

C-368/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. június 14.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. június 2.

Felperes:

R.T.

Alperes:

Hauptzollamt Hamburg

Az alapeljárás tárgya

Héa – 2006/112 irányelv – Harmadik országban nyilvántartásba vett olyan szállítóeszköz importjának teljesítési helye, amelyet a vámjogszabályok megsértésével hoztak be az Unió területére – A 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének a behozatali héára való megfelelő alkalmazásának megengedhetősége

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 30. és 60. cikkét, hogy a héa szempontjából valamely, harmadik országban nyilvántartásba vett olyan szállítóeszköz importjának teljesítési helye, amelyet a vámjogszabályok megsértésével hoztak be az Unió területére, abban a tagállamban van,

amelyben a vámjogszabályokat megsértették, és a szállítóeszközt az Unióban először használták szállítóeszközként, vagy a vámjogi kötelezettségszegést elkövető személy lakóhelye szerinti államban, amelyben e személy a járművet használja?

- 2) Abban az esetben, ha az import teljesítési helye Németországtól eltérő másik tagállamban van: ellentétes-e a 2006/112/EK irányelvvel, különösen annak 30. és 60. cikkével, ha valamely tagállami rendelkezés a 952/2013/EU rendelet 87. cikkének (4) bekezdését a behozatali héára megfelelően alkalmazandónak nyilvánítja?

Az uniós jog hivatkozott rendelkezései

A fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelv, különösen az 1. cikk 6. pontja

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 30. és 60. cikk, valamint a 71. cikk (1) bekezdésének második albekezdése

Az Unió Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet, különösen a 79. cikk, a 87. cikk (4) bekezdése és a 139. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen a 21. § (2) bekezdése

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes egy olyan jármű után fizetendő behozatali héa megállapítását vitatja, amelyet a vámjogszabályok megsértésével hoztak be az Unió területére.
- 2 Az évek óta Németországban lakóhellyel rendelkező és ott bejelentett, grúz állampolgárságú felperes 2019 januárjában Grúziában egy, ezen államban a nevére nyilvántartásba vett járművet vásárolt. 2019 márciusában a felperes járművével Grúziából Törökországon, Bulgárián, Szerbián, Magyarországon és Ausztrián keresztül Németországba utazott, anélkül hogy a járművet az Unióban behozatali vámhivatalba szállította és vám elé állította volna. Németországban a felperes magán- és – amit az alperes Hauptzollamt (fővámhivatal, Németország) vitat – üzleti utakra használta a járművet. Ezen utak egyike során 2019. március 28-án az alperes egyik ellenőrző egysége ellenőrzés alá vonta a felperest.

- 3 2019. május 13-i határozatával az alperes vámot, valamint 8460,59 euró behozatali héát állapított meg a felperessel szemben. Indokolásként az alperes arra hivatkozott, hogy a felperes a 952/2013 rendelet 139. cikkéből eredő kötelezettsége ellenére nem állította vám elé a járművet az Unió területén található első vámhivatalnál. Ennélfogva a járművet jogellenesen hozták be az Unió vámterületére, így a 952/2013 rendelet 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján behozatali vámtartozás keletkezett. A felperes a 952/2013 rendelet 79. cikke (3) bekezdésének a) pontja szerinti adós, mivel köteles lett volna a vám elé állításra. A behozatali héa az említett vámrendelkezések megfelelő alkalmazásával az UStG 21. §-ának (2) bekezdése alapján keletkezett.
- 4 A sikertelen panaszeljárást követően a felperes keresetet indított e határozattal szemben.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 5 A kérdést előterjesztő bíróság szerint nem vitatott, hogy a vámtartozás a 952/2013 rendelet 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján keletkezett. Ezzel szemben a bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy Németország hatáskörrel rendelkezik-e a behozatali héa megállapítására vonatkozóan is. Ez a helyzet abban az esetben, ha a 2006/112 irányelv 30. és 60. cikkének értelmezéséből az következik, hogy az import teljesítési helye Németországban van, jöllehet a felperes a Németországba történő érkezését megelőzően több tagállamon átutazott a járművel. Erre vonatkozik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés. Ellenkező esetben meg kellene fontolni a 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének megfelelő alkalmazását. Ez képezi az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés tárgyát.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 6 A Bíróság 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 képezhették, megvalósítva tehát a héa alapjául szolgáló tényállást (2016. június 2-i Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig ítélet, C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 65. pont; 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; 2021. március 3-i VS ítélet, C-7/20, EU:C:2021:161, 30. pont). Ugyanakkor az ilyen vélelem megdönthető, ha megállapítást nyer, hogy a vámszabályozás azon megsértése ellenére, amely behozatalivám-tartozást keletkeztet abban a tagállamban, amelyben a jogsértéseket elkövették, a termék az Unió gazdasági körforgásába azon másik tagállam területén került be, amelyben a terméket fogyasztásra szánták. Ebben az esetben a behozatali héa adóztatandó tényállása e másik tagállamban valósul meg (2019. július 10-i Federal Express

Corporation Deutsche Niederlassung ítélet, C-26/18, EU:C:2019:579, 48. pont; 2021. március 3-i VS ítélet, C-7/20, EU:C:2021:161, 30. pont).

- 7 A Bíróság ezen ítéleteit a vámjogszabályok megsértésével különböző tagállamokon keresztül szállított termékekre vonatkozóan hozták. A jelen ügyben azonban nem szállított termékekről, hanem olyan árurol – egy járműről – van szó, amelyet magát használtak szállítóeszközként. A szállítóeszközöket illetően különböző német pénzügyi bíróságok úgy értelmezték a Bíróság fent ismertetett ítélezési gyakorlatát, hogy a szállítóeszközök abban a tagállamban kerülnek be az Unió gazdasági körforgásába, amelyben azokat először ténylegesen szállítóeszközként használják. Kétségtelen, hogy a szállítóeszközök a Federal Express ítélet 44. pontja értelmében „nem képezik fogyasztás tárgyát”. Ugyanakkor használják őket, ami a fogyasztáshoz vezető szükséges közbenső szakaszt jelent. Ezenkívül a harmadik országokból származó, az Unióban szállítóeszközként használt áruk versenyeznek az Unióban kínált szállítási és bérbeadási szolgáltatásokkal.
- 8 Ezzel összhangban a kérdést előterjesztő bíróság az alapeljárásban arra a következtetésre jutna, hogy a felperes járműve Bulgáriában került be az Unió gazdasági körforgásába, mivel azt az Unión belül először e tagállamban használták szállítóeszközként. Ennélfogva Bulgáriában lenne az importnak a 2006/112 irányelv 60. cikke értelmében vett teljesítési helye.
- 9 Mindazonáltal a Bíróság 2021. március 3-i VS ítéletéből (C-7/20, EU:C:2021:161) kétségek következnek e jogi értelmezéssel kapcsolatban. Az ezen ítélet alapjául szolgáló tényállás a releváns tények tekintetében megegyezik a jelen ügy tényállásával. Ebben az ítéletben a Bíróság a 32. és 33. pontban először a csomagküldemények helyzetét írja le, amely küldemények adóztatása a Federal Express ügy tárgyát képezte: kétségtelen, hogy ebben az ügyben Németországban került sor vámszabálysértésre. A csomagküldeményeket azonban ezt követően a görögországi végleges rendeltetési helyükre szállították, és azok ott kerültek be a gazdasági körforgásba. Ennélfogva – a Federal Express ítélet végkövetkeztetése szerint – a Németországban elkövetett vámszabálysértés ellenére a behozatali héa nem e tagállamban, hanem Görögországban keletkezett.
- 10 Ezt követően a Bíróság összehasonlítja a Federal Express eljárás alapjául szolgáló tényállást a VS ügy alapjául szolgáló tényállással. E tekintetben a Bíróság azon, a kérdést előterjesztő bíróság számára váratlan következtetésre jut, hogy a két ügy hasonló: kétségtelen, hogy a VS ügyben a gépjármű „nyilvánvalóan Bulgárián keresztül lépett be az Unió területére”, így módon a vámkötelezettségeket e tagállamban nem tartották tiszteletben (34. pont). A gépjárművet azonban „ténylegesen Németországban használták, amely tagállam VS lakóhelye”. Következésképpen a gépjármű – a Bíróságnak a VS ítéletének 35. pontjában szereplő végkövetkeztetése szerint – csak Németországban került be az Unió gazdasági körforgásába, és ennélfogva a behozatali héa e tagállamban keletkezett.

- 11 A gazdasági körforgásba való bekerülés fent (6. pont) ismertetett meghatározására tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság annak tisztázását kéri, hogy helyesen értette-e a Bíróságot a tekintetben, hogy a jármű valamely tagállamon történő átutazás céljából szállítóeszközként való használata nem ebben a tagállamban, hanem csak a járművezető lakóhelye szerinti tagállamban eredményezi az Unió gazdasági körforgásába való bekerülést. A Bíróság a VS ítéletben (35. pont) arra hivatkozott, hogy bár a szóban forgó gépjármű először Bulgáriában lépett az Unió vámterületére (est d'abord entré), azt azonban ténylegesen Németországban használták (a été utilisé effectivement).
- 12 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapeljárásban már Bulgáriában használták a járművet, és az *először e tagállamban* került be az Unió gazdasági körforgásába. A felperes ugyanis a Bulgárián történő átutazásra használta a járművet. A kérdést előterjesztő bíróság nem tudja megállapítani, hogy miben különbözik a jármű szállítóeszközként való e használata – amely a Bíróságnak a VS ügyben hozott ítélete szerint nem alapozza meg az Unió gazdasági körforgásába való bekerülést – a később Németországban megtett utaktól, amelyek a Bíróságnak a VS ügyben kifejtett értékelése szerint (csak) e tagállamban eredményezték a járműnek a gazdasági körforgásba való bekerülését.
- 13 A Bíróság a VS ítélete 35. pontjában megemlíti, hogy Németország a VS lakóhelye szerinti tagállam. Ez azt a benyomást kelthetné, hogy a Bíróság a gazdasági körforgásba való bekerülés helye szempontjából meghatározónak tekinti az árut használó személy lakóhelyét. A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban nincs tudomása a Bíróság olyan ítéleteiről, amelyekben az érintett személy lakóhelye szerinti tagállam releváns volt a termékeknek az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésére vonatkozó kérdés szempontjából.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

- 14 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés csak akkor merül fel, ha az importnak a 2006/112 irányelv 30. és 60. cikke értelmében vett teljesítési helye Németországtól eltérő másik tagállamban található. Csak ebben az esetben van jelentősége annak, hogy a német vámhatóságok rendelkeznek-e hatáskörrel a behozatali héa megállapítására a 952/2013 rendeletnek az UStG 21. §-a (2) bekezdése szerint a behozatali héára megfelelően alkalmazandó 87. cikkének (4) bekezdése alapján. A 952/2013 rendelet 87. cikkének (4) bekezdésében előírt feltételek a jelen ügyben teljesülnének: a behozatalihéa-tartozás a rendelet megfelelően alkalmazandó 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a Bulgáriába történő behozatal esetén Bulgáriában keletkezettnek minősülne. A Németországban fizetendő behozatali héa nem éri el a 10 000 eurót. A kérdés tehát csupán az, hogy a rendelet 87. cikke (4) bekezdésének megfelelő alkalmazása ellentétes-e a 2006/112 irányelvvel.
- 15 A 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének megfelelő alkalmazása nem lenne kifogásolható az uniós jog szempontjából, ha maga az uniós jog követelné meg e vámjogi rendelkezésnek a szóban forgó helyzetre való alkalmazását (lásd

az a) pontot). Még ha a 2006/112 irányelv nem is követelné meg a 87. cikk (4) bekezdésének megfelelő alkalmazását, ezt az uniós jog lehetővé tenné, ha az irányelv nem tiltaná (lásd a b) pontot).

a) A 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdése második albekezdésének értelmezése

- 16 A 2006/112 irányelv egyetlen olyan rendelkezése, amely a jelen esetben előírhatná a 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének a behozatali héára való alkalmazását, ezen irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése. E szabály – az irányelv 71. cikkének (2) bekezdésével ellentétben – azt feltételezi, hogy a termékekre ténylegesen vámok vonatkoznak. A jelen ügyben ez a helyzet. A 71. cikk (1) bekezdésének második albekezdése többek között erre az esetre írja elő, hogy „az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor az adóztatandó tényállás e terhek tekintetében megvalósul, és e terhek fizetési kötelezettsége keletkezik”. A 2006/112 irányelv 62. cikkének 1. pontja úgy határozza meg az adóztatandó tényállást, hogy az azon esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak. Ezen irányelv 62. cikkének 2. pontja értelmében az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor az adóhatóság jogosulttá válik, hogy az adó követelje.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint két lehetőség van a 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében szereplő, a vámjogszabályokra való utalás értelmezésére. Tág értelemben e rendelkezés a héa keletkezésének valamennyi feltételét illetően a vámjogszabályokra utal. Szűk értelemben a szabály csak a héa alapjául szolgáló adóztatandó tényállás és a héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontja tekintetében utal a vámjogszabályokra. A Bíróság mindeddig nem foglalt egyértelműen állást ebben a kérdésben.
- 18 A német Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a vámjogszabályokra való átfogó utalásként értelmezi a 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdését. Ez annak biztosítására irányul, hogy a behozatal során fizetendő közterheket egy és ugyanazon hatóság egyszerűen és célszerűen szedhesse be. Ezen értelmezés esetén a 71. cikk (1) bekezdésének második albekezdése kifejezetten előírná a 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének megfelelő alkalmazását. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre tehát nemleges választ kellene adni.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság ezzel szemben úgy értelmezi a 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdését, hogy az csak a héa alapjául szolgáló adóztatandó tényállás és a héafizetési kötelezettség keletkezésének *időpontja* tekintetében utal a vámjogszabályokra. Ezt támasztja alá a szabály szövege, keletkezéstörténete és szerkezete.

- 20 A 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdése második albekezdésének szövege a héa alapjául szolgáló adóztatandó tényállás és a héafizetési kötelezettség keletkezését csak a keletkezés időpontja tekintetében kapcsolja a vámjogszabályokhoz. A szabály szövege feltételezi, hogy az irányelv 62. cikke értelmében a héa alapjául szolgáló adóztatandó tényállás és héafizetési kötelezettség keletkezett.
- 21 A 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdése második albekezdésének megfelelő korábbi rendelkezések először kifejezetten a vámtartozás és a héatartozás keletkezését és esedékességét kapcsolták össze. Csak a 91/680 irányelv által bevezetett módosítás óta korlátozzák a behozatali héával és a vámmal kapcsolatos adóztatandó tényállás és adófizetési kötelezettség összekapcsolását a keletkezés időpontjára.
- 22 A 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdése második albekezdésének rendszertani elhelyezkedése szintén az olyan vámjogszabályokra való utalás ellen szól, amelyek a vám keletkezésének időpontjától eltérő más szempontokra vonatkoznak. Így az import teljesítési helyéről az irányelv V. címének 4. fejezete (60. és 61. cikk) rendelkezik. E cím kifejezetten „az adóztatandó ügyletek telepítési helyét” szabályozza. Az irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése ezzel szemben az irányelv VI. címében szerepel, amely az „adóztatandó tényállásra és az adófizetési kötelezettség keletkezésére” vonatkozik.
- 23 A 71. cikknek a 2006/112 irányelv VI. címének 4. fejezetében való elhelyezkedése szintén azt támasztja alá, hogy e szabály csak a héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontjára, nem pedig annak helyére vonatkozik. E fejezet két cikkből áll (70. és 71. cikk). Az irányelv 70. cikke meghatározza a termékimport esetében az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját, míg az irányelv 71. cikke a 70. cikkre vonatkozó különös szabályokat tartalmaz.
- 24 Végül a 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdése második albekezdésének tág értelmezése ellen szól az, hogy az irányelv behozatali héára vonatkozó rendelkezései tárgytalanok lennének, ha e rendelkezés ténylegesen a vámjogszabályokra való átfogó utalást tartalmazna.
- 25 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából (különösen a 2010. április 29-i Dansk Transport og Logistik ítéletből [C-230/08, EU:C:2010:231, 91. és 102. pont], a 2013. július 11-i Harry Winston ítéletből [C-273/12, EU:C:2013:466, 41. pont], a 2016. június 2-i Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig ítéletből [C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405], a 2017. június 1-jei Wallenborn Transports ítéletből [C-571/15, EU:C:2017:417] és a 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítéletből [C-26/18, EU:C:2019:579, 41. pont]) a kérdést előterjesztő bíróság nem tudja egyértelműen megállapítani, hogy a 2006/112 irányelv 71. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a héatartozás keletkezési helye tekintetében is a vámjogszabályokra utal-e.

- 26 A Bíróság a 2021. március 3-i VS ítéletben (C-7/20, EU:C:2021:161) sem adott választ a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre. Kétségtelen, hogy abban az ügyben a kérdést előterjesztő bíróság a 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének megfelelő alkalmazhatóságával kapcsolatban fogalmazott meg kérdést. A Bíróság azonban nem foglalt állást ezzel kapcsolatban.

b) A hatáskörre vonatkozó kimerítő szabályok hiánya a 2006/112 irányelvben

- 27 Amennyiben a 2006/112 irányelv nem írja elő a 952/2013 rendelet 87. cikke (4) bekezdésének megfelelő alkalmazását, felmerül az a további kérdés, hogy ezen irányelv tiltja-e a rendelkezés megfelelő alkalmazását. Az ilyen tilalom mellett az szólhat, hogy a 2006/112 irányelv 60. és 61. cikke az import teljesítési helyét szabályozza. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság úgy értelmezi a 2016. június 2-i Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig ítéletet (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405), valamint a 2019. július 10-i Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítéletet (C-26/18, EU:C:2019:579), hogy a 2006/112 irányelv nem szabályozza kimerítően a vámszabálysértések héajogi következményeit. Így lehetséges volt a Bíróság számára, hogy ezekben az esetekben a héajogi importot az adóztatandó tényállás egy íratlan elemétől, nevezetesen a gazdasági körforgásba való bekerüléstől tegye függővé.
- 28 A 2006/112 irányelv 60. cikkének szövege teret enged ennek. A 952/2013 rendelet megfelelően alkalmazandó 87. cikkének (4) bekezdése nem állapít meg az irányelv 60. cikkével ellentétes teljesítési helyet a termékimport tekintetében, hanem csupán – a héa hatékony beszedése céljából 10 000 eurós felső határig – azt a fikciót állítja fel, hogy valamely más tagállam rendelkezik hatáskörrel a héa beszedésére vonatkozóan. Ellenkező esetben a kérdést előterjesztő bíróság szerint fennáll annak a veszélye, hogy a behozatali héát egyáltalán nem szedik be. Ha a jelen esetben Németország nem rendelkezik hatáskörrel a behozatali héa beszedésére vonatkozóan, akkor azt abban a tagállamban kell beszedni, amelyben az eredetileg keletkezett. Az alperes fővámhivatal jelezte, hogy ez gyakran gyakorlatilag kivitelezhetetlennek tűnik.