

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2015. június 25.(\*)

„Elztes döntéshozatal iránti kérelem – Közösségi Vámkódex – 2913/92/EGK rendelet – 203. és 204. cikk – 2454/93/EGK rendelet – 859. cikk – Küls? árutovábbítási eljárás – A vámtartozás keletkezése – A vámfelügyelet alóli elvonás fennállásának kérdése – Kötelezettség nemteljesítése – Az áruk késedelmes bemutatása a rendeltetési vámhivatalnál – Áruk, amelyek átvételét a címzett megtagadta, és amelyeket a vámhivatalnál történ? bemutatás nélkül küldtek vissza – Új nyilatkozat útján újból küls? árutovábbítási eljárás alá vont áruk – 2006/112/EK irányelv – A 168. cikk e) pontja – A behozatali hea fuvarozó általi levonása”

A C?187/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elztes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2014. április 16?án érkezett, 2014. április 4?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Skatteministeriet**

és

a **DSV Road A/S**

között,

a **Danske Speditører**

részvételével folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz (el?adó) tanácselnök, C. Vajda, A. Rosas, Juhász E. és D. Šváby bírák,

f?tanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a DSV Road A/S képviselőjében A. Hedetoft advokat,
- a Danske Speditører képviselőjében R. Køie advokat,
- a dán kormány képviselőjében C. Thorning, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: D. Auken advokat,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek és J. Vl?il, meghatalmazotti min?ségben,

- a görög kormány képviselőjében G. Skiani és M. Germani, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében C. Soulay és L. Grønfeldt, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

## **Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2006. november 20?i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 1. o.) módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12?i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 302., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.; a továbbiakban: Vámkódex) 203. cikke (1) bekezdésének és 204. cikke (1) bekezdése a) pontjának, továbbá a 2007. február 28?i 214/2007/EK rendelettel (HL L 62., 6. o.) módosított, a 2913/92 rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2?i 2454/93/EGK bizottsági rendelet (HL L 253., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.; a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 859. cikkének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168. cikke e) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium) és a DSV Road A/S (a továbbiakban: DSV) között az azon árukra vonatkozó vám és hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) megfizetése tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amelyek szállítására több közösségi küls? árutovábbítási eljárás keretében került sor.

## **Jogi háttér**

### *Az uniós jog*

3 A Vámkódex 37. cikke így rendelkezik:

„(1) A Közösség vámterületére behozott áru a beléptetése id?pontjától kezdve vámfelügyelet alatt áll. Az árut a vámhatóság a hatályban lév? rendelkezéseknek megfelel?en ellen?rizheti.

(2) Az áru adott esetben addig marad az említett vámfelügyelet alatt, amíg erre vámjogi helyzetének meghatározásához szükség van; nem közösségi áru esetében pedig, a 82. cikk (1) bekezdésének sérelme nélkül addig, amíg a vámjogi helyzete meg nem változik, vámszabad területre vagy vámszabad raktárba kerül, vagy a 182. cikknek megfelel?en újraexportálják vagy megsemmisítik.”

4 E kódex 91. cikke (1) bekezdésének szövege a következ?:

„(1) A küls? árutovábbítási eljárás lehet?vé teszi az alábbiakban meghatározott áru elszállítását a Közösség vámterületén belül egy adott pontról egy másikra:

a) nem közösségi áru anélkül, hogy arra behozatali vámok és más terhek, vagy kereskedelempolitikai intézkedések vonatkoznának;

[...]

5 Az említett kódex 92. cikke szerint:

„(1) A küls? árutovábbítási eljárás befejez?dik, és az eljárás jogosultja teljesíti kötelezettségét, ha az eljárás alá vont árut és a szükséges okmányokat a rendeltetési vámhivatalnál a szóban forgó eljárásra vonatkozó rendelkezéseknek megfelel?en bemutatják.

(2) A vámhatóságok akkor zárják le az eljárást, ha meg tudják állapítani – az indító hivatal rendelkezésére álló adatokat összehasonlítva a rendeltetési vámhivatalnál rendelkezésére álló adatokkal –, hogy az eljárás szabályszer?en befejez?dött.”

6 Ugyanezen kódex 96. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„(1) A f?kötelezett a közösségi küls? árutovábbítási eljárás jogosultja, akinek:

a) az el?írt határid?n belül és az azonosítás biztosítására a vámhatóság által hozott rendelkezések megfelel? betartásával sértetlenül be kell mutatnia az árut a rendeltetési vámhivatalnál;

b) be kell tartania a közösségi árutovábbítási eljárásra vonatkozó rendelkezéseket.”

7 A Vámkódex 203. cikke kimondja:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

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

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

(3) Adós:

– az a személy, aki az árut elvonta a vámfelügyelet alól,

[...]

8 E kódex 204. cikkének (1) bekezdése szerint:

„(1) A behozatalkor vámtartozás keletkezik:

a) behozatalivám?köteles áru vonatkozásában, annak átmeneti meg?rzéséb?l vagy az adott vámeljárás alkalmazásából származó kötelezettségek valamelyikének nem teljesítése miatt;

[...]

a 203. cikkben említett eseteken kívül, kivéve, ha megállapítják, hogy e mulasztások nincsenek jelent?s hatással a szóban forgó átmeneti meg?rzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására.”

9 A végrehajtási rendelet 356. cikkének szövege a következ?:

„(1) Az indító vámhivatal megállapítja azt a határid?t, amíg az árut a rendeltetési vámhivatalban be kell mutatni, figyelembe véve az útvonalat, bármely hatályos szállítási vagy más jogszabályt és szükség esetén a f?kötelezett által közölt adatokat.

[...]

(3) Amennyiben az árut a rendeltetési vámhivatalnál az indító vámhivatal által meghatározott határidő lejártá után mutatják be, és a határidő betartásának elmulasztása a rendeltetési vámhivatal számára kielégítő módon megindokolt körülményeknek tudható be, és nem róható fel a fuvarozónak vagy a főkötelezettnek, akkor az előírt határidő betartottnak tekintendő.”

10 E rendelet 859. cikke kimondja:

„A Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének értelmében az alábbi mulasztásoknak nincs jelentős kihatásuk az átmeneti megőrzés helyes lefolytatására vagy az adott vámeljárásra, amennyiben:

- nem tekinthető kísérletnek arra nézve, hogy az árut jogellenesen kivonják a vámfelügyelet alól,
- az érintett személy részéről nem utalnak súlyos gondatlanságra,
- az áruk helyzetének rendezéséhez szükséges minden alakosság utólagosan elvégzésre kerül:

[...]

2. az árutovábbítási eljárás alá vont áruk esetében, az adott eljárás alkalmazásával járó valamely kötelezettség teljesítésének elmulasztása, ha a következő feltételek teljesülnek:

- a) az eljárás alá vont árut sértetlen állapotban mutatták be a rendeltetési vámhivatalnak;
- b) a rendeltetési vámhivatal megállapította, hogy az árutovábbítási eljárás befejezésekor az áru vámjogi sorsa rendezésre került, vagy átmeneti megőrzésbe helyezték;
- c) ha a 356. cikkben meghatározott határidőnek nem tettek eleget és ugyanazon cikk (3) bekezdése nem alkalmazható, ennek ellenére a termékeket belátható időn belül bemutatták a rendeltetési vámhivatalnak;

[...]”

11 A héairányelv 168. cikke szerint:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

[...]

- e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.”

12 Az említett irányelv 201. cikke értelmében:

„Import esetén a HÉA az import szerinti tagállam által adófizetésre kijelölt vagy olyanként elismert személyt vagy személyeket terheli.”

*A dán jog*

13 A 2005. szeptember 13-ai 867. sz. rendelettel (lovbekendtgørelse nr 867) egységes szerkezetbe foglalt vámtörvény (Toldloven) 39. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„Az áruk utáni vámok és adók megfizetésére köteles:

(1) az a személy, aki az Európai Unió vámterületén szabad forgalomban nem levő árukat a dán vámterületre hozza, vagy behozatja;

[...]

(4) azon szállítóeszköz vezetője vagy tulajdonosa, amellyel a nem vámkezelt árukat, vagy a feltételesen vám vagy adómentes árukat szállítják, valamint az ilyen szállítóeszközt ellenőrző személyre.”

14 A hozzáadottértékadó-ról szóló törvény (Momsloven) 37. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 47., 49., 51. vagy 51a. cikk alapján nyilvántartásba vett vállalkozások, az 56. cikk (3) bekezdése alapján elzárólag felszámított adó kiszámítása során levonhatják a kizárólag a vállalkozás általi szállítás érdekében használt, nem adómentes áruk és szolgáltatások beszerzésére, illetve igénybevételére, továbbá a vállalkozás által az ezen árukkal vagy szolgáltatásokkal kapcsolatosan végzett más műveletekre vonatkozóan a jelen törvényben elírt adót [...]”

### **Az alapeljárás és az elzárólagos döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

15 2007. augusztus 23-án és 2008. április 10-én a DSV nevű dán szállítási és logisztikai vállalkozás kötelezettként két közösségi külső árutovábbítási eljárást (a továbbiakban: árutovábbítási eljárások) kezdeményezett 148, illetve 703 csomag elektronikai árunak a koppenhágai (Dánia) szabad kikötőben található indító vámhivatal és a Jönköpíngben (Svédország) található rendeltetési vámhivatal közötti szállítás céljából. Az indító vámhivatalnak minősülő dán hatóságok az áruk fizikai ellenőrzése nélkül elrendelték azok kiadását, és az áruk rendeltetési vámhivatalnál történő bemutatásának határidejét 2007. augusztus 31-én, illetve 2008. április 31-én határozták meg.

16 A DSV mindkét esetben elszállította az árukat Jönköpíngbe, ahol azonban a címzett azok átvételét megtagadta. Következésképpen 2007. szeptember 4-én, illetve 2008. április 14-én a DSV ezeket az árukat visszaszállította a koppenhágai szabad kikötőbe anélkül, hogy azokat a jönköpíngi vagy a koppenhágai szabad kikötő vámhivatalánál bemutatták volna, és az árutovábbítási okmányokat érvénytelenítették volna.

17 A DSV azt állítja, hogy ugyanezt a 148 és 703 csomag elektronikai árut más elektronikai árukkal együtt 2007. szeptember 13-án, illetve 2008. április 17-én újból Jönköpíngbe szállították. A DSV e szállítások mindegyike esetében új árutovábbítási eljárást kezdeményezett, és azokra új árutovábbítási okmányokat állítottak ki, amelyek összesen 573 és 939 csomag elektronikai árura vonatkoztak. Ezen második árutovábbítási eljárást 2007. szeptember 13-án, illetve 2008. április 23-án szabályszerűen lezárták. A Skatteministeriet mindazonáltal vitatja azt a tényt, hogy a második árutovábbítási eljárás az első árutovábbítási eljárások tárgyát képező 148 és 703 csomag elektronikai árura is kiterjedt volna.

18 A danske told- og skatteforvaltning (dán adó- és vámhivatal központi hivatala) a Vámkódex 203. cikke – és másodlagosan e kódex 204. cikke – alapján az első, lezáratlan árutovábbítási eljárások mindegyike esetében vámfizetésre kötelezte a DSV-t. Ezenkívül a danske told- og

skatteforvaltning a 2005. szeptember 13-ai 867. sz. rendelettel egységes szerkezetbe foglalt vámtörvény 39. cikke (1) bekezdésének 4. pontja alapján az ezen eljárások tárgyát képező áruk esetében behozatali hÉa megfizetésére kötelezte a DSV-t. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a DSV megfizette a behozatali hÉát, de esetében megtagadták e hÉa levonásának jogát. Mivel a DSV ezeket a határozatokat vitatta, az ügy jelenleg az Østre Landsret (keleti regionális bíróság) előtt van folyamatban.

19 E körülmények között az Østre Landsret felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [Vámkódex] 203. cikkének (1) bekezdését, hogy olyan helyzetben, mint amely az alapeljárásban fennáll, a vámfelügyelet alóli elvonásra kerül sor, amennyiben feltehető, hogy a) a 2007-ben, illetve 2008-ban kezdeményezett két árutovábbítás ugyanazon árukra vonatkozott, vagy ha b) nem bizonyítható, hogy ugyanazon árukról volt szó?

2) Úgy kell-e értelmezni a Vámkódex 204. cikkét, hogy az olyan helyzetben, mint amely az alapeljárásban fennáll, vámtartozás keletkezik, amennyiben feltehető, hogy a) a 2007-ben, illetve 2008-ban kezdeményezett két árutovábbítás ugyanazon árukra vonatkozott, vagy ha b) nem bizonyítható, hogy ugyanazon árukról volt szó?

3) Úgy kell-e értelmezni a [végrehajtási rendelet] 859. cikkét, hogy az alapeljárásban fennálló körülmények között olyan mulasztásról van szó, amelynek nincs jelentős kihatása a vámeljárás helyes lefolytatására, amennyiben feltehető, hogy a) a 2007-ben, illetve 2008-ban kezdeményezett két árutovábbítás ugyanazon árukra vonatkozott, vagy ha b) nem bizonyítható, hogy ugyanazon árukról volt szó?

4) Megtagadhatja-e az első tagállam, amelybe az árukat behozták, hogy a tagállam által kijelölt adóalany levonja a behozatali hÉát a hÉairányelv 168. cikke e) pontja alapján, amennyiben a behozatali hÉát a szóban forgó áruk fuvarozójával szemben számítják fel, aki nem az áruk importőre vagy tulajdonosa, hanem az árukat pusztán szállította és hÉaköteles szállítmányozói tevékenysége részeként felelős volt a szállítmány vámeljárásban történő továbbításáért?”

### **Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

#### *Az első kérdésről*

20 Az első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak alapján vámtartozás keletkezik önmagában azon tény miatt, hogy az árutovábbítási eljárás alá vont árukat egy sikertelen szállítási kísérletet követően úgy szállítják vissza a kiindulási szabad kikötőbe, hogy azokat sem a rendeltetési hely vámhivatalánál, sem a szabad kikötő vámhivatalánál nem mutatják be.

21 A kérdést elterjesztő bíróság ezt a kérdését két különböző ténybeli feltevésre tekintettel teszi fel, azaz egyrészt, ha bizonyított tény, hogy ezt követően ugyanezeket az árukat – szabályszerűen lezárt második árutovábbítási eljárás keretében – újból a rendeltetési helyükre szállították, másrészt, ha nem bizonyítható az első és a második árutovábbítási eljárások keretében szállított áruk azonossága.

22 Elzetesen meg kell állapítani, hogy a Vámkódex 203. és 204. cikkének alkalmazási köre eltérő. Míg ugyanis az első azokra a magatartásokra vonatkozik, amelyek eredménye az áru vámfelügyelet alóli elvonása, a második tárgya a különböző vámeljárásokhoz kapcsolódó kötelezettségek elmulasztása, vagy feltételek nemteljesítése, ha ezek nincsenek jelentős hatással

a vámfelügyeletre (X?ítélet, C?480/12, EU:C:2014:329, 31. pont).

23 A Vámkódex 204. cikkének megfogalmazásából az következik, hogy e rendelkezést kizárólag olyan esetekben kell alkalmazni, amelyek nem tartoznak e kódex 203. cikkének hatálya alá (X?ítélet, C?480/12, EU:C:2014:329, 32. pont).

24 Ebb?l következ?en annak megállapítása érdekében, hogy e két cikk közül melyik a behozatalivám?tartozás keletkezésének jogalapja, el?sz?r is meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tények a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése értelmében vámfelügyelet alóli elvonást jelentenek?e. A Vámkódex 204. cikkének alkalmazása kizárólag akkor kerül szóba, ha e kérdésre elutasító választ kell adni (X?ítélet, C?480/12, EU:C:2014:329, 33. pont).

25 Ami közelebb?l a vámfelügyelet alóli elvonásnak a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdésében szerepl? fogalmát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint e fogalomba tartozik bármely olyan cselekmény vagy mulasztás, amely akár átmenetileg is megakadályozza abban a hatáskörrel rendelke? vámhatóságot, hogy hozzáférjen valamely vámfelügyelet alatt álló áruhoz, és elvégezze a vámkódex 37. cikkének (1) bekezdése szerinti ellen?rzéseket (X?ítélet, C?480/12, EU:C:2014:329, 34. pont).

26 A jelen esetben egyrészt azon feltevést illet?en, amely szerint az els? és a második árutovábbítási eljárásokban szállított áruk azonosságát nem lehet bizonyítani, meg kell állapítani, hogy a Vámkódex 203. cikkének (1) bekezdése alapján teljesültek a vámtartozás keletkezésének feltételei. Ebben az esetben ugyanis nincs bizonyítva, hogy az árukat bemutatták volna a rendeltetési hely vámhivatalánál, amint azt a Vámkódex 96. cikke (1) bekezdésének a) pontja el?írja. Márpedig ebben az esetben a hatáskörrel rendelke? vámhatóság akadályozva van abban, hogy a Vámkódex 92. cikkének (2) bekezdése alapján megállapítsa, hogy az árutovábbítási eljárás szabályszer?en fejez?dött?e be.

27 Másrészt abban az esetben, ha az els? és második árutovábbítási eljárások keretében szállított áruk azonosságát bizonyítják, ezeket az árukat a második szállításuk keretében ténylegesen bemutatták a rendeltetési hely vámhivatalánál. Ezzel az esettel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy az említett árukat az els? szállításuk keretében elmulasztották bemutatni a j?nk?pingi vámhivatalnál, és azokat a visszaküldésüket követ?en a koppenhágai szabad kiköt? vámhivatalánál mutatták be, továbbá az, hogy az említett árukat második árutovábbítási eljárás alá vonták, valamint késedelmesen mutatták be a rendeltetési hely vámhivatalánál, nem olyan körülmények, amelyek önmagukban vámfelügyelet alóli elvonásnak min?sülhetnének.

28 Ugyanis, mivel az els? árutovábbítási eljárást nem zárták le, valamint az áruk vámjogi sorsa és a szóban forgó árukra vonatkozó vámeljárás nem változott, ezek az áruk a visszaküldésük és a koppenhágai szabad kiköt?ben történ? meg?rzésük során még mindig az els? árutovábbítási eljárás hatálya alatt álltak. Márpedig, amint arra az Európai Bizottság rámutatott, az árutovábbítási eljárás keretében a vámfelügyeletet a jellegénél fogva távolról gyakorolják. A vámfelügyelet olyan árukra vonatkozik, amelyek nem egy meghatározott helyen található, hanem amelyeket egyik hely?l a másikra szállítanak anélkül, hogy a hatóságok képesek volnának arra, hogy azok helyzetét a szállítás minden id?pontjában ellen?rizzék.

29 Ezt a távolról gyakorolt felügyeletet nem akadályozza önmagában az a tény, hogy az érintett árukat elmulasztják bemutatni a rendeltetési hely vagy a szabad kikötő vámhivatalánál, amennyiben az árutovábbítási eljárásához kapcsolódó összes többi feltételt betartják. Ilyen helyzetben ugyanis az érintett árukat e mulasztások ellenére mindig engedélyezett árutovábbítási eljárás alapján szállítják a megfelelő árutovábbítási okmányok kíséretében, ezért a vámhatóságoknak mindig módjukban áll ezekhez az árukhoz hozzáférni és azokat ellenőrizni.

30 A szóban forgó áruknak a második árutovábbítási eljárás alá vonása – amelynek következtében ezen áruknak a rendeltetési hely vámhivatalánál történő bemutatására végül nem az első, hanem csak a második árutovábbítási eljárás keretében került sor – szintén nem minősíthető a vámfelügyelet alóli elvonásnak. Ugyanis a második árutovábbítási eljárás alá vonást követően az említett áruk még mindig vámfelügyelet alatt álltak, mivel az egyetlen változást az jelentette, hogy ez a felügyelet már nem az első, hanem a második árutovábbítási eljárásához tartozott.

31 Az a tény sem tekinthető a vámfelügyelet alóli elvonásnak, hogy a DSV az árukat végül az árutovábbítási eljárás keretében rögzített határidőn túl mutatta be a rendeltetési hely vámhivatalánál. Ugyanis a Bíróság már kimondta, hogy a végrehajtási rendelet 356. cikke (1) bekezdésének megfelelően meghatározott határidő túllépése önmagában nem vezet vámtartozás keletkezéséhez az e cikk értelmében vett vámfelügyelet alóli elvonás miatt (lásd ebben az értelemben: X-ítélet, C-480/12, EU:C:2014:329, 45. pont).

32 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Vámkódex 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak alapján önmagában azon tény miatt, hogy az árutovábbítási eljárás alá vont árukat egy sikertelen szállítási kísérletet követően úgy szállítják vissza a kiindulási szabad kikötőbe, hogy azokat sem a rendeltetési hely vámhivatalánál, sem a szabad kikötő vámhivatalánál nem mutatják be, nem keletkezik vámtartozás, ha bizonyítják, hogy ezeket az árukat ezt követően egy szabályszerűen lezárt második árutovábbítási eljárás keretében újból a rendeltetési helyükre szállították. E cikk alapján vámtartozás keletkezik azonban abban az esetben, ha az első és a második árutovábbítási eljárás keretében szállított áruk azonosságát nem lehet bizonyítani.

#### *A második és a harmadik kérdésre?*

33 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második és a harmadik kérdésre csak abban az esetben kell válaszolni, ha az első és a második árutovábbítási eljárások keretében szállított áruk azonosságát bizonyítják.

34 Noha ebben az esetben a DSV a második árutovábbítási eljárás keretében bemutatta a rendeltetési hely vámhivatalánál, azonban erre a bemutatásra az első árutovábbítási eljárás keretében meghatározott bemutatási határidőn túl került sor. Az említett esetnek tehát az a meghatározó jellemzője, hogy az első árutovábbítási eljárás alá vont árukat csak késve, és csak a második árutovábbítási eljárás keretében mutatták be a rendeltetési hely vámhivatalánál.

35 A második és harmadik kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a Vámkódex 204. cikkét a végrehajtási rendelet 859. cikkével összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy az a tény, hogy az első árutovábbítási eljárás alá vont árukat késedelmesen és csak a második árutovábbítási eljárásban mutatták be a rendeltetési hely vámhivatalánál, nemteljesítésnek minősül, amely miatt vámtartozás keletkezik.

36 Ami először is azt a kérdést illeti, hogy ebben a helyzetben teljesül-e a vámtartozást



keletkeztet? feltétel a Vámkódex 204. cikke (1) bekezdésének a) pontja, azaz az árutovábbítási eljárásához kapcsolódó valamelyik kötelezettség nemteljesítése alapján, a Bíróság már kimondta, hogy a végrehajtási rendelet 356. cikke (1) bekezdésének megfelelően a Vámkódex 204. cikke alapján vámtartozás keletkezik a bemutatásra meghatározott határid? túllépése miatt (lásd ebben az értelemben: X?ítélet, C?480/12, EU:C:2014:329, 45. pont). Következésképpen az alapügyben ez a feltétel f?szabály szerint teljesült.

37 Ezt a megállapítást nem kérd?jelezi meg a DSV Road ítélet (C?234/09, EU:C:2010:435), amelyre ennek érdekében a DSV hivatkozik. Ebben az ítéletben a Bíróság lényegében azt állapította meg, hogy a Vámkódex 204. cikke nem alkalmazható olyan helyzetben, amelyben az engedélyezett feladó egy és ugyanazon áru tekintetében tévedésb?l két árutovábbítási eljárást indított. A két ügy alapját képez? tényállások lényeges eltérése miatt az említett ítéletben elfogadott indokolás az alapügy esetében nem alkalmazható.

38 Egyrészt ugyanis a DSV Road ítélet (C?234/09, EU:C:2010:435) alapjául szolgáló ügy tényállásától eltér?en az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból az t?nik ki, hogy az alapügyben a DSV az érintett szállításokat nem engedélyezett feladói min?ségében végezte. Másrészt, a DSV Road ítélet (C?234/09, EU:C:2010:435) alapjául szolgáló ügyben, a szóban forgó árukat az els? árutovábbítási eljárás keretében soha nem szállították el, míg az alapügyben a kérdéses árukat nemcsak elszállították a rendeltetési helyükre, és visszaküldték a kiindulási helyükre, hanem azokat az els? árutovábbítási eljárás keretében egy szabad kiköt?ben raktárba is helyezték.

39 Mindazonáltal a végrehajtási rendelet 356. cikkének (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy amennyiben az árut a rendeltetési vámhivatalnál az indító vámhivatal által meghatározott határid? lejártá után mutatják be, és a határid? betartásának elmulasztása a rendeltetési vámhivatal számára kielégít? módon megindokolt körülményeknek tudható be, és nem róható fel a fuvarozónak vagy a f?kötelezettnek, akkor az el?írt határid? betartottnak tekintend?. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e feltételek a jelen esetben teljesülnek?e.

40 Ami másodsor az a kérdést illeti, hogy teljesült?e a Vámkódex 204. cikke szerinti negatív feltétel, amely kizárja, hogy e cikk alapján vámtartozás keletkezzen, ha „e mulasztások nincsenek jelent?s hatással a szóban forgó átmeneti meg?rzés vagy vámeljárás helyes lefolytatására”, emlékeztetni kell arra, hogy a végrehajtási rendelet 859. cikke tartalmazza azon helyzetek kimerít? felsorolását, amelyekben ez a feltétel teljesülhet (lásd ebben az értelemben: Söhl & Söhlke ítélet, C?48/98, EU:C:1999:548, 43. pont).

41 A jelen esetben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, és az alapeljárás feleinek írásbeli észrevételeib?l az t?nik ki, hogy az alapügyben többek között a végrehajtási rendelet 859. cikkének második és harmadik francia bekezdésér?l, valamint az e cikk 2. pontjának a) és c) alpontjában el?írt feltételekr?l van szó.

42 El?ször is, ami e rendelet 859. cikkének harmadik francia bekezdését és 2. pontjának a) alpontját illeti, ezek a rendelkezések el?írják, hogy az áruk helyzetének rendezéséhez szükséges minden alakiság utólagosan elvégzésre kerüljön és az árukat ténylegesen sértetlen állapotban mutassák be a rendeltetési vámhivatalnak.

43 A dán kormány lényegében úgy érvel, hogy ezek a feltételek az alapügyben nem teljesültek, mivel a szóban forgó árukat az els? alkalommal nem mutatták be, és azok az újabb árutovábbítási eljárás kezdeményezése el?tt a többi áruval összekeveredtek.

44 Márpedig meg kell állapítani, hogy az említett feltételek abban az esetben teljesülnek, ha az els? és a második árutovábbítási eljárás keretében szállított áruk azonosságra bizonyításra került,

és ha ezt a második árutovábbítási eljárást szabályszerűen lezárták. Ugyanis egyrészt önmagában az a körülmény, hogy az első árutovábbítási eljárást nem zárták le szabályszerűen, nem befolyásolhatja a kérdésre adandó választ, ha utólag elvégzésre került az áruk helyzetének rendezéséhez szükséges minden alakiság. Másrészt ebben az esetben az érintett árukat ténylegesen sértetlen állapotban mutatták be a rendeltetési vámhivatalnak.

45 Másodszor, a végrehajtási rendelet 859. cikke 2. pontjának c) alpontja elírja, hogy ha az e rendelet 356. cikkének megfelelően meghatározott határidőt nem tartották be, és az említett cikk (3) bekezdése nem alkalmazható, az árut ennek ellenére ésszerű időn belül be kell mutatni a rendeltetési vámhivatalnál. A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az alapügyben e feltételek teljesülnek-e.

46 Harmadszor, a végrehajtási rendelet 859. cikkének második francia bekezdését illetően – amely megállapítja azt a feltételt, amely szerint a szóban forgó mulasztások az érintett részéről nem utalhatnak súlyos gondatlanságra – a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitunik, hogy a „súlyos gondatlanság” fogalmának értékelése során figyelembe kell venni többek között azon rendelkezések összetettségét, amelyek nemteljesítése miatt a vámtartozás keletkezett, valamint a szóban forgó gazdasági szereplő szakmai tapasztalatát és gondosságát (lásd ebben az értelemben: Söhl & Söhlke ítélet, C-48/98, EU:C:1999:548, 50. és 56. pont). A kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy e kritériumok alapján, és az alapügy körülményeire tekintettel értékelje, hogy a DSV esetében fennáll-e, vagy sem a súlyos gondatlanság.

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Vámkódex 204. cikkét a végrehajtási rendelet 859. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az első árutovábbítási eljárás alá vont árukat késedelmesen, és csak a második árutovábbítási eljárásban mutatták be a rendeltetési hely vámhivatalánál, nemteljesítésnek minősül, amely miatt vámtartozás keletkezik, kivéve ha teljesülnek az e rendelet 356. cikkének (3) bekezdése vagy 859. cikkének második francia bekezdése és 2. pontjának c) alpontja szerinti feltételek, amit a kérdést elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

#### *A negyedik kérdésről*

48 A negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 168. cikkének e) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárja az azon fuvarozó által fizetendő behozatali héra levonását, amely fuvarozó nem az érintett áruk importőre vagy tulajdonosa, hanem a héaköteles szállítványozói tevékenysége keretében pusztán az áruk szállítását és vámkezelését biztosítja.

49 Ebben a tekintetben meg kell állapítani, hogy a héairányelv 168. cikke e) pontjának szövege szerint a levonási jog csak abban az esetben áll fenn, ha az adóalany az importált termékeket az adóköteles tevékenységéhez használja fel. A Bíróságnak az áruk megszerzését és szolgáltatások igénybevételét terhelő héra levonásának jogára vonatkozó ítélkezési gyakorlata szerint ez a feltétel csak akkor teljesül, ha az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (lásd: SKF-ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 60. pont; Eon Aset Menidjmont ítélet, C-118/11, EU:C:2012:97, 48. pont).

50 Márpedig, mivel a szállított áruk értéke nem része a fuvarozó által kiszámlázott árat alkotó költségeknek, amely fuvarozó tevékenysége ezen áru díjazás ellenében történő szállítására korlátozódik, a jelen esetben nem teljesülnek a héairányelv 168. cikke e) pontjának alkalmazási feltételei.

51 A fenti megállapítások összességéből következzen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárja az azon fuvarozó által fizetendő behozatali héa levonását, amely nem az érintett áruk importára vagy tulajdonosa, hanem amely a héaköteles szállítmányozói tevékenysége keretében pusztán az áruk szállítását és vámkezelését biztosítja.

### **A költségekről**

52 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A 2006. november 20-ai 1791/2006/EK tanácsi rendelettel módosított, a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-ai 2913/92/EGK tanácsi rendelet 203. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e cikk alapján önmagában azon tény miatt, hogy a közösségi külső árutovábbítási eljárás alá vont árukat egy sikertelen szállítási kísérlet követően úgy szállítják vissza a kiindulási szabad kikötőbe, hogy azokat sem a rendeltetési hely vámhivatalnál, sem a szabad kikötő vámhivatalánál nem mutatják be, nem keletkezik vámtartozás, ha bizonyítják, hogy ezeket az árukat ezt követően egy szabályszerűen lezárt második közösségi külső árutovábbítási eljárás keretében újból a rendeltetési helyükre szállították. E cikk alapján vámtartozás keletkezik azonban abban az esetben, ha az első és a második közösségi külső árutovábbítási eljárás keretében szállított áruk azonosságát nem lehet bizonyítani.**
- 2) **Az 1791/2006 rendelettel módosított 2913/92 rendelet 204. cikkét – a 2007. február 28-ai 214/2007/EK rendelettel módosított, a 2913/92 rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-ai 2454/93/EGK bizottsági rendelet 859. cikkével összefüggésben – úgy kell értelmezni, hogy az a tény, hogy az első közösségi külső árutovábbítási eljárás alá vont árukat késedelmesen, és csak a második közösségi külső árutovábbítási eljárásban mutatták be a rendeltetési hely vámhivatalánál, nemteljesítésnek minősül, amely miatt vámtartozás keletkezik, kivéve ha teljesülnek az e rendelet 356. cikkének (3) bekezdése vagy 859. cikkének második francia bekezdése és 2. pontjának c) alpontja szerinti feltételek, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.**
- 3) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely kizárja az azon fuvarozó által fizetendő behozatali hozzáadottértékadó levonását, amely nem az érintett áruk importára vagy tulajdonosa, hanem amely a hozzáadottértékadó köteles szállítmányozói tevékenysége keretében pusztán az áruk szállítását és vámkezelését biztosítja.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: dán.