A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. november 8.*

„Hatodik héairányelv — Alkalmazhatóság — Közösségi Vámkódex — Harmadik országból származó és valamely tagállam területén vámraktározási eljárás alá vont termékek — A termékek átalakítása a felfüggesztő eljárás keretében, az aktív feldolgozási eljárás alatt — A termékek értékesítése és újból vámraktározási eljárás alá vonása — A termékek ugyanazon vámraktárban tartása az ügyletek összessége során — Ellenszolgáltatás fejében belföldön teljesített értékesítés — A héát érintő adóztatandó tényállás”

A C-165/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Najvyšší súd Slovenskej republiky (Szlovákia) a Bírósághoz 2011. április 4-én érkezett, 2011. március 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**

és

a **Profitube spol. s r.o**.

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel és M. Safjan (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky képviseletében V. Paňko meghatalmazotti minőségben,

– a Profitube spol. s r.o. képviseletében M. Čižmárik advokát,

– a szlovák kormány képviseletében B. Ricziová, meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében M. Smolek és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: szlovák.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és P. Pecho, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. május 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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), valamint a 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel (HL 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság adóigazgatósága; a továbbiakban: Daňové riaditeľstvo) és a Profitube spol. s r.o. (a továbbiakban: Profitube), Kassán (Szlovákia) székhellyel rendelkező társaság között a harmadik országból származó, a Szlovák Köztársaság területén található közvámraktárban elhelyezett termékek vámraktározási eljárást és a felfüggesztő eljárás keretében aktív feldolgozási eljárást követő értékesítését terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) megfizetése tárgyában folyó eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A Vámkódex

3 A Vámkódexet a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 2008. április 23-i 450/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (Modernizált Vámkódex) (HL L 145., 1. o.) hatályon kívül helyezte, illetve annak helyébe lépett. Mindazonáltal az alapeljárás tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel e tényállásra a Vámkódex alkalmazandó.

4 A Vámkódex 3. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) A Közösség vámterülete magában foglalja:

[…]

– a Szlovák Köztársaság területét,

[…]

(3) A Közösség vámterülete magában foglalja a tagállamok területi vizeit, belföldi tengervizeit és légterét, valamint a (2) bekezdésben említett területeket, kivéve azoknak a területeknek a területi vizeit, belföldi tengervizeit és légterét, amelyek az (1) bekezdés értelmében nem képezik részét a Közösség vámterületének.”

5 A Vámkódex 84. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A 85–90. cikkben:

a) a »felfüggesztő eljárás« kifejezés nem közösségi áru esetében az alábbi intézkedéseket jelenti:

[…]

– vámraktározási eljárás,

– aktív feldolgozás felfüggesztő eljárás keretében,

[…]”

6 A Vámkódex 98. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) Vámraktározási eljárás során az alábbi árukat lehet vámraktárban tárolni:

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

[…]

(2) A vámraktár minden, a vámhatóság által jóváhagyott és felügyelete alatt álló olyan helyet jelent, ahol a megállapított feltételek szerint áru tárolható.”

7 A Vámkódex 99. cikkének első és második bekezdése ekképp rendelkezik:

„A vámraktár közvámraktár vagy magánvámraktár lehet.

A »közvámraktár« olyan vámraktár, amely bármely személy részére rendelkezésre áll áru raktározására.

A »magánvámraktár« olyan vámraktár, amely az áruknak a raktárengedélyes által történő raktározására van fenntartva.”

8 A Vámkódex 114. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(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.”

A hatodik irányelv

9 A hatodik irányelvet a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) hatályon kívül helyezte, illetve annak helyébe lépett. Mindazonáltal az alapeljárás tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel e tényállásra a hatodik irányelv alkalmazandó.

10 A hatodik irányelv 2. cikke előírja:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

11 A hatodik irányelv 3. cikkének (1)–(3) bekezdése értelmében:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában:

– »egy tagállam területe«: az egyes tagállamok tekintetében a (2) és (3) bekezdésben meghatározottak szerinti belföld,

– »Közösség« és »a Közösség területe«: az egyes tagállamok tekintetében a (2) és (3) bekezdésben meghatározottak szerint a tagállamok területe,

– »harmadik terület« és »harmadik ország« a (2) és (3) bekezdésben meghatározott, egy tagállam területén kívüli terület.

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »belföld« a[z EK 299.] cikkben, az egyes tagállamok tekintetében meghatározottak szerint az [EK-Szerződés] területi hatálya alá tartozó terület.

(3) Nem tartoznak a »belföld« fogalmába az egyes tagállamok következő területei:

– Németországi Szövetségi Köztársaság:

Helgoland szigete,

Büsingen területe,

– Spanyol Királyság:

Ceuta,

Melilla,

– Olasz Köztársaság:

Livigno,

Campione d’Italia,

a Luganói-tó olaszországi vizei.

Nem tartoznak a »belföld« fogalmába az egyes tagállamok következő területei:

– Spanyol Királyság:

Kanári-szigetek,

– Francia Köztársaság:

a tengerentúli megyék.

– Görög Köztársaság:

Άγιο Όπος.”

12 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében a „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

13 A hatodik irányelv 7. cikkének (1)–(3) bekezdése első albekezdése ekképp rendelkezik:

„(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, amennyiben az (1) bekezdés a) pontjában említett termékek a Közösség területére való belépéskor a 16. cikk (1) bekezdésének B. részében [helyesen: B. részének a), b) c) és d) pontjában] említett feltételek egyike alá tartoznak az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatal feltételei alapján vagy külső tranzit-megállapodások alapján, akkor az ilyen termékek behozatalának helye azon tagállam, amelynek területén belül e megállapodások már nem vonatkoznak rájuk.”

14 A hatodik irányelv 10. cikke (1)–(3) bekezdésének első albekezdése értelmében:

„(1)

a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik.

[…]

(3) Az adóköteles esemény akkor merül fel [helyesen: az adóztatandó tényállás akkor keletkezik], 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, [helyesen: az adóztatandó tényállás akkor keletkezik] és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek.”

15 A hatodik irányelv 28c. cikke E. részének 1. pontja értelmében ezen irányelvnek „A nemzetközi áruforgalomhoz kapcsolódó különleges adómentességek” című 16. cikke (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az egyéb közösségi adózási rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok – a 29. cikkben meghatározott konzultációkra is figyelemmel – olyan különleges intézkedéseket tehetnek, amelyek arra irányulnak, hogy mentességben részesítsék a következő ügyletek némelyikét vagy mindegyikét, feltéve, hogy azok nem végső felhasználásra és/vagy fogyasztásra szolgálnak, továbbá hogy a [héa] összege az A.–E. részben említett esetekre vonatkozó intézkedések megszüntetésekor megfelel azon adóösszegnek, amely ezen ügyletek mindegyikének az ország területén való megadóztatása esetén lett volna esedékes.

[…]

B. olyan termékek értékesítése, amelyeket a következőkre szántak:

[…]

c) vámraktározási eljárásban vagy aktív feldolgozási eljárásban részesítés;

[…]

Az a), b), c) és d) pontban említett helyeket a Közösség hatályos vámrendelkezései határozzák meg.

[…]

D. termékek és szolgáltatások, amelyeket a következő helyeken végeznek:

a) a B. rész a), b), c) és d) pontjában felsorolt helyek és azok továbbra is a fenti pontokban meghatározott helyzetben vannak;

b) a B. rész e) pontjában felsorolt helyek és azok belföldön továbbra is a fenti pontokban meghatározott helyzetben vannak.

Amennyiben a tagállamok a vámraktárakban bonyolított ügyletek vonatkozásában élnek az a) pontban biztosított választási lehetőséggel, megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy meghatározzák azon raktározási, de nem vámraktározási eljárásokat, amelyek lehetővé teszik a b) pont rendelkezéseinek alkalmazását ugyanazon ügyletek vonatkozásában, amelyek a J. mellékletben felsorolt termékekkel kapcsolatosak, és amelyeket e vámraktározáson kívüli raktározás során bonyolítanak.

[…]”

A nemzeti jog

16 A Szlovák Köztársaság alkotmánya 46. cikkének (1) bekezdése értelmében bármely személy a törvénynek megfelelő módon érvényesítheti jogait a független és pártatlan bíróság előtt.

17 A hozzáadottérték-adóról szóló 2004. április 6-i 222/2004. sz. törvény (nº 1/2004 Z. z) az alapeljárásra alkalmazandó változatában (a továbbiakban: héatörvény) a hatodik irányelvnek a szlovák jogrendbe történő átültetésére irányul.

18 Az említett törvény 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy a belföldön valamely jogalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés héaköteles.

19 Ugyanezen törvény 2. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében belföld a Szlovák Köztársaság területe.

20 A héatörvény 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy a termékértékesítés a materiális javaknak a tulajdonjog módosulásával járó értékesítése.

21 Az említett törvény 12. cikke értelmében a termékimport harmadik országok területéről származó termékek behozatala az Európai Unió területére, és az áruk belföldre történő behozatala esetén a vám mértékére a vámszabályozás rendelkezéseit kell alkalmazni, kivéve ha e törvény másképp nem rendelkezik.

22 Ugyanezen törvény 13. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében, ha a termékértékesítés termékek küldésével vagy fuvarozásával jár, a termékértékesítés helye az a hely, ahol a termék a vásárló részére történő feladáskor vagy a fuvarozás megkezdésekor található, az e törvény ugyanezen cikke (1) bekezdésének b) pontjában, (2) bekezdésében, illetve 14. cikkében foglalt kivételek fenntartásával.

23 A héatörvény 18. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy amennyiben valamely termék az Unió területére történő behozatalakor átmeneti megőrzés alatt áll, vámszabad területen vagy vámszabad raktárban tárolják, vámeljárás alá, aktív feldolgozási eljárás alá vonták, az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatalra vonatkozó szabályozás alá helyezték, illetve beengedték az ország felségvizeire, a behozatal helye az a tagállam, amelyben e vámintézkedések megszüntetésre kerülnek.

24 Az említett törvény 19. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a héa a termék értékesítésének időpontjában válik felszámíthatóvá, mivel a vásárló ezen időpontban szerzi meg az áruk felett tulajdonosként való rendelkezés jogát.

25 Ugyanezen törvény 69. cikkének (1) bekezdése értelmében a belföldön termékeket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalany héát köteles fizetni.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság elé terjesztett észrevételekből az következik, hogy a Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (kiemelt adóalanyok adóhatósága; a továbbiakban: Daňový úrad) 2005 júliusa, augusztusa, szeptembere és októbere, valamint 2006 januárja, februárja, áprilisa, májusa és decembere vonatkozásában héaellenőrzést végzett a Profitube-nál.

27 Ezen adóellenőrzés során kiderült, hogy az ellenőrzött időszakban a Kassán székhellyel rendelkező SSIM a.s. félkész acéltermékeket, nevezetesen melegen hengerelt tekercseket hozott be Ukrajnából, amelyeket a Profitube számára értékesített. Az ez utóbbi által használt és a Szlovák Köztársaság területén található közvámraktárban raktározott tekercseket a Vámkódex 98. cikke értelmében vett vámraktározási eljárás alá vonták.

28 A szóban forgó melegen hengerelt tekercseket ezt követően a Vámkódex 114. cikke értelmében vett felfüggesztő vámeljárás keretében azok acélszelvényekké alakítása érdekében aktív feldolgozási eljárás alá vonták.

29 A Profitube ezen acélszelvényeket (a továbbiakban: vitatott termékek) a Kassán székhellyel rendelkező és héaalanyként bejegyzett Mercurius s.r.o. társaság számára értékesítette (a továbbiakban: vitatott értékesítés). A vitatott termékeket újra vámraktározási eljárás alá vonták. A Profitube úgy ítélte meg, hogy a vitatott értékesítés nem volt héaköteles.

30 Ezen, a 2005. és 2006. adóévben végzett ügyletek során a vitatott termékek ugyanabban a közvámraktárban maradtak.

31 2006. június 27-i határozatában a Daňový úrad megállapította, hogy a Profitube, mivel nem fizette meg a vitatott értékesítés utáni héát, megsértette a héatörvény 69. cikkének (1) bekezdését, ugyanezen törvény 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (2) bekezdésének b) pontjával, 8. cikke (1) bekezdésének a) pontjával, 13. cikke (1) bekezdésének a) pontjával, valamint 19. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben.

32 E tekintetben a Daňový úrad úgy ítélte meg, hogy a Profitube a Szlovák Köztársaság területén található közvámraktárban tárolt termékek értékesítésével a héatörvény 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében héaköteles termékértékesítést végzett.

33 2007. október 25-i határozatában a Daňové riaditeľstvo helybenhagyta a Daňový úrad határozatait.

34 2008. július 23-i ítéletében a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi kerületi bíróság) helyt adott a Profitube által a Daňové riaditeľstvo határozataival szemben benyújtott keresetnek, és ez utóbbi elé utalta vissza az ügyet. A Krajský súd v Bratislave elsősorban arra hivatkozott, hogy a harmadik országból származó termékeket szabad forgalomba kell bocsátani ahhoz, hogy a héa alá tartozzanak.

35 Miután a Daňové riaditeľstvo fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen, a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) 2009. október 20-i ítéletében megváltoztatta a Krajský súd v Bratislave ítéletét, és úgy határozott, hogy a valamely tagállam területén található vámraktár jogilag e tagállam területének részét alkotja. A Daňové riaditeľstvo ennek megfelelően megalapozottan állapította meg, hogy a vitatott értékesítés a héatörvény 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében belföldön teljesített termékértékesítésnek minősült. A vitatott termékek egyébiránt nem képezték tárgyát az ugyanezen törvény 12. cikke értelmében vett behozatalnak.

36 A Profitube fellebbezést nyújtott be a Najvyšší súd Slovenskej republiky ítéletével szemben az Ústavný súd Slovenskej republikyhez (a Szlovák Köztársaság alkotmánybírósága). 2010. október 27-i ítéletében ez utóbbi bíróság hatályon kívül helyezte a Najvyšší súd Slovenskej republiky ítéletét, és új eljárás lefolytatása céljából visszautalta az ügyet ez utóbbi elé.

37 Az Ústavný súd Slovenskej republiky úgy ítélte meg, hogy a Najvyšší súd Slovenskej republiky megsértette a Profitube-nak a bírói jogvédelemhez az Alkotmány 46. cikkének (1) bekezdésében rögzített, valamint a tisztességes eljáráshoz fűződő az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában 1950. november 4-én aláírt egyezmény 6. cikkének (1) bekezdésében rögzített alapvető jogát. Az alkotmánybíróság elsősorban azt hangsúlyozta, hogy a Najvyšší súd Slovenskej republiky nem vizsgálta meg a héatörvény 12. cikke alkalmazhatóságának kérdését, amely cikk értelmében a vámszabályozás elsőbbséget élvez e törvénnyel szemben.

38 E körülmények között a Najvyšší súd Slovenskej republiky az eljárást felfüggesztette, és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) Kizárólag a közösségi vámjogi szabályok alkalmazandóak-e az ugyanazon vámraktárban történő említett termékértékesítésre olyan esetben, ahol egy európai uniós tagállam területén található közvámraktárba e tagállam importőre 2005-ben és 2006-ban olyan, nem európai uniós tagállam (Ukrajna) területéről származó termékeket importált, amelyeket később a nevezett vámraktárban felfüggesztő eljárás keretében történő aktív feldolgozási eljárás során átalakítottak, és ahol a végterméket az azt feldolgozó jogalany, ahelyett, hogy a [Vámkódex] 114. cikke értelmében azonnal exportálta volna, ugyanabban a vámraktárban átruházta egy másik, ugyanazon uniós tagállamban honos társaság részére, amely a terméket a fent említett vámraktárból nem bocsátotta szabad forgalomba, hanem később újra vámraktározási eljárás alá vonta, vagy pedig a szóban forgó értékesítéssel a jogi helyzet megváltozott oly módon, hogy a nevezett ügylet a [hatodik irányelv] hatálya alá került, más szóval hogy a [héarendszer] hatodik irányelv értelmében vett céljára figyelemmel lehetséges a valamely tagállam területén található közvámraktárt a Közösség, pontosabban e tagállam területe részének tekinteni a hatodik irányelv 3. cikke értelmében?

2) A joggal való visszaéléssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat (a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.]) fényében, amelyet az Európai Unió Bírósága a hatodik irányelv tekintetében alakított ki, értékelhető-e úgy a fent leírt helyzet, hogy a Szlovák Köztársaságban található közvámraktárban történő termékértékesítés által a [Profitube] már visszterhes belföldi termékértékesítést valósított meg?

3) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén, amennyiben tehát a szóban forgó ügylet a hatodik irányelv hatálya alá tartozik, ezen ügylet adóztatandó tényállást képez-e:

a) amely a hatodik irányelv 10. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében az adó felszámíthatóságához kapcsolódik, mivel a termékértékesítésre a Szlovák Köztársaság területén található közvámraktárban került sor, vagy

b) mivel a termékeket harmadik országból történő behozatalukat követően (a hatodik irányelv 10. cikkének (3) bekezdése), a nevezett vámraktárban történő tárolásuk során valamely másik, ugyanazon tagállambeli személy részére értékesítették, a vámeljárás befejeződött?

4) Teljesülnek-e a hatodik irányelv preambulumában megfogalmazott célok, és különösen a [többoldalú tárgyalások uruguayi fordulóján (1986–1994) elért megállapodásoknak a Közösség nevében a hatáskörébe tartozó ügyek tekintetében történő megkötéséről szóló, 1994. december 22-i 94/800/EK tanácsi határozattal (HL L 336., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 21. kötet, 80. o.) jóváhagyott, a Kereskedelmi Világszervezetet (WTO) létrehozó egyezmény IA. mellékletében foglalt 1994. évi Általános Vám- és Kereskedelmi Egyezmény] (GATT) céljai, ha a harmadik államból a vámraktárba behozott, majd ott átalakított és valamely, az Európai Közösségek tagállamának területén található termékek vámraktárban történő értékesítése a nevezett tagállamban nem tartozik a [héaszabályozás] hatálya alá?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első és a harmadik kérdésről

39 Első és harmadik kérdésével – amelyeket célszerű együttesen vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy ha harmadik országból származó termékeket vámraktározási eljárás alá vontak valamely tagállamban, majd e termékeket felfüggesztő eljárás keretében történő aktív

feldolgozási eljárás során átalakították, ezt követően pedig értékesítették és újból vámraktározási eljárás alá vonták, miközben ezen ügyletek összessége alatt a termékek az e tagállamban található vámraktárban maradtak, e termékek értékesítése héaköteles-e, és ha igen, melyik az adóztatandó tényállás.

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

41 Először azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló termékek a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett import tárgyát alkották-e.

42 A hatodik irányelv 7. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a „termékimport” olyan termékek belépése a Közösség területére, amelyek nem felelnek meg az EK 23. cikkben és az EK 24. cikkben megállapított feltételeknek.

43 A hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy amennyiben az ilyen termékeket a Közösség területére való belépéskor a 16. cikk (1) bekezdése B. részének a), b) c) és d) pontjában említett eljárások egyike alá vonták, ezek behozatalának helye azon tagállam, amelynek területén belül ezen eljárások már nem vonatkoznak rájuk.

44 A jelen ügyben a vitatott, harmadik országból származó termékeket valamely tagállam vámraktározási eljárása alá, majd felfüggesztő eljárás keretében történő aktív feldolgozási eljárás alá vonták és értékesítették azelőtt, hogy újból ugyanezen tagállam vámraktározási eljárása alá vonták volna.

45 Következésképpen e termékeket a Közösség területére való belépésüket követően két, a hatodik irányelv 6. cikke (1) bekezdése B. részének c) pontjában említett eljárás alá vonták.

46 Mivel a vitatott termékeket a szóban forgó értékesítés időpontjában még nem vonták ki ezen eljárások alól, még ha ezeket fizikailag be is hozták az Unió területére, nem tekinthetők úgy, mint amelyek a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett „import” tárgyát képezték (lásd ebben az értelemben a C-305/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1213. o.] 41. pontját).

47 E tekintetben az a tény, hogy e termékek tekintetében megváltozott a vámeljárás, nem olyan jellegű, hogy befolyásolja az importált termékek minősítését, mivel mindkét érintett eljárás szerepel a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdésében.

48 Következésképpen, mivel az alapeljárás tényállásának megvalósulása időpontjában nem történt behozatal, a vitatott termékek a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében nem tartoztak a héa alá.

49 E körülményekre figyelemmel másodsorban azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló termékek értékesítése a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett, az adóalany által e minőségében belföldön, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek minősül-e.

50 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy a „termékértékesítés” a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ez a fogalom az anyagi javak egyik fél általi minden olyan átruházását magában foglalja, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal ténylegesen annak tulajdonosaként rendelkezzen (lásd különösen a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját, valamint a C-497/09., C-499/09., C-501/09. és C-502/09. sz., Bog és társai egyesített ügyekben 2011. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-1457. o.] 59. pontját).

51 Másodsorban a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” végzett termékértékesítés fogalma azt feltételezi, hogy az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd a 102/86. sz. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1988., 1443. o.] 12. pontját, valamint C-53/09. és C-55/09. sz., Loyalty Management UK és Baxi Group egyesített ügyekben 2010. október 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-9187. o.] 51. pontját).

52 Harmadsorban a termékértékesítést az „adóalanynak e minőségében” kell teljesítenie. Az adóalany akkor jár el e minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (a C-587/10. sz. VSTR-ügyben 2012. szeptember 27-én hozott ítélet 49. pontja). A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a Profitube héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany.

53 Ebből következik, hogy a vitatotthoz hasonló értékesítés adóalany által e minőségében, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek minősül. Az alapeljárásban az értékesítés helye az a hely, ahol a termék a szóban forgó értékesítés időpontjában volt, nevezetesen a Profitube által használt, szlovák területen található közvámraktárban.

54 Negyedsorban a kérdést előterjesztő bíróság közelebbről arra keresi a választ, hogy a valamely tagállam területén található vámraktár a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „belföldön” helyezkedik-e el.

55 E tekintetben arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében „belföld” az EK 299. cikkben az egyes tagállamok tekintetében meghatározottak szerint az EK-Szerződés területi hatálya alá tartozó területnek felel meg.

56 Az EK 299. cikk (1) bekezdése felsorolja azokat a tagállamokat, amelyekre az EK-Szerződést alkalmazni kell, az e bekezdést követő bekezdésekben bizonyos meghatározott területek vonatkozásában különös rendelkezéseket előírva.

57 A hatodik irányelv 3. cikkének (3) bekezdése kifejezetten kizár egyes belföldi területeket ezen irányelv hatálya alól.

58 Márpedig a jelen ítélet 56. és 57. pontjában hivatkozott egyik rendelkezés, illetve a hatodik irányelv egyéb más rendelkezése sem írja elő, hogy a vámraktárak, legyenek azok akár magán- vagy közvámraktárak, nem „belföldön” találhatók, amennyiben ezek valamely tagállam területén helyezkednek el, amint azt a hatodik irányelv 3. cikkének (1) bekezdése előírja. A Vámkódex – saját hatályát illetően – semmiféle különös jogállást nem ír elő a vámraktárak vonatkozásában.

59 Következésképpen a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a vámraktár „belföldön” van, ha az valamely tagállam területén található.

60 Meg kell továbbá állapítani, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja nem tesz különbséget aszerint, hogy az értékesítés közösségi termékekre vonatkozik-e, vagy sem. Következésképpen a Profitube írásbeli észrevételeiben szereplő állításával ellentétben az a tény, hogy a vitatott termékek nem képezték import tárgyát, önmagában nem zárja ki, hogy a termékértékesítés valamely tagállam területén történjen.

61 A fentiekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy főszabály szerint a vitatotthoz hasonló értékesítés a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héaköteles, mivel az adóztatandó tényállás abban az időpontban valósult meg, amikor megtörtént a termékértékesítés, ezen irányelv 10. cikke (2) bekezdésének megfelelően.

62 Mindazonáltal a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdése az ugyanezen bekezdés B. és D. részében foglalt eljárások tekintetében előírja, hogy a tagállamok mentesíthetik a héa alól a vámraktározási eljárás vagy aktív feldolgozási eljárás alá vonásra szánt termékek értékesítését, illetve a B. rész a)-d) pontjában felsorolt helyzetben, e helyzetek egyikének fenntartása mellett történő termékértékesítéseket, feltéve hogy ezen ügyletek nem végső felhasználásra vagy fogyasztásra szolgálnak, továbbá, hogy a héa összege ezen eljárások megszüntetésekor megfelel azon adóösszegnek, amely ezen ügyletek mindegyikének az ország területén való megadóztatása esetén lett volna esedékes.

63 Következésképpen a tagállamok a hivatkozott 16. cikk (1) bekezdésének B. és D. részében előírt eljárások és esetek, így köztük a vámraktározási eljárás vagy az aktív feldolgozási eljárás alá vont termékek, illetve a vámraktárban teljesített ügyletek tekintetében mentesíthetnek egyes belföldön teljesített ügyleteket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 40. pontját).

64 Ily módon, amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 29. és 30. pontjában, a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdése egyértelműen megerősíti azt az értelmezést, hogy főszabály szerint a felfüggesztő vámeljárás alá vont termékek valamely adóalany által ellenszolgáltatás fejében valamely tagállam területén található vámraktárban végzett értékesítése a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héaköteles.

65 A jelen ügyben, amint azt az alapeljárás felperese, az írásbeli észrevételeket benyújtó tagállamok, valamint a Bizottság is állítja, a vitatott értékesítés héaköteles, feltéve hogy a Szlovák Köztársaság nem élt az ezen értékesítés héa alóli mentesítése tekintetében az ezen irányelv 16. cikkének (1) bekezdése értelmében számára nyitva álló lehetőséggel.

66 A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a Szlovák Köztársaság élt-e ezzel a lehetőséggel.

67 Következésképpen az első és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy ha harmadik országból származó termékeket vámraktározási eljárás alá vontak valamely tagállamban, majd e termékeket felfüggesztő eljárás keretében történő aktív feldolgozási eljárás során átalakították, ezt követően pedig értékesítették és újból vámraktározási eljárás alá vonták, miközben ezen ügyletek összessége alatt a termékek az e tagállamban található vámraktárban maradtak, e termékek értékesítése a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héaköteles, kivéve ha a szóban forgó tagállam élt az ezen értékesítés adó alóli mentesítése tekintetében az ezen irányelv 16. cikkének (1) bekezdése értelmében számára nyitva álló lehetőséggel, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A második és negyedik kérdésről

68 Figyelembe véve az első és harmadik kérdésre adott választ, a kérdést előterjesztő bíróság által feltett második és negyedik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

69 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:

Ha harmadik országból származó termékeket vámraktározási eljárás alá vontak valamely tagállamban, majd e termékeket felfüggesztő eljárás keretében történő aktív feldolgozási eljárás során átalakították, ezt követően pedig értékesítették és újból vámraktározási eljárás alá vonták, miközben ezen ügyletek összessége alatt a termékek az e tagállamban található vámraktárban maradtak, e termékek értékesítése a 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységesadóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 388/77/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héaköteles, kivéve ha a szóban forgó tagállam élt az ezen értékesítés adó alóli mentesítése tekintetében az ezen irányelv 16. cikkének (1) bekezdése értelmében számára nyitva álló lehetőséggel, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Aláírások