



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

4. oktoober 2017*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksuvabastus – Artikli 86 lõike 1 punkt b ja artikkel 144 – Väikese väärtusega või mittekaubanduslikku laadi kaupade imporditollimaksudest vabastamine – Kaupade impordiga seotud teenuste osutamise maksust vabastamine – Liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga dokumentide ja väikese väärtusega kaupade veokulud, hoolimata sellest, et need on mittemaksustatavate kaupade suhtes kõrvalist laadi

Kohtuasjas C-273/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia kõrgeim kassatsioonikohus) 9. detsembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. mail 2016, menetluses

Agenzia delle Entrate

versus

Federal Express Europe Inc.,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund ja S. Rodin,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikus menetluses ja 18. mai 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Federal Express Europe Inc., esindajad: *avvocato* G. Brocchieri, *avvocato* G. Di Garbo, *avvocato* G. Polacco ja *avvocato* B. Bagnoli ning *advocaat* T. Scheer,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistasid *avvocato dello Stato* S. Fiorentino ja *avvocato dello Stato* E. De Bonis,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, L. Lozano Palacios ja F. Tomat,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada asi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 86 lõike 1 punkti b ja artiklit 144.
- 2 Taotlus on esitatud Agenzia delle Entrate (Itaalia maksuamet) ja Federal Express Europe Inc-i (edaspidi „FedEx“), mis on FedEx Corporation kontserni Itaalia tütarettevõtja, vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas käibemaksust vabastatud kaupade importimisega seotud veokuludelt tuleb käibemaksu tasuda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Määrus (EMÜ) nr 918/83

- 3 Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta määruse (EMÜ) nr 918/83, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (EÜT 1983, L 105, lk 1; ELT eriväljaanne 02/01, lk 419), mida on muudetud nõukogu 7. novembri 1991. aasta määrusega (EMÜ) nr 3357/91 (EÜT 1991, L 318, lk 3; ELT eriväljaanne 02/04, lk 236; edaspidi „määrus nr 918/83“), artikkel 27 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui artiklist 28 ei tulene teisiti, võib imporditollimaksuvabalt importida mis tahes väikese väärtusega kaubast koosnevaid saadetisi, mis saadetakse kolmandast riigist otse ühenduses asuvale kaubasaajale.

„Väikese väärtusega kaup“ tähendab kaupa, mille tegelik koguväärtus ei ületa 22 [eurot] ühe saadetise kohta.“

Direktiiv 83/181/EMÜ

- 4 Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiivi 83/181/EMÜ direktiivi 77/388/EMÜ artikli 14 lõike 1 punkti d rakendusala määratluse kohta seoses teatavate kaupade käibemaksuvabastusega nende lõplikul importimisel (EÜT 1983, L 105, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 91), mida on muudetud nõukogu 13. juuni 1988. aasta direktiiviga 88/331/EMÜ (EÜT 1988, L 151, lk 79; ELT eriväljaanne 09/01, lk 131) (edaspidi „direktiiv 83/181“), artikkel 22 sätestas:

„Kaup, mille koguväärtus ei ületa 10 [eurot], vabastatakse impordimaksust. Liikmesriigid võivad teha maksuvabastuse imporditud kauba suhtes, mille koguväärtus on üle 10 [euro], kuid ei ületa 22 [eurot].

Kuid liikmesriigid võivad välja arvata esimese lõigu esimeses lauses sätestatud maksuvabastusest kaubad, mis on imporditud postimüügi teel.“

- 5 Direktiiv 83/181 tunnistati kehtetuks nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiviga 2009/132/EÜ direktiivi 2006/112 artikli 143 punktide b ja c rakendusala määratluse kohta seoses teatavate kaupade käibemaksuvabastusega nende lõplikul importimisel (ELT 2009, L 292, lk 5). Direktiivi 2009/132 artikkel 23 kordab sisuliselt direktiivi 83/181 artiklit 22.

Direktiiv 2006/79/EÜ

6 Nõukogu 5. oktoobri 2006. aasta direktiivi 2006/79/EÜ kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaupade väikesaadetiste maksuvabastuse kohta (ELT 2006, L 286, lk 15) põhjendustes 2 ja 3 on märgitud:

„(2) Samuti tuleks vabastada käibemaksust ja aktsiisist kolmandatest riikidest imporditavad mittekaubanduslikku laadi väikesaadetised.

(3) Selles osas peaksid kõnealuse vabastuse kohaldamise piirmäärad praktilistel kaalutlustel olema niipalju kui võimalik samad, kui on ette nähtud [määruses nr 918/786] sätestatud ühenduse tollimaksust vabastamise korraga.“

7 Selle direktiivi artikkel 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Erasiku poolt kolmandast riigist teistele liikmesriigi eraisikutele saadetavad mittekaubandusliku iseloomuga väikesaadetised vabastatakse importimisel käibemaksust ja aktsiisimaksust.

2. Lõike 1 kohaldamisel on „mittekaubanduslikku laadi väikesaadetised“ saadetised, mis:

a) saadetakse juhuti;

b) sisaldavad saajate isiklikuks otstarbeks või nende perekondadele ette nähtud kaupa, mille laad ja kogus ei anna põhjust arvata, et neid imporditakse kaubanduslikul eesmärgil,

c) sisaldavad kaupa koguväärtusega kuni 45 eurot;

d) saadetakse saatja poolt saajale tasuta.“

Käibemaksudirektiiv

8 Käibemaksudirektiivi VII jaotise „Maksustatav väärtus“ 4. peatükk käsitleb kaupade impordi ja selle artiklis 85 on sätestatud:

„Kaupade impordil moodustab maksustatava väärtuse ühenduse kehtivate õigusaktide kohaselt kindlaksmääratud tolliväärtus.“

9 Selle direktiivi 4. peatüki artikli 86 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse, juhul kui need juba ei sisaldu maksustatavas väärtuses:

a) väljaspool impordi liikmesriiki ning seoses impordiga tasutavad maksud, tollimaksud, lõivud ja muud tasud, välja arvatud tasumisele kuuluv käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu komisjoni-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mis on tekkinud enne kaupade jõudmist esimesse sihtkohta impordi liikmesriigi territooriumil, ja kõrvalkulud, mis on tekkinud seoses veoga teise ühenduses asuvasse sihtkohta, kui see koht on maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel teada.“

- 10 Nimetatud direktiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 5. peatüki „Impordi maksuvabastused“ artiklis 143 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

- a) selliste kaupade lõplik import, mille tarne maksukohustuslase poolt oleks tema enda territooriumil alati maksuvaba;
- b) selliste kaupade lõplik import, mida reguleerivad nõukogu [28. mai 1969. aasta direktiiv 69/169/EMÜ rahvusvahelises reisiliikluses toimuva impordi suhtes kohaldatavat käibemaksu- ja aktsiisivabastust käsitlevate õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1969, L 133, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 8)] [ning] direktiivid [83/181] ja [2006/79];

[...]“

- 11 Käibemaksudirektiivi sama peatüki artikkel 144 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaupade impordiga seotud teenuste osutamise, kui nimetatud teenuste maksumus kuulub artikli 86 lõike 1 punkti b kohaselt maksustatava väärtuse hulka.“

- 12 Käibemaksudirektiivi artikkel 413 sätestab:

„Käesolev direktiiv jõustub 1. jaanuaril 2007.“

Itaalia õigus

- 13 Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633 käibemaksu kehtestamise ja reguleerimise kohta (decreto del Presidente della Repubblica n°633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (*GURI* nr 292, 11.11.1972), põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon, edaspidi „dekreet nr 633/72“) artikkel 9 näeb ette:

„1. Rahvusvahelised teenused või rahvusvahelise kaubandusega seotud teenused on:

[...]

- 2) eksporditava kauba, transiitkauba või ajutiselt imporditava kaubaga seotud veod, samuti imporditava kaubaga seotud veod, mille eest saadud tasud maksustatakse vastavalt artikli 69 lõikele 1 [...]

[...]“

- 14 Selle dekreeidi artikli 69 lõige 1 sätestab:

„Maksusumma arvutamiseks artiklis 16 märgitud määra järgi võetakse arvesse imporditava kauba maksumust, mida hinnatakse tollieeskirjade kohaselt ja millele lisanduvad tasumisele kuuluvad tollimaksud, välja arvatud käibemaks, samuti kohaletoimetamise tasu kuni [liidu] territooriumil asuva sihtkohani, mis on märgitud veodokumendil, mille alusel kaubad nimetatud territooriumile imporditakse. [...]“

- 15 29. juuli 2015. aasta seaduse nr 115, mis käsitleb Itaalia Euroopa Liitu kuulumisest tulenevate kohustuste täitmist reguleerivaid õigusnorme – 2014. aasta Euroopa seadus (legge n. 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014, *GURI* n°178, 3.8.2015) artikli 12 lõikes 1 on sätestatud:

„1. [Dekreedi nr 633/72] ja selle hilisemates muudatustes lisati artikli 9 lõikele 1 pärast punkti 4 järgmine punkt:

„4a) „direktiivides [2006/79] ja [2009/132] osundatud mittekaubanduslikku laadi väikesaadetistega ja väikese väärtusega saadetistega seotud kõrvalteenused, kui kõrvalteenuste tasud on arvatud käesoleva dekreeidi artikli 69 kohase maksustatava väärtuse hulka, isegi kui viimane ei ole maksustatav“.

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

- 16 Pärast Guardia di Finanza (Itaalia tolli- ja maksupolitsei) läbiviitud revisjoni koostatud akti teatavaks tegemist 18. septembril 2008 tegi nimetatud asutus FedExi suhtes neli maksuotsust seoses selle äriühingu siseveoteenustega (nn *inbound*-teenused), mis seisnes rahvusvaheliste saadetiste vastuvõtmises ja nende hilisemas kättetoimetamises Itaalia territooriumil asuvatele adreessaatidele.
- 17 Põhikohtuasjas kõne all oleva 2007. aasta maksuotsusega tuvastas maksuamet, et käibemaksukohustust oleks tulnud suurendada 1 913 970 euro võrra ning määras „maksustatavate tehingute eest arve esitamata jätmise“ ja „tasumisele kuuluvatest summadest madalamate maksusummade deklareerimise“ tõttu rahatrahve kokku 5 167 719,01 eurot.
- 18 Maksuamet lähtus nimelt dekreeidi nr 633/72 artikli 9 lõike 1 punkti 2 – koostoimes sama dekreeidi artikli 69 lõikega 1 – sellisest tõlgendusest, mille kohaselt ei välista tollis väikese väärtusega kaubasaadetiste impordile käibemaksu kohaldamata jätmise sellise kaubaga seotud veokulude eest makstava tasu käibemaksuga maksustamist ning et selliste kõrvalkulude käibemaksust vabastamine on lubatud vaid siis, kui veokuludelt on tollis käibemaks juba tasutud.
- 19 FedEx esitas Commissione tributaria provinciale di Milanole (Milano provintsi maksukohus, Itaalia) selle maksuotsuse peale kaebuse, leides, et maksuameti tõlgendus dekreeidi 633/72 artikli 9 lõike 1 punktile 2 on õiguslikult täiesti põhjendamatu.
- 20 Commissione tributaria provinciale di Milano (Milano provintsi maksukohus) rahuldab FedExi kaebuse 27. märtsi 2013. aasta otsusega.
- 21 Vahepeal esitas FedEx Euroopa Komisjonile kaebuse Itaalia Vabariigi vastu ELTL artikli 258 alusel rikkumismenetluse algatamiseks, kuna tema hinnangul on väikese väärtusega imporditud kaupade veokulude käibemaksuga maksustamine vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 86 lõike 1 punktiga b ja artikliga 144.
- 22 Pärast rikkumismenetluse algatamist 27. septembril 2012 saatis komisjon 1. oktoobril 2012 nimetatud liikmesriigile märgukirja ning 21. novembril 2013 põhjendatud arvamuse. Kuna Itaalia Vabariik muutis pärast põhjendatud arvamuse saamist dekreeidi nr 633/72 artikli 9 lõiget 1 nii, et see vastaks käesoleva kohtuotsuse punktis 15 esitatud tingimustele, siis rikkumismenetlus lõpetati.
- 23 Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardia maakonna maksukohus) jättis Commissione tributaria provinciale di Milano (Milano provintsi maksukohus) 27. märtsi 2013. aasta otsuse muutmata, kuna leidis, et maksuameti seisukoht oli käibemaksudirektiivi artikliga 144 „ilmselgelt vastuolus“. Viimane esitas kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazionele (Itaalia kõrgeim kassatsioonikohus).

- 24 Maksuamet leidis oma kassatsioonkaebuses, et dekreeedi nr 633/72 artikli 9 lõike 1 punkti 2 koostoimes sama dekreeedi artikli 69 lõikega 1 selline tõlgendamine ei ole käibemaksudirektiiviga vastuolus, kuna esiteks jõustus see direktiiv alles 1. jaanuaril 2008 ega olnud seetõttu põhikohtuasjas kohaldatav ja teiseks ei kuulu antud vaidlus igal juhul selle direktiivi artikli 86 ega artikli 144 kohaldamisalasse, kuna põhikohtuasjas kõnesolevad kulud ei olnud kõrvalkulud ja neid ei kantud rahvusvahelise veo raames.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi, kas dekreeedi nr 633/72 artikli 9 lõike 1 punkt 2 ja artikkel 69 on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 86 lõike 1 punktiga b ja artikliga 144.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione (Itaalia kõrgeim kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artiklit 144 koostoimes artikli 86 lõikega 1 (mis vastavad nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 14 lõigetele 1 ja 2 ja artikli 11 B osa lõikele 3) võib tõlgendada nii, et ainus tingimus, mille korral ei maksustata käibemaksuga seotud teenuseid, mis on siseveoteenused ehk nn *inbound*-teenused lennujaama aladelt sihtkohta liikmesriigi territooriumil tarneklausliga „vabastatud sihtkohas“, on tingimus, et nende maksumus on arvatud kauba importimisel maksustatava väärtuse hulka – olenemata sellest, kas nendelt on tollis maks tegelikult tasutud –, ning seega on nende [liidu] õigusnormidega vastuolus Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeedi nr 633/72 tollal *ratione temporis* kehtinud redaktsiooni artikli 9 lõike 1 punkt 2 koostoimes artikli 69 lõikega 1, mille kohaselt peab kõikidel juhtudel ja seega ka käibemaksuga mittemaksustatava impordi korral – nagu käsitletaval juhul, mil tegemist on dokumentide ja väikese väärtusega kaubaga – olema täidetud täiendavalt nõue, et need peavad selle kauba importimisel olema käibemaksuga maksustatavad (ja neilt tuleb konkreetselt tollis maksu tasuda), ning seda isegi arvestades asjaolu, et veoteenused on põhiteenuste (import) suhtes kõrvalteenused, ja et mõlemal juhul on eesmärk toimingute lihtsustamine?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 144 koostoimes selle direktiivi artikli 86 lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on kõrvalteenustele, sealhulgas veoteenustele käibemaksuvabastuse kohaldamiseks nõutav mitte üksnes see, et nende maksumus oleks arvestatud maksustatava väärtuse hulka, vaid ka see, et nendelt teenustelt oleks importimise ajal tollis käibemaks tegelikult tasutud.
- 28 Võttes arvesse Itaalia Vabariigi väidet, mille kohaselt käibemaksudirektiiv ei olnud põhikohtuasja tehilolude ajal veel jõustunud, tuleb esmalt kindlaks määrata käesolevale juhtumile kohaldatav õiguslik raamistik.
- 29 Käibemaksudirektiivi artiklist 413 nimelt tuleneb, et see direktiiv jõustus 1. jaanuaril 2007. Direktiivi põhjenduses 66 on märgitud, et „[selle] siseriiklikku õigusesse ülevõtmise kohustus peab piirduma sätetega, mis sisaldavad varasemate direktiividega võrreldes põhjalikke muudatusi“ ning et „muutmata sätete ülevõtmise kohustus tuleneb eelnevatest direktiividest“.
- 30 Käibemaksudirektiivi artiklid 86 ja 144 vastavad aga vastavalt kuuenda direktiivi 77/388 artikli 11 B osa lõikele 3 ja artikli 14 lõike 1 punktile i, mistõttu tuleneb ülevõtmise kohustus eelnevatest direktiividest. Nimelt lisati viimati nimetatud sätet kuuendasse direktiivi 77/388 nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist

käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) ja mille artikli 3 lõikega 1 nähti nimetatud sätete ülevõtmise tähtajaks ette 1. jaanuar 1993.

- 31 Sellest nähtub, et kuna käesoleval juhul puudutab eelotsuse küsimus maksuhalduri 2007. aasta otsust, on käibemaksudirektiiv põhikohtuasjas kohaldatav *ratione temporis*.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitust küsimuses, kas Itaalia õigusnormid, mis näevad veokuludele käibemaksuvabastuse kohaldamiseks ette mitte üksnes selle, et nende veokulude maksumus peab kuuluma maksustatava väärtuse hulka, vaid ka selle, et nendelt oleks importimise ajal tollis käibemaks tegelikult tasutud, on liidu õigusega kooskõlas.
- 33 Esitatud küsimus puudutab konkreetselt väikese väärtusega või mittekaubandusliku väärtusega saadetisi, mis esiteks on vastavalt määruse nr 918/83 artiklile 27 vabastatud imporditollimaksudest, ja teiseks on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 143 punktile b importimise ajal vabastatud käibemaksust.
- 34 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti b kohaselt on liikmesriikidel kohustus vabastada käibemaksust selliste kolmandatest riikidest pärit kaupade lõplik import, mida reguleerivad direktiivid 83/181 ja 2006/79. Lisaks on käibemaksudirektiivi artiklis 144 sätestatud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaupade impordiga seotud teenuste osutamise, kui nimetatud teenuste maksumus kuulub artikli 86 lõike 1 punkti b kohaselt maksustatava väärtuse hulka.
- 35 Mis puudutab kaupade impordiga seotud maksustatavat väärtust, siis nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 85, et selle moodustab kindlaksmääratud tolliväärtus. Nimetatud väärtuse hulka tuleb igal juhul arvata selle direktiivi artikli 86 lõike 1 punktis b nimetatud komponendid, mille hulgas on kõrvalkuludena ka veokulud.
- 36 Põhikohtuasjas arutatava juhtumi asjaolude ajal kehtinud Itaalia õigusnormide, eelkõige dekreeidi nr 633/72 artikli 9 kohaselt oli nõutav, et käibemaksuvabastuse kohaldamiseks kõrvalkuludele peab mitte üksnes nende maksumus kuuluma maksustatava väärtuse hulka, vaid importimise ajal peab käibemaks olema nendelt kuludelt tollis tegelikult tasutud. Eelotsusetaotluse kohaselt oli viimati nimetatud nõude mõte ära hoida käibemaksuga topeltmaksustamine.
- 37 Selle kohta tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (vt selle kohta kohtuotsus, 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 29).
- 38 Samas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast ka see, et teatud asjaoludel tuleb paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud. Tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (kohtuotsus, 16.7.2015, Mapfre asistencia ja Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, punkt 50).
- 39 Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 86 lõike 1 punkt b tagab, et kõrvalteenuse maksustamine toimiks pärast põhiteenuste maksustamist. Nimelt, selle direktiivi artikli 144 kohaselt vastab esiteks maksust vabastatud põhiteenus kauba importimise teenusele ja teiseks, kõrvalteenused on need, mis on loetletud direktiivi artikli 86 lõike 1 punktis b, kuivõrd viimased peavad sellistena järgima põhiteenuse maksustamist, tingimusel et nende maksumus kuulub maksustatava väärtuse hulka.

- 40 Järelikult tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 86 lõike 1 punkti b ja artikli 144 koostoimes tõlgendamisest, et kuna veokulud kuuluvad maksust vabastatud imporditehingu maksustatava väärtuse hulka, peab ka kõrvalteenuse osutamine olema käibemaksust vabastatud.
- 41 Nõue, mille kohaselt peab sellise teenuse osutamisel olema käibemaks tollis tegelikult tasutud, nagu näevad ette liikmesriigi õigusnormid, muudaks käibemaksudirektiivi artiklis 144 sätestatud maksuvabastuse ebatõhusaks, kuna selle nõude tõttu ei saaks maksuvabastust kunagi kohaldada selliste saadetiste importimise korral, mis koosneb väikese väärtusega või mittekaubanduslikku laadi kaubast, olgugi et viimane on käibemaksudirektiivi artikli 143 punkti b kohaselt käibemaksust vabastatud.
- 42 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõistete tõlgendamine peab olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise nõuetest (vt selle kohta kohtuotsus, 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23).
- 43 Lõpuks, mis puudutab põhikohtuasjas kõnesoleva maksuvabastusega taotletavat eesmärki, siis väidab Itaalia valitsus, et viimase mõte on ära hoida teatud olukordades topeltmaksustamise tekkimist, selgitades, et juhul, kui veokulud on tollis käibemaksust vabastatud, tuleks neilt käibemaksu tasuda, isegi kui tasu selle teenuse eest kuulub maksustatava väärtuse hulka. FedEx ja komisjon leiavad seevastu, et maksuvabastuse eesmärk on tehniline lihtsustamine ning et seetõttu ei sõltu sellise maksuvabastuse kohaldamine asjaolust, kas tollis on veokuludelt käibemaks tasutud. Seetõttu on nad seisukohal, et käibemaksudirektiivi artikli 144 alusel on impordiga seotud veokulud käibemaksust vabastatud, kui nende maksumus kuulub maksustatava väärtuse hulka.
- 44 Euroopa Kohus on väikese väärtusega kaupade imporditollimaksudest vabastamisega seoses sedastanud, et selle eesmärk on tolliprotseduuride halduskorra lihtsustamine (vt selle kohta kohtuotsus, 2.7.2009, Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, punkt 33).
- 45 Kuna käibemaksudirektiivi artiklis 144 sätestatud maksuvabastus hõlmab samu kaupu kui nimetatud tollimaksuvabastus, tuleb seda kohtupraktikat kohaldada ka nimetatud artikli suhtes. Seega võib järeldada, et käibemaksudirektiivi artiklis 144 sätestatud maksuvabastuse eesmärk ei ole mitte teatud olukordades topeltmaksustamise tekkimist ära hoida, vaid on puhtalt tehnilises mõttes maksu kohaldamist lihtsustada.
- 46 Sellest tuleneb, et kaupade lõpliku impordiga seotud veokulud peavad olema käibemaksust vabastatud, kui nende maksumus kuulub maksustatava väärtuse hulka, isegi kui importimise ajal tollis nendelt käibemaksu ei tasutud.
- 47 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 144 koostoimes selle direktiivi artikli 86 lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on kõrvalteenustele, sealhulgas veoteenustele käibemaksuvabastuse kohaldamiseks nõutav mitte üksnes see, et nende maksumus oleks arvestatud maksustatava väärtuse hulka, vaid ka see, et nendelt teenustelt oleks importimise ajal tollis käibemaks tegelikult tasutud.

Kohtukulud

- 48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklit 144 koostoimes selle direktiivi artikli 86 lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on kõrvalteenustele, sealhulgas veoteenustele käibemaksuvabastuse kohaldamiseks nõutav mitte üksnes see, et nende maksumus oleks arvestatud maksustatava väärtuse hulka, vaid ka see, et nendelt teenustelt oleks importimise ajal tollis käibemaks tegelikult tasutud.

Allkirjad