



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2017. október 4.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – 2006/112 EK irányelv – Héamentesség – A 86. cikk (1) bekezdésének b) pontja és 144. cikk – Elhanyagolható értékű vagy nem kereskedelmi jellegű áruk behozatali vám alóli mentessége – Termékimporttal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások adómentessége – Olyan nemzeti szabályozás, amely az elhanyagolható értékű dokumentumok és termékek fuvarozási költségeit a nem adóköteles termékekhez képest járulékos jellegük ellenére héakötelessé teszi”

A C-273/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) a Bírósághoz 2016. május 13-án érkezett, 2015. december 9-i határozatával terjesztett elő

az **Agenzia delle Entrate**

és

a **Federal Express Europe Inc.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök (előadó), E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. május 18-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Federal Express Europe Inc. képviselőiben G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco és B. Bagnoli avvocati, valamint T. Scheer advocaat,
- az olasz kormány képviselőiben G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: S. Fiorentino és E. De Bonis avvocati dello Stato,

* Az eljárás nyelve: olasz.

– az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal, L. Lozano Palacios és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 86. cikke (1) bekezdése b) pontjának és 144. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország) és a Federal Express Europe Inc. (a továbbiakban: FedEx) között a hozzáadottérték-adónak (héa) a héamentes termékek importjához kapcsolódó fuvarozási költségekre történő kivetése tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 918/83/EGK rendelet

- 3 Az 1991. november 7-i 3357/91/EGK tanácsi rendelettel (HL 1991. L 318., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 236. o.) módosított, a vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 1983. március 28-i 918/83/EGK tanácsi rendelet (HL 1983. L 105., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet 419. o., a továbbiakban: 918/83 rendelet) 27. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 28. cikktől függően bármely küldemény, melyet a címzett részére levél vagy postai csomag formájában adnak fel és elhanyagolható értékű árukat tartalmaz, importvámoktól mentesen hozható be.

„Elhanyagolható értékű áru” olyan tényleges belső értéket képviselő árut jelent, amelynek értéke szállítmányonként nem haladja meg a 22 [euró] összértéket.”

A 83/181/EGK irányelv

- 4 Az 1988. június 13-i 88/331/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1988. L 151., 79. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 131. o.) módosított, a 77/388/EGK irányelv 14. cikke (1) bekezdése d) pontja hatályának bizonyos termékek végleges behozatalára kivetett hozzáadottérték-adó alóli mentességek tekintetében történő meghatározásáról szóló, 1983. március 28-i 83/181/EGK tanácsi irányelv (HL 1983. L 105., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 91. o.; a továbbiakban: 83/181 rendelet) 22. cikke kimondta:

„A 10 [euró] összértéket meg nem haladó termékeket adómentesen be lehet hozni. A tagállamok mentességet adhatnak a 10 [eurónál] nagyobb összértékű, de a 22 [euró] értéket meg nem haladó termékek behozatalára.

A tagállamok azonban az első albekezdés első mondatában megadott mentességből kizárhatják a csomagküldő kereskedés útján behozott termékeket.”

- 5 A 83/181 irányelvet hatályon kívül helyezte a 2009/132 irányelv 143. cikke b) és c) pontja hatályának bizonyos termékek végleges behozatalára kivetett hozzáadottérték-adó alóli mentességek tekintetében történő meghatározásáról szóló, 2009. október 19-i 2009/132/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 292., 5. o.). A 2009/132 irányelv 23. cikke lényegében átveszi a 83/181 irányelv 22. cikkében foglaltakat.

A 2006/79/EK irányelv

- 6 A harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kis áruszállítmányok behozatalának adómentességéről szóló, 2006. október 5-i 2006/79/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 286., 15. o.) (2) és (3) preambulumbekkezdése előírja:

„(2) Mentésíteni kell a forgalmi és a jövedéki adók alól a harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények behozatalát.

(3) E célból a korlátoknak, amelyeken belül a mentesség alkalmazható, gyakorlati okokból minél teljesebb mértékben meg kell egyezniük a [918/83 rendeletben] a vámmentességek közösségi rendszerére megállapított korlátokkal.”

- 7 Ezen irányelv 1. cikkének a szövege a következő:

„(1) A magánszemélyek által harmadik országból az egyik tagállamba más magánszemélyeknek küldött nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények mentesek a behozatalt terhelő forgalmi adó és a jövedéki adó alól.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában »nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények« olyan küldemények, amelyek:

- a) alkalmi jellegű;
- b) csak a címzettek személyes vagy családi használatára szánt olyan árukat tartalmaznak, amelyek jellege és mennyisége nem utal arra, hogy behozataluk kereskedelmi célokra történt;
- c) olyan árukat tartalmaznak, amelyek összértéke nem haladja meg a 45 eurót;
- d) a feladó a címzettnek bármiféle fizetés nélkül küldi.”

A héairányelv

- 8 A héairányelv „Adóalap” címet viselő VII. címének a termékimporttal kapcsolatos 4. fejezetében található 85. cikke előírja:

„Termékimport esetében az adóalap a hatályos közösségi rendelkezéseknek megfelelően megállapított vámérték.”

9 Ezen irányelv szintén e 4. fejezetben található 86. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők, feltéve hogy azokat az adóalap részeként még nem vették figyelembe:

- a) az import szerinti tagállamon kívül esedékes, valamint az import miatt fizetendő adók, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a felszámítandó HÉÁ-t;
- b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek – amelyek az import szerinti tagállam területén a termék első rendeltetési helyéig felmerültek, valamint azon járulékos költségek, amelyek a terméknek egy másik, a Közösségen belül található rendeltetési helyre történő fuvarozásából adódnak, amennyiben ez a hely az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában ismert.”

10 Az említett irányelv „Adómentesség” című IX. címének az „Adómentességek import esetén” címet viselő 5. fejezetében található 143. cikke kimondja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

- a) olyan termékek végleges importja, amelyeknek az érintett tagállam területén az adóalanyok által történő értékesítése minden körülmények között adómentes;
- b) a [nemzetközi utazás során alkalmazott import forgalmi és jövedéki adó alól nyújtott mentességre vonatkozó törvényi, rendeleti vagy közigazgatási intézkedés által megállapított rendelkezések összehangolásáról szóló, 1969. május 28-i 69/169/EGK (HL 1969. L 133., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 8. o.)], a [83/181] és a [2006/79] tanácsi irányelvben meghatározott termékek végleges importja;

[...]”

11 A héairányelv ugyanezen fejezetében található 144. cikke értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékimporthoz kapcsolódó olyan szolgáltatások nyújtását, amelyek értéke a 86. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében az adóalap részét képezi.”

12 A héairányelv 413. cikke kimondja:

„Ez az irányelv 2007. január 1-jén lép hatályba.”

Az olasz jog

13 Az 1972. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló, 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1972. november 11-i 292. száma, a továbbiakban: 633/72. sz. rendelet) az alapügy tényállásának megvalósulása időpontjában hatályos szövegének 9. cikke szerint:

„(1) Nemzetközi szolgáltatásnyújtásnak vagy nemzetközi kereskedelemhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásnak minősül:

[...]

2. a tranzitban lévő, kivétel vagy ideiglenes behozatal alatt álló termékek fuvarozása, valamint a 69. cikk (1) bekezdésében foglaltak szerint adóköteles ellenértékkel bíró termékek szállítása [...]

[...]

14 A rendelet 69. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A 16. cikkben meghatározott adókulcsok alapján az adó mértéke a behozott termékek vámügyi rendelkezések alapján megállapított, a fizetendő adók összegével – a héa kivételével –, valamint a termékeket [az Unió] területére történő behozatal során kísérő szállítólevélben rögzített, a Közösség területén található rendeltetési helyre történő továbbítás költségével növelt értékéhez igazodik. [...]”

15 A 2015. július 29-i legge n. 115 – Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea – Legge europea 2014 (az európai uniós tagságból eredő kötelezettségek teljesítésére vonatkozó rendelkezésekről szóló 115. sz. törvény – 2014. évi európai törvény, a GURI 2015. augusztus 3-i 178. száma) 12. cikkének (1) bekezdése szerint:

„(1) A [633/72. sz. rendelet] 9. cikkének (1) bekezdése és annak későbbi módosításai a 4. pont után a következő ponttal egészül ki:

»4a) a [2006/79] és a [2009/132] tanácsi irányelvekben meghatározott, nem kereskedelmi jellegű, kisebb küldeményekhez és elhanyagolható értékű küldeményekhez kapcsolódó járulékos szolgáltatások, amennyiben a járulékos szolgáltatások díja e rendelet 69. cikke értelmében az adóalap részét képezi, és akkor is, ha arra nem vetettek ki adót.«”

Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

16 A Guardia di Finanza (vám- és pénzügyőrség, Olaszország) által végzett adóellenőrzés és az arról készült jegyzőkönyv 2008. szeptember 18-án történő kézbesítését követően a Fedex terhére négy adómegállapítási határozatot adott ki a hatóság az általa végzett, a nemzetközi forgalomból érkező küldemények átvételéből és azok Olaszország területén lévő címzettek számára történő későbbi átadásából álló, bejövő (*inbound*) fuvarozási szolgáltatások vonatkozásában.

17 Közelebbről, az alapeljárás tárgyát képező 2007-es pénzügyi évre vonatkozó adómegállapítási határozatban az adóhatóság rámutatott, hogy a héát 1 913 970 euró összeggel meg kell emelni, és emellett 5 167 719,01 euró bírságot szabott ki „adóköteles tevékenységek számlázásának elmulasztása” és a „ténylegesen fizetendő adónál alacsonyabb összegű adó bevallása” miatt.

18 Az adóhatóság ugyanis e a 633/72. sz. rendelet 69. cikkének (1) bekezdésével együttesen értelmezett 9. cikke (1) bekezdése 2. pontjának értelmezésére támaszkodott, amely alapján a behozatali héának a kisebb küldemények alá eső áruk behozatalára való alkalmazhatatlansága nem zárja ki az ezen árukra vonatkozó fuvarozási költségek ellenértékének héakötelezettségét, és hogy a héamentesség e járulékos költségek után csak abban az esetben adható meg, ha ezekre a költségekre már alkalmazták a behozatali héát.

19 A FedEx a Commissione tributaria provinciale di Milano (milánói adóügyi bíróság, Olaszország) előtt keresettel támadta meg ezen adómegállapítási határozatot, különösen azt állítva, hogy a 633/72. sz. rendelet 9. cikke (1) bekezdése 2. pontjának az adóhatóság általi értelmezése megalapozatlan.

20 2013. március 27-i ítéletével a Commissione tributaria provinciale di Milano (milánói adóügyi bíróság) helyt adott a FedEx keresetének.

- 21 A FedEx panaszt nyújtott be az Európai Bizottsághoz az Olasz Köztársasággal szemben az EUMSZ 258. cikk szerinti jogsértési eljárás megindítása céljából az elhanyagolható értékű importtermék fuvarozási költségeinek héa hatálya alá vonása tekintetében, amelyről úgy véli, hogy a héairányelv 86. cikke (1) bekezdésének b) pontjával és 144. cikkével nem egyeztethető össze.
- 22 A jogsértési eljárás 2012. szeptember 27-i megindítását követően a Bizottság 2012. október 1-jén felszólító levelet, majd 2013. november 21-én indokolással ellátott véleményt adott ki. Mivel az Olasz Köztársaság e véleményt követően a jelen ítélet 15. pontjában kifejtettek szerint módosította a 633/72. sz. rendelet 9. cikke (1) bekezdését, ez a jogsértési eljárás lezárult.
- 23 A Commissione tributaria provinciale di Milano (milánói adóügyi bíróság) 2013. március 27-i ítéletét a Commissione tributaria regionale della Lombardia (Lombardia tartomány adóügyi bírósága, Olaszország) fenntartotta hatályában, mivel ez utóbbi úgy vélte, hogy az adóhatóság álláspontja „nyilvánvalóan ellentétes” a héairányelv 144. cikkével. Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Corte suprema di cassazionehoz (semmitőszék).
- 24 Fellebbezésében az adóhatóság azt hangsúlyozza, hogy a 633/72. sz. rendelet 69. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 9. cikke (1) bekezdése 2. pontjának értelmezése nem ellentétes a héairányelvvvel, mivel egyfelől az csak 2008. január 1-jén lépett hatályba, és következképpen nem alkalmazható az alapügyben, másfelől pedig e jogvita mindenesetre nem tartozik ezen irányelvnek sem a 86. cikke, sem a 144. cikke hatálya alá, hiszen az alapeljárásban szóban forgó költségek nem járulékos jellegűek, és azok nem kapcsolódnak nemzetközi fuvarozáshoz.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki a 633/72. sz. rendelet 9. cikke (1) bekezdése 2. pontjának és a 69. cikkének a héairányelv 86. cikke (1) bekezdésének b) pontjával és 144. cikkével való összeegyeztethetőségét illetően.
- 26 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmitőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A héairányelv 144. cikkét és 86. cikkének (1) bekezdését (a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [HL 1977. L 145., 1. o., magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.] ezeknek megfelelő 14. cikkének (1) és (2) bekezdését és 11. cikke B. részének (3) bekezdését) együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy az úgynevezett „bejövő” ([„*inbound*”]) – a repterekről a tagállam területén található rendeltetési helyig, „DDU” fuvarparitáson teljesített – belföldi fuvarozási szolgáltatásokból álló kapcsolódó szolgáltatások héa alóli mentesülésének az az egyetlen feltétele, hogy azok értéke a termékek behozatalakor – a vám eljárás során történő tényleges adóztatástól függetlenül – az adóalap részét képezze, következképpen nem egyeztethető össze a fent említett [uniós] rendelkezésekkel a 633. sz. rendelet időbeli hatálya okán akkor hatályos változata 9. cikke (1) bekezdése 2. pontjának és 69. cikke (1) bekezdésének olyan együttes olvasata, amelynek alapján minden egyes esetben, következképpen a héa tekintetében nem adóztatható behozatalok – mint a jelen ügyben is szereplő dokumentumok és elhanyagolható értékű termékek behozatala – esetén is teljesíteni kell azt a további követelményt, amely a szóban forgó termékek behozatalának időpontjában a héa tényleges alkalmazására (és az adó vám eljárásban történő konkrét megfizetésére) vonatkozik; esetlegesen a fuvarozási szolgáltatások fő szolgáltatásokhoz (behozatalok) viszonyított járulékos jellegét és a két ügylettípus mögött meghúzódó egyszerűsítés okát is figyelembe véve?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 27 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 86. cikke (1) bekezdésének b) pontjával együttesen értelmezett 144. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amely a héamentesség járulékos szolgáltatásokra – beleértve a fuvarozási szolgáltatásokat – való alkalmazása érdekében nemcsak azt írja elő, hogy azok értéke az adóalap részét képezze, hanem hogy e szolgáltatások a behozatal időpontjában a vámeljárással valóan ténylegesen héakötelesek legyenek.
- 28 Tekintve, hogy az olasz kormány szerint a héairányelv az alapügy tényállásának idején nem volt hatályban, mindenekelőtt meg kell határozni a jelen esetben alkalmazandó jogi hátteret.
- 29 E tekintetben a héairányelv 413. cikkéből kitűnik, hogy az 2007. január 1-jén lépett hatályba. Az átültetés határidejét illetően ezen irányelv (66) preambulumbekzdése kimondja, hogy „a nemzeti jogba történő átültetés kötelezettségét azon rendelkezésekre kell korlátozni, amelyek a korábbi irányelvekhez képest tartalmi módosítást tartalmaznak”, és hogy „a módosítással nem érintett rendelkezések átültetésére vonatkozó kötelezettség az előző irányelvekből következik”.
- 30 Márpedig a héairányelv 86. és 144. cikke a 77/388 hatodik irányelv 11. cikke B. része (3) bekezdésének, illetve 14. cikke (1) bekezdése i) pontjának felel meg, ily módon az átültetésre vonatkozó kötelezettség az előző irányelvekből következik. Ugyanis e rendelkezéseket a 77/388 hatodik irányelvbe a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388 irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) vezette be, amely irányelv 3. cikkének (1) bekezdése az említett rendelkezések átültetésére 1993. január 1-jei határidőt jelölt meg.
- 31 Ebből következik, hogy a jelen esetben, amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az adóhatóság által a 2007-es évre vonatkozóan kiadott adómegállapítási határozatra vonatkozik, a héairányelv időbeli hatálya folytán alkalmazandó az alapeljárásra.
- 32 A kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést vizsgálja, hogy az olasz szabályozás, amennyiben a héamentesség fuvarozási költségekre való alkalmazását nemcsak ahhoz köti, hogy azok értéke az adóalap részét képezze, hanem ahhoz is, hogy e költségekre a behozatal időpontjában a vámeljárással valóan ténylegesen alkalmazzák a héát, összeegyeztethető-e az uniós joggal.
- 33 A feltett kérdés különösen az elhanyagolható értékű vagy kereskedelmi értékkel nem rendelkező áruküldeményekre vonatkozik, amelyek egyfelől a 918/83 rendelet 27. cikkével összhangban a behozatali vám alól mentesek, és másfelől a héairányelv 143. cikkének b) pontjával összhangban a behozatalkor mentesülnek a héa alól.
- 34 E tekintetben emlékeztetni kell, hogy a héairányelv 143. cikke b) pontja értelmében a tagállamoknak mentesíteniük kell a héa alól a 83/181 és 2006/79 irányelv hatálya alá tartozó harmadik országból származó termékek végleges importját. Egyébiránt a héairányelv 144. cikke szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a termékimporthoz kapcsolódó olyan szolgáltatások nyújtását, amelyek értéke az ezen irányelv 86. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében az adóalap részét képezi.
- 35 A termékimport adóalapját illetően a héairányelv 85. cikkéből kitűnik, hogy az a vámértékből áll. Ezen értéknek mindenképpen tartalmaznia kell az ezen irányelv 86. cikke (1) bekezdése b) pontjában foglalt tényezőket, amelyek között járulékos költségként szerepel a fuvarozási költség.

- 36 Márpedig az alapügy tényállásának idején hatályban lévő olasz jogszabályok, különösen a 633/72. sz. rendelet 9. cikke a héamentesség járulékos szolgáltatásokra való alkalmazása érdekében nemcsak azt írta elő, hogy azok értéke az adóalap részét képezze, hanem azt is, hogy azok a behozatal időpontjában a vámeljárással valóban ténylegesen héakötelesek legyenek. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján ezen utóbbi előírás célja a kettős héakivetés elkerülése.
- 37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héa tekintetében általában valamennyi ügylet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 29. pont).
- 38 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából szintén az következik, hogy bizonyos körülmények között több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyeket külön-külön nyújthatnak, és amelyek ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységes ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne (2015. július 16-i Mapfre asistencia és Mapfre warranty ítélet, C-584/13, EU:C:2015:488, 50. pont).
- 39 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 86. cikke (1) bekezdésének b) pontja biztosítja, hogy a járulékos szolgáltatás adóztatása kövesse a főszolgáltatás adóztatását. Ugyanis ezen irányelv 144. cikke alapján egyfelől az adómentes főügylet a termékek importügyletének felel meg, és másfelől a járulékos szolgáltatások az említett irányelv (1) bekezdésének b) pontjában felsorolt szolgáltatások, amelyeknek, mint olyanoknak, követniük kell a főszolgáltatás adójogi sorsát, feltéve hogy azok értéke az adóalap részét képezi.
- 40 Ennélfogva, a héairányelv 86. cikke (1) bekezdése b) pontjának és a 144. cikkének együttes olvasatából az következik, hogy amennyiben a fuvarozási költségek az adómentes importügylet adóalapjának részét képezik, akkor a járulékos szolgáltatást is mentesíteni kell a héa alól.
- 41 Annak előírása, hogy e szolgáltatásra – az alapügyben szereplő jogszabályoknak megfelelően – már a vámeljárással valóban ténylegesen alkalmazzák a héát, megfosztaná a héairányelv 144. cikkében foglalt adómentességet a hatékony érvényesüléstől, mivel az ilyen előírás azt eredményezné, hogy az említett adómentesség soha nem lenne alkalmazható elhanyagolható értékű vagy nem kereskedelmi jellegű árukhoz küldemények behozatala esetén, még akkor sem, ha ez utóbbi küldeményeket ezen irányelv 143. cikkének b) pontja alapján mentesíteni kell a héa alól.
- 42 Márpedig a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adómentességek leírására használt kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, biztosítania kell azok hatását, valamint tiszteletben kell tartania az adósemlegesség követelményeit (lásd ebben az értelemben: 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont).
- 43 Végül az alapügyben szóban forgó adómentesség által elérni kívánt célt illetően az olasz kormány azt állítja, hogy az adómentesség a kettős adóztatás elkerülésére irányul, kifejtve, hogy amennyiben a fuvarozási költségek mentesülnek a behozatali héa alól, akkor azokra alkalmazni kellene a héát, még akkor is, ha az ellenérték az adóalap részét képezi. Ezzel szemben a FedEx és a Bizottság úgy vélik, hogy az adómentesség célja a technikai egyszerűsítés, és hogy ennélfogva az ilyen adómentesség alkalmazása független attól, hogy a fuvarozási költségekre alkalmazzák-e a behozatali héát. Következésképpen véleményük szerint a behozatalhoz kapcsolódó fuvarozási költségek a héairányelv 144. cikke alapján mentesülnek a héa alól, amennyiben azok értéke az adóalap részét képezi.

- 44 A Bíróság az elhanyagolható értékű áruk behozatali vámok alóli mentességét illetően már elismerte, hogy azok a vámeljárással tekintetében a közigazgatási eljárás egyszerűsítésére irányulnak (lásd ebben az értelemben: 2009. július 2-i Har Vaessen Douane Service ítélet, C-7/08, EU:C:2009:417, 33. pont).
- 45 Mivel a héairányelv 144. cikkében előírt adómentesség ugyanazon termékekre vonatkozik, mint amelyek az ilyen behozatalivám-mentességben részesülnek, ezt az ítélkezési gyakorlatot e cikkekre is alkalmazni kell. Ennélfogva megállapítható, hogy ezen adómentesség célja nem a kettős adóztatás elkerülésére, hanem az adó alkalmazásának tisztán technikai jellegű egyszerűsítésére irányul.
- 46 Ebből következik, hogy a végleges termékimporthoz kapcsolódó fuvarozási költségeket mentesíteni kell a héa hatálya alól, amennyiben azok értéke az adóalap részét képezi, még akkor is, ha azokra a behozatal időpontjában a vámeljárással során nem alkalmazzák a héát.
- 47 E megállapításokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 86. cikke (1) bekezdésének b) pontjával együttesen értelmezett 144. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amely a héamentesség járulékos szolgáltatásokra – beleértve a fuvarozási szolgáltatásokat – való alkalmazása érdekében nemcsak azt írja elő, hogy azok értéke az adóalap részét képezze, hanem hogy e szolgáltatásokra a behozatal időpontjában a vámeljárással során ténylegesen alkalmazzák a héát.

A költségekről

- 48 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 86. cikke (1) bekezdésének b) pontjával együttesen értelmezett 144. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amely a hozzáadottértékadó-mentesség járulékos szolgáltatásokra – beleértve a fuvarozási szolgáltatásokat – való alkalmazása érdekében nemcsak azt írja elő, hogy azok értéke az adóalap részét képezze, hanem hogy e szolgáltatásokra a behozatal időpontjában a vámeljárással során ténylegesen alkalmazzák a hozzáadottérték-adót.

Aláírások