A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2017. június 1.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó (héa) — Külső árutovábbítási eljárás — Áruszállítás valamely tagállamban található szabadkikötőn keresztül — E tagállam azon szabályozása, amely a szabadkikötőt kizárja a nemzeti területből — Vámfelügyelet alóli elvonás — A vámtartozás és a héafizetési kötelezettség keletkezése”

A C-571/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. november 6-án érkezett, 2015. szeptember 29-i határozatával terjesztett elő

a **Wallenborn Transports SA**

és

a **Hauptzollamt Gießen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, M. Berger, A. Borg Barthet (előadó), E. Levits és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Wallenborn Transports SA képviseletében B. Klüver Rechtsanwalt,

– a görög kormány képviseletében E. Tsaousi és A. Dimitrakopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Caeiros, M. Wasmeier és L. Grønfeldt, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. december 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: német.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2007. december 20-i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel (HL 2007. L 346., 13. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 61. cikke első bekezdésének és a 71. cikke (1) bekezdésének, valamint a 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL 2006. L 363., 1. o., helyesbítés: HL 2014. L 201., 38. o.) módosított, 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., a továbbiakban: Vámkódex) 203. cikke (1) bekezdésének és 204. cikke (1) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Wallenborn Transports SA (a továbbiakban: Wallenborn) és a Hauptzollamt Gießen (gießeni vámhivatal, Németország) között vámtartozás keletkezése következtében a Wallenborn hozzáadottérték-adó (héa) fizetésére való kötelezése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

d) a termékimport.”

4 A héairányelv „Területi hatály” című II. címében található 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

(1) »Közösség« és »a Közösség területe«: a tagállamok területeinek összessége a 2. pontban meghatározottak szerint;

(2) »tagállam« és »egy tagállam területe«: a Közösség valamennyi tagállamának azon területe, amelyre az Európai Közösséget létrehozó szerződést annak 299. cikke értelmében alkalmazni kell, az ezen irányelv 6. cikkében meghatározott terület vagy területek kivételével;

(3) »harmadik terület«: a 6. cikkben meghatározott területek;

(4) »harmadik ország«: minden olyan állam vagy terület, amelyre a Szerződés nem vonatkozik.”

5 Ezen irányelv 6. cikke így szól:

„(1) Ezen irányelv nem alkalmazandó a Közösség vámterületének részét képező következő területekre:

a) Athos-hegy;

b) Kanári-szigetek;

c) a francia tengerentúli megyék;

d) Åland-szigetek;

e) Csatorna-szigetek.

(2) Ezen irányelv nem alkalmazandó a Közösség vámterületének részét nem képező következő területekre:

a) Helgoland szigete;

b) Büsingen területe;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) a Luganói-tó olasz vizei."

6 A héairányelv 30. cikke értelmében:

„»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."

7 Ezen irányelv 60. cikkének szövege a következő:

„A termékimport teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történő belépéskor található."

8 Az említett irányelv 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.”

9 A héairányelv 70. cikke értelmében:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termékimport megtörténik.”

10 Ezen irányelv 71. cikke értelmében:

„(1) Amennyiben 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.

Amennyiben azonban az importált termékre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy más közös politika által megállapított azonos hatású közterhek vonatkoznak, az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor az adóztatandó tényállás e terhek tekintetében megvalósul, és e terhek fizetési kötelezettsége keletkezik.

(2) Amennyiben az importált termékre az (1) bekezdés második albekezdésében meghatározott közösségi közterhek egyike sem vonatkozik, a tagállamok az adóztatandó tényállásra és az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjára vonatkozóan a vámokra érvényes hatályos rendelkezéseket alkalmazzák.”

11 Ugyanezen irányelv 156. cikke előírja:

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

a) vám elé állított és adott esetben ideiglenes raktározás alatt álló termékek értékesítése;

b) vámszabad területre vagy vámraktárban történő termékértékesítés;

c) vámraktározási eljárás vagy aktív feldolgozási eljárás alá vonandó termékek értékesítése;

d) a felségvizeken található fúró- vagy kitermelő-platformokba történő beépítésre szánt termékek értékesítése, az említett platformok építése, javítása, karbantartása, átalakítása vagy felszerelése céljából, illetve a fúró- vagy kitermelő-platformnak a szárazfölddel való összekötése céljából;

e) a felségvizeken található fúró- vagy kitermelő-platformok ellátására szánt termékek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdésben említett helyek meghatározásában a hatályos közösségi vámrendelkezéseket kell alkalmazni.”

12 A héairányelv 202. cikke értelmében:

„A HÉA-t annak a személynek kell megfizetnie, aki révén a termék kikerül a 156., 157., 158., 160. és 161. cikkben felsorolt eljárások hatálya alól.”

A Vámkódex

13 A Vámkódex 4. cikke így rendelkezik:

„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;

(8) »Nem közösségi áruk« a 7. pontban említett áruktól eltérő áruk.

A 163. és 164. cikk sérelme nélkül, a közösségi áruk elveszítik ezt a vámjogi helyzetüket, amikor a Közösség vámterületét ténylegesen elhagyják;

[…]

(10) »Behozatali vámok«:

– az áruk behozatalakor fizetendő vámok és az azokkal azonos hatású díjak,

– a közös agrárpolitika vagy a mezőgazdasági termékek feldolgozásából származó egyes termékekre alkalmazandó különleges rendelkezések alapján bevezetett importterhek;

[…]

(15) »Az áru vámjogi sorsa«:
a) az áru vámeljárás alá vonása;
b) az áru beléptetése vámszabad területre vagy vámszabad raktárba;

[…]

(16) »Vámeljárás«:

[…]
b) az árutovábbítás;

[…]”

14 A Vámkódex 37. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

(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.”

15 E kódex 92. cikke értelmében:

„(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 rendelkezésére álló adatokkal –, hogy az eljárás szabályszerűen befejeződött.”

16 Az említett kódex 96. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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.”

17 Ugyanezen kódex 166. cikke értelmében:

„A vámszabad területek és vámszabad raktárak a Közösség vámterületének részei vagy e területen elhelyezkedő és a terület többi részétől elkülönített helyiségek vagy területek, melyekben:

a) a közösségi [helyesen: nem közösségi] árukat behozatali vámok és a kereskedelempolitika behozatali intézkedéseinek szempontjából úgy tekintik, mintha nem lennének a Közösség vámterületén, feltéve hogy azokat nem bocsátják szabad forgalomba, nem vonják más vámeljárás alá, illetve nem használják fel vagy el a vámjogszabályban előírt feltételektől eltérő feltételek mellett;

b) azok a közösségi áruk, amelyekre vonatkozóan ilyen rendelkezést hoztak a különleges tárgykörökre vonatkozó közösségi jogszabályokban, vámszabad területre vagy vámszabad raktárba helyezésük alapján jogosultak azokra az intézkedésekre, amelyek általában az áruk kiviteléhez kapcsolódnak.”

18 A Vámkódex 167. cikke így rendelkezik:

„(1) A tagállamok a Közösség vámterületének egyes részeit vámszabad területnek nyilváníthatják vagy azokon vámszabad raktárak létesítését engedélyezhetik.

(2) A tagállamok határozzák meg az egyes vámszabad területek területét. A vámszabad raktárakként kijelölni kívánt helyiségeket vagy területeket a tagállamoknak jóvá kell hagyniuk.

(3) A 168a. cikkel összhangban kijelöltek kivételével a vámszabad területeknek körülkerítetteknek kell lenniük. A tagállamok jelölik ki a vámszabad területek vagy vámszabad raktárak be- és kilépő helyeit.

[…]”

19 E kódex 170. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 168. cikk (4) bekezdésének sérelme nélkül, a vámszabad területre vagy vámszabad raktárba belépő árut nem kell bemutatni a vámhatóságnak, és arra vámáru-nyilatkozatot sem kell benyújtani.

(2) Az árut akkor kell a vámhatóságnak bemutatni, és akkor kell rajta elvégezni az előírt vámalakiságokat, ha:

a) olyan vámeljárás alá vonták, amely az áru vámszabad területre vagy vámszabad raktárba lépésekor lezárult; ha azonban a szóban forgó vámeljárás lehetővé teszi az áru bemutatásának kötelezettsége alóli mentesítést, az ilyen bemutatást nem lehet megkövetelni;

[…]”

20 Az említett Kódex 202. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

a) a behozatalivám-köteles árunak a Közösség vámterületére történő jogellenes bejuttatásakor

vagy

b) a vámszabad területen vagy vámszabad raktárban elhelyezett ilyen árunak a vámterület más részére történő jogellenes bejuttatásakor.

E cikk alkalmazásában jogellenes bejuttatás a 38–41. cikk és a 177. cikk második francia bekezdése rendelkezéseinek megsértésével történő bejuttatás.

(2) A vámtartozás az áru jogellenes bejuttatásakor keletkezik.”

21 Ugyanezen Kódex 203. cikke előírja:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

– a behozatalivám-köteles áru vámfelügyelet alóli jogellenes elvonása esetén.

(2) A vámtartozás az áru vámfelügyelet alóli jogellenes elvonásakor keletkezik.

(3) Adós:

– az a személy, aki az árut elvonta a vámfelügyelet alól,

– bármely személy, aki részt vett az előbb említett elvonásban, és tudomása volt, vagy tudomása kellett legyen arról, hogy az árut elvonják a vámfelügyelet alól,

– bármely személy, aki a szóban forgó árut megszerezte vagy birtokában tartotta, és az áru megszerzésekor vagy átvételekor tudomása volt, vagy tudomása kellett legyen arról, hogy azt elvonták a vámfelügyelet alól,

és

– adott esetben, az áru átmeneti megőrzéséből vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek teljesítésére kötelezett személy.”

22 A Vámkódex 204. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

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

[…]

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 nemteljesítése 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.”

A végrehajtási rendelet

23 A 2008. november 17-i 1192/2008/EK bizottsági rendelettel (HL 2008. L 329., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 15. kötet, 118. o.) módosított, a 2913/92 rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet (HL 1993. L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o., helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 16. kötet, 133. o.) (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 356. cikke a következőt írja elő:

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

(2) Az indító vámhivatal által előírt határidő kötelező azon tagállamok vámhatóságai számára, amelyek területére az áruk a közösségi árutovábbítási művelet során belépnek, és e hatóságok azt nem változtathatják meg.”

24 A végrehajtási rendelet II. részében található „Egyéb vámjogi sorsok” címet viselő V. címe „vámszabad területekre és vámszabad raktárakra” vonatkozó 1. fejezetében szerepel e rendelet 799. cikke. E cikk értelmében:

„E fejezet alkalmazásában:

a) »I. típusú ellenőrzés« alapvetően egy kerítés létére alapuló ellenőrzés;

[…]”

25 A végrehajtási rendelet vámtartozásra vonatkozó IV. részében található a „Vámtartozós keletkezése” című II. cím, amelyben e rendelet 859. cikke szerepel. E cikk értelmében:

„A Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének értelmében az alábbi mulasztásoknak nincs jelentős kihatásuk az átmeneti megőrzés helyes lefolytatására vagy az adott vámeljárásra, amennyiben:

– nem tekinthetők kísérletnek arra nézve, hogy az árukat jogellenesen kivonják a vámfelügyelet alól,

– az érintett személy részéről nem utalnak súlyos gondatlanságra, és

– az áruk helyzetének rendezéséhez szükséges minden alakiság utólagosan elvégzésre kerül:

[…]

2. az árutovábbítási eljárás alá vont áruk esetében, az adott eljárás alkalmazásával járó valamely kötelezettség teljesítésének elmulasztása, ha a következő feltételek teljesülnek:
   a) az eljárás alá vont árukat sértetlen állapotban mutatták be a rendeltetési vámhivatalnak;

[…]

6. Az átmeneti megőrzésben lévő vagy vámeljárás alá vont áruk esetén az áru kiszállítása a Közösség vámterületéről, vagy a 799. cikk szerinti I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad területre vagy vámszabad raktárba történő betárolása a szükséges alakiságok elvégzése nélkül;

[…]”

A német jog

A héatörvény

26 A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a héáról szóló törvény, BGBl. 2005. I., 386. o.) alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 1. §-a így rendelkezik:

„(1) Az alábbi ügyletek a forgalmi adó hatálya alá tartoznak:

[…]

4. termékek behozatala belföldön (behozatali héa);

[…]

(2) E törvény alkalmazásában belföld a Németországi Szövetségi Köztársaság területe, kivéve […] a vámhatóságról szóló törvény 1. §-a (1) bekezdésének első mondata szerinti I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad terület (szabadkikötők) […]. E törvény alkalmazásában külföld az a terület, amely e törvény alkalmazásában nem belföld. […]

(3) Belföldi ügyletként kell kezelni […] a szabadkikötőkben megvalósított alábbi ügyleteket:

1. A megjelölt területeken való felhasználásra vagy azok ellátására szolgáló termékek értékesítése és Közösségen belüli beszerzése, […];

[…]

4. azon termékek értékesítése, amelyek az értékesítés időpontjában […]

[…]
b) a behozatali héára vonatkozó jog értelmében szabad forgalomban vannak; […]

[…]”

27 A héatörvény „Vámtartozás keletkezése” címet viselő 13. §-ának (2) bekezdése kimondja:

„A behozatali héára a 21. § (2) bekezdése alkalmazandó.”

28 A héatörvény „A behozatali héára vonatkozó különös szabályok” címet viselő 21. §-a kimondja:

„[…]

(2) A behozatali héára értelemszerűen alkalmazandók a vámrendelkezések;

[…]

(2a) Ennyiben belföldnek minősülnek azok a külföldön található vámkezelési helyszínek, amelyeken az arra jogosult német vámhivatalnokok a (2) bekezdés szerinti hivatalos tevékenységet végzik. […]”

A vámhatóságról szóló törvény

29 A Zollverwaltungsgesetz (a vámhatóságról szóló törvény) „A vámhatóság feladatai” címet viselő 1. §-a (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„Az Európai Közösségek vámterületének (a Közösség vámterülete), valamint a Vámkódex 167. cikkének a Vámkódex végrehajtási rendelete 799. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett (3) bekezdése szerinti vámszabad területeknek […] (az I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad területek) a határán átnyúló termékforgalom az e törvény hatálya alá tartozó területen vámfelügyelet alatt áll. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

30 2009. június 11-én – átmeneti megőrzés után – olyan árut jelentettek be közösségi külső árutovábbítási eljárásra, amelyet az azt megelőző napon a Frankfurt am Main (Németország) repülőterén hoztak be az Európai Unió vámterületére, és mutattak be ott.

31 Ezen áru címzettje a hamburgi (Németország) szabadkikötőben székhellyel rendelkező vállalkozás volt, amely szabadkikötő a tényállás időpontjában a végrehajtási rendelet 799. cikke értelmében vett I. típusú ellenőrzés alá tartozó olyan vámszabad terület volt, amelynek határai vámfelügyelet alatt álltak. Az árutovábbítási eljárást 2009. június 17-ig kellett lezárni.

32 Az áruk szállításával megbízott Wallenborn a szóban forgó árut teherautóval indította el a hamburgi szabadkikötőhöz, ahol azt 2009. június 11-én a vámzár eltávolítása után kirakodták. Ezen árut azonban nem mutatták be a rendeltetési vámhivatalnál. A vámszabad területen való tárolás alatt az említett árut nem bocsátották szabad forgalomba, nem használták fel vagy el.

33 A szóban forgó árut 2009. június 16-án konténerbe rakodták, és hajóval Finnországba szállították, ahol azt vámraktározási eljárás alá vonták, majd onnan később az oroszországi célállomásra szállították.

34 2010. szeptember 2-án a gießeni vámhivatal a vám és behozatali héa összegét megállapító határozatokat hozott a főkötelezettel szemben – aki a szóban forgó árut engedélyezett feladóként bejelentette árutovábbítási eljárásra – valamint a Wallenbornnal mint fuvarozóval szemben.

35 Azonban kizárólag a Wallenbornt szólították fel a fizetésre, mivel a főkötelezett bizonyította a szóban forgó áru és az árutovábbítási okmány szabályos átadását, míg a Wallenborn elmulasztotta szabályszerűen befejezni az árutovábbítási eljárást. Ezen áru címzettje azt állította, hogy ő úgy vélte, hogy az árukat vámkezelték, és az árutovábbítási kísérőokmányt nem adták át neki a fuvarozás során.

36 A Wallenborn a kérdést előterjesztő bíróság előtti keresete alátámasztása érdekében elismerte, hogy vámtartozás keletkezett akkor, amikor a szóban forgó árut szállító teherautóból kirakodták az árut, és a vámzárat eltávolították. Azt állítja azonban, hogy a héatörvény értelmében véve a hamburgi szabadkikötő vámszabad területként nem része a német nemzeti területnek. A Wallenborn ebből arra következtet, hogy a Vámkódex 203. cikke (1) bekezdése értelmében véve a vámtartozást keletkeztető tényállás a német adóterületen kívül valósult meg, és ezért nincs adóztatandó ügylet.

37 Az alapeljárás felperese hozzáteszi, hogy bár a vám és a behozatali héa különböző típusú adók, vámtartozás és behozatalihéa-tartozás nem keletkezhet különböző időpontokban. Ugyanígy behozatali héa nem keletkezhet olyan tényállásból, amely különbözik a vámtartozás tényállásától.

38 A gießeni vámhivatal úgy véli, hogy a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése alapján a behozatali héa ugyanakkor vált esedékessé, mint a vámtartozás, függetlenül attól, hogy a vámtartozást keletkeztető tényállás a hamburgi szabadkikötő területén valósult meg. Ezenkívül azt állítja, nem releváns az, hogy a szóban forgó árut Finnországban indították el, majd exportálták.

39 Mivel a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság, Németország) úgy vélte, hogy az alapeljárásban az uniós jog értelmezésére vonatkozó kérdések merültek fel, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„1) Valamely tagállam héára vonatkozó jogának azon rendelkezése, amelynek értelmében az I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad területek (szabadkikötők) nem minősülnek belföldnek, a 156. cikkben említett eljárások valamelyik[ének minősül]-e, ahogyan az a héairányelv 61. cikkének első bekezdésében és 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében szerepel?

Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

2) Vámköteles termékek esetében abban az esetben is akkor valósul meg az adóztatandó tényállás és akkor keletkezik az adófizetési kötelezettség a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében, amikor az adóztatandó tényállás a vámok tekintetében megvalósul és vámfizetési kötelezettség keletkezik, ha az I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad területen kerül sor a vámok tekintetében az adóztatandó tényállás megvalósulására és a vámfizetési kötelezettség keletkezésére, és azon tagállam héára vonatkozó joga értelmében, amelynek területéhez a vámszabad terület tartozik, nem minősülnek belföldnek az I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad területek (szabadkikötők)?

A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén:

3) Külső árutovábbítási eljárás keretében, ezen eljárás befejezése nélkül az I. típusú ellenőrzés alá tartozó vámszabad területre szállított olyan áru esetében, amelyet a vámszabad területen elvonnak a vámfelügyelet alól, és ezért vonatkozásában a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése értelmében vámtartozás keletkezik, ugyanabban az időpontban egy másik, mégpedig a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti kötelezettséget keletkeztető tényállás értelmében valósul-e meg az adóztatandó tényállás és keletkezik-e az adófizetési kötelezettség azért, mert az árut a vámfelügyelet alól elvonó cselekmény előtt elmulasztották bemutatni a vámszabad terület vonatkozásában illetékes belföldi vámhivatalnak és ott befejezni az árutovábbítási eljárást?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

40 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 61. cikkének első bekezdését és a 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a vámszabad területen belül található termékek tekinthetők-e úgy, mint amelyek ezen irányelv „156. cikkében említett eljárások valamelyike” körébe tartoznak akkor, ha az érintett tagállam jogszabályai értelmében a vámszabad területek a héakötelezettség szempontjából nem tartoznak a nemzeti területbe.

41 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság láthatóan úgy véli, hogy az e kérdésre adandó igenlő válasz attól a feltételtől függ, hogy az ilyen nemzeti rendelkezés tekinthető-e úgy, hogy a héairányelv 156. cikke értelmében vett adómentességet vezet be. Márpedig a Hessisches Finanzgericht (hesseni adóügyi bíróság) szerint az olyan rendelkezés, amely értelmében a vámszabad területek a héa szempontjából ki vannak zárva a nemzeti területből, nem tekinthető szoros értelemben véve ilyen mentességnek.

42 Emlékeztetni kell azonban arra – amint azt a főtanácsnok az indítványának 50. és 51. pontjában tette –, hogy bár a héairányelv 156. cikke alapján a tagállamok mentesíthetnek a héa alól egyes, ott felsorolt ügylettípust, amelyek között szerepel a b) pontban a vámszabad területre vagy vámraktárban történő termékértékesítés, ezen irányelv a 61. cikkének első bekezdése és a 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdése nem a 156. cikkének alkalmazási feltételeire utal, hanem kizárólag az ott felsorolt vámeljárásokra.

43 A héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében ugyanis, amennyiben a termék az Unióba történő behozatalakor ezen irányelv 156. cikkében meghatározott eljárások valamelyike 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. Ebben az esetben az említett irányelv 61. cikke első bekezdése szerint a szóban forgó termék importjának teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termékre már nem vonatkoznak ezek az eljárások.

44 Következésképpen a héairányelv 61. cikke első bekezdésében és a 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt, ezen irányelv 156. cikkében „említett eljárások valamelyikére” való utalást úgy kell értelmezni, hogy az magában foglalja többek között a vámszabad területeket.

45 Az eddigi megfontolásokból következik, hogy e rendelkezéseknek megfelelően a vámszabad területen található termékek a héa szempontjából főszabály szerint nem tekinthetők importált termékeknek. Így azon vámszabad területek, amelyekre azon nemzeti rendelkezés utal, amely értelmében a héakötelezettség szempontjából a vámszabad területek nem képezik a nemzeti terület részét, megfelelnek a héairányelv 156. cikkében említett vámszabad területeknek.

46 A fenti megfontolásokra tekintettel, az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 61. cikke első bekezdését és a 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az azokban foglalt, ezen irányelv 156. cikkében „említett eljárások valamelyikére” való utalás magában foglalja a vámszabad területeket.

A második kérdésről

47 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 71. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy valamely áru vámfelügyelet alóli, vámszabad területen történő elvonása megvalósítja az adóztatandó tényállást, és behozatalihéa-fizetési kötelezettséget keletkeztet.

48 A héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében, amennyiben a termék az Unióba történő behozatalakor külső árutovábbítási eljárás vagy ezen irányelv 156. cikkében meghatározott eljárások valamelyike alatt áll, többek között az adóztatandó tényállás csak akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termék már nem áll ezen eljárások egyike alatt sem.

49 E rendelkezés második albekezdése azon különös helyzetet érinti, amikor a behozott termékekre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy más közös politika által megállapított azonos hatású közterhek vonatkoznak, e helyzetekben pedig az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor az adóztatandó tényállás e terhek tekintetében megvalósul, és e terhek fizetési kötelezettsége keletkezik.

50 Az alapeljárásban nem vitatott, hogy a szóban forgó termékeknek a vámfelügyelet alóli elvonása – amely a vámzárak szabálytalan eltávolítása miatt következett be – a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése értelmében vámtartozást keletkezését vonta maga után (lásd e tekintetben: 2014. május 15-i X ítélet, C-480/12, EU:C:2014:329, 34. pont).

51 Ezen, vámfelügyelet alóli elvonás a külső árutovábbítási eljárást is befejezetté tette (lásd ebben az értelemben: 2002. július 11-i Liberexim ítélet, C-371/99, EU:C:2002:433, 53. pont).

52 Mivel azonban az említett, vámfelügyelet alóli elvonásra a vámszabad területen belül került sor, az alapügy tárgyát képező termékek továbbra is a héairányelv 156. cikke (1) bekezdésének b) pontjában említett eljárások valamelyike alatt álltak, így a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt héatartozás keletkezésének feltételei *a priori* nem teljesültek.

53 Ahogy az a jelen ítélet 45. pontjából következik, az, hogy a termékek a vámfelügyelet alóli elvonásuk időpontjában vámszabad területen belül találhatók, megakadályozza a héairányelv 71. cikke (1) bekezdése második albekezdésének alkalmazását is, mivel hiányzik az importálás helye.

54 Ezzel összefüggésben azonban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, a vámtartozás kiegészülhetne héatartozással, ha a vámtartozást keletkeztető jogellenes magatartás alapján feltételezhető lenne, hogy az érintett áruk bekerültek az Unió gazdasági körforgásába, és ezért azok fogyasztás tárgyát képezhették, megvalósítva tehát a héa alapjául szolgáló tényállást (2016. június 2-i Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig ítélet, C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 65. pont).

55 E tekintetben, ahogy azt a főtanácsnok megállapította indítványának 67–69. pontjában, ha az importvámmal terhelhető termékeket vámszabad területen belül vonják el a vámfelügyelet alól, és azok már nem találhatók e területen, főszabály szerint vélelmezni kell, hogy azok bekerültek az Unió gazdasági körforgásába.

56 Ha azonban olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben is fennállnak – ahogy arra a jelen ítélet 32. és 33. pontja emlékeztet –, bebizonyosodik, hogy az érintett termékek nem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, a behozatali héa nem követelhető.

57 A fenti megfontolásokra figyelemmel, a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 71. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely áru vámfelügyelet alóli, vámszabad területen történő elvonása nem valósítja meg az adóztatandó tényállást és nem keletkeztet behozatalihéa-fizetési kötelezettséget, ha ezen áru nem került be az Unió gazdasági körforgásába, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A harmadik kérdésről

58 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy ha a Vámkódex 203. cikke értelmében vámtartozás keletkezik, és az alapügyben szereplő körülmények miatt kizárt az ebből következő héatartozás keletkezése, e Vámkódex 204. cikkét lehet alkalmazni azzal a céllal, hogy igazolják e héa adóztatandó tényállásának megvalósulását.

59 E tekintetben először is meg kell állapítani, amint azt a főtanácsnok az indítványa 74. pontjában tette, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azon előfeltevésből látszik kiindulni, miszerint olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben fennállnak, lehetséges a Vámkódex 203. és 204. cikkének együttesen alkalmazása.

60 Úgy tűnik ugyanis, az említett bíróság úgy véli, hogy ha az áru vámfelügyelet alóli elvonása következtében nem keletkezik héatartozás, azt is meg kell vizsgálni, hogy ezen adó kivetése alapulhat-e a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti vámtartozás keletkezésén.

61 Emlékeztetni kell azonban arra, hogy – amint az a szövegéből kitűnik – a Vámkódex 204. cikke csak azon esetekben alkalmazható, amelyek nem tartoznak ugyanezen kódex 203. cikkének hatálya alá. Következésképpen, annak megállapítása érdekében, hogy e két cikk közül melyik a behozatalivám-tartozás keletkezésének a jogalapja, először is meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tényállás a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése értelmében vámfelügyelet alóli jogellenes elvonásnak minősül-e. A Vámkódex 204. cikke rendelkezéseinek alkalmazása kizárólag akkor kerül szóba, ha e kérdésre elutasító választ kell adni (2004. február 12-én hozott ítélet, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, 29 és 30. pont).

62 Következésképpen, ha a behozatalivám-köteles árut elvonják a vámfelügyelet alól, a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szempontjából nem alkalmazható a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja annak meghatározása érdekében, hogy a héakötelezettség alapulhat-e az e rendelkezés szerinti vámtartozás keletkezésén.

63 Az eddigi megfontolásokból következik, hogy a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy ha a Vámkódex 203. cikke értelmében vámtartozás keletkezik, és az alapügyben szereplő körülmények miatt kizárt az ebből következő héatartozás keletkezése, e Vámkódex 204. cikkét nem lehet alkalmazni azzal a céllal, hogy igazolják ezen adó adóztatandó tényállásának megvalósulását.

A költségekről

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

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

1) **A 2007. december 20-i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 61. cikke első bekezdését és a 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az azokban foglalt, ezen irányelv 156. cikkében „említett eljárások valamelyikére” való utalás magában foglalja a vámszabad területeket.**

2) **A 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 71. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely áru vámfelügyelet alóli, vámszabad területen történő elvonása nem valósítja meg az adóztatandó tényállást és nem keletkeztet behozatalihozzáadottértékadó-fizetési kötelezettséget, ha ezen áru nem került be az Unió gazdasági körforgásába, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.**

3) **A 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy ha a 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet 203. cikke értelmében vámtartozás keletkezik, és az alapügyben szereplő körülmények miatt kizárt az ebből következő hozzáadottértékadó-tartozás keletkezése, e rendelet 204. cikkét nem lehet alkalmazni azzal a céllal, hogy igazolják ezen adó adóztatandó tényállásának megvalósulását.**

Aláírások