



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

4 päivänä lokakuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautus arvonlisäverosta – 86 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 144 artikla – Vähäarvoisten tai vailla kaupallista luonnetta olevien tavaroiden tuontitullittomuus – Tavaroiden maahantuontiin liittyvien palvelusuuritusten vapautus verosta – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään arvonlisäverollisiksi vähäarvoisten asiakirjojen ja tavaroiden kuljetuskustannukset, vaikka ne ovat luonteeltaan liitännäisiä suorituksia verottomiin tavaroihin nähden

Asiassa C-273/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema di cassazione (ylin yleinen tuomioistuin, Italia) on esittänyt 9.12.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Agenzia delle Entrate

vastaan

Federal Express Europe Inc.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund ja S. Rodin,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 18.5.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Federal Express Europe Inc., edustajinaan G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco ja B. Bagnoli, avvocati, ja T. Scheer, advocaat,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajinaan S. Fiorentino ja E. De Bonis, avvocati dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, L. Lozano Palacios ja F. Tomat,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 144 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Agenzia delle Entrate (Italian verohallinto) ja Federal Express Europe Inc. (jäljempänä FedEx), joka on FedEx Corporation -konsernin italialainen tytäryhtiö, ja jossa on kyse arvonlisäverosta vapautettujen tavaroiden maahantuontiin liittyvien kuljetuskustannusten arvonlisäverollisuudesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Asetus (ETY) N:o 918/83

- 3 Yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta 28.3.1983 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 918/83 (EYVL 1983, L 105, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.11.1991 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 3357/91 (EYVL 1991, L 318, s. 3; jäljempänä asetus N:o 918/83) 27 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Jollei 28 artiklan säännöksistä muuta johdu, tuontitullittomuus myönnetään vähäarvoisista tavaroista koostuville lähetyksille, jotka lähetetään suoraan kolmannesta maasta yhteisössä olevalle vastaanottajalle.

’Vähäarvoisella tavaralla’ tarkoitetaan tavaroita, joiden todellinen kokonaisarvo ei ylitä 22 [euroa] lähetystä kohti.”

Direktiivi 83/181/ETY

- 4 Direktiivin 77/388/ETY 14 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 28.3.1983 annetun neuvoston direktiivin 83/181/ETY (EYVL 1983, L 105, s. 38), sellaisena kuin se on muutettuna 13.6.1988 annetulla neuvoston direktiivillä 88/331/ETY (EYVL 1988, L 151, s. 79; jäljempänä direktiivi 83/181), 22 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Verosta on vapautettava tavaroiden maahantuonti, jonka kokonaisarvo on enintään 10 [euroa]. Jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta tavaroiden maahantuonnin, jonka kokonaisarvo on suurempi kuin 10 [euroa] mutta enintään 22 [euroa].

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jättää ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun vapautuksen ulkopuolelle postimyynnissä maahan tuodut tavarat.”

- 5 Direktiivi 83/181 kumottiin direktiivin 2006/112 143 artiklan b ja c alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 19.10.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/132/EY (EUVL 2009, L 292, s. 5). Direktiivin 2009/132 23 artiklassa on toistettu direktiivin 83/181 22 artiklan sisältö olennaisilta osin.

Direktiivi 2006/79/EY

- 6 Tavaroiden maahantuonnissa pieninä muina kuin kaupallisina lähetyksinä kolmansista maista sovellettavista verovapautuksista 5.10.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/79/EY (EUVL 2006, L 286, s. 15) johdanto-osan toisessa ja kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
- ”(2) Olisi vapautettava liikevaihto- ja valmisteveroista kolmansista maista muina kuin kaupallisina tuotavat pienet lähetykset.
- (3) Tätä tarkoitusta varten vapautuksen soveltamisen rajojen olisi käytännön syistä oltava mahdollisimman pitkälti samat kuin ne, joista säädetään yhteisön tullittomuusjärjestelmän osalta [asetuksessa N:o 918/83].”
- 7 Mainitun direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”1. Yksityishenkilön kolmannelta maasta jäsenvaltiossa olevalle toiselle yksityishenkilölle pieninä muina kuin kaupallisina lähetyksinä lähetettävät tavarat vapautetaan maahantuonnissa liikevaihto- ja valmisteveroista.
2. Edellä 1 kohdassa ’pienillä muilla kuin kaupallisilla lähetyksillä’ tarkoitetaan lähetyksiä, jotka
- a) ovat satunnaisia;
- b) sisältävät yksinomaan tavaroita, jotka on tarkoitettu vastaanottajien henkilökohtaiseen tai näiden perheenjäsenten käyttöön ja joiden luonne tai määrä ei ilmennä mitään kaupallista tarkoitusta;
- c) sisältävät tavaroita, joiden kokonaisarvo ei ole suurempi kuin 45 euroa; ja
- d) lähettäjä lähettää vastaanottajalle ilman mitään maksua.”

Arvonlisäverodirektiivi

- 8 Arvonlisäverodirektiivin VII osaston, jonka otsikko on ”Veron peruste”, 4 luvussa, joka koskee tavaroiden maahantuontia, olevassa 85 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Tavaroiden maahantuonnin veron peruste on voimassa olevissa yhteisön säännöksissä määritelty tullausarvo.”
- 9 Mainitun direktiivin 86 artiklan, joka myös on samassa 4 luvussa, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:
- ”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät, jollei niitä ole ennestään siihen sisällytetty:
- a) tuontijäsenvaltion ulkopuolella kannettavat sekä maahantuonnin perusteella kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta kannettavaa arvonlisäveroa;
- b) sivukustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut tavaroiden tuontijäsenvaltion alueella sijaitsevaan ensimmäiseen määräpaikkaan saakka, sekä kustannukset, jotka aiheutuvat kuljetuksesta toiseen yhteisössä sijaitsevaan määräpaikkaan, jos tämä paikka on tiedossa silloin, kun verotettava tapahtuma toteutuu.”

- 10 Mainitun direktiivin 143 artiklassa, joka on IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 5 luvussa, jonka otsikko on ”Maahantuonnin vapautukset”, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) sellaisten tavaroiden lopullinen maahantuonti, joiden osalta verovelvollisten suorittama luovutus olisi kaikissa tapauksissa jäsenvaltion alueella vapautettu verosta;
- b) [kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettaviin liikevaihto- ja valmisteveroihin liittyviä vapautuksia koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 28.5.1969 annetussa neuvoston] direktiivissä 69/169/ETY (EYVL 1969, L 133, s. 6), direktiivissä [83/181] ja direktiivissä [2006/79] tarkoitettujen tavaroiden lopullinen maahantuonti;

--”

- 11 Arvonlisäverodirektiivin 144 artiklassa, joka on samassa 5 luvussa, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten palvelujen suoritukset maahantuonnin yhteydessä, joiden arvo on sisällytettävä veron perusteeseen 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.”

- 12 Arvonlisäverodirektiivin 413 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tämä direktiivi tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2007.”

Italian oikeus

- 13 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevasta sääntelystä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; GURI nro 292, 11.11.1972), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä asetus nro 633/72), 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verottomia kansainvälisiä palveluja tai kansainväliseen tavarakauppaan liittyviä palveluja ovat

--

- 2) vientitavaroiden, kauttakuljetettavien tavaroiden tai väliaikaisen maahantuonnin kohteena olevien tavaroiden kuljetukset sekä kuljetukset, jotka liittyvät maahantuotaviin tavariin, joista saatavista vastikkeista kannetaan vero 69 §:n 1 momentin nojalla --

--”

- 14 Mainitun asetuksen 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vero lasketaan 16 §:ssä ilmoitettujen verokantojen mukaan maahantuotujen tavaroiden arvosta, joka määritetään tullisäännöksissä tarkoitettulla tavalla, korotettuna suoritettavien tullien määrällä, laskettuna ilman arvonlisäveroa, ja niiden kulujen määrällä, jotka aiheutuvat tavarantoimittamisesta [unionin] alueella sijaitsevaan määräpaikkaan, joka ilmenee kuljetusasiakirjasta, jonka perusteella tavarat tuodaan [unionin] alueelle. --”

- 15 Italian Euroopan unioniin kuulumisesta johtuvien velvollisuuksien täyttämiseksi annetuista säännöksistä – Eurooppa-laki 2014 – 29.7.2015 annetun lain nro 115 (legge n. 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014; GURI nro 178, 3.8.2015) 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. [Asetuksen nro 633/72] 9 §:n 1 momentissa ja siihen myöhemmin tehdyissä muutoksissa seuraava kohta on sijoitettu 4 kohdan jälkeen:

’4 bis)

liitännäispalvelut, jotka koskevat direktiiveissä [2006/79] ja [2009/132] tarkoitettuja pieniä, vailla kaupallista luonnetta olevia lähetyksiä ja vähäarvoisia lähetyksiä, jos liitännäispalveluista maksetut vastikkeet on otettu huomioon veron perusteen muodostamisessa tämän asetuksen 69 §:ssä tarkoitettulla tavalla ja jos tämä veron peruste on ollut veroton.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

- 16 Guardia di Finanza (Italian tulli- ja verovalvontaviranomainen) suorittaman verotarkastuksen ja siitä laaditun pöytäkirjan, joka annettiin tiedoksi 18.9.2008, johdosta tehtiin neljä verotuspäätöstä, jotka koskivat FedExin suorittamia ”inbound”-kuljetuspalveluja, joihin kuului huolehtiminen saapuvista kansainvälisistä lähetyksistä ja niiden toimittamisesta tämän jälkeen vastaanottajilleen Italian alueella.
- 17 Verohallinto totesi pääasiassa kyseessä olevan verovuoden 2007 osalta erityisesti, että veroa oli korotettava 1 913 970 eurolla ja että lisäksi oli määrättävä 5 167 719,01 euron suuruinen seuraamus, koska ”verollisten liiketoimien laskuttaminen oli laiminlyöty” ja ”vero oli ilmoitettu pienempänä kuin olisi pitänyt”.
- 18 Verohallinto nimittäin tukeutui asetuksen nro 633/72 9 §:n 1 momentin 2 kohdan tulkintaan, luettuna yhdessä saman asetuksen 69 §:n 1 momentin kanssa, jonka nojalla se seikka, että pieninä lähetyksinä toimitettujen tavaroiden maahantuonnista ei kanneta tullissa arvonlisäveroa, ei estä arvonlisäveron kantamista näiden tavaroiden kuljetuskustannuksia vastaavasta vastikkeesta ja vapautus arvonlisäverosta näiden liitännäiskustannusten osalta myönnetään vain, jos näistä kustannuksista on jo maksettu arvonlisävero tullissa.
- 19 FedEx nosti kyseisestä verotuspäätöksestä kanteen Commissione tributaria provinciale di Milanossa (Milanon maakunnallinen verotuomioistuim, Italia), ja kanteessaan se esitti erityisesti, että verohallinnon tulkinta, joka koski asetuksen nro 633/72 9 §:n 1 momentin 2 kohtaa, oli täysin perusteeton.
- 20 Commissione tributaria provinciale di Milano hyväksyi FedExin nostaman kanteen 27.3.2013 antamallaan tuomiolla.
- 21 FedEx oli sillä välin tehnyt Euroopan komissiolle kantelun SEUT 258 artiklan mukaisen rikkomusmenettelyn aloittamiseksi Italian tasavaltaa vastaan sen johdosta, että Italian kansallisen lainsäädännön mukaan maahantuotujen vähäarvoisten tavaroiden kuljetuskustannuksista kannetaan arvonlisävero, mikä FedExin mukaan on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 144 artiklan kanssa.
- 22 Aloitettuaan 27.9.2012 rikkomusmenettelyn komissio lähetti asiasta Italian tasavallalle 1.10.2012 virallisen huomauksen ja 21.11.2013 perustellun lausunnon. Koska Italian tasavalta muutti lausunnon saatuaan asetuksen nro 633/72 9 §:n 1 momenttia tämän tuomion 15 kohdassa esitetyllä tavalla, rikkomusmenettely päätettiin.

- 23 Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardian alueellinen verotuomioistuin, Italia) pysytti Commissione tributaria provinciale di Milanon 27.3.2013 antaman tuomion ja katsoi, että verohallinnon näkemys oli ”ilmeisessä ristiriidassa” arvonlisäverodirektiivin 144 artiklan kanssa. Verohallinto teki asiasta kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazioneen (ylin yleinen tuomioistuin, Italia).
- 24 Verohallinto väittää valituksessaan, että asetuksen nro 633/72 9 §:n 1 momentin 2 kohta, luettuna yhdessä saman asetuksen 69 §:n 1 momentin kanssa, ei ole ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa, koska yhtäältä arvonlisäverodirektiivi tuli voimaan vasta 1.1.2008 eikä sitä tämän johdosta voida soveltaa pääasiaan ja koska toisaalta joka tapauksessa kyseinen asia ei kuulu mainitun direktiivin 86 artiklan eikä 144 artiklan soveltamisalaan, sillä pääasiassa kyseessä olevissa kustannuksissa ei ole kyse liitännäiskustannuksista eivätkä kustannukset ole aiheutuneet kansainvälisestä kuljetuksesta.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, etteivät asetuksen nro 633/72 9 §:n 1 momentin 2 kohta ja 69 § ole arvonlisäverodirektiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 144 artiklan mukaisia.
- 26 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 144 artiklaa ja 86 artiklan 1 kohtaa (jotka vastaavat [jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen] neuvoston direktiivin 77/388/ETY [(EYVL 1977, L 145, s. 1)] 14 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 11 artiklan B kohdan 3 alakohtaa) tulkittava siten, että ainoa edellytys sille, että liitännäisistä suorituksista, jotka sisältävät maansisäisen kuljetuspalvelun eli ns. inbound -kuljetuksen – lentoaseman tiloista jäsenvaltion alueella sijaitsevaan määräraikkaan toimituslausekkeella ’vapaasti määräraikassa’ –, ei kanneta arvonlisäveroa, on se, että niiden arvo sisällytetään veron perusteeseen, riippumatta siitä, kannetaanko niistä tosiasiallisesti vero tullissa, kun tavarat tuodaan maahan; ja että siten kansalliset oikeussäännöt eli – – asetuksen nro 633/72 9 §:n 1 momentin 2 kohta ja 69 §:n 1 momentti, sellaisina kuin ne olivat tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa, eivät yhdessä luettuina sovi yhteen edellä mainittujen [unionin] oikeussääntöjen kanssa, kun niiden perusteella joka tapauksessa ja siten myös tuotaessa maahan tavaroita, joista ei kanneta arvonlisäveroa – kuten nyt käsiteltävässä asiassa, jossa ovat kyseessä asiakirjat ja tavarat, joiden arvo on vähäinen –, on täytettävä myös toinen vaatimus, jonka mukaan niistä on tosiasiallisesti kannettava arvonlisävero (ja vero on konkreettisesti maksettava tullissa) tavaroiden maahantuonnin yhteydessä; ja onko näin myös silloin, kun kuljetuspalvelut ovat liitännäisiä suorituksia pääsuoritukseen (maahantuonti) nähden ja molemmissa tapauksissa perusteena on menettelyn yksinkertaistaminen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksellään pääpiirteissään sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 144 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellytyksenä sille, että arvonlisäverovapautusta voidaan soveltaa liitännäissuorituksiin, kuljetuspalvelut mukaan lukien, on paitsi se, että liitännäissuoritusten arvo on sisällytetty veron perusteeseen, myös se, että näistä suorituksista on maksettu tosiasiallisesti arvonlisävero tullissa maahantuonnin yhteydessä.
- 28 Kun otetaan huomioon se seikka, että Italian tasavallan mukaan arvonlisäverodirektiivi ei ollut voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, on aluksi määritettävä pääasiaan sovellettava oikeudellinen kehys.

- 29 Arvonlisäverodirektiivin 413 artiklasta ilmenee tämän osalta, että kyseinen direktiivi tuli voimaan 1.1.2007. Kyseisen direktiivin johdanto-osan 66 perustelukappaleessa todetaan sen määräajan osalta, jossa direktiivi oli saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä, että ”velvoite saattaa tämä direktiivi kansallisen lainsäädännön osaksi olisi rajattava säännöksiin, jotka merkitsevät muutosta asiasisältöön verrattuna aikaisempiin direktiiveihin” ja että ”velvoite saattaa kansallisen lainsäädännön osaksi säännökset, joita ei ole muutettu, johtuu aikaisemmista direktiiveistä”.
- 30 Arvonlisäverodirektiivin 86 ja 144 artikla vastaavat kuudennen direktiivin 77/388 11 artiklan B kohdan 3 alakohtaa ja 14 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, joten velvoite, joka koskee säännösten saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä, johtuu aikaisemmista direktiiveistä. Kyseiset säännökset on nimittäin sisällytetty kuudenteen direktiiviin 77/388 yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1), jonka 3 artiklan 1 kohdassa vahvistettiin 1.1.1993 päiväksi, johon mennessä direktiivi oli saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä.
- 31 Tästä seuraa, että koska nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisukysymys koskee verohallinnon tekemää vuoteen 2007 liittyvää verotuspäätöstä, arvonlisäverodirektiiviä sovelletaan *ratione temporis* pääasianaan.
- 32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko Italian lainsäädäntö, jossa kuljetuskustannuksiin sovellettava vapautus arvonlisäverosta riippuu paitsi siitä, onko kuljetuskustannusten arvo sisällytetty veron perusteeseen, myös siitä, onko kuljetuskustannuksista tosiasiallisesti maksettu arvonlisävero tullissa maahantuonnin yhteydessä, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.
- 33 Ennakkoratkaisukysymyksessä on kyse erityisesti vähäarvoisten ja vailla kaupallista luonnetta olevien tavaroiden lähetyksistä, joita koskee yhtäältä asetuksen N:o 918/83 27 artiklan mukaan tuontitullittomuus ja toisaalta arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan vapauttaminen arvonlisäverosta maahantuonnin yhteydessä.
- 34 Tästä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus vapauttaa arvonlisäverosta direktiiveissä 83/181 ja 2006/79 tarkoitettu kolmansista maista peräisin oleva tavaroiden lopullinen maahantuonti. Arvonlisäverodirektiivin 144 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on lisäksi vapautettava verosta tavaroiden maahantuontiin liittyvät palvelujen suoritukset, joiden arvo on sisällytetty veron perusteeseen mainitun direktiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.
- 35 Arvonlisäverodirektiivin 85 artiklasta ilmenee, että tavaroiden maahantuonnin veron peruste on tavaroiden tullausarvo. Tämän arvon on kuitenkin sisällettävä mainitun direktiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettut erät, joita ovat muun muassa sivukustannuksiin kuuluvat kuljetuskulut.
- 36 Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleessa Italian lainsäädännössä – muun muassa asetuksen nro 633/72 9 §:ssä – arvonlisäverovapautuksen soveltamiseksi liitännäispalveluihin ei edellytetty pelkästään sitä, että liitännäispalvelujen arvo sisällytettiin veron perusteeseen, vaan lisäksi edellytettiin, että liitännäispalveluista tosiasiallisesti maksettiin arvonlisävero tullissa maahantuonnin yhteydessä. Ennakkoratkaisukysymyksen mukaan jälkimmäisen edellytyksen tarkoituksena oli kaksinkertaisen arvonlisäverotuksen välttäminen.
- 37 Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverotuksessa jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 kohta).

- 38 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee myös, että useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja jotka voivat näin olla erikseen verotettavia tai vapautettavia suorituksia, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta muun muassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuina yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisista (tuomio 16.7.2015, *Mapfre asistencia ja Mapfre warranty*, C-584/13, EU:C:2015:488, 50 kohta).
- 39 Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdassa varmistetaan se, että liitännäisen suorituksen verotus seuraa pääasiallisen suorituksen verotusta. Mainitun direktiivin 144 artiklan mukaan nimittäin yhtäältä verosta vapautettu pääasiallinen suoritus tarkoittaa tässä tapauksessa tavaroiden maahantuontia, ja toisaalta liitännäiset suoritukset ovat mainitun direktiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdassa lueteltuja palveluja, joita on kohdeltava verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta, jos niiden arvo on sisällytetty veron perusteeseen.
- 40 Arvonlisäverodirektiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdasta ja 144 artiklasta seuraa siis, että silloin, kun kuljetuskustannukset sisällytetään verosta vapautettua maahantuontia koskevaan veron perusteeseen, myös liitännäinen palvelusuoritus on vapautettava arvonlisäverosta.
- 41 Jos edellytetään, että kyseisestä palvelusuorituksesta maksetaan tosiasiallisesti tullissa arvonlisävero pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettulla tavalla, arvonlisäverodirektiivin 144 artiklassa tarkoitettu verovapaus menettäisi merkityksensä, koska tällaisesta edellytyksestä seuraisi se, että mainittua vapautusta ei sovellettaisi koskaan vähäarvoisten tai vailla kaupallista luonnetta olevien tavaroiden maahantuontiin, vaikka nämä tavarat on vapautettava arvonlisäverosta mainitun direktiivin 143 artiklan b alakohdan nojalla.
- 42 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovapautusten kuvaamisessa käytettyjen ilmaisujen tulkinnan tulee soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja taata vapautusten vaikutukset sekä täyttää verotuksen neutraalisuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta).
- 43 Lopuksi – pääasiassa kyseessä olevan verovapautuksen tavoitteen osalta – Italian hallitus väittää, että verovapautuksella pyritään välttämään kaksinkertainen verotus, ja selventää, että sellaisessa tapauksessa, jossa kuljetuskustannukset on vapautettu arvonlisäverosta tullissa, niistä pitäisi kantaa arvonlisävero, vaikka vastike on sisällytetty veron perusteeseen. FedEx ja komissio sen sijaan katsovat, että verovapautuksen tavoitteena on tekninen yksinkertaistaminen ja näin ollen tällainen vapautus ei riipu siitä, onko kuljetuskustannuksista maksettu arvonlisävero tullissa. FedExin ja komission mukaan maahantuontiin liittyvät kuljetuskustannukset ovat näin ollen arvonlisäverottomia arvonlisäverodirektiivin 144 artiklan perusteella, jos niiden arvo sisällytetään veron perusteeseen.
- 44 Unionin tuomioistuin on jo todennut vähäarvoisten tavaroiden maahantuonnin tullittomuudesta, että tullittomuuden tarkoituksena on tullimenettelyjen hallinnollinen yksinkertaistaminen (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2009, *Har Vaessen Douane Service*, C-7/08, EU:C:2009:417, 33 kohta).
- 45 Koska on niin, että arvonlisäverodirektiivin 144 artiklassa tarkoitettu vapautus koskee samoja tavaroita kuin ne, joita tällainen tullittomuus koskee, mainittua oikeuskäytäntöä on sovellettava myös tähän artiklaan. Tämän johdosta voidaan päätellä, että vapautuksen tarkoituksena ei ole kaksinkertaisen verotuksen välttäminen vaan yksinomaan teknisesti veron soveltamisen yksinkertaistaminen.
- 46 Tästä seuraa, että tavaroiden lopulliseen maahantuontiin liittyvät kuljetuskustannukset on vapautettava arvonlisäverosta, jos niiden arvo sisällytetään veron perusteeseen, vaikka niistä ei olisi maksettu arvonlisäveroa tullissa maahantuonnin yhteydessä.

- 47 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 144 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellytyksenä sille, että arvonlisäverovapautusta voidaan soveltaa liitännäissuorituksiin, kuljetuspalvelut mukaan lukien, on paitsi se, että liitännäissuoritusten arvo on sisällytetty veron perusteeseen, myös se, että näistä suorituksista on maksettu tosiasiallisesti arvonlisävero tullissa maahantuonnin yhteydessä.

Oikeudenkäyntikulut

- 48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 144 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 86 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan edellytyksenä sille, että arvonlisäverovapautusta voidaan soveltaa liitännäissuorituksiin, kuljetuspalvelut mukaan lukien, on paitsi se, että liitännäissuoritusten arvo on sisällytetty veron perusteeseen, myös se, että näistä suorituksista on maksettu tosiasiallisesti arvonlisävero tullissa maahantuonnin yhteydessä.

Allekirjoitukset