

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2022. szeptember 8.(*)

„Elzeter döntéshozatal – Vámunió – Uniós Vámkódex – 952/2013/EU rendelet – A vámtartozás keletkezésének helye – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 30. cikk – 60. cikk – A 71. cikk (1) bekezdése – A behozatali hétá adóztatandó tényállása és megfizetésének kötelezettsége – Az adótartozás keletkezésének helye – Az uniós vámszabályozás által elírt kötelezettség figyelmen kívül hagyásának megállapítása – A termékimport teljesítési helyének meghatározása – Valamely harmadik országban nyilvántartásba vett és az Európai Unióba a vámszabályozással ellentétesen behozott szállítóeszköz”

A C-368/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2021. június 14-én érkezett, 2021. június 2-i határozatával terjesztett el az

R. T.

és

a **Hauptzollamt Hamburg**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, J.-C. Bonichot és O. Spineanu-Matei (előadó) bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- R. T. képviseletében Y. Özkan és U. Schrömbges Rechtsanwälte,
- az Európai Bizottság képviseletében F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskait és R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2018. december 20-i (EU) 2018/2057 tanácsi irányelvvel (HL 2018. L 329., 3. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 30. és 60. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az R. T. és a Hauptzollamt Hamburg (hamburgi f?vámhivatal, Németország; a továbbiakban: vámhivatal) között az Európai Unió vámterületére a vámjogszabályok megsértésével behozott gépjárműre vonatkozó hozzáadottértékadó (héta) kivetése tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében a héa hatálya alá többek között a következ? ügyletek tartoznak:

„[...]

d) a termékimport.

[...]”

4 Ezen irányelv 30. cikkének els? bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Termékimportnak« kell tekinteni azon termék behozatalát a Közösségbe, amely a Szerződés 24. cikkének értelmében nincs szabad forgalomban.”

5 Ugyanezen irányelvnek „Az adóztatandó ügyletek teljesítési helye” című V. címében található, „A termékimport teljesítési helye” címet viselő 4. fejezetében foglalt 60. cikke kimondja:

„A termékimport teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történ? belépéskor található.”

6 A 2006/112 irányelv 71. cikke, amely az „Adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség keletkezése” címet viselő VI. cím „Termékimport” című 4. fejezetében található, a következ?képpen szól:

„(1) Amennyiben a termék a Közösségbe történ? behozatalakor a 156., 276. és 277. cikkben meghatározott eljárások valamelyike alatt vagy az importvám alóli teljes mentesség? ideiglenes behozatali, illetve a küls? közösségi árutovábbítási eljárás alatt áll, az adóztatandó tényállás csak akkor valósul meg, és az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor a termék már nem áll ezen eljárások egyike alatt sem.

Amennyiben azonban az importált termékre vámok [...] vonatkoznak, 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.

(2) Amennyiben az importált termékre az (1) bekezdés második albekezdésében meghatározott közösségi közterhek egyike sem vonatkozik, a tagállamok az adóztatandó tényállásra és az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjára vonatkozóan a vámokra

érvényes hatályos rendelkezéseket alkalmazzák.”

A Vámkódex

7 Az Unió Vámkódex létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 269., 1. o.; helyesbítések: HL 2013. L 287., 90. o., HL L 2016 267., 2. o., HL 2018. L 173., 35. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 79. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében:

„(1) Behozatali vám köteles áruk esetében behozatali vámtartozás keletkezik az alábbiak bármelyikének be nem tartása esetén:

a) az egyik olyan kötelezettség, amelyet a vámjogszabályok a nem uniós áruknak az Unió vámterületére való bejuttatásával, vámfelügyelet alóli elvonásával, vagy ezen áruknak azon a területen való szállításával, feldolgozásával, tárolásával, átmeneti megőrzésével, ideiglenes behozatalával vagy az azokról történő rendelkezéssel kapcsolatban állapítanak meg;

[...]”

8 E rendelet 87. cikke, amely „A vámtartozás keletkezésének helye” címet viseli, ekképp rendelkezik:

„(1) Vámtartozás azon a helyen keletkezik, ahol a 77., 78. és 81. cikkben említett vámárnyilatkozatot vagy újrakiviteli árnyilatkozatot benyújtják.

Minden más esetben a vámtartozás keletkezésének helye az a hely, ahol az azt eredményező esemény történik.

Ha ezt a helyet nem lehet meghatározni, akkor úgy kell tekinteni, hogy a vámtartozás azon a helyen keletkezett, ahol a vámhatóság megállapította, hogy az áruk olyan helyzetben vannak, ami vámtartozás keletkezését eredményezi.

[...]

(4) Ha valamely vámhatóság megállapítja, hogy a 79. cikk vagy a 82. cikk értelmében egy másik tagállamban vámtartozás keletkezett és a tartozásnak megfelelő behozatali vagy kiviteli vám összege 10 000 EUR-nál alacsonyabb, úgy kell tekinteni, hogy a vámtartozás abban a tagállamban keletkezett, ahol a megállapítást tették.”

A német jog

9 A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 2005. I., 386. o.) 21. cikkének (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A vámjogi szabályokat *mutatis mutandis* a behozatalt terhelő forgalmi adó tekintetében is alkalmazni kell; [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 10 2019 januárjában a Németországban lakóhellyel rendelkező R. T. egy gépjárművet vásárolt Grúziában, amelyet ebben az államban vettek nyilvántartásba. 2019 márciusában R. T. gépjárművével Grúziából Törökországon, Bulgárián, Szerbián, Magyarországon és Ausztrián keresztül Németországba utazott anélkül, hogy az említett gépjárművet valamelyik behozatali vámhivatalnál bejelentette volna.
- 11 R. T. Németországban használta a gépjárművet, amelynek adatait 2019. március 28-án a vámhivatal egyik ellenőrzési egysége által végzett ellenőrzés keretében felvették. E gépjármű adatait a közúti közlekedésről szóló törvény megsértése miatt 2020 októberében is felvették.
- 12 2019. május 13-án a vámhivatal a behozatali vámot megállapító határozatban 4048,13 euró vámot szabott ki, és behozatali héa címén 8460,59 euró összeget állapított meg R. T.-vel szemben.
- 13 Mivel a vámhivatalhoz benyújtott panaszát elutasították, R. T. 2020. február 9-én megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Finanzgericht Hamburghoz (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország). Az eljárás során úgy határozott, hogy csak a behozatali héa összegét megállapító döntést vitatja.
- 14 A kérdést előterjesztő bíróság, mivel nincsenek kétségei a német hatóságoknak a vámtartozás beszedésére vonatkozó hatáskörét illetően, arra keresi a választ, hogy a vámhivatal rendelkezik-e hatáskörrel a behozatali héa összegének meghatározására is. E bíróság szerint 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, jóllehet az alapügy felperese Bulgáriában lépett az Unió területére.
- 15 A 2006/112 irányelvnek a „termékimport” fogalmára és teljesítési helyére vonatkozó 30. és 60. cikkének értelmezését illetően a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy a vámszabályozás által előírt kötelezettségek valamely tagállamban történő figyelmen kívül hagyása csak akkor keletkeztet behozatali héát e tagállamban, ha az érintett árut a héára vonatkozó jogszabályok értelmében szintén importálták e tagállamba.
- 16 E bíróság úgy véli, hogy a Bíróságnak a német adóügyi bíróságok által alkalmazott ítélkezési gyakorlatának megfelelően a termékimportnak a 2006/112 irányelv 60. cikkében meghatározott teljesítési helye a jelen ügyben Bulgáriában kell, hogy legyen, mivel a gépjárművet ott használták először. A behozatali héának tehát fűszabály szerint ebben a tagállamban kellett keletkeznie, kivéve, ha a 2016. június 2-ii Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig ítéletben (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405, 65. pont), a 2017. június 1-jei Wallenborn Transports ítéletben (C-571/15, EU:C:2017:417, 54. pont), valamint a 2019. július 10-ii Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítéletben (C-26/18, EU:C:2019:579, 44. pont) foglalt megállapítások alapján el kellett ismerni, hogy e gépjárművet Németországban „szánták fogyasztásra”.
- 17 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság szerint az előző pontban említett ítélkezési gyakorlat – amely a fogyasztásra való rendeltetés elgondolását rögzíti – olyan termékek tárgyában született, amelyeket szállítottak, míg az alapügyben szállítóeszközként használt gépjárműről van szó. E tekintetben több német különbíróság is úgy értelmezte a Bíróság fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatát, hogy a szállítóeszközök abban a tagállamban kerülnek be az Unió gazdasági körforgásába, amelyben azokat először ténylegesen használják.
- 18 E megközelítés alapján a kérdést előterjesztő bíróság szerint a felperes gépjárművének Bulgáriában kellett bekerülnie az Unió gazdasági körforgásába, mivel azt az Unión belül e

tagállamban használták először. Következésképpen Bulgáriában lenne az importnak a 2006/112 irányelv 60. cikke értelmében vett teljesítési helye.

19 Mindazonáltal ez a következtetés ellentétes lehet a 2021. március 3-ai Hauptzollamt Münster (a hía keletkezésének helye) ítéletből (C-7/20, EU:C:2021:161) levonható következtetéssel, amely ítéletben a Bíróság megállapította, hogy azon tény ellenére, miszerint a gépjármű fizikailag Bulgárián keresztül lépett az Unió vámterületére, azt ténylegesen Németországban, az alapeljárás felperesének lakóhelye szerinti tagállamban használták.

20 Arra az esetre, ha a gépjármű importjának teljesítési helye egy, a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállamban van, a kérdést előterjesztő bíróság egy második kérdést is terjeszt elő előzetes döntéshozatalra, amellyel arra keresi a választ, hogy a Vámkódex 87. cikkének (4) bekezdésében foglalt hipotézis hatáskört biztosítja-e a német vámhatóságok számára a behozatali hía összegének meghatározására.

21 E tekintetben a bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy ezen, a forgalmi adóról szóló törvény 21. §-ának (2) bekezdésében előírt rendelkezés *mutatis mutandis* alkalmazása ellentétes-e a 2006/112 irányelvvel.

22 E körülmények között a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 30. és 60. cikkét, hogy a hía 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 gépjárművet használja?

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 30. és 60. cikkét, hogy a hía szempontjából egy harmadik államban nyilvántartásba vett és az Unióba a vámjogszabályok megsértésével behozott gépjármű importja teljesítésének helye abban a tagállamban található, amelyben a jogsértést elkövették, vagy abban a tagállamban, amelyben a vámjogszabályok által előírt kötelezettségeket figyelmen kívül hagyó személy lakóhellyel rendelkezik, és amelyben a gépjárművet ténylegesen használja.

24 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében a termékimport a hía hatálya alá tartozik. Ezen irányelv 30. cikkének első bekezdése értelmében termékimportnak kell tekinteni azon termék behozatalát a Közösségbe, amely nincs szabad forgalomban. A termékimport teljesítésének helyét illetően az említett irányelv 60. cikke úgy rendelkezik, hogy e hely azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történő belépéskor található.

25 Amennyiben azonban az importált termékekre vámok vonatkoznak, 2006/112 irányelv 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 kössék. A behozatali héa és a vám ugyanis alapvetően annyiban összehasonlítható, hogy mindkettő az áruk Unió területére történő importja és a tagállamok gazdasági körforgásába történő bekerülése által válik felszámíthatóvá (lásd ebben az értelemben: 2022. április 7-ii Kauno teritorin? muitin? ítélet, C-489/20, EU:C:2022:277, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Így 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 (2022. április 7-ii Kauno teritorin? muitin? ítélet, C-489/20, EU:C:2022:277, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Mindazonáltal e vélelem megdönthető, ha megállapítást nyer, hogy a vámszabályozás azon megsértése ellenére, amely behozatalivámtartozást keletkeztet abban a tagállamban, amelyben a jogsértéseket elkövették, a termék az Unió gazdasági körforgásába azon másik tagállam területén került be, amelyben e terméket fogyasztásra szánták. Ebben az esetben a behozatali héa adóztatandó tényállása e másik tagállamban valósul meg (2021. március 3-ii Hauptzollamt Münster [a héa keletkezésének helye] ítélet, C-7/20, EU:C:2021:161, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ennek megfelelően, egy olyan ügyben, amely olyan termékekre vonatkozott, amelyek német területen a vámszabályozás megsértésének tárgyát alkották, amely területen azokat csak az egyik repülőgépből a másikba rakodták át Görögországba való szállításukat megelőzően, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó termékek ebben a tagállamban kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, és e termékek után e tagállamban keletkezett behozatalihéatartozás, mivel e tagállam volt a végső rendeltetési helyük, és az a hely, ahol azokat elfogyasztották (lásd ebben az értelemben: 2019. július 10-ii Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet, C-26/18, EU:C:2019:579, 53. pont).

29 A Bíróság azt is megállapította, hogy a vámszabályok megsértésével behozott személygépjárművet úgy kell minősíteni, hogy az az adóalany lakóhelye szerinti tagállamban került be az Unió gazdasági körforgásába, mivel e gépjárművet e tagállamban használták ténylegesen, még akkor is, ha az egy harmadik országból e tagállamba tartó útja során fizikailag egy másik tagállamon keresztül lépett be az Unió vámterületére. Következésképpen ez utóbbi tagállam az, ahol a behozatali héa keletkezett (lásd ebben az értelemben: 2021. március 3-ii Hauptzollamt Münster ítélet [a héa keletkezésének helye], C-7/20, EU:C:2021:161, 34 és 35. pont).

30 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az tűnik ki, hogy – a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartásával – R. T. Grúziából Németországba irányuló, 2019 márciusában megvalósított útja során gépjárművet Bulgárián keresztül, majd Szerbián, Magyarországon és Ausztrián áthaladva vezetett. R. T. lakóhelye Németországban van, ahol gépjárművet 2019 márciusától legalább 2020 októberéig használta.

31 A 2021. március 3-án hozott, Hauptzollamt Münster (a héa keletkezésének helye) ítéletből (C-7/20, EU:C:2021:161) eredő, a jelen ítélet 29. pontjában hivatkozott iránymutatásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy e gépjárművet, annak ellenére, hogy fizikailag Bulgáriában lépett az Unió területére tranzit céljából, a rendeltetési helye szerinti tagállamban, azaz

Németországban használták ténylegesen. Következésképpen, mivel a gépjármű ez utóbbi tagállamban került be az Unió gazdasági körforgásába, a gépjármű importjának a 2006/112 irányelv 30. és 60. cikke értelmében vett teljesítési helye ugyanebben a tagállamban volt.

32 E következtetést az a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított körülmény sem kérdőjelezi meg, miszerint a gépjárműnek az Unió területén szállítóeszközként történő első használata annak „fogyasztásával” egyenértékű, ami a 2019. július 10-ii Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet (C-26/18, EU:C:2019:579, 44. pont) értelmében a hiba alapjául szolgáló tényállást valószínűsíti meg, vagy legalább is a fogyasztás egyik szakaszát képezi, amiből az következik, hogy a jelen ügyben a gépjármű Bulgáriában lépett be az Unió gazdasági körforgásába.

33 Amint ugyanis az a 2019. július 10-ii Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítéletből (C-26/18, EU:C:2019:579, 48. pont) következik, hogy egy termék, annak ellenére, hogy fizikailag az egyik tagállamban lépett be, minősíthető úgy, hogy az Unió gazdasági körforgásába valamely másik tagállam területén került be, amennyiben a tagállam az, amelyben a terméket „fogyasztásra szánták”. E körülményekre figyelemmel a Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó termékek a végső rendeltetési helyük szerinti tagállamban kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, és ezért a termékek után a tagállamban keletkezett behozatali hibaértartozás (lásd ebben az értelemben: 2019. július 10-ii Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung ítélet, C-26/18, EU:C:2019:579, 53. pont).

34 Ennek megfelelően egy olyan, harmadik országban nyilvántartásba vett gépjármű, amely – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is megjegyzi – nem képezheti „fogyasztás” tárgyát, de amelyet az adóalany ezen országból a lakóhelye szerinti tagállamba történő átutazásra használt, ahol a járművet ténylegesen és tartósan használta, tekinthető úgy, mint amely a tagállamban került be az Unió gazdasági körforgásába. A terméket ugyanis, bár azt magát nem szállították az említett tagállamba, és azt az Unió területére történő fizikai belépése szerinti tagállamban közlekedési eszközként használták, ez utóbbi tagállamban csak arra használták, hogy azzal a végső rendeltetési hely szerinti tagállamba utazzanak, hogy az annak területén történő tényleges és tartós használata céljából. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a használó személy lakóhelye támpontként szolgálhat az ilyen használat tekintetében.

35 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 30. és 60. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a hiba szempontjából egy harmadik államban nyilvántartásba vett és az Unióba a vámjogszabályok megsértésével behozott gépjármű importja teljesítésének helye abban a tagállamban található, amelyben a vámjogszabályok által előírt kötelezettségeket figyelmen kívül hagyó személy lakóhellyel rendelkezik, és amelyben a gépjárművet ténylegesen használja.

A második kérdésről

36 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasza tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2018. december 20-ai (EU) 2018/2057 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 30. és 60. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

a hozzáadottértékadó szempontjából egy harmadik államban nyilvántartásba vett és az Európai Unióba a vámjogszabályok megsértésével behozott gépjármű importja teljesítésének helye abban a tagállamban található, amelyben a vámjogszabályok által előírt kötelezettségeket figyelmen kívül hagyó személy lakóhellyel rendelkezik, és amelyben a gépjárművet ténylegesen használja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.