



Határozatok Tára

EVGENI TANCHEV
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. október 6.¹

C-489/20. sz. ügy

UB

kontra

**Kauno teritorinė muitinė,
a Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
részvételével**

(a Lietuvos vyriausiosios administracinės teismed [Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Uniós Vámkódex – Lefoglalt, majd az Unió vámterületére való beléptetést követően elkobzott csempészett áru – A vámtartozás megszűnése – A jövedéki adó és a hea beszedésének következményei”

1. A Lietuvos vyriausiosios administracinės teismed (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelem tárgyát elsődlegesen a Bíróság 2010. április 29-i Dansk Transport og Logistik ítéletének² értelmezése képezi. Konkrétabban, annak tárgyát az olyan árura tekintettel fennálló vámtartozás megszűnése képezi, amely árut jogellenesen hoztak be az Unióba, és amelyet az Unió vámterületére való bejuttatása során a vámhatóságok nem vámhivatalnál vagy vámszabad területen, hanem az érintett tagállamban való közúti szállítása közben, azt követően foglaltak le, hogy az jogellenesen átlépte valamely tagállam határát az Unió határán,³ mivel anélkül haladt túl az Unió vámterületén belül elhelyezkedő első vámhivatalon, hogy azt ott vám elé állították volna.⁴

2. A Dansk Transport og Logistik ítélet azonban arra a klasszikus esetre vonatkozott, amelyben a vámhatóság az ilyen árut az Unió vámterületére való beléptetésekör, a beléptetést követő első vámhivatalnál vagy vámszabad területen fedezték fel. Ennélfogva kérdésként vetődik fel, hogy a szóban forgó áru lefoglalása, majd azt követő elkobzása tükrében alkalmazhatók-e az alapügyre a Dansk Transport og Logistik ítéletben kidolgozott, a vámtartozás megszűnésére vonatkozó elvek?

¹ Eredeti nyelv: angol.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (a továbbiakban: Dansk Transport og Logistik ítélet).

³ Lásd még például: 2015. március 5-i Prankl ítélet (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ 2019. március 7-i „Suez II” ítélet (C-643/17, EU:C:2019:179, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még a Dansk Transport og Logistik ítélet 50. pontját.

3. Másodszor, és ehhez kapcsolódóan, a szóban forgó kérdésre az Unió Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet⁵ 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja az irányadó, míg a Dansk Transport og Logistik ítélet meghozatalának időpontjában az ilyen helyzetre a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet⁶ 233. cikke első bekezdésének d) pontja volt az irányadó. Az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdése e) pontjának szövege nem azonos a Közösségi Vámkódex 233. cikke első bekezdése d) pontjának szövegével. Ennélfogva ez a körülmény is releváns annak meghatározása szempontjából, hogy az alapügyben szóban forgó vámtartozás megszűnt-e az árunak valamely tagállam területén végzett közúti szállítása során történő leforgalásával.

4. Ebből további két kérdés következik. A jövedéki adó importált termékek utáni beszedésére a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv⁷ 2. cikkének b) pontja és 7. cikke az irányadó. A hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) importált termékek tekintetében történő felszámítására a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv⁸ 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja és 70. cikke az irányadó. Amennyiben az alapügy tárgyát képező vámtartozás ténylegesen megszűnt az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján, továbbra is fel kell-e számítani a jövedéki adót és a héát?

5. Arra a következtetésre jutottam, hogy bár az alapügyben megszűnt a vámtartozás, a jövedéki adó és a héa továbbra is esedékes, mégpedig az alábbiakban részletezett okok miatt. A következő elemzés tiszteletben tartja az ítélkezési gyakorlatban megállapított szabályokat, amelyek szerint egymástól elkülönítve kell megvizsgálni a vámok, a jövedéki adók és a héa beszedésére vonatkozó hatásköröket.⁹

⁵ HL 2013. L 269., 1. o.; helyesbítések: HL 2013. L 287., 90. o.; HL 2016. L 267., 2. o.; HL 2018. L 173., 35. o. (a továbbiakban: Unió Vámkódex).

⁶ HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o. (a továbbiakban: Közösségi Vámkódex).

⁷ HL 2009. L 9., 12. o. (a továbbiakban: a jövedéki adóról szóló irányelv). A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK irányelv (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet, 179. o.) volt a Dansk Transport og Logistik ítélet meghozatalának időpontjában hatályos és releváns szabályozás. Lásd különösen a 92/12/EGK irányelv 4. cikkét, 5. cikkének (1) és (2) bekezdését, 6. és 9. cikkét.

⁸ HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o. (a továbbiakban: héairányelv). A Dansk Transport og Logistik ítélet meghozatalának időpontjában erre az 1999. október 22-i 1999/85/EK tanácsi irányelvvvel (HL 1999. L 277., 34. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 330. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 6. cikkének (1) bekezdése, 7. cikke és 10. cikkének (3) bekezdése az irányadó.

⁹ 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héatartozás keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. Az Uniós Vámkodex 79. cikke a „Szabályok be nem tartása miatt keletkezett vámtartozás” címet viseli. E cikk (1) bekezdésének a) pontja többek között a következőképpen rendelkezik:

„Behozatalivám-köteles áruk esetében behozatalivám-tartozás keletkezik [...] be nem tartása esetén:

a) az egyik olyan kötelezettség, amelyet a vámjogszabályok a nem uniós árukhoz az Unió vámterületére való bejuttatásával [...] kapcsolatban állapítanak meg;”

7. Az Uniós Vámkodex „Megszűnés” címet viselő 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja a következőképpen rendelkezik:

„[...] a behozatalivám- vagy kivitelivám-tartozás valamely következő módon szűnik meg: [...]

e) ha a behozatali- vagy kivitelivám-köteles árukat elkobozzák, vagy lefoglalják és azzal egyidejűleg vagy azt követően elkobozzák;”

8. Az Uniós Vámkodex 198. cikke „A vámhatóságok által foganatosítandó intézkedések” címet viseli. E cikk (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A vámhatóságoknak minden szükséges intézkedést meg kell hozniuk – beleértve az elkobzást és az értékesítést vagy a megsemmisítést is – az árukról történő rendelkezés érdekében [...]

a) ha a vámjogszabályok által a nem uniós árukhoz az Unió vámterületére való bejuttatásával kapcsolatban megállapított kötelezettségek egyikét nem teljesítették, vagy az árukat a vámfelügyelet alól kivonták;”

9. A jövedéki adóról szóló irányelv 2. cikkének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A jövedéki termékekre jövedéki adókötelezettség keletkezik:

[...]

b) a Közösség területére történő importálásukkor.”

10. A jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás szerinti tagállamban keletkezik.

(2) Ezen irányelv alkalmazásában »szabad forgalomba bocsátás« az alábbiak bármelyike:

[...]

d) jövedéki termék importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, ha a jövedéki termék az importálást követően nem kerül azonnal adófelfüggesztés hatálya alá.”

11. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A hea hatálya alá a következő [ügylet] tartoz[ik]:

[...]

d) a termékimport.”

12. A héairányelv 70. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

B. A litván jog

13. A (2004. április 13-i IX-2112. sz. törvénnyel módosított) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (a Litván Köztársaság adóigazgatásról szóló törvénye) „Adókötelezettség megszűnése” címet viselő 93. cikke (2) bekezdése 3) pontja akként rendelkezett, hogy „[a] vámhatóság által kezelt adókkal kapcsolatos minden kötelezettség megszűnik akkor is [...] ha az árukat *jogellenes beléptetésükkor* lefoglalják, és ezzel egy időben vagy később elkobozzák”.

14. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a nemzeti jogalkotó jövedéki adó és a behozatalt terhelő hea megfizetésére vonatkozó kötelezettség megszűnésének időpontjával kapcsolatos megközelítése megváltozását illetően megjegyzendő, hogy a Litván Köztársaság adóigazgatásról szóló törvénye 93. cikkének (2) bekezdését 2017. január 1-jén hatályon kívül helyezték, és a többek között az Unió Vámkódex alapján elfogadott következő nemzeti rendelkezések léptek hatályba:

– A (2016. november 3-i XII-2696. sz. törvénnyel módosított) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (a Litván Köztársaság jövedéki adóról szóló törvénye) 20. cikkének (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy a jövedéki adó vámhatóság részére történő megfizetésének kötelezettsége az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének d)–g) pontja szerinti esetekben értelemszerűen megszűnik [...]

– A (2016. november 3-i XII-2697. sz. törvénnyel módosított) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló törvénye) 121. cikkének (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy a behozatalt terhelő hea vámhatóság részére történő megfizetésének kötelezettsége az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének d)–g) pontja szerinti esetekben értelemszerűen megszűnik [...].

II. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. A kérdést előterjesztő bíróság eljárásában fellebbező és tettestársai jövedéki termékeknek 2016. szeptember 22-én egy félreeső helyen Fehéroroszországból Litvánia területére történő jogellenes behozatalát szervezték meg. 6000 csomag cigarettát (a továbbiakban: a szóban forgó áru) átdobtak az állam határán, majd begyűjtötték. Ugyanezen a napon a határőrök megállították a szóban forgó árut Litvánia területén szállító gépjárművet és 2016. szeptember 22-én lefoglalták a járműben talált cigarettát.

16. A Vilniaus apygardos teismas (Vilnius megyei bíróság, Litvánia) a büntetőeljárás keretében 2017. január 23-án hozott végzésével a nemzeti büntetőjog alapján a fellebbezőt bűncselekmény elkövetésében elmarasztalta, és 16 947 euró bírságot szabott ki vele szemben. Úgy határozott továbbá, hogy a szóban forgó árut elkobozza, és az illetékes hatóságokat annak megsemmisítésére utasította. Erre az áru 2016. szeptember 22-i lefoglalását követő egy év elteltével került sor.¹⁰

17. A kanunasi vámhivatal a büntetőjogi ítélet alapján a vitatott határozattal megállapította a fellebbező vámtartozás megfizetéséért való (más személyekkel egyetemleges) felelősségét, és 10 237 euró összegű jövedéki adót, valamint 2679 euró összegű, behozatalt terhelő héából álló adókötelezettséget, továbbá az említett adókhoz kapcsolódóan 1674 euró, illetve 438 euró összegű késedelmi kamatot állapított meg. Az adóhatóság az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontjára tekintettel nem számított ki és nem állapított meg behozatalivám-tartozást a fellebbező terhére, mivel úgy ítélte meg, hogy a vámtartozás megszűnt.

18. A 2018. május 9-i 1A-199. sz. határozattal helybenhagyták a kaunasi vámhivatal határozatát.

19. A fellebbező keresetet terjesztett a Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) elé, amelyben lényegében arra hivatkozott, hogy mivel megvalósul a vámtartozás megszűnésének az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti oka, az Unió vámterületére jogellenesen beléptetett, szóban forgó árut terhelő jövedéki adó és behozatali héa megfizetésére vonatkozó kötelezettsége is megszűnt. A fellebbező ezen érvelését többek között a Bíróság által a Dansk Transport og Logistik ítéletben követett értelmezésre alapította.

20. 2018. október 30-i ítéletével a Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius megyei közigazgatási bíróság) a fellebbező keresetét mint megalapozatlant elutasította. E bíróság többek között arra az álláspontra helyezkedett, hogy a jövedéki adó és/vagy behozatali héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség megszűnésének okai nem tartoznak az Unió Vámkódex hatálya alá, és a fellebbező Dansk Transport og Logistik ítéletben követett értelmezésre vonatkozó érvei vizsgálatának megtagadása során közelebbről megjegyezte, hogy a Bíróság ezen ítéletét a Közösségi Vámkódex értelmezése céljából hozta, amely rendelet rendelkezései a jelen ügy szempontjából nem bírnak relevanciával, mivel az Unió Vámkódex volt a hatályos szabályozás.

21. A fellebbező fellebbezést nyújtott be a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismashoz (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága), amely előzetes döntéshozatal keretében a következő kérdéseket terjesztette elő:

- „1) Úgy kell-e értelmezni az Unió Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet [...] 124. cikke (1) bekezdésének e) pontját, hogy a vámtartozás megszűnik, ha a jelen ügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a csempészett árut azt követően foglalták le, majd kobozták el, hogy azt az Európai Unió vámterületére jogellenesen beléptették (szabad forgalomba bocsátották)?
- 2) Amennyiben az első kérdésre igenlő választ kell adni, úgy kell-e értelmezni a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 2. cikkének b) pontját és 7. cikkének (1) bekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 70. cikkét, hogy

¹⁰ A Bizottság írásbeli észrevételei szerint.

amennyiben – a jelen ügghöz hasonlóan – a csempészett árut lefoglalják, majd elkobozzák azt követően, hogy azt az Európai Unió vámterületére jogellenesen beléptették (szabad forgalomba bocsátották), a jövedéki adó és/vagy a hea megfizetésére vonatkozó kötelezettség akkor sem szűnik meg, ha a vámtartozás a 952/2013/EU rendelet 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti okból megszűnt?”

22. Írásbeli észrevételeket a Bírósághoz az Olasz Köztársaság, a Litván Köztársaság és az Európai Bizottság nyújtott be. Tárgyalás megtartására nem került sor.

III. Elemzés

A. Az első kérdésre adandó válasz

23. Az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az Uniós Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy vámtartozás megszűnik az olyan helyzetben, amelyben a jogellenesen importált árut azt követően foglalják le, majd kobozzák el, hogy azt az Európai Unió vámterületére jogellenesen beléptették.

24. Ezt az alábbiak indokolják.

25. Nem vitatott, hogy az alapügyben vámtartozás keletkezett. Az Uniós Vámkódex 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében „behozatalivám-tartozás keletkezik [...] az egyik olyan kötelezettség [be nem tartásával], amelyet a vámjogszabályok a nem uniós árukhoz az Unió vámterületére való bejuttatásával [...] kapcsolatban állapítanak meg”. Az Uniós Vámkódex „Az áruk vám elé állítása” címet viselő 139. cikkének (1) bekezdése úgy szól, hogy „[a]z Unió vámterületére beszállított árut megérkezésükkor haladéktalanul vám elé kell állítani a kijelölt vámhivatalnál vagy a vámhatóság által kijelölt vagy jóváhagyott bármilyen egyéb helyen vagy a vámszabad területen a következő személyek közül az egyiknek: a) az a személy, aki az árut az Unió vámterületére beszállította; b) az a személy, akinek a nevében vagy akinek az érdekében az árut e területre beszállító személy eljár; c) az a személy, aki az áruk fuvarozásáért a felelősséget viselte, miután azokat az Unió vámterületére beszállították”¹¹.

26. A Bíróság a Közösségi Vámkódexen alapuló ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy a „vám elé állítás” kötelezettségének célja „annak biztosítása, hogy a vámhatóságokat ne csak az áruk megérkezéséről értesítsék, hanem a szóban forgó árucikk vagy termék típusára vonatkozó valamennyi adatról, valamint ezen áruk mennyiségéről. Ugyanis ezek azok az információk, amelyek lehetővé teszik az áruk megfelelő azonosítását tarifális besorolásuk, és adott esetben a behozatali vám kiszámítása céljából”¹². Nem mentesít ezen kötelezettség alól az a körülmény, hogy bizonyos árut a fuvarozó jármű üregeiben rejtettek el.¹³

¹¹ Az Uniós Vámkódex 5. cikkének 33. pontja úgy szól, hogy „»az áru vám elé állítása«: a vámhatóság értesítése az árunak a vámhivatalba vagy a vámhatóságok által kijelölt vagy jóváhagyott egyéb helyre történő érkezéséről, és az áruk vámellenőrzés céljára történő rendelkezésre állása”.

¹² 2009. április 2-i Elshani ítélet (C-459/07, EU:C:2009:224, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A megfelelő vámhivatalhoz vagy vámszabad területre történő eljuttatással és a vám kiszámításával kapcsolatban lásd nemrégiben: 2019. március 7-i „Suez II” ítélet (C-643/17, EU:C:2019:179, 45. és 46. pont).

¹³ 2009. április 2-i Elshani ítélet (C-459/07, EU:C:2009:224, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27. Emellett a nem uniós áruknak az Unió vámterületén való jelenléte azzal a veszéllyel jár, hogy ezek az áruk vámkezelés nélkül kerülnek be a tagállamok gazdasági körforgásába.¹⁴ Vám kivetése például akkor igazolt, ha az áru eltűnése azzal a veszéllyel jár, hogy az bekerül az Unió gazdasági körforgásába.¹⁵

28. Ugyanakkor megjegyzendő, hogy ez a veszély az alapügyben minimális, mivel az árut a bejuttatása napján lefoglalták, jóllehet ez azt követően történt, hogy az árut anélkül léptették be az Unió vámterületére, hogy vám elé állították volna.¹⁶ A fentieknek megfelelően, bár ez vámtartozást eredményezett (lásd a fenti 25. pontot), valamint a jogellenes beléptetés és a tartozás keletkezése azonos időben történt,¹⁷ azon időszak rövidségéből, amely alatt az áru anélkül haladt túl az Unió vámterületén belül elhelyezkedő első vámhivatalon, hogy azt ott vám elé állították volna,¹⁸ és abból, hogy az árut kizárólag Litvánia területén szállították át, az következett, hogy az Unió gazdasági körforgásába való bekerülés veszélye szinte az áru jogellenes bejuttatásával egyidőben megszűnt.¹⁹ A Bizottság írásbeli észrevételeiben ugyanis azzal érvel, hogy kizárólag az Unió gazdasági láncába ténylegesen bekerülő áru keletkeztet vámtartozást.²⁰

29. Ezenkívül az Uniós Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja úgy szól, hogy „a behozatalivám- vagy kivitelivám-tartozás valamely következő módon szűnik meg: [...] ha a behozatali- vagy kivitelivám-köteles árukat elkobozzák, vagy lefoglalják és azzal egyidejűleg vagy azt követően elkobozzák”.

30. Az e rendelkezés és a Dansk Transport og Logistik ítélet meghozatalának időpontjában hatályos rendelkezés, jelesül a Közösségi Vámkódex 233. cikke első bekezdésének d) pontja közötti fő különbség abban áll, hogy az Uniós Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontjával ellentétben a Közösségi Vámkódex 233. cikke első bekezdésének d) pontja a vámtartozás megszűnését a behozatal időpontjához köti. A Közösségi Vámkódex 233. cikke első albekezdésének d) pontja a következőképpen szól:

„A vámtartozás elévülésére és az ilyen tartozásnak az adós jogerősen megállapított fizetésektelensége miatti behajthatatlanságára vonatkozó, hatályos rendelkezések sérelme nélkül, a vámtartozás megszűnik:

[...]

d) ha azt az árut, amelynek tekintetében a 202. cikknek megfelelően vámtartozás keletkezett, jogellenes beléptetés miatt [helyesen: *során*] lefoglalták, és ezzel egyidejűleg vagy ezt követően elkobozták.”²¹

¹⁴ 2010. július 15-i Skatteministeriet kontra DSV Road A/S ítélet (C-234/09, EU:C:2010:435, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁵ Az Uniós Vámkódex 203. cikkének értelmezésére tekintettel: 2014. május 15-i X ítélet (C-480/12, EU:C:2014:329, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹⁶ 2009. április 2-i Elshani ítélet (C-459/07, EU:C:2009:224, 24. és 25. pont). Lásd még: Dansk Transport og Logistik ítélet (48. pont); 2019. március 7-i „Suez II” ítélet (C-643/17, EU:C:2019:179, 47. pont).

¹⁷ 2009. április 2-i Elshani ítélet (C-459/07, EU:C:2009:224, 27. pont). Ez az elv a Közösségi Vámkódex 202. cikkének értelmezése keretében alakult ki.

¹⁸ 2019. március 7-i „Suez II” ítélet (C-643/17, EU:C:2019:179, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Dansk Transport og Logistik ítélet 50. pontja.

¹⁹ Vö. a 2014. május 15-i X ítéletből (C-480/12, EU:C:2014:329) eredő tényállással. Az említett ügy tárgyát az Uniós Vámkódex 203. cikkének értelmezése képezte.

²⁰ Az Olasz Köztársaság írásbeli észrevételeiben ugyanis azzal érvel, hogy az egyetlen ok, amely miatt a vámtartozás megszűntnek tekinthető az alapügyben, az áru forgalmazási lehetőségének hiányából ered. Egyébiránt a vámtartozás fennáll.

²¹ Kiemelés tőlem.

31. Ezt a rendelkezést a Bíróság a Dansk Transport og Logistik ítéletben értelmezte. A Bíróság először is megállapította, hogy „az ilyen áruk lefoglalása, amelyhez ezeknek a Vámkódex 202. cikke és 233. cikke első bekezdésének d) pontja értelmében vett egyidejű vagy ezt követő elkobzása kapcsolódik, csak akkor értelmezhető a vámtartozás megszűnésének, ha ez a lefoglalás azelőtt történik, hogy az említett áruk túlhaladtak volna azon a zónán, ahol a Közösség vámterületén belül elhelyezkedő első vámhivatal található”²². Ezt azzal egészítette ki, hogy „ezen áruk visszatartása és megsemmisítése a Németország és Dánia közötti határon való átkeléskor, vagyis e »jogellenes beléptetést« követően, és nem annak során történt. Következésképpen úgy tűnik, hogy ezen ügy tényállása nem tartozik a [Közösségi] Vámkódex 233. cikke első bekezdése d) pontja szerinti esetbe”²³.

32. Másodszor, a Bíróság a Dansk Transport og Logistik ítéletben megállapította, hogy „az áruknak a [Közösségi] Vámkódex 233. cikke első bekezdésének d) pontja értelmében vett »lefoglalása« alatt a tárgy feletti tényleges uralom illetékes hatóság általi átvétele érdekében tett materiális beavatkozást kell érteni az áruk biztonságba helyezése és annak fizikai megakadályozása céljából, hogy azok bekerüljenek a tagállamok gazdasági körforgásába”²⁴. Az alapügyben ez kizárólag azt követően történt meg, hogy a jogellenesen importált áru anélkül haladt túl az Unió vámterületén belül elhelyezkedő első vámhivatalon, hogy azt ott vám elé állították volna,²⁵ noha ez azzal egy napon történt, hogy az árut a határ átlépésével bejuttatták az Unió területére.

33. Ugyanakkor hajlok arra, hogy elfogadjam a Litván Köztársaság és a Bizottság írásbeli észrevételeiben kifejtett azon érveket, amelyek szerint a jogellenesen importált áru lefoglalásának időpontja nem befolyásolja a vámtartozás megszűnésének az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján történő megállapítását.

34. Ez először is a rendelkezés szövegéből következik. Ahogyan ugyanis az az Olasz Köztársaság írásbeli észrevételeiből kitűnik, bár a vámtartozásokat megszüntető uniós jogi rendelkezéseket az Unió saját forrásainak védelme érdekében szigorúan kell értelmezni,²⁶ a Közösségi Vámkódex 233. cikke első bekezdésének d) pontjával ellentétben az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja egyszerűen nem tartalmazza a „során” kifejezést.²⁷

35. Másodszor, hajlok arra, hogy elfogadjam a Litván Köztársaság és a Bizottság írásbeli észrevételeiben kifejtett azon érveket,²⁸ amelyek szerint az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdése e) pontjának keletkezéstörténete e rendelkezés szó szerinti értelmezését támasztja alá. A Közösségi Vámkódex a korábban hatályban lévő szabályozáshoz képest a jogi szabályozás

²² A Dansk Transport og Logistik ítélet 53. pontja.

²³ Uo., 59. pont. Lásd még jelesül: 2009. április 2-i Elshani ítélet (C-459/07, EU:C:2009:224, 33. és 34. pont): „Ugyanis a külső határ határátkelőhelyein stratégiai szempontból elhelyezett vámhivatalok vannak a legjobb helyzetben ahhoz, hogy a Közösség vámterületére belépő árukat intenzíven ellenőrizzék, mind a közösségi termelőkkel szembeni tisztességtelen verseny, mind a jogellenes behozatalhoz kapcsolódó pénzügyi bevételkiesés megakadályozása érdekében. Ebből következik, hogy a Közösség vámterületére a [Közösségi] Vámkódex 38–41. cikkében előírt alakiságok megsértésével beléptetett áruk olyan lefoglalása, amelyre az ezen a területen belül elhelyezkedő első vámhivatalon túl kerül sor, és amely gyakorlatilag véletlenszerűen történik, a [Közösségi] Vámkódex 233. cikke első bekezdése d) pontjának értelmében nem eredményezheti a vámtartozás megszűnését.”

²⁴ A Dansk Transport og Logistik ítélet 61. pontja.

²⁵ 2019. március 7-i „Suez II” ítélet (C-643/17, EU:C:2019:179, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még a Dansk Transport og Logistik ítélet 50. pontját.

²⁶ 2011. február 17-i Berel és társai ítélet (C-78/10, EU:C:2011:93, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

²⁷ Nincs nyelvi eltérés az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdése e) pontjának angol nyelvi változata és például a francia, bolgár, olasz, spanyol, svéd, portugál, német, lengyel, cseh és szlovák nyelvi változatok között.

²⁸ A Bizottság a keletkezéstörténeten kívül a modernizált Vámkódex 2005. február 23-i bevezető magyarázatára (TAXUD/447/2004 Rev 2) is hivatkozik, amely szerint a Közösségi Vámkódex 233. cikke felülvizsgálatának az volt a célja, hogy eltörölje az „avant qu'il en ait été donné mainlevée” (a kiadása előtt) kiegészítő feltételt oly módon, hogy a vámtartozás többek között az érintett áru lefoglalásakor megszűnik.

szigorítását jelentette, és az Unió Vámkódex olyan korábbi modellhez tér vissza, amelyben a vámtartozás megszűnésének sarokkövét a szóban forgó jogellenesen importált áru elkobzása képezte.²⁹ Ebben az összefüggésben³⁰ – amint arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben utalt – az Unió egyértelmű politikai döntésével ellentétesnek tűnik, hogy a jogellenesen importált áruk lefoglalásának időpontja továbbra is releváns a vámtartozás megszűnése szempontjából.

36. Harmadszor, úgy lehet tekinteni, hogy a vámtartozás megszűnésének célja az Unió Vámkódexben és a Közösségi Vámkódexben is azonos. A Közösségi Vámkódex 233. cikke első bekezdése d) pontjának az volt a célja, hogy elkerülhető legyen a vám beszedése abban az esetben, ha a közösségi területre jogellenesen beléptetett áru forgalomba hozatalára nem volt lehetőség, tehát az a verseny szempontjából a közösségi áruk vonatkozásában nem képezett veszélyt.³¹ A vámtartozás megszűnésének az Unió Vámkódex 124. cikkének (1) bekezdésében felsorolt okaiból is ugyanez a cél következtethető ki. A jelen indítvány 28. pontjának megfelelően rövid volt az az időszak, amelynek során a szóban forgó jogellenesen importált áru Litvániában szabad forgalomban volt, mivel azt a határátlépés napján le is foglalták.

37. Ezen okokból kifolyólag az első kérdésre a fenti 23. pontban szereplő választ kell adni.

B. A második kérdésre adandó válasz

38. A második kérdésre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni a jövedéki adóról szóló irányelv 2. cikkének b) pontját és 7. cikkének (1) bekezdését, valamint a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 70. cikkét, hogy amennyiben a jelen ügghöz hasonlóan a csempészett árut lefoglalják, majd elkobozzák azt követően, hogy azt az Európai Unió vámterületére jogellenesen beléptették, a jövedéki adó és a héa megfizetésére vonatkozó kötelezettség akkor sem szűnik meg, ha a vámtartozás az Unió Vámkódex 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti okból megszűnt.

1. Jövedéki adó

39. Emlékeztetni kell arra, hogy a jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy a jövedékiadó-kötelezettség a szabad forgalomba bocsátás időpontjában és a szabad forgalomba bocsátás helye szerinti tagállamban keletkezik.³² Az import adóköteles

²⁹ Ezt Mengozzi főtanácsnok Elshani ügyre vonatkozó indítványában (C-459/07, EU:C:2008:596, 64–66. pont) részletezi: „A csempészett áruk lefoglalását és elkobzását követően a vámtartozás megszűnéséről szóló, a [Közösségi] Vámkódex 233. cikke első bekezdésének d) pontjában található rendelkezések az erre vonatkozó szabályozás szigorodásának minősülnek, amelyet a [Közösségi] Vámkódex hatálybalépéséig a [vámtartozásról szóló, 1987. július 13-i] 2144/87/EGK [tanácsi] rendelet [HL 1987. L 201., 15. o.] írt elő. E rendelet ugyanis a 8. cikk (1) bekezdésének b) pontjában az áru elkobzásának valamennyi esetére a vámtartozás megszűnését írta elő. A rövidesen hatályba lépő új vámkódexet tartalmazó [a Közösségi Vámkódex létrehozásáról (Modernizált Vámkódex) szóló, 2008. április 23-i] 450/2008/[EGK] [európai parlamenti és tanácsi] rendelet [HL 2008. L 145., 1. o.] a 86. cikkében újból a 2144/87 rendeletben már megtalálható »puha« szabályt tartalmazza, megállapítva többek között, hogy a vámtartozás megszűnik »ha a behozatalivám- vagy kivitelivám-köteles árukat elkobozzák« (az (1) bekezdés d) pontja), »ha a behozatalivám- vagy kivitelivám-köteles árut lefoglalják, és egyidejűleg vagy ezt követően elkobozzák« (az (1) bekezdés e) pontja), valamint »ha a behozatalivám- vagy kivitelivám-köteles áruk a vámfelügyelet alatt megsemmisülnek vagy azokat az államnak felajánlják« (az (1) bekezdés f) pontja). Az új vámkódexben tehát a vámtartozás megszűnése szempontjából úgyszintén nincs jelentősége a lefoglalás és/vagy az elkobzás időpontjának. Mivel a jelenleg hatályos Vámkódex a csempészett áruk esetében a vámtartozás megszűnésének szemszögéből különösen szigorú szabályozásnak mutatkozik, amely időrendi szempontból két jóval kevésbé szigorú szabályozás közé illeszkedik, számomra úgy tűnik, hogy a [Közösségi] Vámkódex 233. cikke első bekezdése d) pontjának nagyon megszorító értelmezése minden valószínűség szerint ellentmond a közösségi jogrend belső logikájának és a jogalkotó feltehető akaratának.”

³⁰ A kontextusnak az uniós jogi rendelkezések értelmezésében játszott szerepét illetően lásd még: Pinckernelle ügyre vonatkozó indítványom (C-535/15, EU:C:2016:996, 40–59. pont).

³¹ 2009. április 2-i Elshani ítélet (C-459/07, EU:C:2009:224, 29. pont).

³² 2018. február 8-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-590/16, EU:C:2018:77, 40. pont).

esemény,³³ mivel a jövedéki adóról szóló irányelv 2. cikkének b) pontja akként rendelkezik, hogy „[a] jövedéki termékekre jövedéki adókötelezettség keletkezik: [...] a Közösség területére történő importálásukkor”. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jövedékiadó-köteles árukat attól a pillanattól kezdve kell úgy tekinteni, mint amelyek beléptek az Unió területére, hogy azok túlhaladtak azon a zónán, ahol az Unió vámterületén belül elhelyezkedő első vámhivatal található.³⁴ A Bíróság a Dansk Transport og Logistik ítéletben megállapította, hogy „azokat a csempészett árukat, amelyek [...] jogellenes behozatal tárgyát képezték, úgy kell tekinteni, mint amelyeket szabadforgalomba bocsátottak”,³⁵ és hogy a jövedékiadó-fizetési kötelezettség akkor is fennáll, ha a jövedéki adóköteles árut lefoglalják, majd megsemmisítik.³⁶

40. Ennek nem mond ellent a jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdésének d) pontja, amely úgy szól, hogy „»szabad forgalomba bocsátás« az alábbiak bármelyike: [...] jövedéki termék importálása, ideértve a szabálytalan importálást is, ha a jövedéki termék az importálást követően nem kerül azonnal adófelfüggesztés hatálya alá”³⁷.

41. Ahogyan arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott, a jövedéki adóról szóló irányelv (9) preambulumbekzdése akként rendelkezik, hogy mivel „a jövedéki adó meghatározott termékek fogyasztását terheli, nem vethető ki a bizonyos körülmények között megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott jövedéki termékekre”.

42. Következésképpen egyetértek a litván és az olasz kormány, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeiben megfogalmazott észrevételekkel, amelyek szerint az alapügyben a jövedéki adó nem lehet felfüggesztettnek tekinteni, különös tekintettel az uniós jogalkotó által a jövedéki adóról szóló irányelv 7. cikke (2) bekezdésének d) pontjában adott meghatározásra. A jövedéki adóról szóló irányelv egyetlen rendelkezése sem irányozza elő a jövedéki adó megszűnését az áru Unióba történő jogellenes bejuttatása, majd lefoglalása és megsemmisítése,³⁸ vagy a vámtartozás megszűnése esetére.

2. Héa

43. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a behozatali vámok nem foglalják magukban a termékimport esetén fizetendő héát.³⁹ A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében a héa alá tartozik a termékimport. Ezen irányelv 70. cikke rögzíti azt az elvet, miszerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termékimport megtörténik.⁴⁰

³³ 2016. január 28-i BP Europa ítélet (C-64/15, EU:C:2016:62, 21. pont). Lásd még a Dansk Transport og Logistik ítélet 70. pontját.

³⁴ A Dansk Transport og Logistik ítélet 72. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. E megállapítást a Bíróság a 92/12 irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére tekintettel tette. Ahogyan azonban arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutatott, ezek a megállapítások a jelenleg hatályos jövedéki adóról szóló irányelvre vonatkoznak.

³⁵ Uo., 81. pont.

³⁶ Uo., 80., 81. és 85. pont.

³⁷ 2018. február 8-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-590/16, EU:C:2018:77, 40. pont).

³⁸ Ahogyan arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutatott, a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról szóló, 2019. december 19-i (EU) 2020/262 tanácsi irányelv (HL 2020. L 58., 4. o.; helyesbítések: HL 2020. L 409., 38. o.; HL 2021. L 84., 28. o.) a vámtartozás megszűnését a jövedéki adó megszűnéséhez köti, de e rendelkezés még nem hatályos.

³⁹ Lásd például: 2016. június 2-i Eurogate Distribution ítélet (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 81. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az említett ügy tárgyát a hatodik héairányelv értelmezése képezte, de ugyanez az elv az alapeljárásban is alkalmazandó.

⁴⁰ 2017. május 18-i Latvijās Dzelceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 40. pont).

44. Mivel a héa jellegénél fogva fogyasztási adó, azt olyan termékekre és szolgáltatásokra kell alkalmazni, amelyek bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába, és fogyasztás tárgyát képezhetik.⁴¹

45. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint „a vámtartozás kiegészülhetne héatartozással, ha a vámtartozást keletkeztető jogellenes magatartás alapján feltételezhető lenne, hogy az érintett áruk bekerültek az Unió gazdasági körforgásába, és ezért azok fogyasztás tárgyát képezhettek, megvalósítva tehát a héa alapjául szolgáló tényállást”⁴². E vélelem megdönthető, ha a termék az Unió gazdasági körforgásába egy másik tagállam területén került be,⁴³ azonban ez az alapügyben nem valósult meg. A jogellenesen importált áru egyetlen egy tagállamban, jelesül Litvániában került be az Unió gazdasági körforgásába.⁴⁴

46. A Bíróság megállapította, hogy „mivel a külső közösségi árutovábbítási eljárás során teljesen megsemmisült vagy helyrehozhatatlanul károsodott áru nem kerülhet be az Unió gazdasági körforgásába, és ezért nem kerülhet ki ezen eljárás alól, ezen árut nem lehet a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében »importálnak« tekinteni, és e jogcímen a héa hatálya sem vonatkozik rá”⁴⁵.

47. Az alapügy azonban nem minősül jogellenesen importált áru megsemmisítése esetének, mivel arra csak egy évvel a lefoglalását követően, és akkor is csak bírósági határozat nyomán került sor.

48. Ezenkívül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a behozatali héa és a vám alapvetően annyiban összehasonlítható, hogy mindkettő az áruk Unió területére történő importja és a tagállamok gazdasági körforgásába történő bekerülése által válik felszámíthatóvá. E hasonlóságot megerősíti az a tény is, hogy a héairányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése 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.⁴⁶ Az import tehát a héafizetési kötelezettség megállapítása sarokkövének minősül, és az alapügyben kétségtelenül megvalósult az importálás.

49. Ezenkívül az ítélkezési gyakorlat szerint „amennyiben az árukat [...] [a hatóságok] azt követően foglalják le és – a lefoglalással egyidejűleg vagy azt követően – kobozzák el, hogy az áruk elhagyták azt a zónát, ahol a Közösség vámterületén belül elhelyezkedő első vámhivatal található, [...] a héa alapjául szolgáló tényállás már megvalósult, és ezáltal a héa felszámíthatóvá válik”⁴⁷.

⁴¹ 2017. május 18-i Latvijās Dzelceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A fogyasztás olyan cselekmény, amelyet héa terhel. Lásd például: 2016. június 2-i Eurogate Distribution ítélet (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 65. pont). Lásd nemrégiben: 2017. június 1-jei Wallenborn Transports ítélet (C-571/15, EU:C:2017:417, 54. pont); 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 44. pont).

⁴² 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héatartozás keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴³ Uo., 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

⁴⁴ Lásd: 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héatartozás keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161).

⁴⁵ 2017. május 18-i Latvijās Dzelceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392, 71. pont).

⁴⁶ 2021. március 3-i Hauptzollamt Münster (A héatartozás keletkezésének helye) ítélet (C-7/20, EU:C:2021:161, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁴⁷ A Dansk Transport og Logistik ítélet 94. pontja. Lásd még: 2017. június 1-jei Wallenborn Transports ítélet (C-571/15, EU:C:2017:417, 54. pont); 2016. június 2-i Eurogate Distribution ítélet (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 65. pont). Habár e megállapítás a hatodik héairányelvvel összefüggésben történt, az az alapügy és a héairányelv szempontjából egyaránt releváns.

50. Végül az ítélkezési gyakorlatban az is megállapítást nyert, hogy a nem közösségi áruk az Unió vámterületén való pusztta jelenléte is azzal a *veszéllyel* jár, hogy ezek az áruk vámkezelés nélkül kerülnek be a tagállamok gazdasági körforgásába.⁴⁸ A hea jogellenesen importált áruk utáni beszedése emiatt kötelező. E veszély akkor merült fel, amikor az áru a behozatal helyéhez képest túlhaladt a Litvánia területén található első vámhivatal zónáján. E megoldás megfelel a közös uniós héarendszer alapvető célkitűzéseinek – amint arra a Litván Köztársaság írásbeli észrevételeiben rámutatott –, vagyis a szabad versenynek és az adósemlegességnek a termékek és szolgáltatások szabad mozgásának korlátozása nélkül történő biztosításának, mivel a héairányelv egyetlen rendelkezése sem szünteti meg a héakötelezettséget a vámtartozás megszűnése esetén.

IV. Véggövetkeztetés

51. Ennélfogva azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

- 1) Az Uniós Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet 124. cikke (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy a vámtartozás megszűnik az olyan helyzetben, amelyben a jogellenesen importált árut azt követően foglalják le, majd kobozzák el, hogy azt az Európai Unió vámterületére jogellenesen beléptették.
- 2) Úgy kell értelmezni a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv 2. cikkének b) pontját és 7. cikkének (1) bekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 70. cikkét, hogy amennyiben a csempészett árut lefoglalják, majd elkobozzák azt követően, hogy azt az Európai Unió vámterületére jogellenesen beléptették, a jövedéki adó és a hea megfizetésére vonatkozó kötelezettség akkor sem szűnik meg, ha a vámtartozás a 952/2013 rendelet 124. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti okból megszűnt.

⁴⁸ 2014. május 15-i X ítélet (C-480/12, EU:C:2014:329, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Kiemelés tőlem.