MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. február 27.[1]

C-26/18. sz. ügy

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung
kontra
Hauptzollamt Frankfurt am Main

(a Hessisches Finanzgericht [hesseni pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Vámtartozás – 2913/92/EGK rendelet – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Hatály – Az import fogalma – A terméknek az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésének követelménye – Vélelem”

1. A Eurogate Distribution és DHL Hub Leipzig ítéletben,[2] valamint a Wallenborn Transports ítéletben[3] a Bíróság a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság) és a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) által előzetes döntéshozatal céljából azzal kapcsolatban előterjesztett kérdésekre adott választ, hogy a behozatali héa és a vámtartozás megállapítható-e egyidejűleg, ha az adóköteles ügylet során nem teljesítettek a vámjogszabályok által meghatározott bizonyos feltételeket.

2. A hivatkozott első ügy indítványában[4] hangsúlyoztam, hogy az említett lehetőség nem működik annyira automatikusan, mint ahogy az a Bíróság 2014. május 15-i X-ítéletének[5] első olvasatából következhet. Fenntartottam, hogy a vámtartozás keletkezésének nem kell feltétlenül azt jelentenie, hogy behozatalihéa-fizetési kötelezettség keletkezik. A Bíróság ezt az elgondolást alkalmazta a fent hivatkozott két ítéletében.

3. A Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) a kettős adómegállapítással kapcsolatban új kérdést terjeszt elő előzetes döntéshozatalra. Konkrétan, a utolsó két ítéletben bizonyos ellentmondást vél felfedezni a Bíróság által annak tisztázása céljából megkövetelt feltételeket illetően, hogy valamely termék bekerült-e az Unió gazdasági körfogásába. Végeredményben ez volt a kulcstényező, amely lehetővé tette annak eldöntését, hogy a vám- és a héatartozást együttesen kell-e alkalmazni.

1 Eredeti nyelv: spanyol.

2 2016. június 2-i ítélet (C-226/14 és C-228/14, EU:C:2016:405); a továbbiakban: Eurogate Distribution ítélet.

3 2017. június 1-jei ítélet (C-571/15, EU:C:2017:417); a továbbiakban: Wallenborn Transports ítélet.

4 C-226/14. és C-228/14. sz. ügy, EU:C:2016:1.

5 C-480/12. sz. ügy, EU:C:2014:329.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A Közösségi Vámkódex[6]

4. A 202. cikk értelmében:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

a) a behozatalivám-köteles árunak a Közösség vámterületére történő jogellenes bejuttatásakor, vagy

b) a vámszabad területen vagy vámszabad raktárban elhelyezett ilyen árunak a vámterület más részére történő jogellenes bejuttatásakor.

E cikk alkalmazásában jogellenes bejuttatás a 38–41. cikk és a 177. cikk második francia bekezdése rendelkezéseinek megsértésével történő bejuttatás.

(2) A vámtartozás az áru jogellenes bejuttatásakor keletkezik.

[…]”

5. A 203. cikk előírja:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

– a behozatalivám-köteles áru vámfelügyelet alóli jogellenes elvonása esetén.

(2) A vámtartozás az áru vámfelügyelet alóli jogellenes elvonásakor keletkezik.

[…]”

6. A 204. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

a) behozatalivám-köteles áru vonatkozásában, annak átmeneti megőrzéséből vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt, vagy

b) az árunak az ez alá az eljárás alá vonására vagy az áru meghatározott célra történő felhasználása alapján csökkentett vagy nulla behozatali vámtétel megadására vonatkozó feltétel nem teljesítése alapján,

a 203. cikkben említett eseteken kívül, kivéve, ha megállapítják, hogy e mulasztások nincsenek jelentős hatással a szóban forgó átmeneti megőrzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására.

6 A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex).

(2) A vámtartozás akkor keletkezik, amikor azt a kötelezettséget, amelynek nem teljesítése a vámtartozást keletkezteti, már nem teljesítik, vagy amikor az árut a vonatkozó vámeljárás alá vonják, amennyiben utólag megállapítják, hogy az árunak az említett eljárás alá vonására vagy az áru meghatározott célra történő felhasználása alapján csökkentett vagy nulla behozatali vámtétel megadására vonatkozó feltétel ténylegesen nem került teljesítésre.

[…]”

2. A 2006/112/EK irányelv[7]

7. A 2. cikk (1) bekezdésének d) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik a „termékimport”.

8. A 30. cikk szerint:

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

Az első albekezdésben megállapított ügyleteken kívül termékimportnak kell tekinteni a szabad forgalomban lévő terméknek a Közösség vámterületének részét alkotó harmadik területről történő behozatalát a Közösségbe.”

9. A 60. cikk értelmében:

„[a] termékimport teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történő belépéskor található.”

10. A 61. cikk megállapítja:

„A 60. cikktől eltérve, amennyiben a termék, amely nincs szabad forgalomban, és a Közösségbe történő behozatala óta a 156. cikkben említett eljárások valamelyike alatt áll, vagy az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali, illetve a külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt áll, akkor e termék importjának teljesítési helye az a tagállam, amelynek területén a termék már nem áll ezen eljárások egyike alatt sem.

Hasonlóképpen, amennyiben a szabad forgalomban lévő termék Közösség területére való behozatalakor a 276. és 277. cikkben említett eljárások alá tartozik, az import teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termékre már nem vonatkoznak ezek az eljárások.”

11. A 71. cikk alapján:

„(1) Amennyiben a termék a Közösségbe történő behozatalakor a 156., 276. és 277. cikkben meghatározott eljárások valamelyike alatt vagy az importvám alóli teljes mentességű ideiglenes behozatali, illetve a külső 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, mezőgazdasági lefölözések vagy más közös politika által megállapított azonos hatású közterhek 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.

7 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

(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."

12. A 156. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok egyéb ügyletek mellett kizárhatják a „vám elé állított és adott esetben ideiglenes raktározás alatt álló termékek értékesítését".

B. A nemzeti jog. Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény)[8]

13. Az 1. cikk alapján:

„(1) A következő ügyletek adókötelesek:

1. a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített értékesítések és más ügyletek;

[…]

4. a Németországba irányuló termékimport […] (behozatalt terhelő forgalmi adó).

[…]"

14. Az UStG 13. cikke értelmében a 21. cikkének (2) bekezdése alkalmazandó a behozatalt terhelő forgalmi adóra.

15. A 21. cikk (2) bekezdése megállapítja:

„[a] vámjogi szabályokat, analógia alapján, a behozatalt terhelő forgalmi adó tekintetében is alkalmazni kell […]".

II. A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

16. Az athéni repülőtér vámhivatal 2008. október 23-i levelében közölte a Hauptzollamt Frankfurt am Mainnal (Frankfurt am Main fővámhivatala; a továbbiakban: vámhivatal), hogy 2008 januárjában a Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (a továbbiakban: FedEx) által kézbesített 18 küldeménynél szabálytalanságokat talált a közösségi légiforgalmi árutovábbítási eljárásban. A vizsgálatok szerint Izraelből, Mexikóból és az Egyesült Államokból származó, görögországi címzetteknek szóló árukról volt szó.

17. A vámhivatal 2010. november 30-án és 2010. december 1-jén összesen öt határozatot bocsátott ki a FedExnek címezve, amelyekkel a nevezett küldeményekre egyebek mellett behozatali héát vetett ki.

18. A vámhivatal szerint,

– 14 küldemény esetében az áruk nem tettek eleget a Vámkódex 40. cikkének (vám elé állítás), és ezáltal azokat jogellenesen hozták be az Unió vámterületére, amely vámtartozást keletkeztetett (a Vámkódex 202. cikke). A behozatali héát illetően, a vámhivatal az UStG 21. §-ának (2) bekezdésére hivatkozott;

8 2005. február 21-i törvény (BGBl. 2005. I, 386. o.), a tényállás időpontjában alkalmazandó változat szerint; a továbbiakban: UStG.

– a fennmaradó négy küldeményt a megőrzési helyről engedély nélkül eltávolították, és így a Vámkódex 203. cikke alapján vámtartozás keletkezett.

19. A FedEx befizette a kézhez kapott adómegállapító határozatokban foglalt behozatali héát. 2011 novemberében ugyanakkor annak visszatérítését kérelmezte, egyebek mellett azzal az indokolással, hogy a kétszeres kivetés sérti az uniós jogot.

20. Az adóhivatal a héa-visszatérítési kérelmeket elutasította. A FedEx ezt követő kifogásolási eljárása sikertelen maradt, így keresetet indított a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) előtt.

21. E bíróság szerint a jogvita olyan termékekre összpontosul, amelyek először légi úton a Németországi Szövetségi Köztársaság területére érkeztek, és amelyeket ezt követően ugyanezen repülőtérről egy másik repülőgéppel továbbszállítottak Görögországba. Azt kell tisztázni, hogy Németországban kell-e felszámítani a behozatali héát, amennyiben a hivatkozott termékek Unióba történő behozatala vámjogi előírásokat sértett, vagy bár az nem sértett vámjogi előírásokat, azonban a termékek azt követő továbbszállítása Görögországba nem a külső közösségi árutovábbítási eljárás alá vonással történt.

22. Ilyen összefüggésben, a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti elő:

„Az első kérdés:

A […] 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja és 30. cikke értelmében vett import feltételezi-e, hogy az Unió területére behozott termék bekerül az Unió gazdasági körforgásába, vagy elég annak puszta kockázata, hogy a behozott termék bekerül az Unió gazdasági körforgásába?

Amennyiben az import feltételezi, hogy a behozott termék bekerül az Unió gazdasági körforgásába:

A második kérdés:

Az Unió területére behozott termék bekerül-e már azáltal az Unió gazdasági körforgásába, hogy a termék a vámjogi szabályok megsértésével az irányelv 61. cikkének első francia bekezdése értelmében vett egyik eljárás alatt sem áll, vagy bár kezdetben ilyen eljárás alatt áll, később egy vámjogi kötelezettségszegés miatt már kikerül az eljárás alól, vagy egy vámjogi kötelezettségszegés esetén az Unió gazdasági körforgásába való bekerülés azt feltételezi, hogy úgy lehessen tekinteni, hogy a termék abban a tagállamban került e vámjogi kötelezettségszegés útján az Unió gazdasági körforgásába, amelynek adóterületén a vámjogi kötelezettségszegést elkövették, és a termék fogyasztás vagy használat tárgya lehetett?”

III. A Bíróság előtti eljárás és a felek érvelései

23. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2018. január 16-án érkezett a Bírósághoz.

24. A FedEx, a görög kormány és a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A vámhivatal képviselőjével együtt mindannyian részt vettek a 2018. december 5-én tartott tárgyaláson.

25. A FedEx állítása szerint az árukat az Athénba való megérkezésük után – a görög behozatali héa felszámítását követően – vám- és adójogi szabad forgalomba bocsátották. Véleménye szerint a Wallenborn Transports ítéletből az következik, hogy ahhoz, hogy a vámtartozás héatartozással egészüljön ki, nem elegendő annak egyszerű kockázata, hogy a vámtartozást keletkeztető jogellenes magatartás miatt az áruk bekerülhettek az Unió gazdasági körforgásába, a nemzeti bíróságnak meg kell ugyanis állapítania, hogy az említett bekerülés nem történt meg.

26. A FedEx szerint azt követően, hogy a Vámkódex 202. cikkének (1) bekezdése vagy 203. cikkének (1) bekezdése értelmében vámtartozás keletkezett, még meg kell vizsgálni, hogy sor került-e valamilyen importra a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja szempontjából. Nem elegendő, hogy a terméket behozták az Unióba, mivel az is szükséges, hogy szabad forgalomban legyen, vagy hogy kikerüljön az említett irányelv 61. cikkében és 71. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt valamelyik eljárás alól.

27. Következésképpen a FedEx szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az import feltételezi, hogy az Unió területére belépő termék bekerül a gazdasági körforgásába, és a vámjogi szabályozás megsértése esetén vélelmezhető, hogy az áru abban a tagállamban került az említett körforgásba, amelynek adóterületén a jogsértést elkövették.

28. A vámhivatal azt állítja, hogy az áruk Németországban kerültek az Unió gazdasági körforgásába, mivel e tagállamban történt a vámjogi szabályozás megsértése. A héafizetési kötelezettség tehát Németországban, és nem Görögországban keletkezik.

29. A görög kormány az első kérdésre azt a választ javasolja adni, hogy az import nemcsak az áruknak az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésekor, hanem akkor is bekövetkezik, ha fennáll e bekerülés megvalósulásának kockázata. A második kérdést tehát nem kell megválaszolni.

30. A Bizottság kiemeli, hogy a jogvita tárgyát képező termékek valószínűleg Görögországban kerültek az Unió gazdasági körforgásába, ami azt jelenti, hogy behozatalihéa-tartozás keletkezett. Az egyetlen kétség azzal kapcsolatban merül fel, hogy hol és mikor keletkezett a szóban forgó tartozás.

31. A Bizottság hozzáteszi, hogy Németországban is keletkezett vámtartozás, vagy mert az áruk oda jogellenesen érkeztek, vagy mert abban tagállamban vonták el a vámfelügyelet alól. E két körülmény közül bármelyik behozatali héát keletkeztet, noha csak akkor, ha megállapítható, hogy a termékek bekerültek az Unió gazdasági körfogásába, ebből a szempontból nem elég a bekerülésük megvalósulásának egyszerű kockázata.

32. A második kérdést illetően a Bizottság jelzi, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy igazolható-e az a vélelem, miszerint a vámjogi szabályok megsértése a vámtartozáson kívül behozatalihéa-tartozást is keletkeztetett az áruknak az Unió gazdasági körforgásába való bekerülése alapján.

33. A Bizottság szerint ha a kérdést előterjesztő bíróság megerősíti, hogy a termékek elhagyták Németországot, és másik tagállamba kerültek, amelyben azokat kézbesítették a címzetteknek, akkor el kell fogadni, hogy bekerültek az Unió gazdasági körforgásába. Ha Németországban ez a vámjogi szabályok megsértése miatt történt, a behozatalihéa-tartozás az említett tagállamban keletkezett. A Bizottság véleménye szerint e körülmény nem változtat azon a tényen, hogy a héát csak egyszer kell megfizetni és azt a végső fogyasztónak kell viselnie, amit alátámasztanak az erre vonatkozóan kialakított különböző elméletek.

34. A Bizottság tehát második kérdésre adandó válaszként azt javasolja, hogy az Unió gazdasági körforgásába történő bekerülés azon a helyen és időpontban történhetett meg, ahol és amikor a termék nem állt semmilyen vámjogi eljárás alatt vagy kikerült az eljárás alól.

IV. Értékelés

A. A (részleges) elfogadhatóságról

35. A kérdést előterjesztő bíróság a 2006/112 irányelv értelmezéséből indul ki, amely irányelv értelmében héaköteles „termékimport” valósul meg, ha a terméket úgy hozták be az Unió területére, hogy az említett irányelv 61. cikkének első bekezdése értelmében vett egyik eljárás alatt sem állt vagy helyzetben sem volt, vagy bár kezdetben ilyen eljárás alatt állt, később kikerült az alól.

36. Hozzáteszi azonban, hogy a héa céljára és elsősorban egyes, a Bíróság legutóbbi ítéleteiben tett megállapításokra figyelemmel [9] kétségbe vonható, hogy valamely árunak az említett feltételek szerinti puszta behozatala „importként” értelmezhető. Ehhez az árunak ténylegesen be kellett kerülnie az Unió gazdasági körforgásába, anélkül hogy e bekerülés egyszerű kockázata elegendő lenne.

37. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban adott tájékoztatás szerint az alapeljárásban vitatott, hogy keletkezik-e behozatalihéa-fizetési kötelezettség az Unióba behozott olyan termékek után, amelyek légi úton a Németországi Szövetségi Köztársaság területére érkeztek, és amelyeket ezt követően a Frankfurt am Main-i repülőtér elhagyása nélkül, légi úton egy másik repülőgéppel továbbszállítottak Görögországba, az alábbi két feltétel fennállása esetén:

– Németországban megsértették a vámjogi rendelkezéseket; vagy

– a Görögországba való továbbszállítás nem a vámjogi szabályok által előírt, külső közösségi árutovábbítási eljárás alá vonással történt. [10]

38. Ezen álláspontból kiindulva a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy: a) a behozatalihéa-fizetési kötelezettség keletkezésének időpontja és helye függ-e az áruknak az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésétől, és b) elegendő-e annak kockázata, hogy a bekerülés megvalósult.

39. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság) azonban kijelenti, hogy az áruk soha nem léptek be német adóterületre, hanem azokat továbbszállították Athénba, ahol bekerültek az Unió gazdasági körforgásába. [11]

40. Amennyiben a tényállás így valósult meg, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés hipotetikus jellegűnek, és ezért elfogadhatatlannak minősíthető. [12] Azt követően ugyanis, hogy a kérdést előterjesztő bíróság bizonyította és elismerte, hogy a termékek nem Németországban, hanem Görögországban kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, ahol fogyasztás tárgyát képezték, már nincs értelme azt a kérdést feltenni, hogy „elég-e annak puszta kockázata, hogy [az Unió területére] behozott termék bekerül [ez utóbbi] forgalmába”.

9 Konkrétan: Eurogate Distribution ítélet és Wallenborn Transports ítélet; 2014. május 15-i X-ítélet (C-480/12, EU:C:2014:329); 2017. május 18-i Latvijas Dzelzceļš ítélet (C-154/16, EU:C:2017:392).

10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat I. részének első bekezdése.

11 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat II. része 2. pontja b) alpontjának második bekezdése.

12 A kérdés hipotetikus jellege az egyik ok – amellett, hogy az alapjogvita tárgyával kapcsolatban nem releváns az előzetes döntéshozatalra utalás, vagy a hasznos válasz megadásához szükséges ténybeli vagy jogi elemek hiányosak –, amely lehetővé teszi az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájára vonatkozó vélelem megdöntését. Lásd: 2015. június 16-i Gauweiler és társai ítélet (C-62/14, EU:C:2015:400), 24. és 25. pont; 2016. május 4-i Pillbox 38 ítélet (C-477/14, EU:C:2016:324), 15. és 16. pont; 2016. július 5-i Ognyanov ítélet (C-614/14, EU:C:2016:514), 19. pont; 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874), 54. pont; 2017. március 28-i Rosneft ítélet (C-72/15, EU:C:2017:236), 50. és 155. pont; 2018. július 10-i Jehovan todistajat ítélet (C-25/17, EU:C:2018:551), 31. pont.

41. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban leírt körülmények között, ismétlem, nem állt fenn annak *kockázata*, hogy az áruk Németországon keresztül bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába. A határozat kategorikusan kijelenti továbbá, hogy Görögországban történt az említett *bekerülés* és az áru ott vált a fogyasztás tárgyává. Amennyiben ez így van, álláspontom nem szükséges valamely vélelmet alkalmazni, ha a tényt már bizonyították, és szükségtelen a *kockázattal* kapcsolatban azt feltételezni, hogy az majd megvalósul.

42. Nem kell tehát elméletig elfogadni olyan kérdést, amely annak „puszta kockázatával kapcsolatos, hogy a behozott termék bekerül [az Unió említett gazdasági] körforgásába", ha az alapjogvita összefüggésében és a kérdést előterjesztő bíróság által igazoltnak tekintett tények alapján, ismétlem, nem áll fenn a *kockázat* kérdése, hanem az Unió gazdasági körforgásába való *bekerülés* megállapításáról van szó.

43. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésének tehát pusztán elméleti jelentősége van.

44. Mindenesetre, ha a Bíróság nem értene egyet az álláspontommal, érdemben foglalkozom az első kérdéssel annak a második kérdésre adandó válaszadás során történő megvizsgálásával, hogy önmagában a vámjogi szabályok megsértése milyen mértékben és milyen feltételek mellett vezethet ahhoz a vélelemhez, hogy a termék belépett az Unió gazdasági körforgásába.

B. Az ügy érdeméről

45. Ahogy arra a Wallenborn Transports ügyre vonatkozó indítványban rámutattam,[13] „[a] behozatali héa szempontjából meghatározó jelentőségű, hogy a héával terhelt termékek bekerülhessenek az Unió gazdasági körforgásába, és ezért azok fogyasztás tárgyát képezhessék".

46. Akkor arra emlékeztetettem, hogy a Bíróság ezt erősítette meg a Eurogate Distribution ítéletben annak megállapításával, hogy a vámjogi szabályok megsértésével keletkezett „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".[14]

47. A Bíróság ragaszkodott ugyanezen elvhez a Wallenborn Transports ügy elbírálása során.[15]

48. A Bíróság mind a két esetben kijelentette, hogy éppen azon „jogellenes magatartás alapján, amely a vámtartozást [keletkeztette]" – azaz a vonatkozó eljárásokban vitatott vámjogi szabályok konkrét megsértése és azok összefüggései alapján – nem fogadható el, hogy a jogvita tárgyát képező áruk bekerültek az Unió gazdasági körforgásába:

– A Eurogate Distribution ügyben azért, mert azon kötelezettség megszegése ellenére, hogy a nem közösségi áru vámraktárból történő kivételét megfelelően bejegyezzék a raktárnyilvántartásba, bizonyítást nyert, hogy az áruk az újraexportálásukig vámraktározási eljárás alatt álltak, „és nem vitatott, hogy nem állt fenn annak bármiféle kockázata, hogy azok bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába".[16]

– A Wallenborn Transports ügyben azért, mert annak ellenére, hogy az árukat elvonták a vámfelügyelet alól egy vámszabad területen belül, és már nem az említett területen voltak, a kérdést előterjesztő bíróság bizonyítottnak tekintette, hogy mielőtt a termékek – harmadik

13 C-571/15. sz. ügy, EU:C:2016:944, 67. pont.

14 Eurogate Distribution ítélet, 65. pont.

15 Wallenborn Transports ítélet, 54. pont.

16 Eurogate Distribution ítélet, 65. pont.

államközi rendeltetési helyre továbbítva – kikerültek a vámszabad területről, „nem kerül[t] sor az azon tagállam gazdasági körforgásába történő forgalomba hozatalra, amelynek területéhez a vámszabad terület tartozik. Az áru ugyanis vámfelügyelet alóli elvonását követően először a vámszabad területen maradt, és ott nem bocsátották adójogi szempontból szabad forgalomba és nem is használták fel vagy el.” [17]

49. Kétségtelen, hogy a Bíróság a Eurogate Distribution ügyben azon *kockázatra* hivatkozott, hogy a vitatott termékek bekerültek-e az Unió gazdasági körforgásába. [18]

50. Úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az említett hivatkozást úgy értelmezte, mintha az import megvalósulásának megállapításához meghatározó jelentőséggel a hivatkozott kockázat fennállásának bizonyítása bírna. Mivel a Wallenborn Transports ügyben a Bíróság megállapította továbbá, hogy döntő jelentőségű annak bizonyítása, hogy az áruk nem kerültek be a gazdasági körforgásba, [19] az alapügyben eljáró bíróság bizonyos ellentmondást fedez fel, amely alapján fel kell tennie a kérdést, hogy a behozatali héa felszámításához elegendő-e, vagy sem, az Unió gazdasági körforgásába való bekerülés egyszerű kockázata.

51. Az említett ítéletek alapos tanulmányozása alapján kizárható a köztük lévő ellentmondás bármilyen jele.

52. Az alapvető nézet mindig az volt, hogy a behozatali héát a termékeknek az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésével kell felszámítani. E tekintetben az alapügyben eljáró bíróság által előterjesztett első kérdésre adandó válasz nem hagy kétséget: „A [héa]irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontja és 30. cikke értelmében vett import feltételezi, hogy az Unió területére behozott termék bekerül az Unió gazdasági körforgásába”, anélkül hogy „elég [lenne] annak puszta *kockázata*, hogy a behozott termék bekerül az Unió gazdasági körforgásába”.

53. Márpedig a terméknek az Unió gazdasági körforgásába való bekerülése: a) valóban bekövetkezett tényként is megállapítható (fizikai bekerülés) vagy b) egyszerűen *vélelmezhető*. A 2006/112 irányelv számos körülmény fennállása esetén is (például, ha nem tartották be a vámjogi szabályokat) az utóbbi módon értelmezi azt.

54. E területen ugyanis egymásra épülő jogi vélelmek állnak fenn:

– Az első szerint valamely tagállam területére harmadik államból behozott valamennyi áru fogyasztásra szolgál, és ennélfogva célja az Unió gazdasági körforgásába való bekerülés. E vélelem megdönthető, ha a termékek a vámjogi szabályokban előírt meghatározott eljárások alatt állnak, mint például külső árutovábbítási vagy vámraktározási eljárás alatt.

– E szabályok elfogadása vezet a második vélelemhez: ebben az esetben feltételezik (*vélelmezik*), hogy az áruk, bár fizikailag valamelyik tagállam területén találhatók, *nem léptek be* az Unióba, és ennélfogva nem kerülhetnek be a gazdasági körforgásba.

– A harmadik vélelem a második vélelem amiatti megdöntése esetén fejti ki joghatását, hogy nem teljesültek az azt lehetővé tevő vámjogi szabályok. Ilyen körülmények között kimondható, hogy az eredeti vélelem visszanyeri érvényességét (azaz az Unió területére belépő termékeknek be kell kerülniük az Unió gazdasági körforgásába) és bezárul a kör.

17 Erre a helyzetre hivatkozik a Wallenborn Transports ítélet az 56. pontjában.

18 Eurogate Distribution ítélet, 65. pont.

19 A Bíróság szavaival élve, „ha […] olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben is fennállnak […] bebizonyosodik, hogy az érintett termékek nem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, […] a behozatali héa nem követelhető” (Wallenborn Transports ítélet, 56. pont).

55. Más szavakkal, ezt mondja ki a Wallenborn Transports ítélet és a Eurogate Distribution ítélet: „[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”. [20]

56. Ha az első vélelem (harmadik államból behozott termékeknek az Unió gazdasági körforgásába való bekerülése) és a második vélelem is (meghatározott eljárás alatt álló termékek nem kerülnek be a hivatkozott körforgásba) megdönthető, a harmadikat is meg lehet dönteni (olyan termékek gazdasági körforgásba való bekerülése, amelyek esetében nem tartották be a második vélelmet lehetővé tevő vámjogi szabályokat). A három vélelem közül egyik sem megdönthetetlen (*iuris et de iure*), hanem mindegyik esetén lehetséges az ellenkező bizonyítása (*iuris tantum*).

57. A Wallenborn Transports ügyben és a Eurogate Distribution ügyben pontosan ez történt: a vélelem, miszerint a termékek bekerültek a gazdasági körforgásba, mert nem teljesítették a vámjogi szabályokat (harmadik vélelem), megdőlt annak bizonyításával, hogy az áruk – a teljesítés elmulasztásának ellenére – nem kerültek be a hivatkozott körforgásba:

– A Eurogate Distribution ügyben: mivel a bejegyzési kötelezettség teljesítésének elmulasztása ellenére bebizonyosodott, hogy a termékek az újraexportálásukig vámraktározási eljárás alatt álltak. [21]

– A Wallenborn Transports ügyben: mivel bár az árut elvonták a vámfelügyelet alól, bizonyítást nyert, hogy azt vámszabad területen tárolták és nem bocsátották szabad forgalomba, nem használták fel vagy el. [22]

58. A Eurogate Distribution ítélet ugyanis kimondta, hogy az „áruk az újraexportálásukig vámraktározási eljárás alatt álltak, *és nem vitatott, hogy nem állt fenn annak bármiféle kockázata, hogy azok bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába*”. [23] Ahogy azt korábban megjegyeztem, ez utóbbi mondat eredményezhette a kérdést előterjesztő bíróság kétségét, amely azt úgy értelmezi, hogy elegendő lenne az említett kockázat fennállására hivatkozni ahhoz, hogy bizonyos legyen az áruknak az Unió gazdasági körforgásába való bekerülése.

59. Véleményem szerint, az említett mondattal azt akarták kifejezni, hogy míg a hivatkozott jogvita tárgyát képező termékek vámraktározási eljárás alatt álltak, a leírt körülmények között a vámjogi szabályok megsértéséből nem lehetett azt a következtetést levonni, hogy bekerültek volna az Unió gazdasági körforgásába. Másképpen szólva, a vámjogi szabályok megsértése akkor sikeresen cáfolható volt azzal, hogy a termékeket újraexportálták, és következésképpen azok nem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába. [24]

60. Nem az következik tehát, hogy valamely terméknek az Unió gazdasági körforgásába való bekerülésének egyszerű kockázata – egyes vámjogi szabályok megsértésének következményeként – szükségszerűen a behozatalihéa-fizetési kötelezettség keletkezésével járna.

20 Wallenborn Transports ítélet, 54. pont. Kiemelés tőlem.

21 Eurogate Distribution ítélet, 65. pont.

22 Wallenborn Transports ítélet, 56. pont.

23 Eurogate Distribution ítélet, 65. pont. Kiemelés tőlem.

24 A Bíróság akkor úgy értelmezte, hogy valamely konkrét vámkötelezettség (a termék raktárnyilvántartásba történő bejegyzése) megszegése nem feltételezte az ügy körülményei között, hogy az áruk bekerülnek az Unió gazdasági körforgásába, mivel amint bizonyítást nyert, azokat végül újraexportálták.

61. Ezen érveléseknek a jogvitára való átültetésével, mindig az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerinti tényállásból kiindulva, a vámjogi rendelkezések teljesítésének a Frankfurt am Main repülőterén való elmulasztása, ahol az árukat egyszerűen átrakodták az egyik repülőgépről a Görögországba tartó másik repülőgépre, elveszti jelentőségét a Németországban történő héakivetés szempontjából (bár vámtartozás keletkezett, amit senki nem vitat).

62. Az alaki kötelezettségek teljesítésének ugyanezen elmulasztása nem tette volna lehetővé a behozatali héa megállapítását a Wallenborn Transports ítélet alapján, ha a termékek rendeltetése az újraexportálásuk lett volna, amelyet megelőzött a Frankfurt am Main repülőterén való megőrzésük, mivel az újraexportálás azzal járt, hogy nem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába. Nem látom, hogy miért kellene az ellenkezőjének történnie, ha a termékek rendeltetési helye – a Frankfurt am Main repülőterén történő átszállításukat követően –[25] Görögország volt, amely országban sor került a *gazdasági belépésükre* (azaz az Unió gazdasági körforgásába történő tényleges bekerülésükre) és a későbbi forgalomba bocsátásukra.

63. Másképpen kifejezve, miután bizonyítást nyert, hogy az áruk valójában nem Németországban, hanem Görögországban kerültek be az Unió gazdasági körforgásába, a Frankfurt am Main repülőterén történt alaki szabálytalanságok önmagukban nem nyújtanak kellő jogalapot ahhoz, hogy Németországban keletkezzen behozatalihéa-fizetési kötelezettség.

64. Egyetértek tehát a kérdést előterjesztő bíróság által a Eurogate Distribution ítélettel kapcsolatban az általa elbírálandó jogvitára történő alkalmazás céljából adott értelmezéssel: „E mérce alapján a jogvitában nem keletkezne német behozatali forgalmi adó [héa] megfizetésére vonatkozó kötelezettség, ugyanis sem a jogellenes behozatal, sem a vámhatósági felügyelet alóli elvonás nem vezetett ahhoz, hogy az áruk német adóterületen bekerültek volna az Unió gazdasági körforgásába. Az ugyanis bizonyított, hogy az árukat továbbszállították Athénba, és csak ott [Görögországban] képezték fogyasztás tárgyát.”[26]

65. Amennyiben ez így van, a 2006/112 irányelv 60. cikke szerinti szabály irányadó, azaz a termékimport (és ennek következtében a héakivetés) „teljesítési helye azon tagállam, amelynek területén a termék a Közösség területére történő belépéskor található”.

66. Más kérdés, hogy – amint azt a Bizottság a tárgyaláson megjegyezte – az alapügyben eljáró bíróságnak nincs tudomása arról, hogy valójában Görögországban megfizették-e a héát.[27] A jelen ügyben azonban nem annak meghatározásáról van szó, hogy *valójában mi történt*, hanem *minek kellett történnie* az ügyre alkalmazandó uniós jog által előírt rendelkezések alapján.

67. Az uniós jog alapján *annak kellett történnie* – azt követően, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy a termékek nem kerültek be az Unió gazdasági körforgásába Németországon keresztül –, hogy ezen tagállam hatóságai nem követelhették a behozatali héa megfizetését, hanem csak a vámjogi szabályok megsértésével keletkezett vámtartozás megfizetését.

25 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a termékek Athénba történő szállítását néhány esetben megelőzte a külső árutovábbítási eljárás a párizsi repülőtéren, ahonnan azokat elküldték Frankfurt am Mainba.

26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat II. része 3. pontja b) alpontja cc) mondatának negyedik bekezdése.

27 A FedEx a görög héa megfizetéséről nem tudott okirati bizonyítékot benyújtani a kérdést előterjesztő bírósághoz, ami a Görögországban történő termékértékesítés óta (2007 és 2008) eltelt időnek tulajdonított.

V. Végkövetkeztetés

68. A kifejtettek értelmében azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Hessisches Finanzgericht (hesseni pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett első kérdés elfogadhatatlan, a második kérdésre pedig a következőképpen válaszoljon:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének d) pontját ugyanezen irányelv 30. és 60. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy:

– a termékimport magában foglalja az Unió gazdasági körfogásába való bekerülését, vélelmezve, hogy az említett bekerülés azon tagállamban történt, amelyben a szóban forgó termék kikerült a 2006/112 irányelv 61. cikkének első bekezdésében említett valamelyik eljárás alól;

– a jelen jogvitához hasonló körülmények között a nemzeti bíróság az említett vélelmet megdönthetőnek tekintheti, ha bizonyítást nyer, hogy a 2006/112 irányelv 61. cikkének első bekezdése szerinti eljárásokra vonatkozó vámjogi szabályok megsértése ellenére – az ebből következő vámtartozás azon tagállamban való keletkezésével, amelyben a jogsértést elkövették – a termék azon másik tagállam területén került be az Unió gazdasági körforgásába, amelyben fogyasztás tárgyát képezte, és a héát ez utóbbi tagállamban kell felszámítani.”