

C-307/23. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2023. május 17.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. január 17.

Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

G GmbH

Alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Hauptzollamt H

[omissis]

BUNDESFINANZHOF (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)

VÉGZÉS

A

G GmbH

felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél

[omissis]

és

a Hauptzollamt H (h-i fővámhivatal, Németország)

alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél

között behozatali vámok utólagos beszedése tárgyában folyamatban lévő jogvitában

a hetedik tanács

a 2023. január 17-i tárgyaláson a következő határozatot hozta:

R e n d e l k e z ő r é s z

1. Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja vagy a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja alapján hozzá kell-e számítani az ügyleti értékhez a címkék nyomtatásához szükséges minták Unió vámterületén történő elkészítésének költségét, ha az Unió vámterületén letelepedett vevő elektronikus formában ingyenesen bocsátja a nyomtatási mintákat a harmadik országbeli beszállítók rendelkezésére?

2. Az eljárást az Európai Unió Bíróságának az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyában hozandó döntéséig felfüggeszti.

I n d o k o l á s

I.

- 1 A felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a továbbiakban: felperes) D típusú vámraktárral rendelkezett. Egy másik vállalkozás (a továbbiakban: vevő) által harmadik országokból importált, konzervdobozos tartósított élelmiszereket vont vámraktározási eljárás alá, majd (a 2012. december 12. és 2013. május 30. közötti időszakban) helyi vámkezelési eljárás keretében szabad forgalomba bocsátotta azokat. A konzervdobozokra olyan papírcímkék voltak felragasztva, amelyeket a beszállítók a vevő által elektronikusan ingyenesen rendelkezésükre bocsátott nyomtatási minták felhasználásával harmadik országban állítottak elő. A nyomtatási mintákat a vevő megbízásából és költségére különböző formatervező stúdiók készítették a Németországi Szövetségi Köztársaságban (Németország). A vámértékbevallásokban csak azt az összeget tüntették fel, amelyet a vevőnek fizetnie kellett a harmadik országbeli gyártók részére a velük kötött adásvételi szerződéseknek megfelelően, többek között a kiskereskedelmi csomagolás és a csomagolásra felragasztott papírcímkék nyomtatásának költségével együtt, de a nyomtatási minták költsége nélkül.
- 2 A behozatali vámok megállapításáról szóló 2014. február 20-i határozatával az alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél (a továbbiakban: fővámhivatal) utólagosan vámot szedett be a felperestől. A fővámhivatal úgy vélte, hogy a felragasztható címkék formatervezési vázlatainak, illetve a nyomtatásukhoz szükséges mintáknak az arányos költségeit be kellett volna számítani a vámértékbe. A panasz eljárás és a kereset eredménytelen maradt.
- 3 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: FG) megállapította, hogy a nyomtatási minták elkészítésének költségét a Vámkódex

32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja alapján figyelembe kellett volna venni a vámérték megállapításakor. A konzervdobozok tárolóeszközök, mert nemcsak az áruk szállítására, hanem azok tárolására és forgalmazására is alkalmasak, és rendszerint ezen áruknak a csomagolására szolgálnak. E tárolóeszközök részét képezik azok a címkék is, amelyeken ismertetik és hirdetik a konzervdobozok tartalmát. A címkék megbonthatatlan egységet képeznek a konzervdobozokkal, és mint ilyenek nem hasonlíthatók össze a hangtagekkel (függőcímkék, amelyeken az áru ára és az áruval kapcsolatos egyéb információk szerepelnek, és amelyeket zsinórral rögzítenek az áruhoz) vagy fotóbetétekkel, amelyek nem tekinthetők tárolóeszközöknek. A jelen esetben nincs lehetőség az Európai Unióban nyújtott szellemi szolgáltatásoknak a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja alapján történő előnyben részesítésére.

- 4 A felperes jogorvoslati kérelmet terjesztett elő ezen ítélettel szemben. Véleménye szerint nincs jogalap a címkék és a tartók egységes kezelésére. A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja nem alkalmazható, mert ez a rendelkezés csak a tárolóeszköz valamely áruval egy tekintet alá esését említi, a tárolóeszközön elhelyezett információs táblának az áruval egy tekintet alá esését azonban nem. Ezen túlmenően a nyomtatási minták elkészítésének költsége esetében nem „a tárolóeszközöknek” a költségéről van szó, ahogyan azt a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának szövege megköveteli. A Kombinált Nómenklatúra értelmezésére vonatkozó 5. b) általános szabály sem tartalmaz a vámérték megállapítására vonatkozó szabályt. A címkék összehasonlíthatók a hangtagekkel, mert ezek az áruk behozatalának időpontjában szintén az áruhoz vannak rögzítve, és nem hasznosíthatók újra. A konzervdobozok és a címkék mindenképpen elválaszthatók egymástól, még ha a címkék megsemmisülnek is a szétválasztás során.
- 5 A felperes véleménye szerint a formatervezési szolgáltatások a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontja iv. alpontjának a hatálya alá tartoznak, és azokat ennél fogva nem kell hozzászámítani az ügyleti értékhez, mert a szellemi szolgáltatások az Unión belüli nyújtásuk esetén előnyben részesülnek. A csomagolás formatervének az FG álláspontja szerinti minősítése értékelési ellentmondásokhoz vezet, ha egy egységes formatervet különböző célokra használnak fel.

II.

- 6 Az eljáró bírósági tanács felfüggeszti az előtte folyamatban lévő felülvizsgálati eljárást [omissis] [eljárásjogi rendelkezések], és az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) elé:

A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja vagy a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja alapján hozzá kell-e számítani az ügyleti értékhez a címkék nyomtatásához szükséges minták Unió vámterületén történő elkészítésének költségét, ha az Unió vámterületén letelepedett vevő

elektronikus formában ingyenesen bocsátja a nyomtatási mintákat a harmadik országbeli beszállítók rendelkezésére?

III.

7 Az eljáró bírósági tanács véleménye szerint a jogvita megoldása szempontjából a Vámkódex vámértékkal kapcsolatos rendelkezései bírnak jelentőséggel. A Vámkódex értelmezése tekintetében olyan kétségek állnak fenn, amelyek relevánsak a jogvita eldöntése szempontjából:

8 **Az alkalmazandó uniós jog:**

9 A Vámkódex 29. cikke:

(1) Az importált áru vámértéke az ügyleti érték, vagyis a Közösség vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő, szükség esetén a 32. és 33. cikknek megfelelően kiigazított ár, feltéve hogy: [...]

(2) [...]

(3) a) A ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár az importált áruért az eladónak vagy az eladó javára a vevő részéről teljesített vagy teljesítendő teljes kifizetés, és magában foglal a vevő részéről az eladónak vagy a vevő részéről valamely harmadik félnek az eladó kötelezettségének teljesítésére az importált áru eladásának feltételeként teljesített vagy teljesítendő minden kifizetést. [...]

10 A Vámkódex 32. cikke:

(1) A vámértéknek a 29. cikk alapján történő megállapításakor az importált áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árhoz hozzá kell számítani:

a) a következőket, olyan mértékben, ahogyan ezek a vevő számára felmerülnek, de nem szerepelnek az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árban:

i. [...]

ii. azoknak a tárolóeszközöknek a költsége, amelyek vámszempontból a szóban forgó áruval egy tekintet alá esnek;

iii. [...]

b) az alábbi áruk és szolgáltatások értékét, megfelelően megosztva, ha azokat közvetlenül vagy közvetve a vevő biztosítja ingyenesen vagy kedvezményesen az importált áruk előállításával és kivitelre történő eladásával kapcsolatban történő felhasználásra, olyan mértékben, amennyiben ez az érték a ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árban nem volt benne:

i. [...]

ii. [...]

iii. [...]

iv. a Közösség területén kívül végzett, és az importált áru előállításához szükséges mérnöki munka, fejlesztés, művészmunka, formatervezés, tervrajzok és vázlatok;

c) [...]

11 A Vámkódex végrehajtási rendeletének 154. cikke:

Ha a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontjában említett tárolóeszközöket többször importálják, azok költségét a nyilatkozattevő kérelmére az általánosan elfogadott számviteli elvek szerint arányosan meg kell osztani.

12 A Vámkódex végrehajtási rendeletének 155. cikke:

A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontja iv. alpontjának alkalmazásában a kutatás és az előzetes tervezési vázlatok költségeit a vámértékbe nem lehet beszámítani.

13 A Vámkódex végrehajtási rendelete 156a. cikkének (1) bekezdése:

A vámhatóságok az érintett személy kérelmére engedélyezhetik,

– hogy a Vámkódex 32. cikk (2) bekezdésétől eltérve, bizonyos elemeket, amelyek a ténylegesen fizetett vagy fizetendő árhoz hozzáadandók, bár a vámtartozás keletkezése időpontjában nem számszerűsíthetők,

– [...]

megfelelő és konkrét kritériumok alapján állapítsák meg. [...]

14 5. általános szabály:

A fenti rendelkezéseken túlmenően az itt felsorolt árukra a következő szabályokat kell alkalmazni:

a) A fényképezőgép-táska, hangszer-, fegyvertok, rajzeszköz-, nyakék- és hasonló tartók (dobozok), amelyeket kifejezetten egy bizonyos áru vagy árukészlet tartós tárolására alakították ki vagy szereltek, azokkal az árukkal azonos vámtarifaszám alá tartoznak, amely áruk tartására ezeket rendeltetésszerűen szánták, ha ezeket a szóban forgó áruval együtt mutatják be, és rendszerint ezekkel az árukkal együtt adják el. Ez a szabály azonban nem

alkalmazandó azokra a tartókra (tokokra), amelyek az egész áru lényeges jellemzőjét adják.

b) A fenti 5. a) szabály rendelkezéseire is figyelemmel, azokat a csomagolóanyagokat és csomagolótartályokat, amelyekben az árut bemutatják, az áruval együtt kell osztályozni, ha azok rendszerint a szóban forgó áruknak a csomagolására szolgálnak. Ez a rendelkezés azonban a nyilvánvalóan ismételt használatra alkalmas csomagolóanyagokra és csomagolótartályokra nézve nem kötelező.

15 Az 5. általános szabályhoz fűzött 1. lábjegyzet:

A „csomagolóanyagok” és a „csomagolótartályok” kifejezések a szállítóeszközöktől (pl. a szállítótartályoktól), ponyvától, tartozékoktól vagy szállítási segédfelszerelésektől eltérő valamely külső vagy belső tárolóeszközt, tartályt, borítást vagy tartót jelentenek. A „csomagolótartályok” kifejezés nem foglalja magában az általános értelmezési szabályok közül az 5. a) pontban említett tartókat.

16 A Harmonizált Rendszer magyarázó megjegyzéseinek az 5. a) általános szabályra vonatkozó 02.0 és 04.0 pontja:

(I) Ezt a szabályt csak azokra a tartókra lehet alkalmazni, 02.0
amelyeket:

[...] 04.0
tartós használatra alkalmasak, azaz úgy tervezték, hogy
maradandóan hasonlítson ahhoz az áruhoz, amihez szánják. Ezek
a tartók, amikor az árut nem használják, védelmül is szolgálnak
(pl. szállítás vagy tárolás ideje alatt). Ezek az ismertetőjelek
teszik lehetővé, hogy megkülönböztessük ezeket az egyszerű
csomagolástól;

IV.

17 Az ügy jogi értékelése az uniós jog szempontjából kétséges. Az bír jelentőséggel, hogy a Németországban előállított, a címkék nyomtatásához szükséges minták költségét figyelembe kell-e venni a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja alapján a vámértéket növelő tényezőként, vagy az ilyen költség kizárólag a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja szerinti feltételek mellett számítható be a vámértékbe azzal a következménnyel, hogy a jelen esetben nem kell hozzászámítani a költséget az ügyleti értékhez. Ebben az összefüggésben különösen a „tárolóeszköz” fogalmának értelmezése, valamint az említett rendelkezések egymáshoz való viszonya bír jelentőséggel.

18 1. A jelen esetben a Vámkódex 29. és azt követő cikkei irányadók a vámérték megállapítása szempontjából, mert a vám a felperes nyilvántartásába történő bejegyzéssel a 2012. december 12. és 2013. május 30. közötti időszakban

keletkezett (a Vámkódex 76. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 201. cikkének (2) bekezdése). A vámértékmódszerek esetében az anyagi vámjog olyan rendelkezéseiről van szó, amelyek továbbra is alkalmazandók az Unió Vámkódex hatálybalépését megelőzően létrejött helyzetekre (lásd: a Bíróság 2006. március 9-i Beemsterboer Coldstore Services ítélete, C-293/04, EU:C:2006:162, 19. és azt követő pontok, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]; lásd még: az eljáró bírósági tanács 2021. október 19-i ítélete, VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]; 1998. december 1-jei ítélete, VII R 147/97, BFHE 187, 362, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]). A tisztázandó jogkérdés azonban az Unió Vámkódex hatálya alá tartozó helyzetekben is felmerül, mert a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontját az Unió Vámkódex 71. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja lényegében változatlan formában, a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontját pedig az Unió Vámkódex 71. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja egyenesen azonos szöveggel vette át.

- 19 a) A vámérték meghatározásához elsősorban – és így a jelen esetben is – a Vámkódex 29. cikke szerinti ügyleti érték módszerét kell alkalmazni. A Vámkódex 29. cikkének (1) bekezdése szerint az importált áru vámértéke főszabály szerint az ügyleti érték, vagyis az Unió vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár, amelyet szükség esetén ki kell igazítani a Vámkódex 32. cikke szerinti hozzászámítás és a Vámkódex 33. cikkében említett levonandó tételek be nem számítása útján.
- 20 A Vámkódex 29. cikke (3) bekezdése a) pontjának első mondata szerint a ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár az importált áruért az eladónak vagy az eladó javára a vevő részéről teljesített vagy teljesítendő teljes kifizetés, és magában foglal a vevő részéről az eladónak vagy a vevő részéről valamely harmadik félnek az eladó kötelezettségének teljesítésére az importált áru eladásának feltételeként teljesített vagy teljesítendő minden kifizetést.
- 21 Összefoglalva, a vámérték megállapítására vonatkozó uniós szabályozás méltányos, egységes és semleges rendszer létrehozására irányul, amely kizárja az önkényes és fiktív vámértékek alkalmazását. A vámértéknek tehát tükröznie kell a behozott áru valós gazdasági értékét, és következésképpen tartalmaznia kell ezen áru minden gazdasági értékkel rendelkező elemét. Ennek megfelelően, noha a vámérték alapját főszabály szerint az árukért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár képezi, ez az ár olyan adat, amelyet adott esetben ki kell igazítani, ha az az önkényes vagy fiktív vámérték megállapításának elkerülése érdekében szükséges (a Bíróság 2020. szeptember 10-i BMW-ítélete, C-509/19, EU:C:2020:694, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely], az Unió Vámkódex 70. cikkének (1) bekezdésével és 71. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban).

- 22 b) A Vámkódex 32. cikke felsorolja azokat a különböző költségeket és értékeket, amelyeket hozzá kell számítani az importált áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árhoz. A kérdést előterjesztő bírósági tanács e felsorolást kimerítőnek tekinti, mire tekintettel nincs lehetőség az ügyleti értékhez történő további hozzászámításokra (lásd még: a C-340/93. sz. ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány, EU:C:1994:177, 17. pont, az áruk vámértékének meghatározásáról szóló, 1980. május 28-i 1224/80/EGK tanácsi rendelet [az Európai Közösségek Hivatalos Lapja {a továbbiakban: EK HL} 1980. L 134., 1. o.; a továbbiakban: 1224/80 rendelet] 8. cikkével kapcsolatban; a Bíróság 1990. március 28-i Malt ítélete, C-219/88, EU:C:1990:146, 11. pont, az 1224/80 rendelet 8. cikkével kapcsolatban; lásd még: az eljáró bírósági tanács 1995. január 24-i ítélete, VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, szintén az 1224/80 rendelet 8. cikkével kapcsolatban).
- 23 aa) A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja szerint az importált áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árhoz hozzá kell számítani azoknak a tárolóeszközöknek a költségét, amelyek vámszempontról a szóban forgó áruval egy tekintet alá esnek. A szabályozás nem tesz különbséget a Közösség területén belül és a Közösség területén kívül nyújtott szolgáltatások között. A Vámkódex nem tartalmazza a tárolóeszköz fogalmának meghatározását. Kérdéses különösen, hogy a tulajdonképpeni tárolóeszközökre (például konzervdobozokra) felragasztott címkék nyomtatásához szükséges minták elkészítésének költsége szintén a „tárolóeszköz” fogalmába tartozik-e, és így a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja alapján hozzá kell-e számítani azt az ügyleti értékhez.
- 24 (1) A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának szövege („tárolóeszközök”, angolul „containers”, illetve franciául „contenants”) arra utal, hogy a tárolóeszközök kifejezés az árut tartalmazó vagy körülvevő tartókat jelenti. Emellett szól az is, hogy a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának iii. alpontja külön említi a csomagolás költségét.
- 25 (2) Az a további feltétel, hogy a tárolóeszközöknek vámszempontról a szóban forgó áruval egy tekintet alá kell esniük, lehetővé teszi a tartókra vonatkozó 5. a) általános szabály és a csomagolóanyagokra és csomagolóanyagokra vonatkozó 5. b) általános szabály figyelembevételét [omissis] [hivatkozás a jogi szakirodalomra], anélkül hogy ez tisztázná a „tárolóeszköz” fogalmának terjedelmét.
- 26 A tartókat (5. a) általános szabály) eszerint kifejezetten egy bizonyos áru vagy árukészlet tartós tárolására alakították ki vagy szereltek (lásd még: a Harmonizált Rendszer magyarázó megjegyzéseinek az 5. a) általános szabályra vonatkozó 03.0 és 04.0 pontja). Az 5. b) általános szabályhoz fűzött 1. lábjegyzet szerint a „csomagolóanyagok” és a „csomagolóanyagok” kifejezések a szállítóeszközöktől (pl. a szállítóeszközöktől), ponyvától, tartozékoktól vagy szállítási segédfelszerelésektől eltérő valamely külső vagy belső tárolóeszközt, tartályt, borítást vagy tartót jelentenek. A vámtarifa ennél fogva különbséget tesz tartók és

csomagolóanyagok, illetve csomagolótartályok között. A Harmonizált Rendszer magyarázó megjegyzéseinek az 5. b) általános szabályra vonatkozó 16.0 pontjából ezzel kapcsolatban az a további útmutatás tűnik ki, hogy ez olyan csomagolóanyagokat és tartókat jelent, amelyeket rendes körülmények között a hozzájuk illő áru csomagolására használnak fel.

- 27 Az 5. általános szabály alkalmazása azonban nem vezet egyértelmű eredményre a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja értelmében vett „tárolóeszköz” fogalmának értelmezése tekintetében. Míg ugyanis a vámtarifajog kifejezetten tartós tárolásra kialakított tartók és (egyéb) rendszerinti csomagolóanyagok és csomagolótartályok között tesz különbséget, addig a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének a) pontja tárolóeszközök (ii. alpont) és csomagolás (iii. alpont) között. Ennyiben már a kifejezések is eltérnek egymástól. Egyébiránt annyiban is fennállnak tartalmi különbségek, hogy a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja értelmében vett tárolóeszközöknek nem kell feltétlenül tartós használatra szolgálniuk.
- 28 (3) A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a jelen esetben használt konzervdobozok a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja értelmében vett tárolóeszközöknek minősülnek. Valószínűleg a konzervdobozokra a harmadik országban felragasztott címkék is e rendelkezés hatálya alá tartoznak, mert azok a konzervdobozokhoz vannak rögzítve, és nem választhatók le azokról sérülés nélkül. E megközelítésnek megfelelően a felperes beszámította a vámértékbe a címkék nyomtatásának költségét.
- 29 Nem egyértelmű azonban, és a Bíróság általi tisztázásra szorul, hogy olyan tágan értelmezhető-e a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja szerinti hozzászámítási szabály, hogy az az importált árukön a harmadik országban elhelyezendő címkék nyomtatásához szükséges minták elkészítésének költségére is vonatkozik.
- 30 bb) Ezen túlmenően nem egyértelmű a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja és a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja közötti viszony, valamint a tárolóeszközöknek, illetve csomagolásoknak a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontjában említett szolgáltatásoktól való elhatárolása sem. E rendelkezés szerint a Közösség területén kívül végzett, és az importált áru előállításához szükséges mérnöki munka, fejlesztés, művészmunka, formatervezés, tervrajzok és vázlatok értékét, megfelelően megosztva, hozzá kell számítani az ügyleti értékhez, ha azokat közvetlenül vagy közvetve a vevő biztosítja ingyenesen vagy kedvezményesen az importált áruk előállításával és kivitelre történő eladásával kapcsolatban történő felhasználásra, olyan mértékben, amennyiben ez az érték a ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árban nem volt benne. A Vámkódex végrehajtási rendeletének 155. cikke szerint mindazonáltal a kutatás és az előzetes tervezési vázlatok költségeit nem lehet beszámítani a vámértékbe.

- 31 (1) Az „árúk és szolgáltatások” bevezető megfogalmazással az uniós jogalkotó tág megfogalmazást választott a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontjához, és így e rendelkezés hatálya nem korlátozódik az anyagi javakra, hanem a szellemi termékekre is kiterjedhet (lásd: a Bíróság BMW-ítélete, EU:C:2020:694, 17. és 19. pont, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]). Így adott esetben a címkék nyomtatásához szükséges elektronikus minták értéke is az e rendelkezés értelmében vett (szellemi) árunak tekinthető.
- 32 (2) Éppen a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének a) pontjához képest tág megfogalmazása veti fel azt a kérdést, hogy elsődlegesen a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének b) pontját kell-e alkalmazni akkor, ha szellemi szolgáltatások vámértékjogi értékeléséről kell dönten. A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint elfogadható az olyan értelmezés, amely szerint a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének b) pontja különös elvi szabályozást tartalmaz a szellemi szolgáltatásokra vonatkozóan, még ha ez a rendelkezés tényleges szövegére és szerkezetére tekintettel nem jut is kifejezésre kellő egyértelműséggel. E tekintetben azt is tisztázni kell, hogy szellemi termékek – a jelen esetben nyomtatási minták formatervező stúdiók általi elkészítése – vámértékjogi értékelése esetén már ezen okból kizárt-e a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának alkalmazása. Ez a kérdés releváns a jogvita eldöntése szempontjából, mert a nyomtatási mintákat Németországban készítették, és így azok értéke a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontja iv. alpontjának alkalmazása esetén nem növeli a vámértéket, mert e rendelkezés szerint csak a Közösség területén kívül nyújtott szellemi szolgáltatásokat kell beszámítani a vámértékbe.
- 33 (3) Végül a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontjával összefüggésben választ kell adni arra a kérdésre, hogy mit jelent az „importált áru” kifejezés. A vámérték e rendelkezés szerinti kiigazítása csak az áru előállításához szükséges mérnöki munka, fejlesztés, művészmunka, formatervezés, tervrajzok és vázlatok mint áruk és szolgáltatások értékére vonatkozik. A jelen esetben az áru adott esetben a behozatalkor bemutatott teljes áru lehet, tehát a konzervdobozok a rajtuk elhelyezett címkékkel és a tartalommal, vagy csak az élelmiszer, ami mellett az szól, hogy a konzervdobozok tulajdonképpen a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja értelmében vett tárolóeszközöknek minősülnek.
- 34 cc) A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának és 32. cikke (1) bekezdése b) pontja iv. alpontjának értelmezésével kapcsolatos kétségek miatt a jelen ügyben nem ítéhető meg egyértelműen, hogy a nyomtatási minták elkészítésének költségét a csomagolás költségéhez kell-e számítani, és így hozzá kell-e számítani az ügyleti értékhez, vagy a nyomtatási minták mint szellemi szolgáltatások értékét nem kell a vámértéket növelő tényezőként figyelembe venni, mert e mintákat az Unió területén készítették.
- 35 A hatóság azon álláspontját, hogy a jelen esetben a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontját kell alkalmazni, alátámasztja az a

körülmény, hogy a címkéket nem lehetett volna előállítani a nyomtatási minták nélkül, és ezek így végső soron beépültek a szabad forgalomba bocsátás céljából bejelentett áruba. A címkék és a konzervdobozok közötti szoros kapcsolat is a hatóság álláspontját támasztja alá. Végül a nyomtatási minták jelentősége abból a körülményből is kitűnik, hogy a címkék a konzervdobozok tartalmára vonatkozó információkat tartalmaznak. A nyomtatási minták költségének beszámítása ennél fogva a behozott áru valós gazdasági értékét tükrözte (lásd: a Bíróság 2017. december 20-i Hamamatsu Photonics Deutschland ítélete, C-529/16, EU:C:2017:984, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]). A (jelen esetben hozzászámítások formájában elvégzett) kiigazítások többek között különösen az önkényes vagy fiktív vámérték megállapításának elkerülését szolgálják (lásd: a Bíróság Hamamatsu Photonics Deutschland ítélete, EU:C:2017:984, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]; lásd még: a Bíróság BMW-ítélete, EU:C:2020:694, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely], az Unió Vámkódex 70. cikkének (1) bekezdésével és 71. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban).

- 36 A felperes érvei azonban, akinek a véleménye szerint a nyomtatási mintákat a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja értelmében vett szellemi szolgáltatásként kell kezelni, nem utasíthatók el eleve. Így a nyomtatási mintákat vagy hasonló szellemi szolgáltatásokat sem a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének a) pontja, sem az 5. általános szabály nem említi. Ha a Vámkódex 32. cikkében szereplő felsorolás kimerítő, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság feltételezi, ez a nyomtatási minták költségének a vámértékhez történő hozzászámítása ellen szól. Ezenfelül felmerül a kérdés, hogy az Unió vámterületén nyújtott szellemi szolgáltatásokat miért nem kell beszámítani a vámértékbe a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének tágran megfogalmazott b) pontja alapján, a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének szűkebben megfogalmazott a) pontja alapján viszont igen, ha azokat a tárolóeszközök részének tekintik. A fent említetteknek megfelelően a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontja a szellemi szolgáltatások tekintetében különösebb rendelkezésként adott esetben kizárhatja a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának alkalmazását. A kérdést előterjesztő bíróság ezenkívül az ellentmondás veszélyét látja abban, ha a nyomtatási mintát különböző címkékhez használják fel, amelyek különböző módon kapcsolódnak a tárolóeszközhöz vagy az áruhoz. Így nem ésszerű a nyomtatási mintákat a tárolóeszköz részének tekinteni akkor, ha a címkét felragasztják a tárolóeszköze, nem így tekinteni azonban akkor, ha a címkét csak egy zsinórral rögzítik az áruhoz, mint például a hangtápeg esetében. Az eljáró bírósági tanács eddig mindenesetre nem tekintette tárolóeszköznek a hangtágeket (lásd: az eljáró bírósági tanács 2013. december 18-i végzése, VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 A kérdést előterjesztő bíróság egyébiránt bátorodik rámutatni egy olyan problémára, amely a jelen jogvitától függetlenül felmerülhet, és amelyet

figyelembe kell venni az említett vámérték-megállapítási rendelkezések értelmezése során. Ha a nyomtatási minták elkészítésének költségét figyelembe kell venni a vámértéket növelő tényezőként, felmerül a kérdés, hogy miként kell megosztani a költséget a behozatalok között, ha a nyomtatási mintákat egyszer készítik el, az árukat azonban hosszabb időn keresztül importálják. A Vámkódex 32. cikke nem tartalmaz ezzel kapcsolatos rendelkezést. A Vámkódex végrehajtási rendeletének 154. cikke, amely szerint a tárolóeszközök költsége azok többszöri importálása esetén az általánosan elfogadott számviteli elvek szerint megosztható, eltérő helyzetet szabályoz, és legalábbis közvetlenül nem alkalmazható a nyomtatási mintákra. A Vámkódex végrehajtási rendeletének 156a. cikke sem kínál kielégítő megoldást erre a helyzetre, mert a hozzáadásoknak és kivonásoknak a Vámkódex 32. cikkének (2) bekezdésétől eltérve történő megállapítására vonatkozó megfelelő kritériumok megállapítása az érintett személy kérelmét és így a behozatalt megelőző vizsgálatot, valamint a vámhatóság megfelelő engedélyét feltételezi.

- 38 2. A II. pontban ismertetett jogkérdést még nem döntötte el a Bíróság, és arra a Bíróság vámértékjoggal kapcsolatban már rendelkezésre álló ítélezési gyakorlata alapján sem adható kielégítő válasz.
- 39 a) A Közös Vámtarifáról szóló, 1968. június 28-i 950/68/EGK tanácsi rendelet (EK HL 1968. L 172., 1. o.) 1. cikkéhez kapcsolódó melléklet I. része I. címe C. szakasza 2. bekezdése utolsó mondatának értelmezésével kapcsolatban a Bíróság az 1988. október 5-i Schmid ítéletében (357/87, EU:C:1988:478, [omissis] [határozatok tárábeli lelőhely]) úgy értelmezte a tárolóeszköz fogalmát, hogy az nemcsak az érintett áruk szállítására, hanem azok tárolására és forgalmazására is alkalmas tartókra vonatkozik. A Bíróság ezenkívül az 1224/80 rendelet 8. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján megállapította, hogy a külföldi eladónak vissza nem szolgáltatott tárolóeszközök után fizetett ellentételezéseket hozzá kell számítani [az importált áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő árhoz]. E határozatból kitűnik ugyan, hogy a Bíróság inkább tágan értelmezi a tárolóeszköz fogalmát. A Bíróságnak azonban nem volt oka különbséget tenni az áru tulajdonképpeni tárolóeszközei (palackok és hordók) és az esetleges címkék vagy a címkék előállításához felhasznált szellemi szolgáltatások között.
- 40 b) A Bíróság továbbá többször foglalkozott a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, illetve a megfelelő korábbi rendelkezéssel.
- 41 aa) Így a Bíróság az 1991. március 7-i BayWa ítéletben (C-116/89, EU:C:1991:104, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]) megállapította, hogy az elit vetőmag szaporításáért járó hasznosítási díjat az 1224/80 rendelet 8. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján hozzá kell számítani a betakarított termény abból előállított vetőmagjának vámértékéhez. Ebben az összefüggésben a Bíróság pontosította, hogy nem létezik olyan általános elv, amely alapján a Közösség vámterületén nyújtott szolgáltatásokat és előállított árukat nem kellene beszámítani a vámértékbe. Ez az ítélet mindazonáltal az 1224/80 rendelet 8. cikke

- (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjára – a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontját megelőző rendelkezésre – vonatkozott.
- 42 bb) A Bíróság 2017. március 9-i GE Healthcare ítélete (C-173/15, EU:C:2017:195, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]) szintén nem nyújt további segítséget a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontja ii. alpontjának értelmezéséhez, mert a Bíróságnak ezen ítéletben jogdíjakkal és licencdíjakkal kellett foglalkoznia, amelyeket – a jelen esetben a nyomtatási minták elkészítése révén elvégzett szellemi előkészítő munkáktól eltérően – kifejezetten szabályoz a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének c) pontja.
- 43 cc) Végül BMW ítéletében (EU:C:2020:694, 18. pont, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]) a Bíróság megállapította, hogy a szoftverhez hasonló szellemi termékek is a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének b) pontja, illetve az Unió Vámkódex 71. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti hozzászámítási szabály hatálya alá tartoznak. E rendelkezésnek a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdésének szűkebben megfogalmazott a) pontjához való viszonya nem képezte viszont ezen ítélet tárgyát. Ezen ítéletből nem vonható le következtetés arra vonatkozóan sem, hogy a tárolóeszközök szellemi előkészítő munkákat is magukban foglalhatnak-e. Ezen összefüggésben ezenkívül olyan szoftverről volt szó, amely járművek vezérlőegységei működési tesztjének elvégzésére szolgál. Olyan szoftverről volt tehát szó, amely magával az importált áruval állt kapcsolatban.
- 44 3. A kérdést előterjesztő bírósági tanács sem foglalkozott még a címkék nyomtatásához szükséges minták vámértékjogi kezelésével.
- 45 1990. január 30-i ítéletében (VII R 41/87, BFH/NV 1990, 679) az eljáró bírósági tanács megállapította, hogy a harmadik országban előállított és ott az áruhoz hozzáadott címkék nyomtatásának költsége a vámérték részét képezi, ami a jelen ügyben nem vitatott. Az Unió vámterületén a nyomtatási minták elkészítésével kapcsolatban esetlegesen felmerülő költségek az említett ítélet alapjául szolgáló eljárásban nem képezték vita tárgyát.
- 46 A [omissis] [az eredeti formázás szerinti oldalszám] [fenti 36. pont végén] kifejtetteknek megfelelően egyik végzésében (BFH/NV 2014, 1107) az eljáró bírósági tanács megállapította továbbá, hogy az úgynevezett hangtagek nem minősülnek a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának ii. alpontja értelmében vett tárolóeszközöknek. Ebben az esetben sem képezték a határozat tárgyát esetleges elektronikus nyomtatási minták.
- 47 A kérdést előterjesztő bírósági tanács egyébként a Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának iv. alpontjával összefüggésben úgy ítélte meg, hogy az importált áru előállításához rendelkezésre bocsátott megtestesült szellemi szolgáltatásban a teljes fejlesztési folyamat kikristályosodik, beleértve az esetleges tévutakat is. Annak vámértékjogi szempontból figyelembe veendő értéke magában foglalja tehát az e folyamat során felmerült összes költséget (lásd: az eljáró bírósági tanács ítélete, BFHE 187, 362, [omissis] [jogi folyóiratbeli lelőhely]).

Mindazonáltal az eljáró bírósági tanács e határozata sem járul hozzá a mintagyűjtemények jelen jogvita szempontjából történő vámértékjogi értékeléséhez.

- 48 4. Csupán kiegészítő jelleggel a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy véleménye szerint a jelen esetben nem alkalmazható másik hozzászámítási szabály.
- 49 A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése a) pontjának a csomagolás költségére vonatkozó iii. alpontja nem jöhet szóba, mert a címkék a jelen esetben a konzervdobozokra voltak ragasztva, és így az utóbbiakkal együtt vámkezelték azokat. A címkék ezért tarifális szempontból alighanem az áruval egy tekintet alá esnek.
- 50 A Vámkódex 32. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja csak az importált áruba beépült alkatrészekre vonatkozik, a tárolóeszközökre vagy csomagolásra viszont nem. A konzervdobozokon lévő címkék – a címkék előállításához felhasznált elektronikus nyomtatási mintákat is ideértve – azonban nem épülnek be magába az áruba (az élelmiszerbe), hanem legfeljebb a tárolóeszköz részét képezik. A címkék nyomtatásához szükséges minták nem is az importált áru előállítására szolgálnak.