

C-340/19. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2019. április 29.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Augstākā tiesa (Senāts) (Lettország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. április 18.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Valsts ieņēmumu dienests

Ellenérdekű fél:

SIA „Hydro Energo”

Latvijas Republikas Senāts (a Lett Köztársaság legfelsőbb bírósága)**HATÁROZAT**

Rīga, 2019. április 18.

E bíróság [omissis] [a kérdést előterjesztő bíróság összetétele]

írásbeli eljárásban megvizsgálta a Valsts ieņēmumu dienesta (állami adóhatóság) által az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) 2017. április 13-i ítéletével szemben benyújtott felülvizsgálati kérelmet, a SIA Hydro Energo által az említett állami adóhatóság 2014. szeptember 10-i [omissis] határozata ellen irányuló megsemmisítés iránti keresettel indított közigazgatási peres ügyel kapcsolatban.

A jogvita előzményei*Tényállás*

- [1] 2012 áprilisában az elsőfokú eljárás felperese, a SIA „Hydro Energo” olyan áruk szabad forgalomba bocsátását kérte, amelyek bejelentése szerint a Kombinált Nomenklatúra 7403 21 00 vámtarifaalszáma alá tartoznak: finomított réz és

rézötvözet, megmunkálatlan – Réz-cink alapötvözet (sárgaréz). Az említett vámtarifaszámra vonatkozó behozatali vám mértéke 0%.

Az adóhatóság az adatok hitelességének ellenőrzése során megállapította, hogy az elsőfokú eljárás felperese által bejelentett áru melegen hengerelt sárgaréz lemezekből állt. Mivel a 7403 vámtarifaszám nem tartalmaz hengerelt árukat, az elsőfokú eljárás felperese által bejelentett árut a Kombinált Nomenklatúra 7407 21 10 vámtarifaalszáma alá sorolták, nevezetesen: rézrúd és -profil – réz-cink alapötvözetből (sárgaréz) – rúd. Az említett vámtarifaszámra vonatkozó behozatali vám mértéke 4,8%.

Az állami adóhatóság 2014. szeptember 10-i [omissis] határozatával utólagos adómegállapításról szóló határozatot küldött az elsőfokú eljárás felperesének, hogy az állami költségvetés számára fizesse meg a megállapított vámot és a késedelmi kamatokat.

- [2] Az elsőfokú eljárás felperese a hivatkozott közigazgatási aktus megsemmisítése iránt keresetet terjesztett elő.
- [3] Az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság) a 2017. április 13-i ítélettel helyt adott a keresetnek és megsemmisítette az állami adóhatóság megtámadott határozatát. E bíróság [az ítéletét] Rígai Műszaki Egyetem roncsolásmentes vizsgálati módszert alkalmazó laboratóriuma által készített 2013. szeptember 19-i szakvéleményre alapította, amely szerint az áruminta réztartalma 98,82%, míg a cinktartalma 0,56%. A hivatkozott szakvélemény azt is megállapítja, hogy az átadott minta rézötvény vagy ennek félkész áruja. Ebben az állapotban ez az anyag sem mechanikusan, sem áruk sajtolással történő gyártására nem használható. Ezt bizonyítják a lemezek metszősíkjában található nagy pórusok, üregek és repedések. **[eredeti 2. o.]**

Az apgabaltiesa (regionális bíróság) azt a következtetést vonta le, hogy a szóban forgó fém a finomított réz meghatározásának felel meg, mivel az áru réztömeg-tartalma legalább 97,5% volt, míg a többi összetevő nem haladta meg a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló 2658/87/EGK tanácsi rendelet I. mellékletének módosításáról szóló, 2011. szeptember 27-i 1006/2011/EU bizottsági rendelet (a továbbiakban: 1006/2011 rendelet) 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzése 1. pontjának a) alpontjában szereplő táblázatban előírt korlátokat.

Annak megállapítását követően, hogy a vitatott áru téglalap alakú volt, az apgabaltiesa (regionális bíróság) az árut jellemző objektív tulajdonságok, kémiai összetétele és alakja alapján a Kombinált Nomenklatúra 7403 13 00 vámtarifaalszáma (finomított réz és rézötvözet, megmunkálatlan – finomított réz – hengertuskó) alá sorolta.

Az áru keresztmetszete az egész hosszában nem egyformán tömör anyag, ahogy azt az 1006/2011 rendelet 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzése 1. pontjának d) alpontjában szereplő, a rúdra vonatkozó meghatározás előírja.

Az állami adóhatóság azon hivatkozását illetően, miszerint a 7403 vámtarifaszám nem tartalmazza a hengerelt árukat, az apgabaltiesa (regionális bíróság) megállapította, hogy a besorolás meghatározó szempontja az áru objektív jellemzői és tulajdonságai, ahogy azt a Kombinált Nomenklátúra meghatározza. Az apgabaltiesa (regionális bíróság) véleménye szerint a 7403 13 00 vámtarifaszám (hengertuskó) meghatározásába beletartoznak azon (hengerelesi vagy egyéb) gyártási eljárások, amelyek lehetővé teszik, hogy az áru a vámtarifaszám meghatározásában feltüntetett jellemzőkkel rendelkezzen, feltéve, hogy ennek eredményeként nem sorolható más vámtarifaszám alá. A gyártási eljárás következtében az áru téglalap alakú lett, de továbbra is szabálytalan, porózus és üreges, ami megakadályozza, hogy a feldolgozásra szolgáló félkész terméktől eltérő módon használják fel, így a későbbi felhasználási módja is jelentőséggel bír. Ezt támasztja alá mind a vámtarifaszám meghatározott fogalom (hengertuskó), mind az 1006/2011 rendelet 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzése 1. pontjának d) alpontjában foglalt rendelkezés, amely szerint az olyan drót és rúdbugát, amelynek a végét kihegyezték vagy más módon egyszerűen megmunkálták, hogy annak a gépbe történő befogását megkönnyítsék, mint megmunkálatlan réz a 7403 vámtarifaszám alá sorolandó.

- [4] Az állami adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amelyben az alábbiakban előadott kifogásokra hivatkozott.

Mivel a szóban forgó áru melegen hengerelt, a harmonizált áruleíró és kódrendszer magyarázó megjegyzései alapján nem sorolható a 7403 vámtarifaszám alá.

Nem indokolt hitelt adni a szakvéleményben foglalt megállapításoknak, mivel azok eltérnek az árunak a gyártó minőségi bizonyítványában meghatározott kémiai összetételére vonatkozó információtól, és nem bizonyított, hogy az elsőfokú eljárás felperese által benyújtott árumintát a bejelentett szállítmányból adták volna.

A Kombinált Nomenklátúra egyik vagy másik vámtarifaszáma alá történő besorolás során nincs jelentősége azon ténynek, hogy az áru finomított rézből vagy rézötözetből áll-e, mivel elsősorban azt kell meghatározni, hogy az áru megfelel-e a szóban forgó vámtarifaszám meghatározásának. Ehhez csak azonos szintű vámtarifa-alszámok hasonlíthatók össze.

Mind a „kiömlést”, mind a folyamatosan öntött rudat gyakran ugyanarra a célra használják, mint a hengerelt, húzott, vagy nyújtott rudakat. Következésképpen az áru további céljának nincs jelentősége. A rúd meghatározásában emellett nincs utalás elfogadható eltérésekre annak érdekében, hogy a rudat téglalap alakú árunak tekintsék, mivel a gyakorlatban az előállított formák nem mindig ideálisak. Az egyformán tömör anyagú keresztmetszet ennél fogva nem kizárólag az ideális alakú és nem lyukasított árukra vonatkozik.

Jogalapok

Alkalmazandó jog

- [5] A vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK rendelet (a továbbiakban: 2658/87 rendelet) szabályozza az áruk osztályozását az Európai Unióban. **[eredeti 3. o.]**

A 2658/87 rendelet 12. cikke úgy rendelkezik, hogy a Bizottság minden évben rendelettel elfogadja a kombinált nomenklatúra egységes szerkezetű változatát a Közös Vámtarifa vonatkozó autonóm és szerződéses vámtételeivel együtt, amint az a Tanács vagy a Bizottság által elfogadott intézkedésekből következik. Az említett rendeletet legkésőbb október 31-ig ki kell hirdetni az *Európai Közösségek Hivatalos Lapjában*, és azt a következő év január 1-jétől kell alkalmazni.

Amikor az elsőfokú eljárás felperese behozta a bejelentett árukat, az 1006/2011 bizottsági rendeletet már elfogadták. A szóban forgó rendelet 74. árucsoportja a rézre és ebből készült árukra vonatkozó következő vámtarifaszámokat tartalmazza:

KN-kód	Árumegnevezés	Szerződéses vám-tétel (%)	Kieg. mértékegység
(1)	(2)	(3)	(4)
[...]			
7403	Finomított réz és rézötvözet, megmunkálatlan – Finomított réz		
[...]			
7403 13 00	– – Hengertuskó	mentes	—
[..]	– Rézötvözet		
7403 21 00	– – Réz-cink alapötvözet (sárgaréz)	mentes	—
[..]			
7407	Rézrúd és -profil		
7407 10 00	– Finomított rézből – Rézötvözetből	4,8	—
7407 21	– – Réz-cink alapötvözetből (sárgaréz)		
7407 21 10	– – – Rúd	4,8	—
[...]			

Az 1006/2011 rendelet 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzése 1. pontjának d) alpontja:

„Rúd

Hengerelt, extrudált, húzott vagy kovácsolt, egyformán tömör anyagú, szál alakban (nem tekercsben) forgalomba kerülő termék, keresztmetszetének alakja egész hosszában kör, ovális, téglalap (beleértve a négyzetet), egyenlő oldalú háromszög vagy szabályos konvex sokszög (beleértve az »ívelt oldalú négyszöget« és »lapított kört«, amelyből a két szemben levő oldal domború ívű, a másik két oldal egyenes, egyenlő hosszú és párhuzamos). A téglalap (beleértve a négyzetet), háromszög vagy sokszög keresztmetszetű termékek élei (sarkai) a rúd egész hosszában lekerekítettek is lehetnek. A négyszögletes keresztmetszetű ilyen áruk (beleértve az »ívelt oldalú négyszög«-et is) vastagsága meghaladja a szélesség egytizedét. Az ugyanilyen alakú és méretű, öntött vagy zsugorított áruk is rúdnak minősülnek, ha gyártás után (az egyszerű vágáson vagy tisztításon túlmenően) csak olyan felületi megmunkálást kaptak, amelyek eredményeként nem sorolhatók más vtsz. alá.

Az olyan drót- és rúdbugát azonban, amelynek a végét kihegyezték vagy más módon egyszerűen megmunkálták, hogy annak pl. a dróthúzó vagy csőgyártó gépbe történő befogását megkönnyítsék, mint megmunkálatlan rezet a 7403 vtsz. alá kell sorolni.”

- [6] Az 1006/2011 rendelet I. szakaszának A. része tartalmazza a Kombinált Nomenklatúra értelmezésére vonatkozó általános szabályokat:

„Az áruknak a Kombinált Nomenklatúrába történő besorolására a következő elvek az irányadók. **[eredeti 4. o.]**

1. Az áruosztályok, árucsoportok és árualcsoportok címe csak a hivatkozások megkönnyítésére szolgál; jogi szempontból az áruk besorolását a vámtarifaszámokban szereplő árumegnevezések és az azokhoz kapcsolódó, az áruosztályokhoz, illetve az árucsoportokhoz tartozó Megjegyzések alapján, valamint – ha az adott vámtarifaszám vagy megjegyzés eltérően nem rendelkezik – a következő rendelkezések alapján kell meghatározni.

2.a) A vámtarifaszámok szövegében valamely árura történő minden hivatkozást úgy kell érteni, hogy az a nem teljesen kész vagy befejezetlen árura is vonatkozik, amennyiben a nem teljesen kész vagy befejezetlen áru a bemutatásakor rendelkezik a kész- vagy befejezett áru lényeges jellemzőivel. Az ilyen hivatkozást továbbá úgy kell érteni, hogy arra a kész-, illetve befejezett árura vagy az e szabály alapján késznek, illetve befejezettnek minősítendő árura is vonatkozik, amelyet összeszerelésen vagy szétszerelt állapotban hoznak be vagy mutatnak be.

b) A vámtarifaszámok szövegében valamely alapanyagra vagy anyagra történő minden hivatkozást úgy kell érteni, hogy az alapanyagnak vagy anyagnak más alapanyaggal vagy anyaggal való keverékére vagy összetételére is vonatkozik. Az egy adott alapanyagból vagy anyagból előállított árura történő minden hivatkozást úgy kell érteni, hogy az a teljes egészében vagy részben ilyen alapanyagból vagy

anyagból készült árura is vonatkozik. Az egynél több alapanyagból vagy anyagból álló áruk besorolásánál a 3. szabályban foglalt elvek szerint kell eljárni.

3. Ha a 2. b) szabály alkalmazásából vagy bármely más okból kifolyólag az árut első látásra két vagy több vámtarifaszám alá lehetne besorolni, a besorolást az alábbiak szerint kell elvégezni:

a) Azt a vámtarifaszámot, amely az árut legpontosabban határozza meg, előnyben kell részesíteni azokkal a vámtarifaszámokkal szemben, amelyek általánosabb meghatározást tartalmaznak. Ha azonban a két vagy több vámtarifaszám mindegyike csak a kevert vagy összetett árukat alkotó alapanyagok vagy anyagok valamelyikére, illetve a kiskereskedelmi forgalom számára készletben kiszerelt áruk egyes darabjaira vonatkozik, akkor ezeket a vámtarifaszámokat a kérdéses árukra vonatkozóan egyformán pontosnak kell tekinteni még akkor is, ha valamelyik vámtarifaszám teljesebb és pontosabb leírást ad, mint a szóba jöhető többi.

b) Az áruk keverékét és azokat a különböző alapanyagokból álló, illetve különböző alkotórészekből előállított összetett árukat, valamint azokat a kiskereskedelmi forgalom számára készletben kiszerelt árukat, amelyek a 3. a) szabály alkalmazásával nem sorolhatók be, aszerint az alapanyag, illetve alkotórész szerint kell besorolni, amelyik az ilyen áru lényeges jellemzőjét meghatározza, ha ez az anyag vagy alkotórész megállapítható.

c) Ha az árukat a 3. a) vagy a 3. b) szabály szerint nem lehet besorolni, akkor azokat az egyaránt szóba jöhető vámtarifaszámok közül számsorrendben az utolsó alá kell besorolni.

4. Azt az árut, amelyet az előző szabályok szerint nem lehet besorolni, a hozzá legjobban hasonlító árura vonatkozó vámtarifaszám alá kell besorolni.

[...]

6. A vámtarifaszámok alszámai alá történő árubesorolást a vámtarifaalszámok szövegében foglalt árumegnevezések, az azokhoz kapcsolódó esetleges alszamos megjegyzések, valamint a fenti általános szabályok megfelelő alkalmazásával kell meghatározni azzal, hogy csak azonos szintű vámtarifa-alszámok hasonlíthatók össze. E szabály értelmében a vonatkozó áruosztályhoz és árucsoporthoz tartozó megjegyzéseket is alkalmazni kell, feltéve, hogy azok ellentétes rendelkezést nem tartalmaznak.”

Az európai uniós szabályok értelmezése kapcsán felmerülő kétségek okai

- [7] Az ügyben szereplő árukat kísérő dokumentumok szerint az elsőfokú eljárás felperese által behozott áru melegen hengerelt sárgaréz lemezekből (ingot) állt. Névleges mérete 26x210x700 mm. Tekintettel arra, hogy az áruk téglalap alakúak és vastagságuk meghaladja a szélességük egytizedét, az állami adóhatóság a Kombinált Nómenklátúra 7407 21 10 vámtarifaszáma szerinti sárgaréz rúdtként

sorolta be. A hivatkozott hatóság azt is megállapította, hogy a Harmonizált Áruleíró és Kódrendszer magyarázó megjegyzései alapján a 7403 vámtarifaszám (réz és rézötvözet, megmunkálatlan) nem tartalmaz hengerelt árukat.

Az elsőfokú eljárás felperese azzal érvel, hogy a szóban forgó áruk nem felelnek meg a Kombinált Nomenklátúra értelmében vett rúd meghatározásának, mivel keresztmetszetük az egész hosszában nem egyformán tömör anyagú; a lemezek metszősíkjában ugyanis nagy pórusok, üregek és repedések találhatóak. Az elsőfokú eljárás felperese arra is rámutat [eredeti 5. o.], hogy a téglalap alakban történő hengerelés egyetlen célja a könnyebb szállítás és hogy az árukat az újraöntésüktől eltérő célra ne használhassák. Ez utóbbi megállapítás alátámasztására az elsőfokú eljárás felperese a Kombinált Nomenklátúra 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzése 1. pontjának d) alpontjára hivatkozik, amely úgy rendelkezik, hogy az olyan drót- és rúdbugát azonban, amelynek a végét kihegyezték vagy más módon egyszerűen megmunkálták, hogy annak pl. a dróthúzó vagy csögyártó gépbe történő befogását megkönnyítsék, mint megmunkálatlan rezet a 7403 vtsz. alá kell sorolni. Másképpen fogalmazva, az elsőfokú eljárás felperese azt állítja, hogy az áruknak a Kombinált Nomenklátúra 7403 vagy 7407 vámtarifaszáma alá történő besorolásakor nem csak az áru alakja és korábbi feldolgozása, hanem a feldolgozás szintje és lehetséges használata is jelentőséggel bír. Az elsőfokú eljárás felperese ennél fogva megállapítja, hogy az áru megfelel a Kombinált Nomenklátúra 7403 21 00 vámtarifaszámának (Réz-cink alapötvözet [sárgarézt], megmunkálatlan).

Az apgabalties (regionális bíróság) elfogadta az elsőfokú eljárás felperesének azon érvelését, miszerint az áruk nem felelnek meg a rúd meghatározásának, mivel keresztmetszetük az egész hosszában nem egyformán tömör anyagú. Az apgabalties (regionális bíróság) azt is állítja, hogy a jelen ügyben benyújtott bizonyítékok alapján a szóban forgó áru a kémiai összetétele szerint finomított réz és nem rézötvözet (sárgarézt), ezért az árukat a 7403 13 00 vámtarifaszám alá sorolta.

- [8] Az áruk kémiai összetételének kérdése a tényállás meghatározásának részét képezi, amely a nemzeti bíróság feladata. A jelen ügyben azonban meghatározó kérdés, hogy az áruk megfelelnek-e a Kombinált Nomenklátúra értelmében vett rúd meghatározásának.

A jogbiztonság és az ellenőrzések elősegítése érdekében az áruk tarifális besorolásának meghatározó feltételeit általában az áruk objektív jellemzői és tulajdonságai között kell keresni, amint azokat a Kombinált Nomenklátúra vámtarifaszámai és az áruosztályok, illetve árucsoportok megjegyzései meghatározzák (a Bíróság 2015. március 4-i Oliver Medical ítélete, C-547/13, EU:C:2015:139, 45. pont).

Bár az állami adóhatóság helytállóan állapítja meg, hogy az elsőfokú eljárás felperesének áruai számos olyan objektív jellemzőkkel rendelkeznek, amelyek a rúdnek a Kombinált Nomenklátúra 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzése

1. pontjának d) alpontjában meghatározott tulajdonságainak megfelelnek, amely alapján a 7407 vámtarifaszám alá besorolhatók, az elsőfokú eljárás felperese megalapozottan fejezi ki kétségeit azzal kapcsolatban, hogy az említett áruk annak a jellemzőnek is eleget tesznek-e, hogy a keresztmetszetük az egész hosszában egyformán tömör legyen, tekintettel arra, hogy az áru metszősíkjaiban nagy pórusok, üregek és repedések találhatóak.

- [9] Az állami adóhatóság a harmonizált áruleíró és kódrendszer magyarázó megjegyzéseire hivatkozik. Ezekből az következik, hogy a 7403 vámtarifaszám alá tartoznak a porból, sajtolással és zsugorítással előállított zsugorított áruk. Ezek a zsugorított áruk porózusak és alacsony mechanikai minőséggel rendelkeznek, általában véve ezeket hengerelik, húzzák vagy kovácsolják, stb., a megfelelő tömörség eléréséhez. E hengerelt és egyéb áruk nem a 7403 vámtarifaszám alá, hanem például a 7407 és 7409 vámtarifaszám alá tartoznak.

Mivel az árut kísérő dokumentumok szerint a jelen ügyben szóban forgó áruk hengereltek, e körülmény eggyel több okot jelenthet arra, hogy azokat a 7407 vámtarifaszám alá sorolják.

A Kombinált Nomenklátúra tekintetében az Európai Bizottság, a harmonizált rendszer tekintetében a Vámigazgatások Világszervezete által kidolgozott magyarázó megjegyzések fontos eligazítást nyújtanak az egyes vámtarifaszámok tartalmának értelmezéséhez, mindazonáltal nem rendelkeznek jogi kötőerővel (a Bíróság 2015. március 4-i Oliver Medical ítélete, C-547/13, EU:C:2015:139, 46. pont).

A Kombinált Nomenklátúra értelmezésére vonatkozó általános szabályok 1. pontja alapján azonban jogi szempontból az áruk besorolását a vámtarifaszámokban szereplő árumegnevezések és az azokhoz kapcsolódó, az áruosztályokhoz, illetve az árucsoportokhoz tartozó megjegyzések alapján kell meghatározni. Ennélfogva, a magyarázó megjegyzések nem elegendők azzal kapcsolatos kétségek eloszlatásához, hogy az áruk keresztmetszete az egész hosszában egyformán tömör-e, ahogy azt a Kombinált Nomenklátúra 74. árucsoportra vonatkozó megjegyzései 1. pontjának d) alpontja előírja. **[eredeti 6. o.]**

- [10] E kérdés megválaszolásához az uniós jog rendelkezéseit kell értelmezni. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikkének rendelkezése szerint az Európai Unió Bírósága hatáskörrel rendelkezik előzetes döntés meghozatalára az uniós jog értelmezésének kérdésében. Ha egy tagállam olyan bírósága előtt folyamatban lévő ügyben merül fel ilyen kérdés, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, e bíróság köteles az Európai Unió Bíróságához fordulni.

A Senātsnak (legfelsőbb bíróság) nincs tudomása arról, hogy az Európai Unió Bírósága e kérdésben mostanáig állást foglalt-e. A fenti megállapításokra

tekintettel a Senāts (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszt az Európai Unió Bírósága elé.

- [11] Emiatt felfüggeszti a jelen ügyben folyó eljárást, amíg az Európai Unió Bírósága határozatot hoz az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről.

Rendelkező rész:

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján a Senāts (legfelsőbb bíróság, Lettország)

úgy határoz,

hogy előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

Úgy kell-e értelmezni a 2011. szeptember 27-i 1006/2011/EU rendelettel módosított, a vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i 2658/87/EGK rendelet I. mellékletében szereplő Kombinált Nomenklatúrát, hogy a 7407 vámtarifaszám (rézrúd és -profil) alá tartozik az a téglalap alakú rézből vagy rézötövetből készült ingot, amelynek vastagsága meghaladja a szélessége egytizedét, és amelyet melegen hengereltek, de keresztmetszetében szabálytalan pórusok, üregek és repedések vannak?

[omissis]