hiánya nem eredményezi a tértiáruk (a jelen esetben lovak) anyagi jogi szempontból fennálló behozatalihéa-mentességének elvesztését.

B. Másodlagosan: a Vámkódex 86. cikke (6) bekezdésének értelmezése

44. Ha a Bíróság ettől eltérő álláspontra jut, és csak ekkor, meg kell vizsgálni, hogy a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése alapján a vámjogi kötelezettségek be nem tartása (a bejelentés és a vám elé állítása elmulasztása) ellenére továbbra is fennáll-e a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése által a tértiáruk számára biztosított vámmentesség. Ez különösen azt feltételezi, hogy a felperes nem valósított meg megtévesztési kísérletet.

45. Ennek a – jelen esetben másodlagosan alkalmazott – megközelítésnek azonban az lenne az alapvető hátránya, hogy a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdése a) pontjának és a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése szerinti kivétel alóli kivételnek az alkalmazásából eredő valamennyi probléma héajogi problémává válna. A Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdéséhez és (38) preambulumbekezdéséhez (jóhiszeműség) hasonló, szubjektivitással áthatott rendelkezések azonban alapvetően idegenek a héajogtól. Ugyanez vonatkozik a héa eljárási szabálysértés alapján történő keletkezésére. Az ezzel járó nehézségeket jól mutatja a jelen ügy.

46. Először is kérdéses, hogy egyáltalán releváns-e a jelen ügyben a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése. A Vámkódex 203. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerinti mentesség egyik feltétele ugyanis a vám-árunyilatkozat benyújtása. A jelen esetben erre éppen nem került sor, és ezért teljesen formálisan tekintve nem áll fenn mentesség. A mentességnek mindazonáltal csupán „előírtnak” kell lennie. Ezenkívül a Vámkódex 86. cikke (6) bekezdésének megalkotására éppen azért került sor, hogy a minimálisra csökkentsék a vámjogszabályok be nem tartásának (például a vám-árunyilatkozat hiányának) hatását (lásd a Vámkódex (38) preambulumbekezdését). Ezért erősebb érvek szólnak a Vámkódex 86. cikke (6) bekezdésének alkalmazása mellett.

47. Ténykérdés azonban, hogy a konkrét esetben megtévesztési kísérletként kell-e értékelni a lovakra vonatkozó vám-árunyilatkozat benyújtásának és a lovak vám elé állításának elmulasztását. Főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata az ehhez szükséges ténybeli értékelés elvégzése. Mindazonáltal észszerűnek tűnik iránymutatást adni számára a tekintetben, hogy mikor valósul meg az e rendelkezés értelmében vett megtévesztési kísérlet. Tudomásom szerint a Bíróság még nem foglalkozott ezzel a kérdéssel.

48. Szó szerinti értelemben az a személy kíván megtévesztést megvalósítani, aki tud a vámtartozás keletkezéséről, és el akarja kerülni azt. Ezenkívül a Vámkódex (38) preambulumbekezdése egyértelművé teszi, hogy a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése a jóhiszeműségnek a vámjogszabályok be nem tartása esetén történő figyelembevételét szolgálja. Egy személy azonban csak akkor jóhiszemű, ha helyesen kíván eljárni, és megbízhatott az értékelésében.[27] A Vámkódex (38) preambulumbekezdése szerint e tekintetben a minimálisra kell csökkenteni a hanyagság hatását. A súlyosan gondatlan magatartás azonban ennélfogva megtévesztési kísérletnek minősülhet. Ilyen magatartás valósul meg, ha az importőrnek ismernie kellett vámjogi kötelezettségeit, mert azok megismerésétől súlyosan gondatlanul elzárkózott. Ezt a Közösségi Vámkódex[28] 212a. cikkében foglalt korábbi rendelkezéssel való összehasonlítás is megerősíti. E rendelkezés „csalárd” és „nyilvánvalóan gondatlan” eljárásról beszélt, amit a jogalkotó jelenleg a „megtévesztési kísérlet” fogalma alatt foglal egybe.

49. A súlyos gondatlanságnak a megtévesztési kísérletbe történő bevonását az is igazolja, hogy a vámjogi tömegeljárásokban fennálló ellenőrzési lehetőségek korlátozottsága miatt a vámjog erősen formalizált. Csak a vám-árunyilatkozat és a vám elé állítás teszi lehetővé a vámhatóságok számára a behozandó áruk ellenőrzését. Ezért a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján főszabály szerint már a vámeljárás be nem tartása esetén is vámtartozás keletkezik. Ez alól csak a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése képez kivételt, amely azonban nem alkalmazható megtévesztési kísérlet megvalósulása esetén. A megtévesztési kísérlet túlságosan megszorító értelmezése ellentétes lenne ezzel a főszabály-kivétel viszonnyal. A Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdésében foglalt kivételt ezért megszorítóan kell értelmezni. A Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése értelmében vett megtévesztési kísérlet tehát már akkor is megvalósul, ha az importőr ismerte vagy súlyos gondatlanságból nem ismerte az általa be nem tartott vámjogi kötelezettségeket.

50. A valamiről való (nem) tudás, illetve rákényszerülés szubjektív elemeire utaló objektív kapcsolótényezőknek kell rendelkezésre állniuk.[29] E tekintetben nagy jelentőséggel bírnak a kontextuális tényezők. Különösen ez a helyzet az alapvetően semleges, objektív jelentéstartalom nélküli magatartások (amilyen például a vámhivatal megállás nélküli elhagyása) esetében.

51. A szakmai tevékenységüket gazdasági szereplőként végző személyek esetében sok minden szól a vámjogi kötelezettségek ismeretének vélelmezése mellett. Aki szabályszerűen exportálja a lovait, nyilvánvalóan ismeri a vámjogszabályokat. Ebben az esetben alighanem kézenfekvő, hogy azt is tudja, hogy a lovait szabályszerűen újból importálnia kell.

[27] Az adós utólagos beszedés keretében fennálló jogos bizalmával és jóhiszeműségével kapcsolatban lásd: a Vámkódex 119. cikke (1) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdésének harmadik és negyedik albekezdése; 2017. március 16-i Veloserviss ítélet (C-47/16, EU:C:2017:220, 24. és azt követő pontok, a korábbi rendelkezéssel kapcsolatban).

[28] A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.).

[29] Ebben az értelemben már: 2018. október 25-i Božičevič Ježovnik ítélet (C-528/17, EU:C:2018:868, 47. pont) a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének d) pontjával, és annak biztosításával kapcsolatban, hogy nem valósul meg adócsalásban való részvétel.

52. Ha azonban az importőr ismerte (például a vám-árunyilatkozat benyújtására és a vám elé állításra vonatkozó) vámjogi kötelezettségét, vagy súlyos gondatlanságból nem ismerte azt, e kötelezettség be nem tartása főszabály szerint megtévesztési kísérletnek is minősül egyúttal. Más lehet a helyzet *vis maior* vagy sürgető szükséghelyzet esetén, amikor a vámjogi kötelezettségek be nem tartásán kívül nem áll az érintett személy rendelkezésére észszerű, jogilag elismerendő cselekvési alternatíva.

53. Mindezek alapján tehát a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése értelmében vett megtévesztési kísérlet valósul meg akkor, ha objektív (kontextuális) tényezők arra utalnak, hogy az importőr ismerte vagy súlyos gondatlanságból nem ismerte vámjogi kötelezettségeit, és nem tartotta be azokat. Ebben az esetben vámtartozás keletkezik a Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a kötelezettségek (szándékos, illetve súlyosan gondatlan) be nem tartása miatt. Ezért ha a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja ténylegesen megköveteli a vámeljárás betartását is, akkor a jelen esetben (a kérdést előterjesztő bíróság általi megfelelő ténybeli értékelésre is figyelemmel) meg kell tagadni a behozatalihéa-mentességet.

V. Végkövetkeztetés

54. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) által előzetes döntéshozatal céljából feltett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja csak a Vámkódex 203. cikke szerinti anyagi jogi feltételek teljesülését követeli meg. Ha a Vámkódex 79. cikke alapján csupán a Vámkódex 158. cikkének (1) bekezdése szerinti, a vám-árunyilatkozat benyújtására vonatkozó kötelezettség és a Vámkódex 139. cikkének (1) bekezdése szerinti vám elé állítási kötelezettség be nem tartása vagy a Vámkódex 203. cikke szerinti vámmentesség iránti kérelem hiánya miatt keletkezett vámtartozás, a Vámkódex 203. cikke értelmében vett tértiáruk újrabehozatala mentes a héa alól. Ezért a héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti behozatalihéa-mentesség szempontjából nem bír jelentőséggel, hogy (megtévesztési kísérlet hiánya miatt) alkalmazható-e a Vámkódex 86. cikkének (6) bekezdése szerinti kivétel.