ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. március 26.[1]

C-249/18. sz. ügy

Staatssecretaris van Financiën
beavatkozó fél:
CEVA Freight Holland BV

(a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) által benyújtott előzetes döntéshozatali iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Vámunió – Közösségi Vámkódex –78. cikk – A vámáru-nyilatkozatok utólagos ellenőrzése – Az importált árura a vámhatóságok általi felülvizsgálatot követően kiszabott vámok – Az áru vámáru-nyilatkozatban megadott értékének nyilatkozattevő általi módosítása – 221. cikk – Az elévülési idő lejártának meghatározása”

1. A Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) által benyújtott jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet[2] értelmezésére vonatkozik; e rendelet határozza meg az uniós vámterületen alkalmazandó vámszabályok és vámeljárások jogi keretét. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtására a CEVA Freight Holland BV (a továbbiakban: CEVA Freight) és a holland vámhatóság között a CEVA Freight vámáru-nyilatkozatainak felülvizsgálatát követően a vám megfizetésére történő felszólítások tárgyában fennálló jogvita keretében került sor.

2. Az első kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság a Vámkódex 78. cikkének értelmezésével kapcsolatban kér iránymutatást; e cikk a vámáru-nyilatkozatok utólagos ellenőrzésével foglalkozik. A második kérdést tárgyát a Vámkódex 221. cikkének értelmezése, valamint az képezi, hogy az említett cikkben rögzített hároméves határidő lejáratának meghatározása uniós vagy nemzeti jogi kérdésnek minősül-e.

A Vámkódex

3. A 4. cikk a következő kifejezések meghatározását tartalmazta:

„3. »Vámhivatal« minden olyan hivatal, ahol a vámjogszabályok által megállapított vámalakiságok egésze vagy egy része teljesíthető.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 1992. október 12-i tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.). Ezt a rendeletet számos alkalommal módosították: a tényállás megvalósulásának idején a 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL 2006. L 363., 1. o.; helyesbítés: HL 2014. L 201., 38. o.) módosított változat volt hatályban. A jelen indítványban e jogi aktusra „Vámkódexként” vagy „1992. évi Vámkódexként” utalok. A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 2008. április 23-i 450/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (Modernizált Vámkódex) (HL 2008. L 145., 1. o.) 2008. június 4-én lépett hatályba. Az Uniós Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (a továbbiakban: 2013. évi Vámkódex) azonban a 450/2008 rendeletet még azelőtt hatályon kívül helyezte és felváltotta, hogy az alkalmazandóvá vált volna.

[…]

9. »Vámtartozás« valamely személynek a hatályban lévő közösségi rendelkezések alapján az adott árura vonatkozó kiviteli vámok (kiviteli vámtartozás) vagy behozatali vámok (behozatali vámtartozás) összegének megfizetésére való kötelezettsége.

[…]

12. »Adós« a vámtartozás megfizetésére köteles bármely személy.

[…]

16. »Vámeljárás«:

a) a szabad forgalomba bocsátás;

[…]

17. »Vámáru-nyilatkozat« valamely személy azon óhajának előírt formában és módon tett jelzése, hogy az árut adott vámeljárás alá kívánja helyezni.

18. »Nyilatkozattevő« az a személy, aki saját nevében tesz vámáru-nyilatkozatot, vagy akinek nevében a vámáru-nyilatkozatot tették.

[…]

20. »Áru kiadása« a vámhatóságok azon intézkedése, amellyel az árut az adott vámeljárás által előírt célra rendelkezésre bocsátják.

[…]”

4. A II. cím az áruforgalomra vonatkozó intézkedések, például behozatali vámok alkalmazását megalapozó tényezőkre vonatkozott. A 20. cikk akként rendelkezett, hogy vámtartozás keletkezésekor a jog szerint fizetendő vám az uniós vámtarifán alapul. A 28. cikk szerint a 3. fejezet rendelkezései határozzák meg a vámértéket – többek között – az uniós vámtarifa alkalmazása céljából. A 3. fejezeten belül a 29. cikk akként rendelkezett, hogy „az importált áru vámértéke az ügyleti érték”, vagyis „a[z] [Unió] vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő […] ár”, a szükséges korrekciókkal. [3]

5. A 62. cikk a normál vámeljárással összefüggésben rögzítette, hogy a vámáru-nyilatkozatot írásban, nyomtatványon kell elkészíteni. A vámáru-nyilatkozatot alá kellett írni, és annak tartalmaznia kellett azokat az adatokat, amelyek annak a vámeljárásnak az alkalmazásához szükségesek, amelyre az érintett árut bejelentették.

6. A 65. cikk szerint a nyilatkozattevő, kérelmére, módosíthatta a bejelentést, miután azt a vámhatóság már elfogadta, azzal, hogy a nyilatkozattevő a módosítást engedélyezését nem azután kérte, miután a vámhatóság már intézkedett, például kiadta a szóban forgó árut. [4]

3 A 32. és 33. cikk az áruk értékének a Vámkódex alapján történő megállapítása céljából a ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár egyes lehetséges korrekciós tételeit határozza meg.

4 A Vámkódex korábbi 65. cikkében foglalt rendelkezéseket korábban az áruk szabad forgalomba bocsátására irányuló eljárások összehangolásáról szóló, 1979. július 24-i 79/695/EGK tanácsi irányelv (HL 1979. L 205., 19. o.) 6. cikke tükrözte.

7. A 78. cikk szerint:

„(1) A vámhatóság saját kezdeményezésére [helyesen: hivatalból] vagy a nyilatkozattevő kérelmére, az áru kiadása után módosíthatja a vámáru-nyilatkozatot.

(2) A vámhatóság az áru kiadása után, és azért, hogy meggyőződjön a vámáru-nyilatkozatban szereplő adatok pontosságáról, megvizsgálhatja az érintett áruval kapcsolatos import- vagy exportműveletekre, vagy az ezt követő, ezen árukat érintő kereskedelmi ügyletekre vonatkozó adatokat és kereskedelmi okmányokat. Az ilyen vizsgálat a nyilatkozattevő, az említett műveletekben üzlettársi minőségben közvetlenül vagy közvetve részt vevő valamilyen más személy, vagy az említett okmányt és adatokat üzleti célból birtokában tartó valamilyen más személy telephelyén végezhető el. A vámhatóság, amennyiben erre még lehetőség van, meg is vizsgálhatja az árut.

(3) Ha a vámáru-nyilatkozat felülvizsgálata vagy utólagos ellenőrzése azt jelzi, hogy az érintett vámeljárást szabályozó rendelkezéseket helytelen vagy hiányos adatok alapján alkalmazták, a vámhatóság, a megállapított rendelkezésnek megfelelően és a rendelkezésére álló új információk figyelembevételével meghoz minden szükséges intézkedést a helyzet rendezésére.” [5]

8. A 79. cikk akként rendelkezett, hogy a szabad forgalomba bocsátással a nem uniós áru elnyeri az uniós áru vámjogi helyzetét.

9. A 221. cikk szerint:

„(1) A könyvelésbe vételt követően a vámösszeget a megfelelő eljárások szerint közölni kell az adóssal.

(2) Ha a fizetendő vámösszeget a vámáru-nyilatkozaton tájékoztatásul feltüntették, a vámhatóság úgy rendelkezhet, hogy azt nem kell az (1) bekezdésnek megfelelően közölni, kivéve ha a feltüntetett vámösszeg nem egyezik meg a hatóság által megállapított összeggel.

A 218. cikk (1) bekezdése második albekezdésének sérelme nélkül, amennyiben az előző albekezdésben foglalt lehetőséget alkalmazzák, a vámhatóság részéről az áru kiadása azonos hatású a könyvelésbe vett vámösszeg adóssal történő közlésével.

(3) A vámtartozás keletkezésétől számított 3 év lejárta után az adóssal már nem lehet közölni a tartozás összegét. Ez a határidő a 243. cikk értelmében vett fellebbezés benyújtásának napjától kezdve a fellebbezési eljárás időtartamára felfüggesztésre kerül.” [6]

5 Az 1992. évi Vámkódexbe foglalt vámjogi szabályozás módosítását megelőzően egyetlen jogszabályi rendelkezés sem tükrözte a Vámkódex 78. cikkének tartalmát.

6 A 243. cikk szerint bármely személynek joga van jogorvoslati kérelmet benyújtani a vámhatóság által a vámjogszabályok alkalmazásával kapcsolatban hozott olyan határozatok ellen, amelyek őt közvetlenül és személyesen érintik.

A 2454/93/EGK bizottsági rendelet

10. A 2454/93 rendelet[7] 147. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) A Vámkódex 29. cikke alkalmazásában azt a tényt, hogy az eladás tárgyát képező árukat a szabad forgalomba bocsátás számára kérik vámkezelni, megfelelő utalásnak kell tekinteni arra vonatkozóan, hogy azok eladása a Közösség vámterületére irányuló export céljából történt. Ez az utalás érvényes abban az esetben is, ha az értékelést több egymást követő eladás előzte meg; ilyen esetben a 178–181. cikktől függően bármelyik eladási ár az értékelés alapjául vehető.

[…]”[8]

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11. A CEVA Freight olyan vámügynök, amely a saját nevében és saját számlájára áruk szabad forgalomba bocsátására irányuló vámáru-nyilatkozatokat nyújt be. A CEVA Freight 2010. március 1-je és 2010. október 31. között számos, különböző médialejátszó típusok szabad forgalomba bocsátására irányuló vámáru-nyilatkozatot (a továbbiakban: szóban forgó vámáru-nyilatkozatok) nyújtott be. A CEVA Freight ezeket az árukat két vámtarifaalszám (8471 70 50 és 8517 62 00) alá sorolta be; az érintett árukkal összefüggésben mindkét vámtarifaalszám nulla százalékos vámmérték alkalmazását vonta maga után. A vámhatóság ezért a médialejátszókat behozatali vám kivetése nélkül adta ki.

12. 2011-ben a vámhatóság felülvizsgálta a szóban forgó vámáru-nyilatkozatokat. A vámhatóság ezen ellenőrzés eredményeként úgy határozott, hogy a médialejátszókat egy másik, 13,9%-os vámmérték alkalmazását maga után vonó vámtarifaalszám (8521 90 00) alá kell besorolni.

13. 2013. február 22-i levelében a vámhatóság értesítette a CEVA Freightet arról a szándékáról, hogy beszedje a meg nem fizetett vámot. A vámhatóság a vámok utólagos beszedéséhez a médialejátszók azon értékét vette alapul, amely a CEVA Freight által korábban megadott árakon, vagyis azokon az árakon alapult, amelyek árakon az érintett vállalkozások a médialejátszókat az Európai Unió területén értékesítették. 2013. február 27-én a vámhatóság választ kapott a CEVA Freighttől, amelyben a CEVA Freight az áruk vámértékének a csökkentését kérelmezte. A CEVA Freight azzal érvelt, hogy a médialejátszók értékét az ázsiai gyártó által alkalmazott alacsonyabb ügyleti ár alapján kell megállapítani. E kérelem a Vámkódex 78. cikkén alapult.

14. A vámhatóság 2013. február 28-án kelt levelével arról tájékoztatta a CEVA Freightet, hogy mivel a vámtartozás megfizetésére irányadó (a 2013. február 22-i levéllel összhangban meghatározott) határidő elévülhetett, a szóban forgó vámáru-nyilatkozatokkal összefüggésben fizetési felszólítások kibocsátása vált szükségessé. A levelet 2013. február 28-án adták fel, és azt a CEVA Freight 2013. március 4-én vette át.

15. A CEVA Freight a fizetési felszólítások ellen kifogást nyújtott be, és a Vámkódex 78. cikke alapján ismételten az áruk vámértékének csökkentését kérte. A vámhatóság a CEVA Freight kifogását arra hivatkozással utasította el, hogy i. a CEVA Freight a vámáru-nyilatkozatok benyújtásakor tudatosan választotta a vámérték megállapítására egyaránt alkalmas két árból az egyiket, ii. a vámáru-nyilatkozatokban a CEVA Freight által megadott árak helyesek voltak, valamint iii. a Vámkódex 78. cikke nem teszi lehetővé, hogy a nyilatkozattevő felülvizsgálja és azt követően módosítsa a behozatali nyilatkozatokban megadott adatokat, kivéve ha ezen adatok helytelenek vagy hiányosak.

7 A 2913/92 rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 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). Ezt a rendeletet 2016. április 30-i hatállyal hatályon kívül helyezte a 2016. április 1-jei (EU) 2016/481 bizottsági végrehajtási rendelet (HL 2016. L 87., 24. o.).

8 A 178–181. cikk az adatok bejelentésére és a rendelkezésre bocsátandó iratokra vonatkozott.

16. A Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia) úgy ítélte meg, hogy a CEVA Freightnek a médialejátszók értékét kifejező árra vonatkozó választása elválaszthatatlanul összefügg a szóban forgó áruk téves vámtarifális besorolásával. E választás a Vámkódex 78. cikkének (3) bekezdése szerinti „helytelen adatnak" minősült. Ennek megfelelően az említett bíróság úgy határozott, hogy a vámhatóságnak felül kell vizsgálnia a szóban forgó vámáru-nyilatkozatok CEVA Freight általi módosíthatósága tárgyában hozott határozatot. A bíróság emellett megállapította, hogy a vámtartozás közlésére a Vámkódex 221. cikkének (3) bekezdésében meghatározott hároméves elévülési határidő nem járt le, mert az adóssal való közlés időpontjának meghatározása szempontjából a releváns nap a fizetési felszólítások átvételének napja (2013. március 4.) helyett azok vámhatóság általi megküldésének napja (2013. február 28.).[9]

17. A vámhatóság a fellebbezésben az említett másodfokú ítélet érdemi részének megsemmisítését kéri a kérdést előterjesztő bíróságtól, amely az alábbi kérdésekben vár iránymutatást:

„1. Úgy kell-e értelmezni a [Vámkódex] 78. cikkét, hogy egy nyilatkozattevő a könyvelésbe vétel keretében, hivatkozással a [2454/93 végrehajtási rendelet] 147. cikke (1) bekezdésének második francia bekezdésére, a vámtartozás csökkentése érdekében utólag alacsonyabb ügyleti árat választhat az importált áruknak?

2.a) A [Vámkódex] alkalmazásában az uniós jogba tartozó kérdés-e annak az időpontnak a meghatározása, ameddig a vámtartozás adósával közölni kell a tartozás összegét?

2.b) Amennyiben a 2a. kérdésre a válasz igenlő, úgy kell-e a [Vámkódex] 221. cikkének (3) bekezdését értelmezni, hogy az adósnak az ott említett közlést három éven belül meg kell kapnia, vagy elegendő, ha a közlést e határidőben megküldték az adósnak?"

18. Írásbeli észrevételeket a CEVA Freight, a holland és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. Ugyanezek a felek részt vettek a 2019. február 14-i tárgyaláson és szóbeli észrevételeket terjesztettek elő.

Értékelés

Előzetes megjegyzések

19. A Vámkódex III. címe rögzíti az árukkal kapcsolatos azon három tényezőt (tarifális besorolás, származás és érték), amelyek a behozatali vámokhoz hasonló intézkedések alapját képezik. A jelen ügyben a vámhatóság a szóban forgó áru tarifális besorolását a Vámkódex 78. cikkének (1) bekezdése alapján vizsgálta felül, és a fizetendő vám összegét nulláról az alkalmazandó 13,9%-os vámmértéknek megfelelő összegre változtatta. A besorolás megváltoztatásáról szóló határozatot az alapeljárásban nem támadták meg.

20. Az egyetlen kérdés az, hogy a szóban forgó árunak mekkora értéket kell tulajdonítani.

9 Lásd az alábbi 46. pontot.

Az első kérdésről

21. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével arról kíván megbizonyosodni, hogy a Vámkódex 78. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy abban az esetben, ha valamely nyilatkozattevő vámáru-nyilatkozatban az Európai Unióba importált áru értékét jelölő árat adott meg, úgy dönthet, hogy a megadott árat az érintett áruk vonatkozásában alacsonyabb, egyaránt jogszerű ügyleti árral helyettesíti.

22. A CEVA Freight előadja, hogy amikor a szóban forgó áru tekintetében először nyújtott be vámáru-nyilatkozatot, úgy vélte, hogy az érték nem bír jelentőséggel. Ezt azon álláspontja indokolta, hogy a releváns tarifális besorolás alapján 0%-os vámmértéket kell alkalmazni. A CEVA Freight érvelése szerint a kérdést előterjesztő bíróság első kérdését át kell fogalmazni, hogy az tükrözze ezt a tényezőt. A kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra utaló határozatában ismertetett tényállás tükrében számomra úgy tűnik, hogy ez már most is igen egyértelmű. Ennélfogva úgy vélem, hogy az első kérdést nem szükséges átfogalmazni.

23. A CEVA Freight azzal érvel, hogy lehetővé kell tenni számára, hogy a Vámkódex 78. cikke alapján módosítsa a vámáru-nyilatkozatot.

24. Hollandia és a Bizottság ezzel ellentétesen érvel. Az áruk szabad forgalomba bocsátását követően a vámáru-nyilatkozatok kizárólag akkor módosíthatók, ha a Vámkódex 78. cikke alkalmazandó. A nyilatkozattevőnek ahhoz, hogy erre a rendelkezésre hivatkozhasson, bizonyítania kell, hogy a vámhatóság helytelen vagy hiányos adatok alapján járt el. Nem releváns az, hogy valamely módosítás kedvező lenne-e a nyilatkozattevő számára.

25. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a vámérték megállapítására vonatkozó uniós szabályozás méltányos, egységes és semleges rendszer létrehozására irányul, amely kizárja az önkényes és fiktív vámértékek alkalmazását. Az ügyleti értéknek tehát tükröznie kell az importált áru valós gazdasági értékét, és tartalmaznia kell ezen áru minden gazdasági értékkel rendelkező elemét.[10]

26. A Vámkódex 29. cikkében foglalt meghatározás szerint az importált áruk „vámértéke” „az ügyleti érték”, vagyis az Unió vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár, a Vámkódex releváns rendelkezéseivel összhangban szükséges korrekciókkal.[11] A 29. cikk (1) bekezdéséből az következik, hogy a vámérték kizárólag az Unió vámterületére irányuló kivitel céljából eladott árura vonatkozik. Ennélfogva az eladással egyidejűleg meg kell állapodni abban, hogy a szóban forgó, harmadik államból származó árukat útba fogják indítani az Unió vámterületére.[12]

27. A végrehajtási rendelet 147. cikkének (1) bekezdésével összhangban az áru vámérték megállapítását megelőző, egymást követő eladásai esetén a Vámkódex 29. cikkének (1) bekezdése szerinti „ügyleti érték” meghatározása céljából figyelembe lehet venni a kivitelt követően, de még az Európai Unió területén történő szabad forgalomba bocsátást megelőzően megvalósított eladásoknak megfelelő árakat.[13] Ennek megfelelően az importőr az egyes eladások tekintetében megállapított árak közül szabadon választhatja ki azt, amelyet az érintett áruk vámértéke meghatározásának alapjaként elfogad, feltéve hogy az általa választott ár vonatkozásában minden szükséges okmányt a vámhatóságok rendelkezésére tud bocsátani.[14]

10 2013. december 12-i Christodoulou és társai ítélet, C-116/12, EU:C:2013:825, 34–36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

11 Lásd a fenti 3. lábjegyzetet.

12 2008. február 28-i Carboni e derivati ítélet, C-263/06, EU:C:2008:128, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

13 2008. február 28-i Carboni e derivati ítélet, C-263/06, EU:C:2008:128, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Az említett ítélkezési gyakorlat magában foglalja az 1990. június 6-i Unifert ítéletet (C-11/89, EU:C:1990:237) is, amely azonban az importált áru vámértékének meghatározására irányadó jogszabályi rendelkezésekkel (az áruk vámértékének megállapításáról szóló, 1980. május 28-i 1224/80/EGK tanácsi rendeletnek [HL 1980. L 134., 1. o.] a Vámkódex 78. cikke bevezetését *megelőzően* hatályos 3. cikke) foglalkozott.

14 2008. február 28-i Carboni e derivati ítélet, C-263/06, EU:C:2008:128, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

28. A jelen ügyben nem képezi vita tárgyát, hogy a CEVA Freight által a vámáru-nyilatkozataiban megadott érték, amely a vámhatóság módosított értékelésének alapját képezte, az áru ügyleti értékének a Vámkódex 29. cikkében és a végrehajtási rendelet 147. cikke (1) bekezdésében szereplő meghatározása hatálya alá esik. Az is igaz, hogy az e rendelkezésekben rögzített meghatározás hatálya alá esik az az alacsonyabb ügyleti érték is, amelyet a CEVA Freight álláspontja szerint a vámhatóságnak a fizetendő vám megállapítása érdekében figyelembe kell vennie. Az sem képezi vita tárgyát, hogy a CEVA Freight nem táplált kételyt a Vámkódex 29. cikkének és a végrehajtási rendelet 147. cikke (1) bekezdésének értelmezését illetően, mivel tudatában volt annak, hogy e rendelkezések alapján a médialejátszók uniós piacon alkalmazott árát vagy az alacsonyabb ázsiai árat is megadhatja a vámáru-nyilatkozatokban.

29. A Vámkódex 62. és 76. cikke értelmében a vámáru-nyilatkozatoknak tartalmazniuk kell minden olyan adatot, amelyek ahhoz a vámeljáráshoz szükségesek, amelyre az árut bejelentik.[15] Az általános helyzet szerint (amelyet a Vámkódex 65. cikkének c) pontja rögzít) a nyilatkozattevők nem módosíthatták a vámáru-nyilatkozatban szereplő adatokat azt követően, hogy az árut szabad forgalomba bocsátották. Ez a helyzet az 1992. évi Vámkódex 1994. január 1-jei hatálybalépésekor megváltozott.[16] Ezt követően a 78. cikk lehetővé tette, hogy a vámhatóság az áru kiadását követően hivatalból vagy a nyilatkozattevő kérelmére módosítsa a vámáru-nyilatkozatot. A vámhatóság a 78. cikk szerinti módosításhoz kizárólag a vámáru-nyilatkozatban vagy azzal együtt rendelkezésre bocsátott adatokat használhatja fel.[17]

30. A Vámkódex 78. cikke hallgat arról, hogy a nyilatkozattevők az alapügyben hasonló körülmények között alacsonyabb ügyleti árra módosíthatják-e az áru vámáru-nyilatkozataikban megadott értékét. A CEVA Freight ügyében felmerülő új jogkérdés tárgyát a vámhatóság vámáru-nyilatkozatok módosításával kapcsolatos mérlegelési mozgásterének terjedelme képezi. A 78. cikk (3) bekezdése szerint az említett mérlegelési mozgástér akkor gyakorolható, ha felülvizsgálatot (vagy ellenőrzést) követően úgy tűnik, hogy a szóban forgó vámeljárásra irányadó rendelkezéseket helytelen vagy hiányos adatok alapján alkalmazták, azaz vagy az adatok tartalmaznak tárgyi tévedéseket és hiányosságokat, vagy az alkalmazandó jogot értelmezték tévesen. Ilyen esetben a Vámkódex 78. cikkének (3) bekezdésével összhangban a vámhatóságok kötelesek a rendelkezésükre álló új információk figyelembevételével a szükséges intézkedéseket meghozni a helyzet rendezésére.[18] A cél a ténylegesen fizetendő vám beszedése, nem pedig a beszedett összegek maximalizálása.

31. Összeegyeztethető-e a CEVA Freight által kért módosítás az értékelésre vonatkozó uniós vámjogi szabályozás céljaival?

32. Álláspontom szerint igen.

33. Először is, az alapügy tárgyát a vámhatóság által a Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) határozatával szemben benyújtott fellebbezés képezi. A bíróság a szóban forgó eljárásban hozott, a fellebbezés tárgyát képező ítéletben megállapította, hogy a CEVA Freightnek a vámérték meghatározása céljából a médialejátszók vámáru-nyilatkozatban megadott árára vonatkozó választása nem különíthető el az említett áru téves vámtarifális besorolásától.[19] Ebből számomra úgy tűnik, hogy a szóban forgó áru kezdeti téves tarifális besorolása elválaszthatatlanul összefügg a CEVA Freight által a médialejátszóknak tulajdonított értékkel. A tárgyaláson elismerték, hogy amennyiben valamely tarifális besorolás 0%-os vámmértéket eredményez, az importált áru vámértéke nem bír jelentőséggel. Amennyiben azonban valamely tarifális besorolás 13,9%-os mértékű vám megfizetésének kötelezettségét eredményezi, az említett tényezők (ár és vámérték) elsődleges fontosságúvá válnak. A

15 A vámáru-nyilatkozathoz minden szükséges igazoló iratot mellékelni kell (a Vámkódex 62. cikkének (2) bekezdése).

16 Lásd a fenti 5. lábjegyzetet; lásd még: 2005. október 20-i Overland Footwear ítélet, C-468/03, EU:C:2005:624, 62. pont.

17 2015. december 10-i Veloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

18 2015. december 10-i Veloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

19 Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 3.1. pontját.

tarifális besorolás vámhatóság általi módosítását követően a körülményekben bekövetkező változás figyelmen kívül hagyása esetén a CEVA Freight a szóban forgó áru értékét inkább önkényesen, mint átgondoltan adná meg. Ennélfogva úgy vélem, hogy a kezdeti téves tarifális besorolás és a szóban forgó áru értékelése oszthatatlan egységet képeznek. Az említett egyes lépések egymástól elkülönülő értékelése mesterséges és ellentétes lenne a – Vámkódexben az értékelést illetően megállapítani kívánt – tényleges helyzet tükrözésének céljával. [20]

34. Másodszor, álláspontom szerint a javasolt módosítás lehetővé tétele méltányos, amennyiben figyelembe veszi a valóságot, jelesül azt, hogy az alkalmazandó tarifális besorolás elválaszthatatlanul összefügg a CEVA Freight által a szóban forgó áru tekintetében választott és a vámáru-nyilatkozatában megadott árral. Harmadszor, a módosítás nem ellentétes a rendszer egységességével és semlegességével, mivel *továbbra is kell vámot fizetni* (még ha kisebb értékben is).

35. Negyedszer, a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában hangsúlyozza, hogy az az alacsonyabb ár, amellyel a CEVA Freight a bevallott árat helyettesíteni kívánta, a releváns iratok alapján ellenőrizhető, így nem tekinthető fiktív vámértéket keletkeztető árnak.

36. Ötödször, a Bíróság megállapította, hogy a Vámkódex 78. cikke nem korlátozza a vámhatóságok azon lehetőségét, hogy a 78. cikk (1) bekezdése (vagy a 78. cikk (2) bekezdése) értelmében felülvizsgálatot vagy utólagos ellenőrzést végezzenek, sem abban a tekintetben, hogy ezek a hatóságok meghozzák a szükséges intézkedéseket a 78. cikk (3) bekezdése szerinti helyzet rendezése érdekében. [21] Ugyanis mind a Vámkódex célja, „amennyiben az, e kódex ötödik preambulumbekezdése alapján, többek között arra irányul, hogy biztosítsa az abban foglalt adók helyes alkalmazását […], mind az említett kódex 78. cikkének sajátos logikája, amely a vámeljárásnak a tényleges helyzethez való igazítására irányul, azáltal hogy kijavítja a tárgyi tévedéseket és hiányosságokat, valamint az alkalmazandó jog értelmezése során elkövetett hibákat […], azon értelmezés ellen szólnak, amely szerint e cikk lehetővé teszi annak általános kizárását, hogy a vámhatóságok – adott esetben a helyzet rendezése érdekében – felülvizsgálatot vagy egyéb utólagos ellenőrzést végezhessenek a vámáru-nyilatkozatok tekintetében”. [22] Ezenfelül az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban az említett hatóságok – különösen az ilyen célkitűzések tényleges megvalósítása érdekében – széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a felülvizsgálatok és utólagos ellenőrzések elvégzését illetően. [23] Ennélfogva a Vámkódex 78. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a vámhatóság terhére általa előírt kötelezettségek keretében főszabály szerint lehetővé teszi, hogy a vámhatóság módosítsa vagy utólagosan ellenőrizze a vámáru-nyilatkozatokat, és hogy a vámtartozások újbóli meghatározásával rendezze a helyzetet. [24]

37. Álláspontom szerint az említett ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a vámhatóság a vámáru-nyilatkozatok érintett áru kiadását követően történő módosítása terén széles mérlegelési mozgástérrel rendelkezik. Úgy vélem, hogy mivel a kezdeti téves tarifális besorolás és a CEVA Freight által a médialejátszóknak tulajdonított érték elválaszthatatlanul összefügg egymással, az azonosított tévedés a Vámkódex 78. cikkének (3) bekezdésében szereplő „helytelen vagy hiányos adat” kifejezés hatálya alá tartozik. Ezeket a kifejezéseket a Bíróság úgy értelmezte, hogy azok egyszerre vonatkoznak tárgyi tévedésekre és hiányosságokra, valamint az alkalmazandó jog értelmezési hibáira. [25] A kezdeti téves tarifális besorolás tárgyi tévedéshez hasonlítható.

20 Lásd a fenti 25. pontot.

21 2015. december 10-i Veloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 25. pont.

22 2015. december 10-i Veloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

23 2015. december 10-i Veloserviss ítélet, C-427/14, EU:C:2015:803, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

24 2017. október 12-i Tigers ítélet, C-156/16, EU:C:2017:754, 29–31. pont.

25 2005. október 20-i Overland Footwear ítélet, C-468/03, EU:C:2005:624, 63. pont.

38. Végezetül a Bizottság aggályait fejezte ki amiatt, hogy a Vámkódex 78. cikkének nem célja olyan eszközt biztosítani a nyilatkozattevők részére, amely lehetővé teszi számukra, hogy az őket kedvezőbb helyzetbe hozó adatok megadásának érdekében módosítást kérhessenek. Úgy látom, hogy ezen aggály jogos lehet, ha úgy kellene tekinteni, hogy a nyilatkozattevők ilyen általános és széles körű választási lehetőséggel rendelkeznek.

39. A CEVA Freight ügyének tényállása azonban nem pusztán arra vonatkozik, hogy a CEVA Freight a vámáru-nyilatkozatában kedvezőbb értéket kíván feltüntetni, hanem az ennél árnyaltabb.

40. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben a Bíróság Overland Footwear ítéletének [26] tisztázását kéri. A Bíróság ebben az ítéletben egyrészről rámutat arra, hogy a Vámkódex 78. cikke alapján, a tárgyi tévedéseket vagy hiányosságokat, valamint az alkalmazandó jog értelmezési hibáit kivéve nincs lehetőség módosításra. Másrészről a Bíróság megjegyezte, hogy valamely nem szándékos mulasztásban megmutatkozó tévedést semmi esetre sem lehet választásnak tekinteni, amely meghatározásánál fogva is szándékos. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a „nem szándékos mulasztásokat" tágan kell értelmezni, így a CEVA Freight alapügy tárgyát képező helyzetéhez hasonló helyzeteket is magukban foglalhatnak.

41. Az Overland Footwear ügyben a vállalkozás (Overland) az Európai Unió területén kívül gyártott termékeket (főleg lábbelit) vásárolt, majd azokat a tagállamok területére importálta és ott értékesítette. Az Overland a tevékenysége keretében a Közel-Keleten vételi ügynök szolgáltatásait vette igénybe, és a vételi ügynöknek vételi jutalékot fizetett. Ezt a jutalékot a gyártónak fizette ki, amely azt eljuttatta a vételi ügynök részére. Az Overland kezdetben a vételi ügynök jutalékát (nem elkülönítve) tüntette fel a behozatali vámáru-nyilatkozatokon. Így a behozatali vámot a jutalékra is kiszámolták és meg is fizették. Az Overland ezt követően a vámhatóság engedélyével elkülönítve tüntette fel a vételi jutalékot és az importált áru vételárát a behozatali vámáru-nyilatkozatain. Ezen időponttól kezdve a vámhatóság nem szedett be vámot a vételi jutaléknak megfelelő összegekre. Ezt követően az Overland módosítani kívánta a korábbi vámáru-nyilatkozatait, valamint a kifizetett vám arányos visszafizetését kérte azzal érvelve, hogy mindegyik behozatali vámáru-nyilatkozatban megjelölt érték egy része vételi jutalék, és ez utóbbi nem vámköteles.

42. A Bíróság ítéletében elutasította azokat az érveket, amelyek értelmében a 78. cikk (3) bekezdése csak korlátozott esetekben, például a szóban forgó áru téves besorolása esetében alkalmazható. Ehhez hasonlóan a Bíróság azt az előadást sem fogadta el, hogy az Overland azzal, hogy a vámáru-nyilatkozatában nem tüntette fel a vételi jutalékot, választási jogát gyakorolta, és nem tévedett. Ennek során a Bíróság megállapította, hogy „[amennyiben] a nyilatkozattevő kérelmére a vámáru-nyilatkozat utólagosan felülvizsgálható, [az] nem eredményezheti azt, hogy a megfelelő bizonyítás ellenére az egyszerűsített bizonyítási szabályok alapján jogszerűen *felszámított* vámokat utólagosan azonosítják a […] jogszabályok alapján *fizetendő* vámokkal. Végül meg kell állapítani, hogy valamely nem szándékos mulasztásban megmutatkozó tévedést semmi esetre sem lehet választásnak tekinteni, amely meghatározásánál fogva is szándékos" [27].

43. Noha a Bíróság Overland Footwear ítélete [28] természetesen tanulságos, számomra úgy tűnik, hogy a jelen ügy azzal nem azonos. A jelen ügyben az érintett áru tarifális besorolását illetően a kezdetben tévedés történt. A kezdeti tévedés következtében a releváns vámáru-nyilatkozatokban egy adott érték szerepelt. Ezt követően a téves tarifális besorolást felülvizsgálták és helyesbítették. Ez igencsak eltér az Overland Footwear ügy tényállásától. A jelen ügy különbözik attól a helyzettől is, amelyben valamely nyilatkozattevő szabadon választ több különböző érték közül, majd ezt követően pusztán azért kér módosítást, mert meggondolja magát. A jelen ügyben a kezdeti téves tarifális besorolás és az ahhoz kapcsolódó érték ugyanannak az érmének a két oldala.

26 2005. október 20-i ítélet, C-468/03, EU:C:2005:624.

27 2005. október 20-i Overland Footwear ítélet, C-468/03, EU:C:2005:624, 68. és 69. pont (kiemelés tőlem).

28 2005. október 20-i ítélet, C-468/03, EU:C:2005:624.

44. Ennélfogva arra a következtetésre jutok, hogy ha az árut vámjogi szempontból tévesen olyan vámtarifaalszám alá sorolták be, amely nulla százalékos vámmértéket von maga után, és valamely nyilatkozattevő a szóban forgó áru értékének megadása céljából a Vámkódex 29. cikkével és a végrehajtási rendelet 147. cikkének (1) bekezdésével összhangban, e tévedés alapján kiválaszt egy árat (egymást követő értékesítések esetében), a vámhatóság a nyilatkozattevő kérelmére módosíthatja a vámáru-nyilatkozatot az érintett áru kiadását követően, lehetővé téve, hogy a nyilatkozattevő egy átgondolt értéket helyettesítsen be, feltéve hogy ez az értékelés a Vámkódexben foglalt követelményeknek is megfelel.

A második kérdésről

45. A vámhatóságnak a Vámkódex 221. cikke (1) bekezdésével összhangban a könyvelésbe vételt követően a fizetendő vámösszeget közölnie kell az adóssal. A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével arra kíván választ kapni, hogy az uniós jogba vagy a nemzeti jogba tartozó kérdés-e annak az időpontnak a meghatározása, ameddig e közlést meg kell tenni. Amennyiben a közlés időpontjának meghatározása az uniós jog hatálya alá tartozó kérdés, a kérdést előterjesztő bíróság arról is meg kíván bizonyosodni, hogy az adósnak három éven belül *meg* kell-e *kapnia* a közlést, vagy a 221. cikk (3) bekezdésének alkalmazásában elegendő azt bizonyítani, hogy a közlést e határidőben *megküldték* az adósnak.

46. Előzetesen szem előtt kell tartani, hogy a vámtartozás a vámáru-nyilatkozat elfogadásának időpontjában keletkezik (a Vámkódex 201. cikkének (2) bekezdése). A jelen ügyben a szóban forgó vámáru-nyilatkozatokat 2010. március 1-je és 2010. október 31. között különböző időpontokban nyújtották be. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy kizárólag a 2010. március 4. előtt keletkezett vámtartozásokat érinti az elévülés kérdése.

47. A CEVA Freight és a spanyol kormány álláspontja szerint a határidő lejártának meghatározása az uniós jogba tartozó kérdés. Hollandia és a Bizottság előadja, hogy a Vámkódex alapján a határidő lejártának meghatározására a nemzeti eljárási szabályok az irányadók.

48. Egyetértek Hollandiával és a Bizottsággal.

49. A 221. cikk (3) bekezdésének első mondata elévülési szabályt rögzít: „A vámtartozás keletkezésétől számított 3 év lejárta után az adóssal már nem lehet közölni a tartozás összegét.” [29] E szöveg egyszerű megfogalmazásában semmi nem utal arra, hogy az adóssal való közlés időpontjának meghatározása az uniós jog hatálya alá tartozó kérdés lenne.

50. A szóban forgó rendelkezés jogalkotási előzményeiből kitűnik, hogy a jogalkotó a vámtartozás összegének beszedését illetően korlátozott mértékben kívánt következetességet és egységességet bevezetni. A Vámkódex hatálybalépését megelőzően e kérdéseket az 1697/79 rendelet [30] az 1854/89 rendelettel [31] együtt szabályozta. Az 1697/79 rendeletet azért fogadták el, hogy a meglévő nemzeti szabályokat új közösségi jogi szabályozással váltsák fel. [32] Az 1697/79 rendelet második preambulumbekezdése szerint a vám utólagos beszedése bizonyos mértékben sérti azt a bizonyosságot, amelyet a fizetésre kötelezett személyek a pénzügyi következményekkel járó hivatalos aktusoktól elvárhatnak. Ennélfogva a vámhatóságok jövőbeni fellépése körének korlátozása érdekében célszerűnek

29 Lásd még: 2010. június 17-i Agra ítélet, C-75/09, EU:C:2010:352, 30. pont; lásd a fenti 9. pontot.

30 A megfizetésért felelős személytől meg nem követelt, az ilyen vámok megfizetésének kötelezettségével járó vámeljárás alá vont árukkal kapcsolatos behozatali, illetve kiviteli vámok utólagos beszedéséről szóló, 1979. július 24-i 1697/79/EGK tanácsi rendelet (HL 1979. L 197., 1. o.).

31 A vámtartozásból származó behozatali vagy kiviteli vámok összegének könyvelésbe vételéről és a megfizetésének feltételeiről szóló, 1989. június 14-i 1854/89/EGK tanácsi rendelet (HL 1989. L 186., 1. o.).

32 2006. február 23-i Molenbergnatie ítélet, C-201/04, EU:C:2006:136, 32. pont.

tűnt egy olyan hároméves időszak meghatározása, amelyet követően a megállapított vám véglegessé válik. E határidő alkalmazását illetően a rendelet további célkitűzéseket nem rögzít. Közelebbről, a jogalkotó a közlés időpontját és módját illetően nem határozott meg előírásokat. Az 1992. évi Vámkódex 221. cikkének szövege az 1697/79 rendelet 2. cikkének szövegéhez hasonló.

51. Számomra tehát úgy tűnik, hogy a tagállamoknak a Vámkódex 221. cikke alkalmazása céljából a nemzeti jog eljárási és anyagi jogi szabályaival összhangban kell eljárniuk, mivel akkoriban az uniós jog nem tartalmazott az említett rendelkezés értelmében történő közlés időpontjának meghatározására irányadó közös szabályokat. [33]

52. A CEVA Freight és a spanyol kormány előadja, hogy ugyanakkor figyelembe kell venni azt a tágabb kontextust, amelyben a vámhatóságok és a gazdálkodók eljárnak. Felhívták a figyelmet a Vámkódex jelenlegi változatára, [34] amelynek értelmében a vámhatóságok és a gazdálkodók között zajló minden információcserének – például árunyilatkozatok, kérelmek vagy határozatok cseréjének – elektronikus adatfeldolgozási eljárás igénybevételével kell történnie (a 6. cikk (1) bekezdése). A CEVA Freight és a spanyol kormány is azzal érvel, hogy a 2013. évi Vámkódexet segítségül kell hívni az előzményének minősülő 1992. évi Vámkódex értelmezése során.

53. Ez az érv figyelmen kívül hagyja azt az egyszerű tényt, hogy a 2013. évi Vámkódex és az 1992. évi Vámkódex jogalkotási háttere nem azonos. A Vámkódexet 2008-ban radikálisan módosították, hogy hozzáigazítsák a vám és kereskedelem új környezetéhez; és emiatt átdolgozták a szabályokat. [35] Következésképpen a 2013. évi Vámkódex jelenlegi tartalmából nem vonható le következtetés az 1992. évi Vámkódex 221. cikke (3) bekezdésének értelmezését illetően.

54. Úgy vélem tehát, hogy e rendelkezés alapján az adóssal való közlés időpontját a nemzeti eljárásjognak kell meghatároznia. Erre az uniós jog által előírt klasszikus korlátozás vonatkozik, vagyis az, hogy a nemzeti jog előírásai nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a vámtartozás visszafizetését, és az említett nemzeti szabályok alkalmazásának a hasonló ügyek eldöntésére vonatkozó nemzeti eljárásokhoz képest hátrányos megkülönböztetéstől mentesnek kell lennie. [36]

55. A második kérdés első részére adott válaszomra tekintettel annak második részét nem szükséges megvizsgálni. A teljesség kedvéért – arra az esetre, ha a Bíróság a második kérdés első részével kapcsolatos álláspontommal nem értene egyet, és egységes, uniós szintű értelmezést választana – hozzáteszem, hogy számomra úgy tűnik, a 221. cikk (3) bekezdésének szövege értelmében a vámhatóságnak a közlést az adós részére a hároméves határidő lejárta előtt *meg* kell *küldenie*, annál is inkább, mivel e rendelkezés középpontjában az adós általi átvétel napja helyett a vámhatóság eljárása áll.

Végkövetkeztetés

56. A fenti megfontolásokra figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) Ha az árut vámjogi szempontból tévesen olyan vámtarifaalszám alá sorolták be, amely nulla százalékos vámmértéket von maga után, és e tévedés alapján valamely nyilatkozattevő a szóban forgó áru értékének megadása céljából a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október

33 Lásd analógia útján: 2006. február 23-i Molenbergnatie ítélet, C-201/04, EU:C:2006:136, 52. és 53. pont.

34 Lásd a fenti 2. lábjegyzetet.

35 Lásd az Uniós Vámkódex létrehozásáról szóló európai parlamenti és tanácsi rendeletre vonatkozó bizottsági javaslat indoklását (COM(2012) 64, 2. o.).

36 2007. június 21-i ROM-projecten ítélet, C-158/06, EU:C:2007:370, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet 29. cikkével és a 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet 147. cikkének (1) bekezdésével összhangban kiválaszt egy árat (egymást követő értékesítések esetében), a vámhatóság a nyilatkozattevő kérelmére módosíthatja a vámáru-nyilatkozatot az érintett áru kiadását követően, lehetővé téve, hogy a nyilatkozattevő egy átgondolt értéket helyettesítsen be, feltéve hogy ez az értékelés a Vámkódexben foglalt követelményeknek is megfelel.

2) A 2913/92 rendelet 221. cikke (3) bekezdésének alkalmazásában az adóssal való közlés időpontját a nemzeti eljárási jognak kell meghatároznia. Erre az uniós jog által előírt korlátozás vonatkozik, vagyis az, hogy a nemzeti jog előírásai nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézzé a vámtartozás visszafizetését, és az említett nemzeti szabályok alkalmazásának a hasonló ügyek eldöntésére vonatkozó nemzeti eljárásokhoz képest hátrányos megkülönböztetéstől mentesnek kell lennie.