NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. március 8.[1]

C-262/10. sz. ügy

Döhler Neuenkirchen GmbH
kontra
Hauptzollamt Oldenburg

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közösségi Vámkódex — Aktív feldolgozási eljárás — Felfüggesztési rendszer — 2913/92/EGK rendelet — 204. cikk — Vámtartozás keletkezése kötelezettség nemteljesítése miatt — A vámeljárás lezárásáról szóló igazolás benyújtásának elmaradása az előírt határidőn belül”

I – Bevezetés

1. A Vámkódex[2] által előírt aktív feldolgozási eljárás lehetővé teszi a közösségi gyártók számára, hogy az Európai Közösség területén nem közösségi árukat dolgozzanak fel, amelyeket végtermék formájában a Közösség vámterületén kívülre kívánnak újra exportálni, anélkül, hogy ezeket az árukat behozatali vám terhelné.

2. A felfüggesztő gazdasági vámeljárás alkalmazása engedélyköteles, és az engedély kiadására bizonyos, a Vámkódex által előírt feltételek vonatkoznak.[3] Így különösen a vámhatóságok határozzák meg a határidőt (a továbbiakban: a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő), amelyen belül a feldolgozott termékeket (a továbbiakban: végtermékek) újra exportálni kell, illetve amelyen belül azoknak új vámjogi sorsot kell kapniuk. Az új engedélyezett vámjogi sors az aktív feldolgozási eljárás lezárásával egyenértékű.[4]

3. Az aktív feldolgozási eljárás lefolytatására vonatkozó bizonyos adatokat a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő elteltétől számított 30 napon belül kell közölni a vámhatóságokkal (a továbbiakban: a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás).

4. Az alapügyben a Döhler Neuenkirchen GmbH (a továbbiakban: Döhler Neuenkirchen) aktív feldolgozási eljárást folytatott nem közösségi áruk behozatala érdekében.

1 — Eredeti nyelv: francia.

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). A Vámkódexet hatályon kívül helyezte a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 2008. április 23-i 450/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL L 145., 1. o., a továbbiakban: Modernizált Vámkódex), amelynek egyes rendelkezései 2008. június 24-én léptek hatályba. Figyelemmel az alapügy tényállásának időpontjára, arra továbbra is a Vámkódexben szereplő szabályok vonatkoznak. Később visszatérek arra a kérdésre, hogy a jelen indítványban javasolt megoldás érvényes-e a Modernizált Vámkódex alkalmazásában is.

3 — Lásd a Vámkódex 84. cikkének (1) bekezdését, valamint 85. és 87. cikkét.

4 — Lásd a Vámkódex 89. cikkének (1) bekezdését.

5. A vámeljárás lezárására nyitva álló határidő elteltekor a végtermékeket vagy újra kivitték, vagy új engedélyezett vámjogi sorsot kaptak, vagyis az említett feltételeknek megfelelően szabad forgalomba bocsátották azokat. A Döhler Neuenkirchen ugyanakkor nem teljesítette azon kötelezettségét, hogy a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő elteltétől számított 30 napon belül benyújtsa a vámeljárás lezárásáról szóló igazolást.

6. A Bundesfinanzhof (Németország) azt kívánja megtudni, hogy az ilyen mulasztás a Vámkódex 204. cikke értelmében vámtartozást keletkeztet-e, különösen abban az esetben, ha az áruk nagy részét újra kivitték.

7. A Bíróság előtt folyamatban lévő C-28/11. sz. Eurogate Distribution ügyhöz hasonlóan, amelyben ugyancsak ma ismertetem indítványomat, és amely a jelen üggyel szemben a magán-vámraktározási eljárásban előírt kötelezettségek nemteljesítésére vonatkozik, a jelen ügy lehetővé teszi a Bíróság számára, hogy pontosítsa a vámtartozás Vámkódex 204. cikke alapján történő keletkezésének feltételeit. Annak ellenére, hogy a tényállás, és az említett cikk alkalmazásában a vámtartozás keletkeztetésre alkalmas mulasztás a két ügyben eltér, meg kell állapítani, hogy az említett ügyek ugyanazon jogszabályi rendelkezés értelmezésére vonatkoznak, valamint felfüggesztő vámeljárásokat érintenek, mégpedig az aktív feldolgozást a C-262/10. sz. ügyben, és a vámraktározást a C-28/11. sz. ügyben.

II – Jogi háttér

A – *A Vámkódex*

8. A Vámkódex 4. cikkéből kitűnik, hogy a Vámkódex alkalmazásában „behozatali vámtartozás” valamely személynek a hatályban lévő közösségi rendelkezések alapján meghatározott árura vonatkozó behozatali vámok összegének megfizetésére való kötelezettségét jelöli. Az áru vámjogi sorsa többek között az áru vámeljárás alá vonását, vagy az áru a Közösség vámterületéről való újrakivitelét jelenti. A vámeljárás pedig többek között a szabad forgalomba bocsátást vagy az aktív feldolgozást jelöli.

9. Az aktív feldolgozási eljárást illetően a Vámkódex 114. cikke a következőket írja elő:

„(1) A 115. cikk sérelme nélkül az aktív feldolgozási eljárás lehetővé teszi, hogy az alábbi árukat a Közösség vámterületén egy vagy több feldolgozási műveletnek vessék alá:

a) a Közösség vámterületéről végtermékként újrakivitelre szánt nem közösségi áru, anélkül, hogy az ilyen áru behozatalivám-köteles vagy kereskedelempolitikai intézkedések hatálya alá tartozó lenne;

[…]

(2) Az alábbi kifejezések jelentése a következő:

a) felfüggesztő eljárás: az (1) bekezdés a) pontjában foglalt szabályok szerinti aktív feldolgozás;

[…]

c) feldolgozási műveletek:

– az áru megmunkálása, ideértve az összeállítást, összeszerelést, vagy más áruhoz történő hozzáillesztést,

– az áru feldolgozása,

[…]”

10. A Vámkódex 118. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) A vámhatóság állapítja meg azt a határidőt, amelyen belül a végterméket exportálni, újraexportálni vagy vámjogi sorsát egyéb módon rendezni kell […].

(2) Ez a határidő azon a napon kezdődik, amelyen a nem közösségi árut az aktív feldolgozási eljárás hatálya alá vonják. A vámhatóság az engedélyes kellően indokolt kérelmére hozzájárulhat a határidő meghosszabbításához.

Az egyszerűsítés érdekében rendelkezni lehet arról, hogy valamely naptári hónap vagy negyedév során kezdődő határidő a következő naptári hónap vagy negyedév utolsó napján járjon le.”

11. A Vámkódex „Vámtartozás” című VII. címének 2. fejezete tartalmazza a vámtartozás keletkezésére vonatkozó rendelkezéseket.

12. A Vámkódex 201. cikke a főszabályt a következők szerint határozza meg:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

a) behozatalivám-köteles áru szabad forgalomba bocsátásakor;

vagy

[…]

(2) A vámtartozás a szóban forgó vámáru-nyilatkozat elfogadásának időpontjában keletkezik.

[…]”

13. A Vámkódex 204. cikke a következő szövegezésű kisegítő szabályt határozza meg:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

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

vagy

[…]

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.

[…]”

B – *A végrehajtási rendelet*

14. A Vámkódexet a 2454/93/EGK végrehajtási rendelet[5] egészíti ki.

15. A végrehajtási rendelet 496. cikkének m) pontja kimondja, hogy a „vámeljárás lezárására nyitva álló határidő” „az az időtartam, amelyen belül az árukat vagy termékeket az új engedélyezett vámjogi sors alá kell rendelni”.

16. E végrehajtási rendelet 521. cikke szabályozza többek között az elszámolási okmányt, és a következőképpen rendelkezik:

„(1) Legkésőbb a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő lejártakor, függetlenül attól, hogy alkalmazták-e a Vámkódex 118. cikke (2) bekezdése második albekezdése szerinti összevonást:

– aktív feldolgozás (felfüggesztő eljárás) […] esetén a vámeljárás lezárásáról szóló igazolást a felügyeletet ellátó vámhivatalnak 30 napon belül kell benyújtani,

[…]

Ha különleges körülmények indokolják, a vámhatóság a határidőt meghosszabbíthatja még akkor is, ha már lejárt.

(2) Az igazolásnak vagy az igénylésnek, ha a felügyeletet ellátó vámhivatal eltérően nem rendelkezik, tartalmaznia kell:

[…]

(3) A felügyeletet ellátó vámhivatal állíthatja ki az elszámolási okmányt.”

17. A végrehajtási rendelet 546. cikke kimondja:

„Az engedélyben meg kell határozni, hogy a végtermékek vagy a változatlan állapotú áruk vámáru-nyilatkozat nélkül is szabad forgalomba bocsáthatók-e a tiltó vagy korlátozó intézkedések sérelme nélkül. Ebben az esetben akkor kell az ilyen árukat szabad forgalomba bocsátottnak tekinteni, ha azok vámjogi sorsát a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő lejáratakor nem határozták meg.

A Vámkódex 218. cikke (1) bekezdésének első albekezdése alkalmazásában a szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó nyilatkozatot a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás bemutatásakor kell benyújtottnak, elfogadottnak és a forgalomba bocsátást engedélyezettnek tekinteni.

[…]”

18. A végrehajtási rendelet 859. cikke azokat az eseteket sorolja fel, amikor a Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdésében szereplő valamely kötelezettség megszegése nem keletkeztet vámtartozást, mivel a mulasztásoknak nincs jelentős kihatásuk az átmeneti megőrzés helyes lefolytatására vagy az adott vámeljárásra.

5 — A 2001. május 4-i 993/2001/EK bizottsági rendelettel (HL L 141., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 11. kötet, 286. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet (HL L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o., a továbbiakban: végrehajtási rendelet).

III – Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

19. A 2006. év első negyedévében a Döhler Neuenkirchen gyümölcslé-sűrítményeket importált aktív feldolgozási eljárás keretében, ahogy azt a számára kiadott engedély lehetővé tette. Az engedélynek megfelelően az aktív feldolgozási eljárásban a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő az ezt követő negyedik naptári negyedév végén, vagyis 2007. március 31-én lejárt.

20. Az aktív feldolgozási eljárás keretében a vámeljárás lezárásáról szóló igazolást a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő leteltét követő 30 napon belül kell benyújtani. A jelen ügyben a vámeljárás lezárásáról szóló igazolást tehát legkésőbb 2007. április 30-ig kellett benyújtani, amit a Döhler Neuenkirchen a Hauptzollamt Oldenburg (a továbbiakban: Hauptzollamt) – amely ezt az igazolást 2007. június 20-ára kérte – felszólítása ellenére elmulasztott megtenni.

21. A vámeljárás lezárásáról szóló igazolás hiányában a Hauptzollamt behozatali vámot vetett ki valamennyi olyan árura, amelyek esetében a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő 2007. március 31-én lejárt, teljes összegüknek, vagyis 1 403 188,49 eurónak megfelelő összegben.

22. 2007. július 10-én a Döhler Neuenkirchen végül továbbította a vámeljárás lezárásáról szóló igazolást, amelyben kisebb behozatali vámösszeg, mégpedig 217 338,39 euró szerepelt, mivel jóval kevesebb olyan behozott áru volt, amelyet nem exportáltak az előírt határidő, azaz 2007. március 31. előtt.

23. A Döhler Neuenkirchen még az ügynek a Finanzgericht Hamburg elé való terjesztése előtt vitatta a behozatali vámok Hauptzollamt által megállapított összege és a saját vámeljárás lezárásáról szóló igazolásából következő összege közötti különbséget.

24. A Finanzgericht Hamburg elutasította ezt a keresetet, mivel úgy vélte, hogy a Döhler Neuenkirchen azáltal, hogy túllépte a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás benyújtására megállapított határidőt, nem teljesítette kötelezettségeit, ami a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján vámtartozás keletkezését eredményezte. A bíróság emellett úgy vélte, hogy a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás késedelmes benyújtását nem lehet úgy tekinteni, mint olyan mulasztást, amely a végrehajtási rendelet 859. cikke 9. pontja értelmében nem volt jelentős kihatással a vámeljárás helyes lefolytatására. [6]

25. E tekintetben a Finanzgericht Hamburg rámutatott egyrészt arra, hogy a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás benyújtására megállapított határidőt akkor sem lehetett volna meghosszabbítani, ha a meghosszabbítást időben kérelmezték volna, mivel nem álltak fenn olyan különleges körülmények, amelyek az ilyen meghosszabbítást a végrehajtási rendelet 521. cikke (1) bekezdésének második francia bekezdése értelmében indokolták volna, másrészt pedig arra, hogy a Döhler Neuenkirchen egyértelműen gondatlanul járt el, mivel az aktív feldolgozás területén tapasztalt gazdasági szereplőként ismerte azt a kötelezettséget, amely szerint a vámeljárás lezárásáról szóló igazolásokat bizonyos időpontokban be kell nyújtania, ezenkívül pedig erre az előírásra a Hauptzollamt is felhívta a figyelmét.

26. A Döhler Neuenkirchen ekkor fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, kifejtve, hogy a vámeljárás lezárása 2007. március 31-én megtörtént, és hogy a kötelezettség teljesítésének bármilyen, ezen időpontot követő elmulasztása, így a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás határidőn túli benyújtása, nem lehet hatással az eljárásra, és még kevésbé keletkeztethet egy későbbi időpontban vámtartozást.

6 — Az említett 9. pont az aktív feldolgozás és a vámfelügyelet melletti feldolgozás keretében az elszámolási okmány benyújtására engedélyezett határidő túllépésére vonatkozik, feltéve, hogy a határidőt meghosszabbították, ha a meghosszabbítást időben kérelmezték.

27. A Bundesfinanzhof, miután a Döhler Neuenkirchen azon álláspontját elemezte, amely szerint a vizsgált vámeljárás lezárását követően elkövetett mulasztásból nem keletkezhet vámtartozás, hangsúlyozza, hogy amennyiben ezt a megközelítést fogadjuk el, akkor azt is el kell fogadni, hogy az Európai Bizottság a végrehajtási rendelet 859. cikkének 9. pontjában a vámtartozás keletkezését tulajdonképpen feleslegesen zárta ki. Ami a Hauptzollamt által képviselt álláspontot illeti, amely előadja, hogy a végrehajtási rendelet 521. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdéséből kitűnik, hogy az aktív feldolgozási eljárás nem akkor „zárul le", ahogy a Vámkódex 89. cikkének (1) bekezdése rendelkezik, amikor a behozott áruk új engedélyezett vámjogi sorsot nyer, hanem csak a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás benyújtásakor, a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a Bizottság e rendelkezés révén túllépte-e a Vámkódex végrehajtási szabályainak meghatározására irányuló hatáskörét, és hangsúlyozza, hogy készlethiány esetén fennáll a kétszeres vámtartozás keletkezésének a kockázata.

28. A Bundesfinanzhof, mivel úgy ítélte meg, hogy az előtte kezdeményezett jogvita megoldása a közösségi jog értelmezésétől függ, úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [Vámkódex] 204. cikke (1) bekezdésének a) pontját, hogy az olyan kötelezettségek teljesítésének elmulasztását is érinti, amelyeket csak a szóban forgó alkalmazott vámeljárás lezárása után kell teljesíteni, ezért a felfüggesztő eljárás keretében lefolytatott aktív feldolgozási eljárás során az arra előírt határidőn belül újra kivitt importáru esetében azon kötelezettség megszegése, hogy a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő lejártát követő 30 napon belül be kell nyújtani az elszámolási okmányt a felügyeletet ellátó vámhivatalnak, vámtartozás keletkezését eredményezi az elszámolás tárgyát képező importáru teljes mennyisége tekintetében, amennyiben a [végrehajtási rendelet 859. cikke 9. pontjában] foglalt feltételek nem állnak fenn?"

29. A Döhler Neuenkirchen, a Hauptzollamt, a cseh kormány és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

30. A Bíróság az ügyet a hetedik tanács elé utalta, amely 2011. április 13-án tárgyalást tartott. Ugyanakkor 2011. szeptember 22-én a hetedik tanács a Bíróság eljárási szabályzata 44. cikkének 4. §-a értelmében úgy határozott, hogy visszautalja az ügyet a Bírósághoz, annak érdekében, hogy az ügyet nagyobb létszámú ítélkező testület elé utalják. A Bíróság úgy határozott, hogy a C-262/10. sz. ügyet a harmadik tanács elé utalja, amely az ügyben a főtanácsnok indítványának meghallgatása után határoz.

31. Ennélfogva a Bíróság harmadik tanácsa a 2011. október 25-i végzéssel elrendelte a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, és újabb tárgyalásra idézte a feleket. 2011. december 1-jén ezen a második, a C-28/11. sz. üggyel közösen tartott tárgyaláson a Döhler Neuenkirchen, az olasz kormány és a Bizottság vett részt.

IV – Elemzés

A – *Bevezetés*

32. A Bíróságtól a jelen ügyben azon kérdés megítélését kérik, hogy milyen tényezők keletkeztethetnek vámtartozást, konkrétabban pedig, hogy az aktív feldolgozási eljárás keretében előírt feltételek be nem tartása milyen mértékben keletkeztet vámtartozást.

33. Az alapügyben nem arról van szó, hogy teljesen figyelmen kívül hagyták a rendelkezéseket, és még kevésbé arról, hogy megtagadták a vámhatóságokkal való együttműködést. Az alapügybeli aktív feldolgozási eljárás ugyanis szabályszerűen zajlott le, leszámítva azt a jelentős körülményt, hogy a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás elküldése időpontjával késedelembe estek.

34. A helyzet elemzése érdekében azt javaslom, hogy a következők szerint járjunk el. Mindenekelőtt felvázolom azt a jogszabályi környezetet, amelybe a vámtartozás keletkezése, valamint a vámtartozások halmozódása tekintetében a Vámkódex 204. cikke illeszkedik. Ezt követően a Vámkódex 204. cikkében szereplő „kötelezettségeket" elemzem egy olyan felfüggesztő rendszerrel összefüggésben, mint a jelen ügyben az aktív feldolgozás. Végül kitérek arra a kérdésre, hogy az ilyen vámtartozás szankciónak, sőt aránytalan szankciónak minősíthető-e, ahogy azt a Döhler Neuenkirchen állítja, valamint kitérek a Modernizált Vámkódex hatályának kérdésére.

B – *A vámtartozás keletkezése*

35. „Rendes" esetben, mint amelyre a Vámkódex 201. cikke is vonatkozik, a behozatali vámtartozás a szóban forgó vámáru-nyilatkozat elfogadásának, illetve a szóban forgó áru szabad forgalomba bocsátásának időpontjában keletkezik. A vámtartozás a szabályos szabad forgalomba bocsátással, vagyis az érintett áru jogállásának szabályos megváltozásával keletkezik. [7]

36. Ami ezzel szemben a Vámkódex következő cikkeit illeti, Kokott főtanácsnok megalapozottan mutatott rá arra, hogy „a behozatalivám-tartozás keletkezése a Vámkódex 202–205. cikke szerint alakul, ha bizonyos vámjogi mulasztásokat követnek el. A tényállás alapján ezek a cikkek a (2) és (3) bekezdéseikben a vámtartozás keletkezésére különböző időpontokat írnak elő és különböző adósokat jelölnek meg" [8].

37. Ennek megfelelően a Vámkódex 202. cikke alapján vámtartozás keletkezik a behozatalivám-köteles árunak a Közösség vámterületére történő jogellenes bejuttatásakor. Emellett a Vámkódex 203. cikke alapján vámtartozás keletkezik, amennyiben a vámfelügyelet veszélybe kerül. Végül a Vámkódex 204. cikke alapján vámtartozás keletkezik többek között „behozatalivám-köteles áru vonatkozásában, annak átmeneti megőrzéséből vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt".

38. Valamennyi cikknek megvan tehát a saját alkalmazási köre, anélkül hogy átfedés lenne közöttük. A Bíróság a Hamann International ügyben hozott ítéletben [9] kifejezetten hangsúlyozta, hogy a Vámkódex 203. és 204. cikkének alkalmazási köre eltérő, megjegyezve, hogy „[m]íg ugyanis az első azokra a magatartásokra vonatkozik, amelyek eredménye az áru vámfelügyelet alóli elvonása, a második tárgya a különböző vámeljárásokhoz kapcsolódó kötelezettségek elmulasztása, vagy feltételek nemteljesítése, ha ezek nincsenek jelentős hatással a vámfelügyeletre".

39. Ugyanakkor, bár vitathatatlan, hogy az alapeljárásban szereplő helyzet a Vámkódex hatálya alá tartozik, a végrehajtási rendelet 860. cikkével összefüggésben értelmezett 859. cikke az ítélkezési gyakorlat szerint olyan szabályozást alkot, amely kimerítően szabályoz tíz, a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett mulasztást, amelyek „nincsenek jelentős hatással a szóban forgó átmeneti megőrzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására" [10].

40. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság szerint nem vitatott, hogy az alapügy körülményei nem tartoznak a végrehajtási rendelet 859. cikkében felsorolt tíz mulasztás közé. [11]

7 — Lásd ebben az értelemben a C-66/99. sz. D. Wandel-ügyben 2001. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 2001., I-873. o.) 41. és 42. pontját.

8 — Lásd Kokott főtanácsnok C-195/03. sz., Papismedov és társai ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletre (EBHT 2005., I-1667. o.) vonatkozó indítványának 23. pontját.

9 — A C-337/01. sz. ügyben 2004. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-1791. o.) 28. pontja.

10 — Lásd C-48/98. sz. Söhl & Söhlke ügyben 1999. november 11-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-7877. o.) 43. pontját.

11 — Egyébként igen kivételes körülmények között előfordulhat, hogy a Vámkódex 204. cikkét egyáltalán nem kell alkalmazni, ahogy az a C-234/09. sz. DSV Road ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7333. o.) alapjául szolgáló ügyben történt (32–37. pont). Ez azonban nem vonatkozik a jelen ügyre.

41. A vámfelfüggesztéssel járó gazdasági vámeljárás keretében való árubehozatal kivételes jellegű, ezért arra különböző feltételek vonatkoznak. Amint már jeleztem, a vámtartozás a Vámkódex 201. cikke értelmében főszabály szerint akkor keletkezik, amikor az áru a Közösségbe érkezik, és vámáru-nyilatkozatot tesznek, illetve azt elfogadják. Így e körülmények között a későbbi újrakivitel nem érinti a behozott áruk tekintetében korábban keletkezett vámtartozást. A felfüggesztő eljárás esetében azonban nem keletkezik vámtartozás, ha az áru, az alkalmazandó vámeljárás feltételeit betartva, egészen annak lezárásáig vámfelügyelet alatt marad.

42. Ha viszont az áruk egy részét az aktív feldolgozási engedélynek megfelelően és a Vámkódexben előírt módozatokat tiszteletben tartva szabad forgalomba hozzák, e rész tekintetében a Vámkódex 201. cikke alapján vámtartozás keletkezik.

C – *Vámtartozás: többszörös tartozások, időbeli szempontok és kétszeres kivetés*

43. Az alapügyben nem zárható ki, hogy különböző időpontokban több vámtartozás keletkezett, így felmerül a kétszeres kivetés kérdése.

44. Kiindulásként emlékeztetni kell arra, hogy a vámunió fogalma maga is kizárja az áruk kétszeres vámterhelését annak alapján, hogy azok a közösségi vámterületre érkeznek.[12] Az uniós jog tehát elvi alapon tiltja azt, hogy ugyanazt az árut kétszeres vámtartozás terhelje.[13]

45. Éppen ezért különbséget kell tenni három fogalom, mégpedig az „áru” fogalma, az „eset” fogalma és a „tényállás” fogalma között. Ugyanazon „árura” nem vethető ki több vám. Az az „eset”, amelyre valamennyi konkrét körülmény jellemző,[14] nem kapcsolódhat egynél több vámtartozás keletkezését előíró rendelkezéshez. Az áruk összességét érintő összesített vámtartozás tehát különböző, adott esetben párhuzamosan fennálló „tényállásokból” eredhet.[15]

46. Több tényállás felmerülése esetén meg kell határozni azt a tényállást, amely a vámtartozás keletkezését kiváltja. Ez lehet az első tényállás, vagy a legsúlyosabb tényállás is. Időrendi szempontból e tekintetben álláspontom szerint a meghatározó szempont az, amelyik például a Vámkódex 215. cikke mögött húzódik meg, amely szerint az első tényállás alapján keletkezik vámtartozás.[16] E kérdéssel kapcsolatban tehát a cseh kormány elemzését osztom, és elvetem a Bizottság által javasolt „legsúlyosabb tényállás” szempontját, amely Kokott főtanácsnok indítványára hivatkozik.[17]

47. A jelen ügy irataiból kitűnik, hogy a jelen esetben a Döhler Neuenkirchen a végtermékek nagy részét újra kivitte, míg az áruk egy részét szabad forgalomba bocsátotta. Rendes esetben, ahogy azt a Döhler Neuenkirchen megalapozottan javasolta, el kellene fogadni, hogy az áruk szabad forgalomba bocsátott része a Vámkódex 201. cikkének hatálya alá tartozik, míg az újra kivitt árukra semmilyen vámkivetés nem vonatkozik. Márpedig a jelen ügyben, annak ellenére, hogy az aktív feldolgozási eljárás szabályszerűen lezárult, az igazolást nem nyújtották be az előírt határidőn belül. A Hauptzollamt tehát valamennyi árura vámot vetett ki a Vámkódex 204. cikke alapján.

12 — Lásd ebben az értelemben a 252/87. sz. Kiwal-ügyben 1988. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 1988., 4753. o.) 11. pontját.

13 — Lásd ebben az értelemben a Vámkódex 208. cikkének első bekezdését.

14 — Hasonlóan Kokott főtanácsnokhoz, úgy vélem, hogy az ilyen „esetet” nem lehet úgy tekinteni, mint amely az egész behozatali eljárásra általában utal. Lásd Kokott főtanácsnok fent hivatkozott Papismedov és társai ügyre vonatkozó indítványának 91. pontját.

15 — A Vámkódex 201–205. cikke határozza meg a behozatali-vámtartozást keletkeztető „tényállásokat”. Lásd a C-91/02. sz. Hannl-Hofstetter-ügyben 2003. október 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12077. o.) 3. pontját.

16 — Az „időbeli elsőbbség” elvét illetően lásd például a C-230/06. sz. Militzer & Münch ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1895. o.) 28. pontját, amely szerint „[h]a különböző tagállam területén követnek el több jogsértést vagy szabálytalanságot, az első jogsértés vagy szabálytalanság elkövetésének helye szerinti tagállam illetékes a vám beszedése tekintetében”.

17 — Javaslata alátámasztására a Bizottság Kokott főtanácsnok fent hivatkozott Papismedov és társai ügyre vonatkozó indítványának 95. pontjára és 44. lábjegyzetére hivatkozik.

D – *Azok a feltételek, amelyek nemteljesítése a Vámkódex 204. cikkének alkalmazását vonja maga után*

48. Meg kell vizsgálni azt a kérdést, hogy melyek azok a feltételek, amelyek nemteljesítése a Vámkódex 204. cikkének alkalmazását vonja maga után. Álláspontom szerint bármelyik, az említett cikkben szereplő, és az érintett eljárásban előírt feltétel megsértése releváns, kivéve a végrehajtási rendelet 859. cikkében meghatározott eseteket. Mellesleg jegyzem meg, hogy álláspontom szerint az Unió vámjoga nem ismeri a német jogtudomány egyes szerzői által felvetett megkülönböztetést anyagi és eljárási jellegű kötelezettségek között.

49. Ahogy arra a Bíróság rámutatott, a végrehajtási rendelet 859. cikke jogszerűen alakít ki olyan szabályozást, amely kimerítően szabályozza a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett mulasztásokat, amelyek „nincsenek jelentős hatással a szóban forgó átmeneti megőrzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására”[18]. Ennek következtében valamennyi eset, amely nem tartozik e kivétel hatálya alá, a Vámkódex 204. cikkének alkalmazási körébe tartozik.

50. Álláspontom szerint nem kétséges, hogy a vámeljárás lezárásáról szóló igazolás határidőn túli benyújtása a Vámkódex 204. cikkének alkalmazását vonja maga után. A behozott áruk végleges sorsát ugyanis az aktív feldolgozási eljárás lezárásával, az arra vonatkozó igazolás alapján határozzák meg, eltérve az általános eljárástól. A vámeljárás lezárásáról szóló igazolás révén az importőr bejelenti a vámhatóságoknak a feltételesen behozott áruk sorsát. Az igazolás tehát központi jelentőségű dokumentum, ahogy ezt az is bizonyítja, hogy a dokumentumon a végrehajtási rendelet 521. cikkének (2) bekezdése értelmében részletes információkat kell feltüntetni.[19]

51. A Bíróságnak már volt alkalma hangsúlyozni, hogy „az aktív feldolgozási eljárás, amely a vám felfüggesztésével jár, olyan kivételes intézkedés, amellyel bizonyos gazdasági tevékenységek folytatását kívánták megkönnyíteni. Mivel ez az eljárás nyilvánvaló veszélyekkel jár a vámjogi szabályozás pontos alkalmazására és a vám beszedésére, ezen eljárás kedvezményezettjei kötelesek teljes mértékben teljesíteni az abból fakadó kötelezettségeket. Ennek megfelelően szigorúan kell értelmezni a kötelezettségeik nem teljesítésének őket érintő következményeit”[20].

52. Végül emlékeztetnem kell arra, hogy mivel a kétszeres vámkiszabás kizárt, a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett vámtartozás nem terjedhet ki olyan árukra, amelyek esetében a Vámkódex 201. cikke alapján szabad forgalomba bocsátásuk következtében már keletkezhetett vámtartozás. Más áruk esetében, még ha azokat feldolgozást követően újra ki is vitték, a vámtartozás a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezik.

E – *A vámtartozás keletkezése nem szankció*

53. A Döhler Neuenkirchen előadja, hogy a jelen ügyben a vám kivetése szankciós jellegű.

54. Nem értek egyet ezzel az elemzéssel a következők miatt.

55. A Bíróság azt az elvet állapította meg, hogy a közösségi vámszabályozás tiszteletben tartását biztosító intézkedések elfogadására a tagállamok rendelkeznek hatáskörrel. Ilyen helyzetben az elfogadandó intézkedéseknek tiszteletben kell tartaniuk az arányosság elvét.[21]

18 — A fent hivatkozott Söhl & Söhlke ügyben hozott ítélet 43. pontja.

19 — E tekintetben hozzáteszem, hogy kevéssé jelentős, hogy a vámhatóságok milyen információkat igényeltek. A gyakorlati szabályok természetesen különbözőek lehetnek, anélkül, hogy ez az igazolás benyújtására irányuló kötelezettséget érintené.

20 — Lásd a C-430/08. és C-431/08. sz., Terex Equipment és társai egyesített ügyekben 2010. január 14-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-321. o.) 42. pontját.

21 — Lásd a fent hivatkozott Hannl-Hofstetter ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontját.

56. E szankciók jellege lehet közigazgatási (beleértve az adóügyi szankciókat is) vagy büntetőjogi. Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában 1950. november 4-én aláírt európai egyezmény 7. kiegészítő jegyzőkönyve 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő *ne bis in idem* elve korlátozza e kétféle szankció együttes alkalmazását egyetlen és azonos jogsértés esetén. [22]

57. Ugyanakkor úgy vélem, hogy az ítélkezési gyakorlat megerősíti, hogy a vámtartozás keletkezése nem szankciós jellegű. [23] Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis, ha vámtartozás keletkezett, annak fennállását nem érinti a tényállásra vonatkozó rendelkezések későbbi módosulása, még akkor sem, ha az érdekelt jogorvoslattal élt a vámtartozás kivetésével szemben. Amennyiben szankcióról lenne szó, ez az értelmezés nem lenne logikusan elfogadható. [24] Ennélfogva nem szankcióról van szó, és a *ne bis in idem* elve nem alkalmazható a jelen ügyben.

58. A felfüggesztés melletti aktív feldolgozási eljárás feltételes előny biztosításával jár. A vámok szabályszerű kivetését a feldolgozási eljárás tartamára felfüggesztik, azzal a feltétellel, hogy az eljárás szabályszerűen lezárul. Vámot csakis abban az esetben nem kell fizetni, ha a folyamat szabályszerűen fejeződik be.

59. Ezzel szemben, ha a feltételeket nem tartják be, ezt a feltételes előnyt nem lehet biztosítani. A vámfizetésre irányuló kötelezettség ilyen esetben tehát nem szankció, hanem az aktív feldolgozási eljárás alkalmazásából eredő előny megszerzéséhez előírt feltételek nemteljesítésének puszta következménye, ami kizárja a felfüggesztés alkalmazását, és ebből következően igazolja a vám kivetését. [25]

F – *A vámtartozás keletkezésének objektív jellege*

60. A Vámkódex és az arra vonatkozó ítélkezési gyakorlat szerint a vámtartozás meghatározott tényállást megvalósító objektív körülmények alapján keletkezik, függetlenül attól, hogy az e rendszer alapjául szolgáló pénzügyi célt elérték-e. Úgy vélem, hogy a Vámkódex alkalmazásában a vámtartozás nem a „gazdasági” vámtartozás fogalmának felel meg, amely szerint vámtartozás kizárólag a szabad forgalomba bocsátott áruk tekintetében keletkezik. Ebből következik, hogy a vám olyan áruk tekintetében is beszedhető, amelyek ténylegesen elhagyták az Európai Unió területét. [26]

22 — Lásd többek között az EJEB, 2009. február 10-i Zolotukhin kontra Oroszország ítéletet (14939/03. sz. kereset), és a 2009. június 16-i *Ruotsalainen* kontra Finnország ítéletet (13079/03. sz. kereset). Lásd továbbá a Bíróság C-238/99. P., C-244/99. P., C-245/99. P., C-247/99. P., C-250/99. P–C-252/99. P. és C-254/99. P. sz., Limburgse Vinyl Maatschappij és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2002. október 15-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-8375. o.) 59. pontját, a C-204/00. P., C-205/00. P., C-211/00. P., C-213/00. P., C-217/00. P. és C-219/00. P. sz., Aalborg Portland és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2004. január 7-én hozott ítéletének (EBHT 2004., I-123. o.) 338. pontját, valamint a Bíróság előtt jelenleg folyamatban lévő C-617/10. sz. Åkerberg Fransson ügyet.

23 — Lásd a fent hivatkozott Hamann International ügyben hozott ítélet 33. pontját, amely szerint „[h]ozzá kell tenni egyrészt, hogy az a körülmény, hogy a végrehajtási rendelet 993/2001 rendelet által módosított 512. cikke már nem írja elő azt a kötelezettséget, amely szerint az alapügyben szereplő árukhoz hasonló árukat külső árutovábbítási eljárás alá kell vonni a kiléptetési vámhivatalba szállításuk során, nem alkalmas e következtetés cáfolására, mivel e rendelkezés, amely visszamenőlegesen nem alkalmazható, csak az alapügyre okot adó tények bekövetkeztét követően lépett hatályba”. Ha ugyanis e rendelkezés szankciót jelentene, a hatálybalépést követő kedvezőbb rendelkezést kellene alkalmazni (a *lex mitius* elve alapján).

24 — Lásd megfelelően a C-387/02., C-391/02. és C-403/02. sz., Berlusconi és társai egyesített ügyekben 2005. május 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-3565. o.) 67–69. pontját, valamint a C-420/06. sz. Jager-ügyben 2008. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-1315. o.) 59. pontját. Ezekből az ítéletekből kitűnik, hogy a legenyhébb büntetés visszamenőleges alkalmazásának elve a tagállamok közös alkotmányos hagyományai közé tartozik.

25 — Lásd ebben az értelemben a C-110/99. sz. Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11569. o.) 56. pontját, valamint a C-158/08. sz. Pometon-ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-4695. o.) 28. pontját.

26 — Még ha a vámok célja többek között az is, hogy védjék a belföldi termelést a külföldi versennyel szemben (németül „Wirtschaftszollgedanke”), a szabályok alkalmazása e területen mechanikus és formális, ami olyan helyzetekhez vezethet, amelyekben a vámokat úgy vetik ki, hogy semmilyen védelemre nincs szükség, mivel az érintett árukat nem bocsátják szabad forgalomba. Lásd Willemoes Jørgensen, C., Toldskuldens opståen og ophør, Koppenhága, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, 148. o., valamint a C-222/01. sz., *British American Tobacco* ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4683. o.) 55. pontját.

61. A Bizottság a tárgyaláson megjegyezte, hogy e helyzet a Modernizált Vámkódex hatálya alatt módosul. A Modernizált Vámkódex szerint a vámtartozás a vámügyletek gazdasági elemzésének megfelelően megszűnik, amikor az áruk ténylegesen elhagyják az Unió vámterületét. [27]

62. Márpedig a jelen ügyben a Modernizált Vámkódex rendelkezései előzetes alkalmazásának nincs helye.

V – Végkövetkeztetések

63. A fenti megfontolások alapján azt indítványozom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

„A 2005. április 13-i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet 204. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az valamennyi, az alkalmazandó vámeljáráshoz kapcsolódó kötelezettség teljesítésének elmulasztását érinti, beleértve azokat is, amelyeket az említett eljárás lezárását követően kell teljesíteni.

Ennélfogva a vámfelfüggesztéssel járó aktív feldolgozási eljárás keretében az előírt határidőn belül részlegesen újra kivitt importált áruk esetében azon kötelezettség megszegése, hogy a vámeljárás lezárásáról szóló igazolást a vámeljárás lezárására nyitva álló határidő elteltétől számított 30 napon belül be kell nyújtani a felügyeletet ellátó vámhivatal részére, az említett cikk értelmében vámtartozást keletkeztet valamennyi olyan importáru vonatkozásában, beleértve az újra kivitt árukat is, amelyek tekintetében a vámeljárás lezárás előtt áll, amennyiben a 2001. május 4-i 993/2001/EK bizottsági rendelettel módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 1993. július 2-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet 859. cikkének 9. pontjában foglalt feltételek nem teljesülnek.

Ezzel szemben a 2913/92 rendelet 204. cikkének ilyen helyzetre való alkalmazása nem keletkeztet második vámtartozást azon áruk tekintetében, amelyek esetében már vámtartozás keletkezett olyan korábbi tényállás alapján, mint például a szabad forgalomba bocsátás.”

27 — E vámtartozás Modernizált Vámkódex szerinti megszűnéséről lásd a Modernizált Vámkódex 86. cikke (1) bekezdésének k) pontját.