A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2016. június 2.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó — Vámraktározási eljárás — Külső árutovábbítási eljárás — Vámtartozás keletkezése kötelezettség nemteljesítése miatt — A hozzáadottérték-adó felszámíthatósága”

A C-226/14. és C-228/14. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. május 8-án és 12-én érkezett, 2014. február 18-i határozataival terjesztett elő az előtte

az **Eurogate Distribution GmbH**

és

a **Hauptzollamt Hamburg-Stadt** (C-226/14),

valamint

a **DHL Hub Leipzig GmbH**

és

a **Hauptzollamt Braunschweig** (C-228/14)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács elnökeként eljárva, F. Biltgen, A. Borg Barthet (előadó), M. Berger és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. november 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Eurogate Distribution GmbH és a DHL Hub Leipzig GmbH képviseletében U. Schrömbges Rechtsanwalt,

* Az eljárás nyelve: német.

– a Hauptzollamt Hamburg-Stadt képviseletében J. Thaler, meghatalmazotti minőségben,

– a Hauptzollamt Braunschweig képviseletében F. Zimmerer, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis és K. Karavasili, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier és A. Caeiros, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. január 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2005. április 13-i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL 2005. L 117., 13. 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) 204. és 236. cikkének, a 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 168., 35. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 388/77/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 7. cikkének, 10. cikke (3) bekezdése második albekezdésének és 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 30. és 61. cikkének az értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket egyrészt az Eurogate Distribution GmbH (a továbbiakban: Eurogate) és a Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Hamburg város fővámhivatala, Németország) között, másrészt pedig a DHL Hub Leipzig GmbH (a továbbiakban: DHL) és a Hauptzollamt Braunschweig (braunschweigi fővámhivatal, Németország) között e vállalkozásokat terhelő azon kötelezettség tárgyában folyamatban lévő két eljárás keretében terjesztették elő, hogy a Vámkódex 204. cikke alapján keletkező vámtartozás miatt fizessenek hozzáadottérték-adót (héa).

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az alapügyek tényállása a 2006. és 2011. évek folyamán zajlott. Következésképpen a C-226/14. sz. ügyben a hatodik irányelv, a C-228/14. sz. ügyben pedig a héairányelv alkalmazandó.

A hatodik irányelv

4 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

[...]

2. a termékimport.”

5 Az említett irányelv 7. cikke kimondja:

„(1) »Termékimport« a következő:

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

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

(2) A termékimport helye azon tagállam, amely területén belül a termékek elhelyezkednek a Közösség területére való belépéskor.

(3) A (2) bekezdés ellenére [helyesen: A (2) bekezdéstől eltérően], amennyiben az (1) bekezdés a) pontjában említett termékek a Közösség területére való belépéskor a 16. cikk (1) bekezdésének B. részében az a), b), c) és d) pontjában említett feltételek [helyesen: eljárások] egyike alá tartoznak az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatal feltételei alapján vagy külső tranzitmegállapodások alapján [helyesen: az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali, illetve a külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt], akkor az ilyen termékek behozatalának helye azon tagállam, amelynek területén belül e megállapodások [helyesen: ezen eljárások] már nem vonatkoznak rájuk.

Hasonlóképpen, amikor az (1) bekezdés b) pontjában említett termékek a Közösség területére való beléptetéskor a 33a. cikk (1) bekezdésének b) vagy c) pontjában említett eljárások egyike alá kerülnek, a behozatal helye azon tagállam, amelynek területén az ezen eljárás már nem érvényesül.”

6 Ugyanezen irányelv 10. cikkének (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(3) Az adóköteles esemény akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. Amennyiben a termékek a 7. cikk (3) bekezdésében említett feltételek egyike alá tartoznak a Közösség területére való belépéskor, az adóköteles esemény csak akkor merül fel, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek.

[...]”

7 A hatodik irányelv 17. cikke kimondja:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

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

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

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

[...]”

8 Az említett irányelv 21. cikke értelmében:

„A [héa] fizetésére kötelezett személy a következő:

[...]

(2) importnál: azon személy vagy személyek, aki(ke)t azon tagállam, amelybe a termékeket importálják, az adó fizetésére kötelezett személynek jelöl meg, illetve ismer el.”

A héairányelv

9 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

d) a termékimport.”

10 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

[...]”

11 Az említett irányelv 30. cikke előírja:

„»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.”

12 A héairányelv 60. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

13 Ezen irányelv 61. cikke kimondja:

„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.”

14 Az említett irányelv 70. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

15 Ugyanezen irányelv 71. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„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.”

16 A héairányelv 167. cikke előírja:

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

17 Ezen irányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t.”

18 Az említett irányelv 201. cikke előírja:

„Import esetén a HÉA az import szerinti tagállam által adófizetésre kijelölt vagy olyanként elismert személyt vagy személyeket terheli.”

A Vámkódex

19 A Vámkódex 4. cikkének 7. és 10. pontja előírja:

„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;

[...]

10. »Behozatali vámok«:

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

[...]”

20 E kódex 79. cikke értelmében:

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

[...]”

21 Az említett kódex 89. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A felfüggesztő gazdasági eljárás lezárul, ha ezen rendelkezés [helyesen: eljárás] alá vont áru, végtermék vagy feldolgozott termék új vámjogi sorsot kap.”

22 A Vámkódex 91. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

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

[...]

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

a) közösségi külső árutovábbítási eljárás keretében;

[...]”

23 E kódex 92. cikke kimondja:

„(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.”

24 Az említett kódex 96. cikke értelmében:

„(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.”

25 Ugyanezen kódex 98. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Vámraktározási eljárás során az alábbi árukat lehet vámraktárban tárolni:

a) nem közösségi áruk, anélkül hogy azok behozatali vámok vagy kereskedelempolitikai intézkedések hatálya alá tartoznának;

[...]”

26 A Vámkódex 105. cikke kimondja:

„A vámhatóság által kijelölt személy a hatóság által jóváhagyott nyomtatványon raktárnyilvántartást vezet a vámraktározási eljárás hatálya alá vont minden áruról. Raktárnyilvántartásokra nincs szükség, ha a közvámraktárt a vámhatóság működteti.

[...]”

27 E kódex 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;

vagy

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

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

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

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

28 Az említett kódex 236. cikke értelmében:

„(1) A behozatali vagy kiviteli vámokat vissza kell fizetni, amennyiben megállapításra kerül, hogy megfizetésükkor e vámösszegek nem jogszabály szerintiek voltak, vagy az összeget a 220. cikk (2) bekezdése ellenére vették könyvelésbe.

A behozatali vagy kiviteli vámokat el kell engedni, amennyiben megállapításra kerül, hogy könyvelésbe vételükkor e vámösszegek nem jogszabály szerintiek voltak, vagy az összeget a 220. cikk (2) bekezdése ellenére vették könyvelésbe.

Visszafizetés vagy elengedés nem nyújtható, ha valamely, nem jogszabály szerint fizetendő összegnek a kifizetése vagy könyvelésbe vétele az érintett személy szándékos cselekedetének eredménye.

(2) A behozatali vagy kiviteli vámokat a megfelelő vámhivatalnál a szóban forgó vámösszegnek az adóssal való közlésétől számított 3 éven belül benyújtott kérelemre fizetik vissza vagy engedik el.

Ezt a határidőt meg kell hosszabbítani, ha az érintett személy igazolja, hogy előre nem látható körülmény vagy *vis maior* miatt akadályoztatva volt a kérelem említett határidőn belüli benyújtásában.

Ha e határidőn belül a vámhatóság maga fedezi fel, hogy az (1) bekezdés első és második albekezdésében foglalt helyzet áll fenn, saját kezdeményezésére [helyesen: hivatalból] hajtja végre a visszafizetést vagy elengedést.”

A végrehajtási rendelet

29 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.; a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 866. cikke ekként rendelkezik:

„Az adott árukra alkalmazandó tilalmakra vagy korlátozásokra vonatkozóan megállapított rendelkezések sérelme nélkül, ha behozatali vámtartozás keletkezik a Vámkódex 202., 203., 204. vagy 205. cikke értelmében, és a behozatali vámot kifizették, a fenti árukat közösségi árunak kell tekinteni, amelyeknek szabad forgalomba bocsátását nem kell bejelenteni.”

A német jog

30 A forgalmi adóról szóló, 2005. február 21-i törvény (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 2005 I. 386. o.) jogvita tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: UstG) 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következő ügyletek adókötelesek:

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

[...]

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

[...]”

31 Az UStG 5. cikke előírja:

„[...]

(2) A Szövetségi Pénzügyminisztérium rendelettel [...] adómentességet vagy adócsökkentést rendelhet el

[...]

5. azon termékek esetében, amelyeket csak átmenetileg importáltak, majd ezt követően vámfelügyelet alatt újraexportáltak;

[...]

(3) A Szövetségi Pénzügyminisztérium rendelettel elrendelheti a behozatalt terhelő forgalmi adó részleges vagy teljes visszatérítését vagy elengedését, analógia útján alkalmazva az Európai Közösségek Tanácsnak vagy Bizottságának a behozatali vámok visszatérítésére vagy elengedésére vonatkozó jogi aktusaiban megállapított feltételeket.

[...]”

32 Az UStG 13. cikke kimondja:

„(1) Adó keletkezik:

1. a termékértékesítések és egyéb szolgáltatásnyújtások esetében [...]

[...]

(2) A 21. cikk (2) bekezdése alkalmazandó a behozatalt terhelő forgalmi adóra.

[...]”

33 Az UStG 15. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A vállalkozó az előzetesen felszámított alábbi adóösszegeket vonhatja le:

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

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

[...]”

34 Az UStG 21. cikke szerint:

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

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

[...]"

35 A behozatalt terhelő forgalmi adó alóli mentességről szóló, 1992. augusztus 11-i szövetségi rendelet (Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung, BGBl. 1992 I, 1526. o.) alapügy tényállására alkalmazandó változata (BGBl. 2004 I, 21. o.) 1. cikkének (2) bekezdése előírja:

„A 11. cikkre is figyelemmel mentes a behozatalt terhelő forgalmi adó alól azon termékek átmeneti behozatala, amelyek

1. a Vámkódex 137–144. cikke alapján a Vámkódex 4. cikkének 10. pontjában említett behozatali vámok alól mentesen importálhatók [...]

[...]

analógia útján alkalmazva az említett szabályokat, valamint az azokhoz kapcsolódó végrehajtási szabályokat; kivételt képeznek a Vámkódex 4. cikkének 10. pontjában említett behozatali vámok alóli részleges mentesség esetén az átmeneti alkalmazásra vonatkozó szabályok."

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-226/14. sz. ügy

36 A Eurogate a 2006. év óta jogosult magánvámraktárat működtetni. E raktár raktárnyilvántartását informatikai alkalmazás segítségével vezetik.

37 A Eurogate mint raktárengedélyes elhelyezte a magánvámraktárában ügyfelei nem közösségi áruit az ismét az Európai Unió területén kívülre történő szállításuk céljából. Az említett áruk vámraktárból történő kivételekor kiállították az újraexportáláshoz szükséges vámáru-nyilatkozatokat.

38 A 2007. január 31-i vámellenőrzés alkalmával megállapították, hogy a vitatott áruk kivételeit a raktárnyilvántartásban csak a kivételt követő 11–126. nap között, vagyis a Vámkódexnek a végrehajtási rendelet 529. cikkének (1) bekezdésével és 530. cikkének (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 105. cikke első bekezdésének értelmében késedelmesen jegyezték be.

39 Hamburg város fővámhivatala a 2008. július 1-jei határozatával a raktárnyilvántartásban elkésve bejegyzett árukra behozatali vámot és behozatali héát állapított meg. A Eurogate vitatta e határozatot.

40 Az említett vámok egy részének a 2009. augusztus 11-i határozattal történő elengedését követően Hamburg város fővámhivatala a fennmaradó megfizetendő vám vonatkozásában a 2009. december 8-i határozatában a Eurogate panaszát mint megalapozatlant azért utasította el, mert a raktárnyilvántartásba történő késedelmes bejegyzések a vámraktározási eljárás keretében a Eurogate által elkövetett kötelezettségszegésnek minősülnek, következésképpen e mulasztás a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdése alapján vámtartozás keletkezését eredményezte.

41 A Eurogate a Finanzgericht Hamburgnál (hamburgi adóügyi bíróság, Németország) a 2009. augusztus 11-i határozattal módosított és a 2009. december 8-i határozattal megerősített 2008. július 1-jei határozat hatályon kívül helyezése iránti keresetet indított, amelyben többek között azzal érvelt, hogy a vámraktárból történő kivételeknek a raktárnyilvántartásba történő késedelmes bejegyzése nem minősül

kötelezettségeinek a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett nemteljesítésének, mivel e bejegyzési kötelezettséget, amely a Vámkódexnek a végrehajtási rendelet 530. cikkének (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 105. cikkéből ered, csak a vámraktározási eljárás lezárása után kell teljesíteni.

42 A vámok megállapításának a kérdését a Bíróság elé terjesztették egy, a 2012. szeptember 6-i Eurogate Distribution ítélet (C-28/11, EU:C:2012:533) alapjául szolgáló ügyben.

43 Az említett ítélet 35. pontjában a Bíróság kimondta, hogy a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon kötelezettség megszegése, hogy a nem közösségi áru vámraktárból történő kivételét legkésőbb az áru kivételének időpontjában bejegyezzék az e célra előírt raktárnyilvántartásba, vámtartozást keletkeztet ezen áru tekintetében, akkor is, ha azt újraexportálták.

44 Ami a behozatali héát illeti, a Eurogate azzal az indokkal vitatja ezen adóra vonatkozó adómegállapító határozatot, hogy függetlenül a vámtartozás keletkezésétől, a behozatali héa kivetésének feltételei nem teljesültek, mivel az érintett áru nem került be az Unió gazdasági körforgásába.

45 Hamburg város fővámhivatala azzal válaszolt ezen érvre, hogy a vámtartozás keletkezésével behozatalihéa-tartozás is keletkezik, mivel a forgalmi adóra vonatkozó nemzeti jogszabály és az Unió héára vonatkozó szabályozása a vámjogra utal.

46 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy ezen indokolás megfelel a német bíróságok ítélkezési gyakorlatának, és így a keresetet ezen az alapon el kell utasítani, mivel a behozatali adó alóli mentességnek az UStG 5. cikkében és a behozatalt terhelő forgalmi adó alóli mentességről szóló szövetségi rendelet alapügy tényállására alkalmazandó változata 1. cikkének (2) bekezdésében megállapított egyetlen feltétele sem teljesül.

47 Azonban a kérdést előterjesztő bíróság számára kérdéses, hogy egyrészt szükségszerűen fizetendő-e behozatali héa a behozatalivám-tartozás Vámkódex 204. cikke alapján történő keletkezésekor, másrészt pedig, hogy egy olyan vámraktár-engedélyest, mint az alapügy felperese, adott esetben a héa megfizetésére lehet-e kötelezni.

48 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

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

Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén:

2) Megkívánják-e a hatodik irányelv rendelkezései, hogy ilyen esetekben behozatalt terhelő forgalmi adót számítsanak fel a termékek után, vagy mérlegelési jogkör illeti meg a tagállamokat e tekintetben?

és

3) Akkor is köteles-e megfizetni egy szolgáltatásnyújtásra irányuló jogviszony alapján a harmadik országból származó terméket a vámraktárába beraktározó, de a termék felett rendelkezési joggal nem rendelkező vámraktár-engedélyes a kötelezettségszegése miatt a hatodik irányelvnek a

Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 10. cikke (3) bekezdésének második albekezdése alapján fizetendő behozatali héát, ha a terméket nem a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett adóköteles tevékenységéhez használja fel?"

A C-228/14. sz. ügy

49 2011. január 5-én egy T 1 külső árutovábbítási eljárás indult nem közösségi áruk tekintetében. Az eljárás megindítását követően az árukat az előírt határidőn belül, és legkésőbb 2011. január 12-ig a hannoveri (Németország) vagy a lipcsei (Németország) repülőtér vámhivatalán keresztül Macaóba (Kína) kellett szállítani. A DHL, amely a Vámkódex 96. cikkének (2) bekezdése értelmében vett fuvarozó, a Macaóba történő szállításuk előtt elmulasztotta bemutatni az árukat a lipcsei repülőtér vámhivatalánál.

50 Az árutovábbítási eljárást a végrehajtási rendelet 366. cikkének (2) bekezdése alapján nem lehetett lezárni, mivel a szükséges dokumentumokat nem tudták bemutatni.

51 2011. augusztus 8-án a braunschweigi fővámhivatal a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján adómegállapító határozatot hozott a DHL-lel szemben, amelyben többek között 6002,01 euró összegű behozatali héát állapított meg. Semmiféle panaszt nem nyújtottak be.

52 2012. február 29-én a DHL a Vámkódex 236. cikke alapján az ezen adómegállapító határozat alapján megfizetett behozatali héa visszatérítését kérte.

53 2012. március 28-i és 2012. július 5-i határozataival a braunschweigi fővámhivatal elutasította a behozatali vámok visszatérítése iránti kérelmet, és elutasította a DHL panaszát.

54 A DHL keresetet indított a Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság) előtt azzal érvelve, hogy nem lehet héát kivetni az árutovábbítás alatt álló olyan áruk tekintetében, amelyek nem kerültek be a német gazdasági körforgásba.

55 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Hamburg (hamburgi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

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

56 A Bíróság elnöke a 2014. október 14-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-226/14. és a C-228/14. sz. ügyet.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-226/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdésről

57 A C-226/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdését, hogy héát kell fizetni a nem közösségi áruként újraexportált áruk után abban az esetben, ha kizárólag a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezik vámtartozás.

58 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikke értelmében a héa alá tartozik az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékimport, termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

59 Először azt kell megvizsgálni, hogy az olyan áruk, mint amelyekről az alapügyben szó van, a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett termékimport tárgyát alkották-e.

60 A hatodik irányelv 7. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a „termékimport” olyan termékek belépése az Unió területére, melyek nem tesznek eleget az EK 23. cikkben és az EK 24. cikkben megállapított feltételeknek.

61 A hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdése pontosítja, hogy amennyiben az ilyen termékeket az Unió területére való belépéskor az ugyanezen irányelv 16. cikke (1) bekezdése B. részének a)-d) pontjában említett eljárások egyike alá vonták, ezek behozatalának helye azon tagállam, amelynek területén belül ezen eljárások már nem vonatkoznak rájuk.

62 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó, harmadik országból származó árukat valamely tagállam vámraktározási eljárása alá vonták azt megelőzően, hogy azokat a vámterületen kívülre újraexportálták volna.

63 Következésképpen ezen áruk az Unió területére való belépésüktől kezdve az újraexportálásuk időpontjáig a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdése B. részének c) pontjában említett eljárások egyike alatt álltak.

64 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a 2012. szeptember 6-i Eurogate Distribution ítélet (C-28/11, EU:C:2012:533) 35. pontjában kimondta, hogy azon kötelezettség megszegése, hogy a nem közösségi áru vámraktárból történő kivételét legkésőbb az áru kivételének időpontjában bejegyezzék az e célra előírt raktárnyilvántartásba, a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján akkor is vámtartozást keletkeztet az említett áru tekintetében, ha azt újraexportálták.

65 Azonban az alapügyben nem vitatott, hogy az említett kötelezettség nemteljesítését a szóban forgó áruk újraexportálását követően állapították meg. Ezért ezen áruk az újraexportálásukig vámraktározási eljárás alatt álltak, és nem vitatott, hogy nem állt fenn annak bármiféle kockázata, hogy azok bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába. Ugyanis, amint a főtanácsnok az indítványának 97. pontjában megjegyezte, 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.

66 Így, mivel az alapügyben szóban forgó áruk az újraexportálásuk időpontjáig nem kerültek ki az említett eljárás alól, azok nem tekinthetők úgy, mint amelyek a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett „termékimport” tárgyát képezték, még ha fizikailag az Unió területén is voltak találhatóak (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i Profitube-ítélet, C-165/11, EU:C:2012:692, 46. pont).

67 Következésképpen, mivel az alapügy tényállásának időpontjában nem történt behozatal, a szóban forgó áruk a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében nem tartoztak a héa alá (2012. november 8-i Profitube-ítélet, C-165/11, EU:C:2012:692, 48. pont).

68 Amint az Európai Bizottság helyesen megjegyzi, a 2014. május 15-i X-ítélet (C-480/12, EU:C:2014:329) nem kérdőjelezheti meg ezt a választ. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a végrehajtási rendelet 866. cikkét alkalmazták, amely előírja, hogy ha behozatali vámtartozás keletkezik a Vámkódex rendelkezései és különösen annak 203. vagy 204. cikke értelmében, és a behozatali vámot kifizették, az érintett árukat közösségi árunak kell tekinteni, amelyeknek szabad forgalomba bocsátását nem kell bejelenteni.

69 Márpedig, amint a főtanácsnok az indítványának 84. pontjában megjegyezte, az említett 866. cikk hatálya az Unió vámterületén található árukra vonatkozik, nem pedig az újraexportálta árukra. Márpedig a jelen ítélet 65. pontjából következik, hogy az alapügyben szóban forgó áruk már elhagyták az Unió vámterületét, tehát fizikailag nem tudtak bekerülni annak gazdasági körforgásába.

70 Következésképpen, amint a főtanácsnok az indítványának 86. és 87. pontjában megjegyezte, a végrehajtási rendelet 866. cikke nem alkalmazható az alapügyre, mivel az alapügyben szóban forgó áruk, amelyek megszakítás nélkül felfüggesztő eljárás alatt maradtak, csak az újraexportálásukat követően keletkeztettek vámtartozást. Ugyanis ezen áruk a vámraktározási eljárásból kizárólag az újraexportálásuk miatt kerültek ki, így tehát semmiféle behozatal nem történt.

71 A fenti megállapításokra tekintettel a C-226/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem kell héát fizetni a nem közösségi áruként újraexportált áruk után abban az esetben, ha ezen áruk az újraexportálásuk időpontjáig az említett rendelkezésben előírt vámeljárások alatt álltak, és ezek alól csak az újraexportálás miatt kerültek ki, még akkor sem, ha kizárólag a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezik vámtartozás.

A C-226/14. sz. ügyben előterjesztett második és harmadik kérdésről

72 A C-226/14. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre adott válaszra figyelemmel nem szükséges megválaszolni az ezen ügyben előterjesztett második és harmadik kérdést.

A C-228/14. sz. ügyben előterjesztett kérdésről

73 A C-228/14. sz. ügyben előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a Vámkódex héairányelv rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett 236. cikkének (1) bekezdését, hogy jogszabály alapján meg nem fizetendőnek kell tekinteni az azon árukat terhelő behozatali héát, amelyeket nem közösségi áruként vámfelügyelet alatt újraexportáltak, amelyek tekintetében azonban a Vámkódex 204. cikke szerinti kötelezettségszegés miatt vámtartozás keletkezett, amennyiben azt a személyt tekintik adófizetésre kötelezett személynek, akit anélkül terhelt a nem teljesített kötelezettség, hogy ezen áruk felett rendelkezhetett volna.

74 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a C-228/14. sz. ügyben a héairányelv alkalmazandó. Azonban mivel ezen irányelvnek az ezen ügyben alkalmazandó rendelkezései megfelelnek a hatodik irányelv C-226/14. sz. ügyben alkalmazandó cikkeinek, a Bíróság által a jelen ítélet 58–61. pontjában végzett elemzésre kell *mutatis mutandis* utalni annak előzetes vizsgálata céljából, hogy a héát meg kell-e fizetni.

75 E tekintetben az alapügyben szóban forgó, harmadik országból származó árukat külső vámraktározási eljárása alá vonták azt megelőzően, hogy azokat a vámterületen kívülre újraexportálták volna.

76 Következésképpen ezen árukat az Unió területére való belépésüket követően a héairányelv 61. cikkének első bekezdésében említett eljárások egyike alá vonták.

77 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a külső árutovábbítási eljárásnak – az alapügyben szóban forgó áruknak a harmadik országba való továbbszállításuk előtt az illetékes vámhatóságnak való bemutatása útján történő – lezárására vonatkozó kötelezettség nemteljesítése a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján vámtartozást keletkeztetett, amit az alapügy felperesei nem vitattak. Azonban meg kell állapítani, hogy az említett áruk, amelyeket anélkül exportáltak újra, hogy bekerültek volna az Unió gazdasági körforgásába, az újraexportálásuk időpontjáig tehát a külső árutovábbítási eljárás alatt maradtak.

78 Így, mivel az alapügyben szóban forgó áruk az újraexportálásuk időpontjáig nem kerültek ki az említett eljárás alól, azok nem tekinthetők úgy, mint amelyek a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében vett „termékimport” tárgyát képezték, még ha fizikailag az Unió területén is voltak találhatóak (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i Profitube-ítélet, C-165/11, EU:C:2012:692, 46. pont).

79 Következésképpen, mivel az alapügy tényállásának időpontjában nem történt behozatal, a szóban forgó áruk a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében nem tartoztak a héa alá (2012. november 8-i Profitube-ítélet, C-165/11, EU:C:2012:692, 48. pont).

80 Ebből következik, hogy mivel nem áll fenn a héa alapjául szolgáló tényállás, vagyis a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében a termékimport, az adófizetésre kötelezett személyazonosságának a kérdése sem merül fel többé.

81 Ezenkívül a Bíróság már kimondta, hogy a Vámkódex 4. cikkének 10. pontját úgy kell értelmezni, hogy a behozatali vámok fogalmába nem tartozik bele a termékimport esetén fizetendő héa (2010. július 29-i Pakora Pluss ítélet, C-248/09, EU:C:2010:457, 47. pont).

82 Következésképpen a Vámkódex 236. cikkének (1) bekezdése, amely előírja, hogy a behozatali vámokat vissza kell fizetni, amennyiben megállapításra kerül, hogy megfizetésükkor e vámösszegek nem jogszabály szerintiek voltak, nem foglalhatja magában a héavisszatérítést.

83 A fenti megállapításokra tekintettel a C-228/14. sz. ügyben előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, a Vámkódex héairányelv rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett 236. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, mivel nem kell héát fizetni a nem közösségi áruként újraexportált áruk után abban az esetben, ha ezen áruk a héairányelv 61. cikkében előírt vámeljárások alól nem kerültek ki, még akkor sem, ha kizárólag a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezik vámtartozás, nincs héafizetésre kötelezett személy. E kódex 236. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható a héavisszatérítésekre vonatkozó helyzetekben.

A költségekről

84 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv**

7. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem kell hozzáadottérték-adót fizetni a nem közösségi áruként újraexportált áruk után abban az esetben, ha ezen áruk az újraexportálásuk időpontjáig az említett rendelkezésben előírt vámeljárások alatt álltak, és ezek alól csak az újraexportálás miatt kerültek ki, még akkor sem, ha kizárólag 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 alapján keletkezik vámtartozás.

2) **A 648/2005 rendelettel módosított 2913/92 rendeletnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett 236. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, mivel nem kell hozzáadottérték-adót fizetni a nem közösségi áruként újraexportált áruk után abban az esetben, ha ezen áruk az említett irányelv 61. cikkében előírt vámeljárások alól nem kerültek ki, még akkor sem, ha kizárólag a 648/2005 rendelettel módosított 2913/92 rendelet 204. cikke alapján keletkezik vámtartozás, nincs hozzáadottértékadó-fizetésre kötelezett személy. E rendelet 236. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható a hozzáadottértékadó-visszatérítésekre vonatkozó helyzetekben.**

Aláírások