



Határozatok Tára

NILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. február 13.¹

C-480/12. sz. ügy

**Minister van Financiën
kontra
X BV**

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közösségi Vámkódex — 2913/92/EGK rendelet — A 203. cikk és a 204. cikk (1) bekezdése a) pontjának hatálya — Külső árutovábbítási eljárás — Vámtartozás keletkezése kötelezettség nem teljesítése miatt — Rendeltetési hivatalnál való késedelmes bemutatás — Végrehajtási rendelet — 2454/93/EGK rendelet — 859. cikk — Hatodik héairányelv — A 10. cikk (3) bekezdésének első albekezdése — Behozatal fogalma a hatodik héairányelvben — Érintett vámeljárás alól való kikerülés — A vámtartozás és a hozzáadottértékadó-tartozás keletkezése közötti összefüggés — Az adóköteles tevékenység fogalma”

I – Bevezetés

1. A 2913/92/EGK rendeletben² és a végrehajtási rendeletében³ bevezetett közösségi külső árutovábbítás egy nagyon szigorú feltételekhez kötött vámeljárás. Ezen eljárást abban az esetben kell alkalmazni, ha nem közösségi árut harmadik országba irányuló újrakivitel céljából az Európai Unió vámterületén belül egy adott pontból egy másikba szállítanak. Az árutovábbítás során az árukat vám, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) és jövedéki adó nem terheli.

2. A jelen ügyben a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) első kérdésével arra vár választ a Bíróságtól, hogy a vámtartozás keletkezése tekintetében milyen jogi következményei vannak a külső árutovábbítás során a rendeltetési vámhivatalnál való késedelmes bemutatásnak⁴ a Vámkódex és különösen annak (a vámfelügyelet alóli elvonásról szóló) 203. cikke, valamint (a vámeljárás alkalmazási

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — A 2005. április 13-i 648/2005/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel (HL L 117., 13. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex). A Vámkódexet hatályon kívül helyezte a Közösségi Vámkódex létrehozásáról (Modernizált Vámkódex) szóló, 2008. április 23-i 450/2008/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL L 145., 1. o.), amelynek egyes rendelkezései 2008. június 24-étől, más rendelkezései pedig 2013. június 24-étől váltak alkalmazhatóvá. Az alapeljárásbeli jogvita, tekintettel tényállása megvalósulásának időpontjára, még a Vámkódexben foglalt szabályok hatálya alá tartozik.

3 — A 2003. december 18-i 2286/2003/EK bizottsági rendelettel (HL L 343., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 15. kötet, 118. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet (HL L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.; a továbbiakban: végrehajtási rendelet).

4 — Az alapeljárás tárgyát képező áru egy Unióba beléptetett dízelmotor, amelyet néhány hónappal később egy hajóba építve az Unióból kiléptettek.

feltételeinek be nem tartásáról szóló) 204. cikke értelmében. Legelőször is kiemelem, hogy a végrehajtási rendelet 859. cikke olyan „mentő” körülményeket határoz meg, amelyek esetében a Vámkódex 204. cikkének hatálya alá tartozó mulasztás nem keletkeztet vámtartozást, ami azonban nem vonatkozik a 203. cikkben rögzített elvonásra.

3. Amennyiben a Vámkódex 204. cikke lenne alkalmazható, a kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével a 77/388/EGK hatodik irányelv⁵ értelmezésére, különösen a vámtartozás és a héatartozás keletkezése közötti összefüggésre keres választ, valamint konkrétan arra, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló esetekben kell-e héát fizetni akkor, ha a bemutatási határidő túllépése miatt a Vámkódex 204. cikke alapján vámtartozás keletkezik.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

1. Külső árutovábbítási eljárás

4. A Vámkódex 91., 92. és 96. cikke határozza meg a külső árutovábbítási eljárás fogalmát, célját és a főkötelezett – azaz az említett eljárás jogosultja – kötelezettségeit.

5. A végrehajtási rendelet 356. cikke azon határnapra vonatkozik, ameddig az árukat be kell mutatni a rendeltetési vámhivatalban. E rendelet (3) bekezdése, amely az áruk késedelmes bemutatására vonatkozik, az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ha az árukat az indító vámhivatal által előírt határidő letelte után mutatják be a rendeltetési vámhivatalnak, és a határidő be nem tartása a rendeltetési vámhivatal számára elfogadható módon megindokolt, a fuvarozónak vagy a főkötelezettnek nem felróható körülmények következménye, úgy tekintendő, hogy ez utóbbi az előírt határidőt betartotta.”

2. A vámtartozás keletkezése

6. A Vámkódex 203. cikke értelmében vámtartozás az áru vámfelügyelet alóli elvonásakor keletkezik. Ezzel szemben a Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdése a) pontja alapján vámtartozás keletkezik az árura vonatkozó vámeljárással alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt.

7. A végrehajtási rendelet 859. cikke kiegészíti a Vámkódex 204. cikkét azzal, hogy meghatározza azokat a mulasztásokat, amelyeknek a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének értelmében nincs jelentős kihatásuk az adott vámeljárással helyes lefolytatására. E tekintetben előírja, hogy a mulasztások ne minősüljenek kísérletnek arra nézve, hogy az árukat jogellenesen elvonják a vámfelügyelet alól, az érintett személy részéről ne utaljanak súlyos gondatlanságra, és hogy az áruk helyzetének rendezéséhez szükséges minden alakosság utólagosan elvégzésre kerüljön. Az említett 859. cikk 2. pontjának szövege a következő:

„[...]

5 — 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 tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv). Ezt az irányelvet hatályon kívül helyezte a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.). Tekintettel azonban az alapügybeli tényállás időpontjára, az alapügyre a hatodik irányelv vonatkozik.

2. az árutovábbítási eljárás alá vont áruk esetében, az adott eljárás alkalmazásával járó valamely kötelezettség teljesítésének elmulasztása, ha a következő feltételek teljesülnek:
- a) az eljárás alá vont árukat sértetlen állapotban mutatták be a rendeltetési vámhivatalnak;
 - b) a rendeltetési vámhivatal megállapította, hogy az árutovábbítási eljárás befejezésekor az áru vámjogi sorsa rendezésre került, vagy átmeneti megőrzésbe helyezték;
 - c) ha a 356. cikkben meghatározott határidőnek nem tettek eleget és ugyanazon cikk (3) bekezdése nem alkalmazható, ennek ellenére a termékeket belátható időn belül bemutatták a rendeltetési vámhivatalnak.”

8. A végrehajtási rendelet 860. cikke szerint „[a] vámhatóság úgy tekinti, hogy a Vámkódex 204. cikkének (1) bekezdése alapján vámtartozás keletkezik, kivéve, ha az a személy, aki az adós lenne, bebizonyítja, hogy a 859. cikkben foglalt feltételek teljesülnek”.

3. A héa

9. A hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében a héa alá tartozik különösen a termékimport.

10. A hatodik irányelv 7. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a „termékimport” „olyan termékek belépése a Közösség területére, amelyek nem tesznek eleget az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés 9. és 10. cikkében megállapított feltételeknek”.⁶ Ugyanezen cikk (2) bekezdése szerint a termékimport helye azon tagállam, amely területén belül a termékek elhelyezkednek a Közösség területére való belépéskor.

11. Az említett irányelv 7. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„A (2) bekezdés ellenére, amennyiben az (1) bekezdés a) pontjában említett termékek a Közösség területére való belépéskor a 16. cikk (1) bekezdése 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.

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.”

12. A hatodik irányelv 10. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy az adóztatandó tényállás akkor keletkezik, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékeket behozzák. Amennyiben a termékek az ezen irányelv 7. cikkének (3) bekezdésében említett feltételek egyike alá tartoznak a Közösség területére való belépéskor, az adóztatandó tényállás akkor keletkezik, és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor a termékekre már nem terjednek ki a feltételek.

13. A hatodik irányelv 16. cikke meghatározza azokat a feltételeket és részletes szabályokat, amelyek alapján a tagállamok a nemzetközi áruforgalomhoz kapcsolódó különleges adómentességeket nyújthatnak.

6 — Az EGK-Szerződés 9. és 10. cikke az EK 23. cikknek és az EK 24. cikknek, illetve az EUMSZ 28. cikknek és az EUMSZ 29. cikknek felel meg.

B – A holland jog

14. A hozzáadottérték-adóról szóló 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting)⁷ alapügyre alkalmazandó változata 1. cikkének d) pontja előírja, hogy „hozzáadottérték-adónak” nevezett adót kell fizetni a termék importja után.

15. Az említett törvény 18. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében „termékimport” a vám eljárás lezárulása Hollandiában vagy az áruk kikerülése a vám eljárás alól Hollandiában. Az említett cikk (3) bekezdése szerint nem minősül importnak olyan, az (1) bekezdés a) és b) pontja szerinti áruk Hollandiába történő beléptetése, amelyekre vám eljárást kell alkalmazni, vagy amelyek a Hollandiába való belépést követően vám eljárás alá kerültek. Nem minősül importnak a vám eljárás lezárulása Hollandiában, amennyiben azt valamely más vám eljárás alkalmazása követi.

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

16. Az X BV (a továbbiakban: X) 2005. október 26-án elektronikus bejelentést tett egy dízel motor (a továbbiakban: motor) közösségi külső árutovábbítási eljárás alá vonása érdekében.⁸ A nyilatkozatban a motor átvevőjeként a D BV (a továbbiakban: D) szerepelt. A motor rendeltetési vámhivatalhoz való beérkezésének határidejeként 2005. október 28-át írták elő.

17. A D képviselője 2005. november 14-én mutatta be a motort az említett vámhivatalban, azaz 17 nappal a határidő letelte után.⁹ A képviselő D nevében bejelentette annak egy más eljárás, az aktív feldolgozási eljárás alá vonását. A bemutatási határidő túllépésének oka nem ismert.¹⁰

18. A rendeltetési vámhivatal megállapította, hogy a közösségi külső árutovábbítási eljárás nem zárult le megfelelően. Az Inspecteur, az indító vámhivatal illetékes vámhatósága ezt követően tájékoztatta X-et, hogy nem érkezett be az indító vámhivatalhoz sem a bemutatási igazolás, sem a fent említett eljárás alá vonásról szóló nyilatkozathoz szükséges elektronikus visszaigazolás. Lehetőséget adott X-nek arra, hogy bizonyítsa a vám eljárás szabályszerű lezárulását. Magyarán X nem hivatkozott új tényekre.

19. Az Inspecteur arra a következtetésre jutott, hogy a motort nem a jogi rendelkezésekkel összhangban mutatták be a rendeltetési vámhivatalnál, ezért azt a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése értelmében elvonták a vám felügyelet alól. Ennek alapján vámot és forgalmi adót vetett ki X-re a motor után. Az Inspecteur elutasította X visszatérítés iránti kérelmét. Az e határozattal szemben előterjesztett kifogást elutasítva az Inspecteur helyben hagyta a határozatot.

20. X az Inspecteur határozatával szemben keresetet terjesztett elő a Rechtbank te Haarlem előtt. Ez utóbbi kimondta, hogy csupán a határidő túllépése miatt nem alkalmazható a Vámkódex 203. cikke, és e kódex 204. cikke alapján megállapította, hogy a végrehajtási rendelet 859. cikkében előírt feltételek teljesültek. Ennek következtében a bíróság megalapozottnak találta a keresetet, és felhívta az Inspecteurt, hogy térítse vissza a megfizetett vámösszeget és forgalmi adót. Az Inspecteur fellebbezést

7 — *Staatsblad* 1968., 329. sz.

8 — Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint X a végrehajtási rendelet 398. cikke szerinti engedélyezett feladó, aki az elektronikus nyilatkozatot benyújthatja.

9 — Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint D a végrehajtási rendelet 406. cikkének (1) bekezdése értelmében nem minősül engedélyezett feladónak. E rendelkezés alapján ebből az következik, hogy D nem mentesül azon kötelezettségétől, hogy bemutassa az árut és az árutovábbítási nyilatkozat 4. és 5. számú igazolását a rendeltetési vámhivatalban.

10 — Meg kell állapítani, hogy X szerint Z vállalkozás megkapta a motort, és beépítette egy hajóba, ami megfelel a felek által kitűzött célnak. 2006. január 19-én X az újrakiviteltre vonatkozóan bejelentést tett, és a motorral felszerelt hajó Antwerpenen (Belgium) keresztül elhagyta az Uniót.

nyújtott be – sikertelenül – ezen ítélettel szemben a Gerechtshof te Amsterdam előtt. A Pénzügyminisztérium felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Hoge Raad der Nederlanden előtt, amely 2012. október 12-én úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) a) Úgy kell-e értelmezni a [Vámkódexnek] a végrehajtási rendelet 859. cikkével, különösen 2. pontjának c) alpontjával összhangban értelmezett 203. és 204. cikkét, hogy a [végrehajtási rendelet] 356. cikkének (1) bekezdésében meghatározott továbbítási határidő (puszta) túllépése nem vezet a Vámkódex 203. cikke szerinti vámfelügyelet alóli elvonás miatti vámtartozás keletkezéséhez, csupán a [Vámkódex] 204. cikke szerinti vámtartozáshoz?
- b) Szükséges-e az első kérdés a) pontjának igenlő megválaszolásához az, hogy az érintett felvilágosítást adjon a vámhatóságoknak a határidő túllépésének indokairól, vagy legalább megmagyarázza azt, hogy hol voltak az áruk a végrehajtási rendelet 356. cikkében meghatározott határidő és a rendeltetési vámhivatal előtti tényleges bemutatás közötti időszakban?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a hatodik [irányelvet], különösen a 7. cikkét, hogy héát kell fizetni akkor, ha kizárólag a [Vámkódex] 204. cikke szerinti vámtartozás keletkezik?”

21. Írásbeli észrevételeket nyújtott be X, a holland, a cseh (amely észrevételeket csak az első kérdésre tett) és a görög kormány, valamint az Európai Bizottság. A holland kormány és a Bizottság képviseltette magát a 2013. november 6-i tárgyaláson.

IV – Elemzés

A – A külső árutovábbítási eljárás során alkalmazandó határidő túllépése esetén keletkezett vámtartozást szabályozó rendelkezés

1. Előzetes észrevételek

22. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés első részével lényegében arra keres választ, hogy a közösségi külső árutovábbítási eljárás keretében alkalmazandó továbbítási határidő túllépése e kódex 203. cikke vagy 204. cikke szerinti vámtartozáshoz vezet-e.

23. A holland kormány azon az állásponton van, hogy a Vámkódex 203. cikke értelmében a vámfelügyelet alóli elvonás miatt a behozatalkor vámtartozás keletkezik, amennyiben a közösségi külső árutovábbítási eljárás alatt álló árut a továbbítási határidőn belül nem mutatják be a rendeltetési vámhivatalban, kivéve akkor, ha a végrehajtási rendelet 356. cikke (3) bekezdésének megfelelően a főkötelezett bizonyítja, hogy a határidő túllépése nem róható fel sem neki, sem a fuvarozónak. A holland kormány azt állítja tehát, hogy a Vámkódex 204. cikkét nem lehet alkalmazni.

24. A többi fél ellenben úgy véli, hogy a Vámkódex 204. cikkét kell alkalmazni. A Bizottság leszögezi, hogy a nem közösségi áruk esetében az előírt határidőn belül a rendeltetési vámhivatalban történő bemutatási kötelezettség elmulasztása miatt a Vámkódex 204. cikke alapján ezen áruk vonatkozásában vámtartozás keletkezik, kivéve akkor, ha a végrehajtási rendelet 859. cikke 2. pontjának a) alpontjában rögzített feltételek szerint ez a mulasztás „nincs jelentős hatással a szóban forgó átmeneti megőrzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására”. A cseh kormány ehhez azonban hozzáfűzi, hogy az említett rendelet 203. cikkét kell alkalmazni, amennyiben olyan körülmények állnak fenn, amelyek azt igazolják, hogy az árut oly módon kezelték, hogy akadályozták a rendeltetési vámhivatalt az ellenőrzés megfelelő lefolytatásában.

25. Az alábbiakban kifejtett okok miatt véleményem szerint a jelen esetben a Vámkódex 204. cikkét kell alkalmazni.

26. Mindenekelőtt emlékeztetek arra, hogy behozatalivám-tartozás keletkezhet mind az érintett vámeljárási szabályainak helyes alkalmazása következtében, mind szabálytalanság eredményeképpen. A jelen ügy ezen második eset alá tartozik. Az Unió vámjoga ugyanis azon a hallgatóságos elven alapul, mely szerint az áruk Unió vámterületére történő beléptetése objektív vámfizetési kötelezettséget keletkeztet, kivéve, ha felfüggesztő eljárást alkalmaznak. Így vámtartozás keletkezik a jogszerű, valamint a jogellenes import következtében, amennyiben az áruk nincsenek átmenetileg vagy véglegesen mentesítve.¹¹

27. Mint azt a Bíróság a Döhler Neuenkirchen ügyben hozott ítéletében¹² is kifejtette, „a vámtartozás keletkezése az alapügy körülményeihez hasonló körülmények között nem [...] szankciós jellegű, hanem azt a felfüggesztő eljárás keretében lefolytatott aktív feldolgozási eljárás alkalmazásából eredő előny megszerzéséhez előírt feltételek nem teljesítése következményének kell tekinteni. Ezen eljárás ugyanis feltételes előny biztosításával jár, amely előny nem biztosítható, ha a vonatkozó feltételek nem teljesülnek, ami kizárja a felfüggesztés alkalmazását, és ebből következően igazolja a vám kivetését.” Hozzá kell tennem, hogy mind a külső árutovábbítási eljárás, mind az aktív feldolgozási eljárás olyan kivételes intézkedésnek minősülő felfüggesztő eljárás, amellyel bizonyos gazdasági tevékenységek folytatását kívánták megkönnyíteni.¹³

2. A külső árutovábbítás: három eset

28. A külső árutovábbítás keretében három lehetséges esetet kell vizsgálni. E háttér ismeretében jobban körülhatárolhatóak a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésében vázolt problémák.

29. Az első elképzelhető eset az, amikor a külső árutovábbítási eljárás az uniós joggal teljes összhangban folytatódik, különösen akkor, ha az árut az előírt határidőn belül bemutatják a rendeltetési vámhivatalnál. A külső árutovábbítási eljárás véget ér, és az eljárás lezárul. Ebben az esetben semmilyen vámtartozás nem keletkezik.

30. A második eset az, amikor, eltekintve attól, hogy az árut határidőn túl mutatják be a rendeltetési vámhivatalnál, a külső árutovábbítási eljárás szabályosan lezajlik. Ugyanakkor, ha a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdése értelmében megállapítható, hogy „a határidő be nem tartása a rendeltetési vámhivatal számára elfogadható módon megindokolt, a fuvarozónak vagy a főkötelezettnek *nem felróható* körülmények következménye, úgy tekintendő, hogy ez utóbbi az előírt határidőt betartotta.”¹⁴ Ha ez a helyzet áll fenn, a külső árutovábbítási eljárás a szokásos módon ér véget, az említett eljárás ezt követően lezárul, és ebben az esetben sem keletkezik vámtartozás.

31. A harmadik eset az, amikor a külső árutovábbítási eljárásra előírt határidőt nem tartják be és a rendeltetési vámhivatal számára elfogadható magyarázatot sem adnak. Másképpen fogalmazva, a határidő be nem tartása a fuvarozónak vagy a főkötelezettnek felróható. Ilyen esetben nem teljesülnek a külső árutovábbítási eljárás alkalmazására megállapított feltételek, és a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdésére nem lehet hivatkozni, így a külső árutovábbítási eljárás nem a szokásos módon ér véget, az említett eljárás nem zárulhat le.

11 — A Vámkódex 203. és 204. cikke közötti kapcsolatról lásd Kokott főtanácsnok C-195/03. sz., Papismedov és társai ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1667. o.) alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 75. és 76. pontját.

12 — A C-262/10. sz. ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 43. pontja.

13 — Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Döhler Neuenkirchen ügyben hozott ítélet 40. pontját.

14 — Kiemelés tőlem.

32. A második esettel kapcsolatban a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdése számos feltételt ír elő. Először is egyértelmű, hogy végső soron a főkötelezett¹⁵ kötelessége megadni a szükséges magyarázatot az adott esetben. Másodszor, és mindenestre, az áru bemutatására előírt határidő be nem tartása „a fuvarozónak vagy a főkötelezettek fel nem róható körülmények” következménye kell, hogy legyen, vagyis olyan eseményeknek kell közrejátszaniuk, amelyekre a fuvarozónak vagy a főkötelezetteknek nincs ráhatása.

33. A Bizottság által kidolgozott Árutovábbítási kézikönyv az igazolásokra vonatkozóan megfelelő példákat hoz.¹⁶ Valamennyi példa jól körülhatárolható és általában rövid ideig tartó helyzetekre vonatkozik. Az esetek többségében néhány óráról, esetleg néhány napról van szó. A nemzeti bíróság feladata megvizsgálni az alapeljárásban, hogy a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdését alkalmazni kell-e, de úgy tűnik számomra, hogy a határidő túllépésének időtartama miatt, illetve ha megállapítást nyer, hogy nem adtak elfogadható magyarázatot, az említett cikk nem alkalmazható.¹⁷

34. A harmadik esetben merül fel az a kérdés, hogy „a behozatalivám-köteles áru vonatkozásában [...] az adott vámeljárást alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt” a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében keletkezik-e a behozatalkor vámtartozás vagy az említett kódexnek „a behozatalivám-köteles áru vámfelügyelet alóli jogellenes elvonására” vonatkozó 203. cikkének (1) bekezdését kell-e alkalmazni.

3. A Vámkódex 203. cikke és 204. cikke közötti kapcsolatról

35. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés lényegében a Vámkódex 203. cikke és 204. cikke hatályának elhatárolását veti fel a vámtartozás jogalapjának jelen ügybeli meghatározása tekintetében. A holland kormány azt állítja, hogy elvonásnak minősül az, hogy az áruk 17 napig ismeretlen helyen voltak, aminek következtében a Vámkódex 203. cikkét kell alkalmazni.

36. Első látásra nem egyszerű elhatárolni a két cikk hatályát. A Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatának hozzájárulása meghatározó volt.¹⁸ A Bíróság ugyanis kiemelte, hogy a Vámkódex 203. cikke és 204. cikke eltérő hatállyal rendelkezik, az első cikk azon magatartásokat érinti, amelyek az áru vámfelügyelet alóli „elvonásával” járnak, a második tárgya pedig a különböző vámeljáráshoz kapcsolódó „kötelezettségek és feltételek nem teljesítése”.¹⁹

37. Annak megállapítása érdekében, hogy e két cikk közül melyik a behozatalivám-tartozás keletkezésének jogalapja, először is meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tények a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése értelmében vámfelügyelet alóli elvonást jelentenek-e. A Vámkódex 204. cikkének alkalmazása kizárólag akkor kerül szóba, ha e kérdésre elutasító választ kell adni.²⁰

15 — A főkötelezett gyakran szállítmányozó vagy vámügynök, és ő felelős az eljárás megfelelő lebonyolításáért és az árutovábbítás során elkövetett jogsértés vagy szabálytalanság miatt kirótt vámok megfizetéséért.

16 — E kézikönyv szerint a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdése szerinti körülmények fennállásának igazolására az alábbi bizonyítékokat lehet benyújtani: rendőrségen tett bejelentés (balesetről, lopásról, stb.); egészségügyi intézmény által kibocsátott igazolás (orvosi ellátásról, stb.); gépjárműszerviztől kapott igazolás (a jármű javításáról); bármely igazolás olyan késedelemről, amelyet sztrájk vagy más, előre nem látott körülmény okozott. Lásd az említett kézikönyv 2010-es egységes szerkezetbe foglalt változata IV. része 4. fejezetének 5. pontját, amelynek címe: „Bemutatás a határidő letelte után”. (A kézikönyv Interneten az alábbi címen érhető el: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 — Ezen túlmenően az Árutovábbítási kézikönyv szerint „ha váratlan események fordulnak elő az áruk szállítmányozása során, a fuvarozónak azonnal tájékoztatnia kell a legközelebbi illetékes vámhivatalt”. (lásd a fent hivatkozott Árutovábbítási kézikönyv IV. része 3. fejezetének 3.1. pontját, amelynek címe: „A szállítás során bekövetkező váratlan esemény esetén alkalmazandó szabályok”).

18 — Lásd a jelen indítvány 11. lábjegyzetét. Megjegyzem, hogy a 450/2008/EK rendeletben a Vámkódex 203. cikke és 204. cikke közötti különbségtételt úgy tűnik egyszerűsítés céljából törölték, mivel ettől kezdve a megfelelő rendelkezések egy cikkbe, az említett rendelet 46. cikkébe kerültek. Továbbá a Vámkódex 203. cikkében és 204. cikkében szereplő „elvonás”, „elmulasztás” és „nem teljesítés” kifejezések helyett ez az új 46. cikk csak a „be nem tartást” tartalmazza.

19 — Lásd a C-273/12. sz. Harry Winston-ügyben 2013. július 11-én hozott ítélet 27. pontját.

20 — Lásd a C-337/01. sz. Hamann International ügyben 2004. február 12-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-1791. o.) 30. pontját és a fent hivatkozott Harry Winston-ügyben hozott ítélet 28. pontját.

38. Ami különösebben a vámfelügyelet alóli elvonásnak a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdésében szereplő fogalmát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e fogalomba tartozik minden olyan cselekmény vagy mulasztás, amely akár átmenetileg is megakadályozza abban a hatáskörrel rendelkező vámhatóságot, hogy hozzáférjen valamely vámfelügyelet alatt álló áruhoz, és elvégezze a vámszabályozás szerinti ellenőrzéseket.²¹

39. A Bíróságnak a vámfelügyelet alóli elvonás értelmezésére vonatkozó ítéleteiben az olyan felfüggesztő eljárás mint a vámraktározás, az árutovábbítás vagy az átmeneti megőrzés alá helyezett áruk eltulajdonítása igen fontos kategóriának minősül.²² Ilyen esetben a Bíróság abból az alapfeltevésekből indul ki, hogy az eltulajdonítás következtében az áru bekerül az Unió gazdasági körforgásába.²³ A vámtartozás így a vámfelügyelet alóli elvonás miatt keletkezik a Vámkódex 203. cikkének megfelelően.

40. Tág fogalom az elvonás, amelyet a jogi szabályozás nem határoz meg. A Bíróság megerősítette olyan egyéb esetekben való alkalmazhatóságát is, mint a megőrzés alóli nem engedélyezett elvonás, a téves megjelölés bejelentésben, illetve a külső árutovábbítás keretében, ha az áru a rendeltetési vámhivatalban egyáltalán nem került bemutatásra.²⁴

41. Meg kell jegyezni, hogy a Bíróság – ha nem tévedek – a külső árutovábbítási eljárással kapcsolatban nem találkozott olyan esettel, amikor csupán a rendeltetési vámhivatal előtt történő bemutatás határidejének túllépése önmagában – feltéve hogy ilyen bemutatásra mégis sor került – a Vámkódex 203. cikkének alkalmazását vonta volna maga után.

42. Ahogy azt az imént felidéztem, az elvonást a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban nagyon tágan kell értelmezni.²⁵ Így abban az esetben, ha a külső árutovábbítási eljárás alatt álló áru több mint két héten keresztül ismeretlen helyen van, a hozzájutás nem csak „átmenetileg” lehetetlen.

43. Véleményem szerint azonban a behozott árunak az Unió gazdasági körforgásába való vélelmezett bekerülése igazolja a Vámkódex 203. cikkének alkalmazását a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint, különösen az áru eltulajdonítása vagy a vámjog azon anyagi jogi szabályainak figyelmen kívül hagyása esetén, amelyek magukban foglalják a gazdasági körforgásba való bekerülés veszélyét. A Vámkódex 204. cikkében és a végrehajtási rendelet 859. cikkében kifejezetten rögzített esetektől eltérő esetekről van tehát szó.

44. Egyébként is, a külső árutovábbítási eljárás nem követeli meg azt, hogy a szállítás alatt az áru pontos elhelyezkedését a vámhatóságok vagy a főkötelezett ismerje. Ez hallgatólagosan következik a végrehajtási rendelet 356. cikke (3) bekezdésének szövegéből. Ez az árunak a rendeltetési vámhivatalnál meghatározott időpontban történő bemutatását követeli meg, valamint azt, hogy a vámrakok sértetlenek legyenek. Ezenkívül a főkötelezettnek vagy a fuvarozónak képesnek kell lennie arra, hogy adott esetben felvegye a kapcsolatot a szállítással megbízott személlyel, azaz a tehergépkocsi vezetőjével. A Bíróságnak a vámfelügyelet alóli elvonásra vonatkozó ítélkezési gyakorlata tehát nem értelmezhető úgy, hogy ne legyen összhangban a külső árutovábbítás gyakorlati jellegzetességeivel.

21 — Lásd a C-371/99. sz. Liberexim-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6227. o.) 55. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-222/01. sz. British American Tobacco ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4683. o.) 47. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-300/03. sz. Honeywell Aerospace ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-689. o.) 19. pontját és a fent hivatkozott Harry Winston-ügyben hozott ítélet 29. pontját.

22 — A Vámkódex 203. cikkére és az áruk eltűnésére (ideértve az eltulajdonítást) vonatkozóan lásd a C-66/99. sz. D. Wandel-ügyben 2001. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 2001., I-873. o.) 46–48. és 50. pontját, a fent hivatkozott Honeywell Aerospace ügyben hozott ítélet 12. és 18–20. pontját, a C-140/04. sz., United Antwerp Maritime Agencies és Seaport Terminals ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-8245. o.) 15. pontját, és a fent hivatkozott Harry Winston-ügyben hozott ítélet 14. és 30. pontját.

23 — Lásd a 186/82. és 187/82. sz., Esercizio Magazzini Generali és Mellina Agosta egyesített ügyekben 1983. október 5-én hozott ítélet (EBHT 1983., 2951. o.), a fent hivatkozott United Antwerp Maritime Agencies és Seaport Terminals ügyben hozott ítélet 31. pontját, és a fent hivatkozott Harry Winston-ügyben hozott ítélet 31. pontját.

24 — Lásd a jelen indítvány 22. lábjegyzetében hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

25 — Lásd a jelen indítvány 21. lábjegyzetében hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

45. Így abban az esetben, ha az árut késve mutatják be a rendeltetési vámhivatalban, a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdése a) pontjának alkalmazása tűnik számomra megfelelőnek. A késedelmes bemutatás ugyanis példa „a behozatalivám-köteles áru vonatkozásában [...] az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem [teljesítésére]”, ami az említett cikk egyik alkalmazási esete. Ezt a megállapítást igazolja az, hogy a késedelmes bemutatás a végrehajtási rendelet 859. cikke által kifejezetten szabályozott indokok egyike. Ez utóbbi cikk szerint az ilyen késedelmes bemutatás kimenthető az ott rögzített szigorú feltételek teljesülése esetén.

46. E tekintetben megjegyzem, hogy mivel a végrehajtási rendelet 859. cikkét, amely kifejezetten rendelkezik a határidő túllépéséről, csak a Vámkódex 204. cikkében szabályozott esetekben kell alkalmazni, a jogalkotó által előírt ezen rendelkezés hatástalan lenne, ha a bemutatási határidő túllépése a Vámkódex 203. cikkében rögzített elvonás fogalma alá tartozna. A vámtartozás keletkezését így a Vámkódex 204. cikke alapján kell elemezni a jelen ügyben.

47. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság az első kérdés a) pontjára azt a választ adja, hogy úgy kell értelmezni a Vámkódexnek a végrehajtási rendelet 859. cikkével, különösen 2. pontjának c) alpontjával összhangban értelmezett 203. és 204. cikkét, hogy a végrehajtási rendelet 356. cikkének (1) bekezdésében meghatározott továbbítási határidő pusztán túllépése nem vezet a Vámkódex 203. cikke szerinti vámfelügyelet alóli elvonás miatti vámtartozás keletkezéséhez, csupán a Vámkódex 204. cikke szerinti vámtartozáshoz.

B – A határidő túllépésével kapcsolatos felvilágosítás-nyújtási kötelezettség

48. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésének második részével arra keres választ, hogy annak megállapítása érdekében, hogy a határidő túllépése a Vámkódex 204. cikke szerinti vámtartozást keletkezteti-e, szükséges-e az, hogy az érintettek felvilágosítást adjanak a határidő túllépésének indokairól, vagy arról, hogy hol voltak az áruk a vitatott időszakban.

49. A Bizottság leszögezi, hogy a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy annak a személynek, aki az árut az indító vámhivatal által előírt határidő letelte után mutatja be a rendeltetési vámhivatalnál, igazolnia kell a rendeltetési vámhivatal számára elfogadható módon, hogy melyek azok a körülmények, amelyek a határidő be nem tartásához vezettek.

50. Nyilvánvaló, hogy annak, aki a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdésére hivatkozik, az alkalmazási feltételek teljesülését megfelelő módon kell igazolnia. Ellenkező esetben a vámhatóságoknak semmilyen jogi érdekük nem fűződik ahhoz, hogy információt szerezzenek az áru pontos mozgásáról, ugyanakkor megállapíthatják a Vámkódex 204. cikke szerinti vámtartozás keletkezését, és dönthetnek a vám összegéről, amelyet a főkötelezett köteles megfizetni.

51. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság az első kérdés b) pontjára azt a választ adja, hogy a végrehajtási rendelet 356. cikke (3) bekezdésében szereplő kivételre való hivatkozás esetén az érintetteknek meg kell adniuk az összes olyan információt a vámhatóságok számára, amelyek az előírt feltételek teljesülését igazolják.

C – Összefüggés a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett vámtartozás és a héa között

1. Előzetes észrevételek

52. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével arra keres választ, hogy behozatali héát kell-e fizetni akkor, ha a vámtartozás kizárólag a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett. Az e mögött rejlő gazdasági tét az, hogy a héa mértéke elég gyakran érezhetően magasabb az alkalmazandó vám mértékénél.

53. Az Eurogate Distribution ügyre vonatkozó indítványomban röviden már érintettem a vám és a héakisabás közötti összefüggés kérdését.²⁶ Meg kell ugyanakkor jegyezni, hogy a Vámkódex 204. cikke alapján lehetséges, hogy vámtartozás keletkezik még abban az esetben is, ha a szóban forgó áruk elhagyták az Uniót, vagy sohasem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába.²⁷

54. A jelen ügyben a holland kormány úgy véli, hogy amennyiben a Bíróság arra a végkövetkeztetésre jut, hogy a vámtartozás a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett, akkor héát is kell fizetni, mivel úgy véli, hogy a Vámkódex 204. cikkében rögzített „import”, amely vámtartozást keletkeztet, megegyezik a hatodik irányelv 7. cikkének (2) bekezdésében szabályozott „termékimporttal”. Az áru vámeljárási alóli kikerülésének időpontja megegyezik a vámtartozás keletkezésének időpontjával.²⁸ Ugyanezt a logikát követve a görög kormány is azt állítja, hogy a vámtartozás és a héa között összefüggés van.²⁹

55. A Bizottság ezzel szemben azt állítja, hogy alapeljárásban, amennyiben az érintett motorral kapcsolatos aktív feldolgozási eljárásra vonatkozó nyilatkozat érvénytelenítése az áru átmeneti őrzés alóli kikerülését vonja maga után, héát kell fizetni, mivel a motor már nem tartozik a hatodik irányelv 16. cikkében említett eljárások egyike alá sem. A héa nem válik felszámíthatóvá addig, amíg az áru ezen eljárás alá tartozik, függetlenül attól, hogy a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint keletkezik-e vámtartozás. Véleménye szerint nem számítható fel automatikusan a behozatali héa, amennyiben a vámtartozás kizárólag a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezik.

2. A vámtartozás és a héa közötti összefüggés

56. A vámtartozás és a héa közötti összefüggést először is a hatodik irányelv rendelkezéseinek fényében kell vizsgálni.

57. Legelőször is megjegyzem, hogy az a körülmény, hogy a Vámkódex 204. cikke alapján keletkezett vámtartozás behozatali vámtartozásnak minősül, a holland kormány állításával ellentétben a hatodik irányelv értelmében nem jelenti a behozatal utáni héafizetési kötelezettség keletkezését. A Vámkódex ugyanis a vámtartozás két formáját ismeri, a behozatali vámtartozást és a kiviteli vámtartozást.³⁰ Véleményem szerint ez a pusztán terminológiai szempont nem befolyásolja a Vámkódex 204. cikke, valamint a hatodik irányelv 7. cikke és 10. cikke között fennálló összefüggés jogi értékelését.

58. A 77/388 irányelv 10. cikke (3) bekezdésének második albekezdése az 1977-es eredeti változatában az alábbiak szerint rendelkezett (kiemelés tőlem):

„Amennyiben a behozott termékre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy a közös politika keretében bevezetett, azonos hatású terhek vonatkoznak, akkor *a tagállamok az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] bekövetkeztét és az adó felszámíthatóvá válásának időpontját az említett közösségi kötelezettségek tényállásához és időpontjához köthetik.*”

26 — Lásd a C-28/11. sz. ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványom 45. pontját.

27 — Uo., 48. pont.

28 — E tekintetben a holland kormány a fent hivatkozott Liberexim-ügyben hozott ítélet 44. pontjára hivatkozik.

29 — A cseh kormány e tekintetben nem terjesztette elő álláspontját.

30 — Lásd a Vámkódex 4. cikkének 10. és 11. pontját.

59. Ezzel szemben a 77/388 irányelv 10. cikke (3) bekezdése harmadik albekezdésének a 91/680/EGK irányelv³¹ szerinti, a jelen ügyre alkalmazandó változata kimondja (kiemelés tőlem)³²:

„Amennyiben azonban a behozott termékekre vámok, mezőgazdasági lefölözések vagy a közös politika által létesített azonos hatású terhek vonatkoznak, *az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] akkor merül fel és az adó akkor válik felszámíthatóvá, amikor az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] e közösségi terhek tekintetében felmerül, és azok a terhek felszámíthatóvá válnak.*”

60. Úgy tűnik tehát számomra, hogy a tagállamok részére a hatodik irányelv eredeti változatában biztosított lehetőséget felváltotta a 91/680 irányelv kötelező erejű rendelkezése, bár az előkészítő anyagok e tekintetben semmilyen magyarázatot nem tartalmaznak. Ez egy fontos megkülönböztetés, amelyet a vonatkozó ítélkezési gyakorlat elemzésekor szem előtt kell tartani.³³ Úgy tűnik ugyanis, hogy az eredeti szöveget értelmező ítélkezési gyakorlat már nem vonatkoztatható a 91/680 irányelvvvel történt, a jelen ügyre alkalmazandó módosítás által szabályozott helyzetekre.³⁴

3. A jelen eset

61. A jelen esetben a Bíróság által a Profitube-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben javasolt elemzést kell követni.³⁵

62. 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.

63. Először azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló körülmények között a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett import valósult-e meg.

64. 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.³⁶ 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.

65. A jelen ügyben a vitatott, harmadik országból származó terméket valamely tagállam külső árutovábbítási eljárása alá, majd felfüggesztő eljárás keretében történő aktív feldolgozási eljárás alá vonták, mielőtt újra exportálták.

31 — A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló 1991. december 16-i tanács irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

32 — Érdemes megjegyezni, hogy a hatodik irányelv 10. cikke (3) bekezdése harmadik albekezdésének tartalmát néhány kisebb, nyelvi jellegű kiigazítással átvette a 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése.

33 — Lásd a hatodik irányelv eredeti változatában a vám és a héa közötti összefüggésre vonatkozóan Jacobs főtanácsnok C-343/89. sz., Max Witzemann kontra Hauptzollamt München-Mitte ügyben 1990. december 6-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-4477. o.) alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 18. és 29. pontját.

34 — E tekintetben megjegyzem, hogy a fent hivatkozott Harry Winston-ügyben hozott ítélet 41. pontja megemlíti, hogy a hatodik irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adóztatandó tényállás megvalósulását és a behozatali héafizetési kötelezettség keletkezését az adóztatandó tényállásnak a vám tekintetében történő megvalósulásához és a vámfizetési kötelezettség keletkezéséhez kösse.

35 — A C-165/11. sz. ügyben 2012. november 8-án hozott ítélet 40. és azt követő pontjai.

36 — Az EK 24. cikkből (jelenleg EUMSZ 29. cikk) következik, hogy „a harmadik országokból érkező termékek akkor tekinthetők egy tagállamban szabad forgalomban lévőnek, ha az adott tagállamban eleget tettek a behozatal alaki követelményeinek, és a fizetendő vámot vagy az azzal azonos hatású díjakat az adott tagállamban e termékekre beszedték, és azt sem teljes egészében, sem részben nem térítették vissza.”

66. Következésképpen a terméket a Közösség területére való belépését követően először a hatodik irányelv 7. cikke (3) bekezdésének első albekezdése szerinti külső árutovábbítási eljárása alá, majd a 16. cikke (1) bekezdése B részének c) pontja szerinti aktív feldolgozási eljárás alá vonták. Mivel a vitatott terméket az újraexportálás időpontjában még nem vonták ki ezen eljárások alól, még ha fizikailag be is hozták az Unió területére, az nem tekinthető úgy, mint amely a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében vett „import” tárgyát képezte.³⁷ Ugyanígy a külső árutovábbítási eljáráshoz kapcsolódó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése e rendelkezés értelmében nem minősül importnak, függetlenül attól, hogy az ilyen nem teljesítés miatt a Vámkódex 204. cikke szerint vámtartozás keletkezhet.

67. E tekintetben az a tény, hogy e termékek tekintetében megváltozott a vám eljárás, nem olyan jellegű, hogy befolyásolja az importált termékek minősítését, mivel mindkét érintett eljárás szerepel a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdésében.³⁸

68. Következésképpen, mivel az alapeljárás tényállásának megvalósulása időpontjában a szóban forgó áruk felfüggesztő eljárás alatt voltak, és nem történt behozatal, a vitatott termék a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja értelmében nem tartozott a héa alá.

69. Ez az értelmezés összhangban van a Bíróságnak az importra és az ezzel kapcsolatban keletkezett héára vonatkozó korábbi ítéleteivel.

70. Emlékeztetek arra, hogy nem keletkezett héafizetési kötelezettség a Dansk Transport og Logistik ügyben.³⁹ Ebben az ügyben az Unió vámterületére történő cigarettabehozatalról volt szó. A vámhatóságok rögtön visszatartották a cigarettákat, majd pedig megsemmisítették azokat. A cigaretták nem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, és így a hatodik irányelv szerinti behozatalra nem került sor.

71. Nem keletkezett héafizetési kötelezettség a British American Tobacco et Newman Shipping ügyben⁴⁰ sem. Azonban ki kell emelni, hogy ez az ügy adóraktárban tárolt termékekre vonatkozott. Ezért az említett ügyben feltett kérdés nem a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontjára vonatkozott, amely a behozatal fogalmát határozza meg, és amelyről a jelen ügyben szó van, hanem e cikk 1. pontjára, amely az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést szabályozza.

72. Más esetet vizsgált a Bíróság a Harry Winston-ügyben⁴¹, mégpedig olyan esetet, amikor a behozott terméket vámraktárból tulajdonították el. Ebben az ügyben a vámraktározási eljárás alá vont áruk eltulajdonítás következtében kikerültek ezen eljárás alól. Ez a fajta kikerülés a vám eljárás alól héát keletkeztető tényállás, mivel feltételezhető, hogy az áruk visszakérültek az Unió gazdasági körforgásába.

73. Befejezésül visszatérek az alapeljárásban szereplő holland jogszabályra. Megjegyzem, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló 1968. június 28-i törvény alapügyre alkalmazandó változata 18. cikkének (1) bekezdése szerint „termékimport” nemcsak a harmadik országból származó árucikkek Hollandiába történő beléptetése (lásd az a) és b) pontot), hanem „a vám eljárás lezárulása Hollandiában vagy az áruk kikerülése a vám eljárás alól Hollandiában” is (lásd a c) pontot). A jogalkotó tehát a héát

37 — 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 és a fent hivatkozott Profitube-ügyben hozott ítélet 46. pontját.

38 — Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Profitube-ügyben hozott ítélet 47. pontját.

39 — A C-230/08. sz. ügyben 2010. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3799. o.).

40 — A C-435/03. sz. ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7077. o.).

41 — A fent hivatkozott ítélet.

keletkeztető események körét kifejezetten kiegészítette a c) pont szerinti esettel. Úgy tűnik, hogy az Unió jelenlegi, a Bíróság által értelmezett szabályozásának követelményeivel összhangban van ez a döntés, amely a hatodik irányelv eredeti változata értelmében megengedett volt, de a 91/680 irányelvvél való módosítást követően már kötelező lett.

74. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság a második kérdésre azt a választ adja, hogy úgy kell értelmezni a hatodik irányelvet és különösen 7. cikke (3) bekezdésének első albekezdését, hogy nem kell az import után héát fizetni akkor, ha az áruk nem kerülnek ki a vámeljárástól, még akkor sem, ha a Vámkódex 204. cikke alapján vámtartozás keletkezett az adott vámeljárástól alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt.

V – Véggövetkeztetések

75. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

- 1) Úgy kell értelmezni 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 rendeletnek a 2003. december 18-i 2286/2003/EK bizottsági rendelettel módosított, a 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet 859. cikke 2. pontjának c) alpontjával összhangban értelmezett 203. és 204. cikkét, hogy az említett 2454/93 rendelet 356. cikkének (1) bekezdésében meghatározott továbbítási határidő pusztán túllépése nem vezet az említett 2913/92 rendelet 203. cikke szerinti, vámfelügyelet alóli elvonás miatti vámtartozás keletkezéséhez, csupán az ugyanezen rendelet 204. cikke szerinti vámtartozáshoz. A 2454/93 rendelet 356. cikkének (3) bekezdésében rögzített kivételre való hivatkozás esetén az érintetteknek meg kell adniuk az összes olyan információt a vámparaszok számára, amelyek az előírt feltételek teljesülését igazolják.
- 2) Úgy kell értelmezni a 2004. április 26-i 2004/66/EK tanácsi irányelvvél módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet és különösen a 7. cikke (3) bekezdésének első albekezdését, hogy nem kell az import után hozzáadottérték-adót fizetni akkor, ha az áruk nem kerülnek ki a vámeljárástól, még akkor sem, ha a 648/2005 rendelettel módosított 2913/92 rendelet 204. cikke alapján vámtartozás keletkezett az adott vámeljárástól alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt.