



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 4 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas PVM – 86 straipsnio 1 dalies b punktas ir 144 straipsnis – Leidimas nedidelės vertės arba nekomercinio pobūdžio siuntas įvežti be importo muitų – Paslaugų, susijusių su prekių importu, neapmokestinimas – Nacionalinės teisės aktas, kuriuo dokumentų ir nedidelės vertės prekių pervežimo išlaidos apmokestinamos PVM, nepaisant to, kad jos papildo neapmokestinamas prekes“

Byloje C-273/16

dėl *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) 2015 m. gruodžio 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Agenzia delle Entrate

prieš

Federal Express Europe Inc.

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta (pranešėja), teisėjai E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund ir S. Rodin,

generalinis advokatas E. Tanchev,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. gegužės 18 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Federal Express Europe Inc.*, atstovaujamos *avvocati* G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco ir B. Bagnoli ir *advocaat* T. Scheer,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocati dello Stato* S. Fiorentino ir E. De Bonis,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, L. Lozano Palacios ir F. Tomat,

* Proceso kalba: italų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 86 straipsnio 1 dalies b punkto ir 144 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Agenzia delle Entrate* (mokesčių administratorius, Italija) ir *Federal Express Europe Inc.* (toliau – *FedEx*), *FedEx Corporation* grupės dukterinės bendrovės Italijoje, ginčą dėl pervežimo išlaidų, kurios buvo patirtos importuojant pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) neapmokestinamas prekes, apmokestinimo PVM.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Reglamentas (EEB) Nr. 918/83

- 3 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 918/83, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą (OL L 105, 1983, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 419), iš dalies pakeisto 1991 m. lapkričio 7 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 3357/91 (OL L 318, 1991, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk. 4 t., p. 236, toliau – Reglamentas Nr. 918/83), 27 straipsnis išdėstytas taip:

„Vadovaujantis 28 straipsniu, visas nedidelės vertės prekių siuntas, išsiųstas tiesiai iš trečiosios šalies gavėjui Bendrijoje, leidžiama įvežti be importo muitų.

„Menkavertės prekės“ – tai prekės, kurių savoji vertė kiekvienoje siuntoje neviršija 22 [EUR].“

Direktyva 83/181/EEB

- 4 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyvos 83/181/EEB dėl Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo, atleidžiant galutinį tam tikrų prekių importą nuo pridėtinės vertės mokesčio (OL L 105, 1983, p. 38), su daliniais pakeitimais, padarytais 1988 m. birželio 13 d. Tarybos direktyva 88/331/EEB (OL L 151, p. 79; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 131, toliau – Direktyva 83/181), 22 straipsnyje buvo numatyta:

„Įvežamos prekės, kurių bendra vertė yra ne didesnė kaip 10 [eurų], atleidžiamos nuo pridėtinės vertės mokesčio. Valstybės narės gali atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio įvežamas prekes, jeigu jų bendra vertė yra didesnė kaip 10 [eurų], bet ne didesnė kaip 22 [eurai].“

Tačiau pirmos pastraipos pirmajame sakinyje numatyto neapmokestinimo valstybės narės gali netaikyti prekėms, kurios buvo įvežtos pagal užsakymą paštu.“

- 5 Direktyva 83/181 buvo panaikinta 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/132/EB dėl Direktyvos 2006/112 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 292, 2009, p. 5). Direktyvos 2009/132 23 straipsnis iš esmės pakartoja Direktyvos 83/181 22 straipsnio turinį.

Direktyva 2006/79/EB

- 6 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyvos 2006/79/EB dėl nekomercinio pobūdžio smulkių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių (OL L 286, 2006, p. 15) 2 ir 3 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(2) Nekomercinio pobūdžio smulkių siuntų importą iš trečiųjų šalių reikėtų atleisti nuo apyvartos ir akcizo mokesčių.

(3) kadangi tuo tikslu taikytinos atleidimo nuo mokesčių ribos dėl praktinių priežasčių turėtų kiek galima labiau atitikti Tarybos reglamente (EEB) Nr. 918/78([83]) išdėstytoje atleidimo nuo muitų tvarkoje nustatytas ribas;“

- 7 Šios direktyvos 1 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Nekomercinio pobūdžio smulkios prekių siuntos iš trečiųjų šalių, kurias siunčia privatūs asmenys kitiems privatiems asmenims valstybėje narėje, importo metu atleidžiamos nuo apyvartos ir akcizo mokesčių.

2. Taikant 1 dalį, „nekomercinio pobūdžio smulkios siuntos“ – tai siuntos, kurios:

- a) siunčiamos nereguliariai;
- b) yra sudarytos tik iš gavėjų asmeniniam arba šeimyniniam naudojimui skirtų prekių, kurių pobūdis ir kiekis neduoda pagrindo manyti, kad jos įvežamos kokiu nors komerciniu tikslu,
- c) sudarytos iš prekių, kurių bendra vertė ne didesnė kaip 45 [eurai];
- d) yra siuntėjo siunčiamos gavėjui be jokio atlygio.“

PVM direktyva

- 8 PVM direktyvos VII antraštinės dalies „Apmokestinamoji vertė“ 4 skyriaus 85 straipsnyje, susijusiame su prekių importu, nustatyta:

„Importuojant prekes, apmokestinamoji vertė yra muitinės vertė, nustatyta pagal galiojančias Bendrijos nuostatas.“

- 9 Šios direktyvos 86 straipsnio, taip pat įtvirtinto šiame 4 skyriuje, 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima, jei dar jie nebuvo apimti:

- a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, kuriuos reikia mokėti už importo valstybės narės ribų, ir taip pat kuriuos reikia mokėti importuojant prekes, išskyrus privalomą sumokėti PVM;

- b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinių mokesčių, pakavimo, transporto ir draudimo išlaidas, atsiradusias iki pirmosios paskirties vietos importo valstybės narės teritorijoje, taip pat atsitiktines išlaidas, atsiradusias gabenant į kitą paskirties vietą Bendrijoje, jei pastaroji yra žinoma apmokestinimo momentu.“
- 10 Minėtos direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 5 skyriaus, kuris taip pat pavadintas „Importo neapmokestinimas PVM“, 143 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

- a) galutinai importuojamos prekės, kurių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje;
- b) galutinai importuojamos prekės, kai importą reglamentuoja [1969 m. gegužės 28 d. Tarybos direktyva 69/169/EEB dėl įstatymais ir kitais teisės aktais nustatytų nuostatų dėl tarptautiniais maršrutais keliaujančių asmenų importuojamų prekių atleidimo nuo apyvartos ir akcizo mokesčių suderinimo (OL L 133, 1969, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 8)] ir [direktyvos 83/181 ir 2006/79];

<...>“

- 11 Tame pačiame PVM direktyvos skyriuje įtvirtintame 144 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės neapmokestina PVM su prekių importu susijusių paslaugų teikimo, kai tokių paslaugų vertė įtraukta į apmokestinamąją vertę pagal 83 straipsnio 1 dalies b punktą.“

- 12 PVM direktyvos 413 straipsnyje nustatyta:

„Ši direktyva įsigalioja 2007 m. sausio 1 d.“

Italijos teisė

- 13 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Italijos Respublikos prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reguliavimo (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d., toliau – Dekretas Nr. 633/72)) 9 straipsnyje numatyta:

„1. Tarptautines paslaugas ar su tarptautine prekyba susijusias paslaugas sudaro:

<...>

- 2) eksportui skirtų, tranzitu gabenamų ar laikinai importuojamų prekių transportas, taip pat importuojamų prekių pervežimas, už kurį imamas atlygis apmokestinant mokesčiu pagal 69 straipsnio 1 dalį <...>

<...>“

- 14 Dekreto 69 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Mokestis yra proporcingas ir apskaičiuojamas taikant 16 straipsnyje nurodytus tarifus pagal muitų teisės nuostatose numatytą importuojamų prekių vertę ir prie šios sumos pridėdant mokėtiną muitų sumą, išskyrus PVM, ir pristatymo į [Sąjungos] teritorijoje esančią paskirties vietą, nurodytą transportavimo dokumente, kuriuo remiantis prekės įvežamos į Sąjungos teritoriją, išlaidų sumą. <...>“

15 2015 m. liepos 29 d. *legge n. 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014* (Įstatymas Nr. 115 dėl nuostatų, susijusių su išpareigojimų, išplaukiančių iš Italijos narystės Europos Sąjungoje, laikymuisi – Europos įstatymas 2014) (GURI, Nr. 178, 2015 m. rugpjūčio 3 d.) 12 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. [Dekreto Nr. 633/72] 9 straipsnio 1 dalyje ir jo paskesniuose daliniuose pakeitimuose po 4 punkto įterptas šis punktas:

„4bis)

papildomos paslaugos, susijusios su nekomercinio pobūdžio ir nedidelės vertės prekių siuntomis, kaip tai suprantama pagal direktyvas [2006/79] ir [2009/132], jeigu už papildomas paslaugas mokėtinas atlygis buvo įskačiuotas į apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal šio dekreto 69 straipsnį, ir net jeigu ši suma nebuvo apmokestinta“.

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

16 *Guardia di Finanza* (Muitų ir finansų policija, Italija), atlikusi mokesstinį patikrinimą ir surašiusi protokolą, apie kurį buvo pranešta 2008 m. rugsėjo 18 d., dėl *FedEx* paskelbė keturis pranešimus apie mokėtiną mokestį už jos teikiamas „įeinančiasias“ (*inbound*) transporto paslaugas, kurias sudaro tarptautinių siuntų gavimas ir jų pristatymas Italijos teritorijoje esančiam adresatui.

17 Konkrečiai kalbant, pagrindinėje byloje aptariamame pranešime apie mokėtiną mokestį už 2007 m. mokesčių administratorius priskaičiavo papildomą 1 913 970,00 EUR PVM sumą ir paskyrė 5 167 719,01 EUR baudų dėl „apmokestinamųjų sandorių sąskaitų faktūrų neišrašymo“ ir „deklarotos mažesnės nei mokėtinės sumos“.

18 Iš tikrųjų, mokesčių administratorius rėmėsi Dekreto Nr. 633/72 9 straipsnio 1 dalies 2 punkto, siejamo su 69 straipsnio 1 dalimi, aiškinimu, kad tai, jog nekomercinio pobūdžio smulkių prekių importas muitinėje neapmokestinamas PVM, nekliudo atlygio, kurio dydis atitinka šių prekių pervežimo išlaidas, apmokestinti PVM ir kad šios papildomos išlaidos neapmokestinamos PVM tik tuomet, jeigu šios išlaidos jau buvo apmokestintos PVM muitinėje.

19 *FedEx* kreipėsi į *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milano provincijos mokesčių ginčų komisija, Italija) su ieškiniu dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį ir teigė būtent tai, kad mokesčių administratoriaus pateiktas Dekreto Nr. 633/72 9 straipsnio 1 dalies 2 punkto aiškinimas buvo visiškai nepagrįstas.

20 2013 m. kovo 27 d. Sprendimu *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milano provincijos mokesčių ginčų komisija) patenkino *FedEx* pareikštą ieškinį.

21 Tuo pat laiku *FedEx* kreipėsi į Europos Komisiją su skundu, kad pagal SESV 258 straipsnį būtų pradėta pažeidimo nagrinėjimo procedūra prieš Italijos Respubliką, kiek tai susiję su nedidelės vertės prekių pervežimo išlaidų apmokestinimu PVM, kurį ji laikė neatitinkančiu PVM direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punkto ir 144 straipsnio.

22 2012 m. rugsėjo 27 d. pradėjus pažeidimo nagrinėjimo procedūrą, Komisija 2012 m. spalio 1 d. išsiuntė oficialų pranešimą, o vėliau, 2013 m. lapkričio 21 d., pagrįstą nuomonę. Kadangi gavusi šią nuomonę Italijos Respublika iš dalies pakeitė Dekreto Nr. 633/72 9 straipsnio 1 dalį esant aplinkybėms, kurios apibūdintos šio sprendimo 15 punkte, ši pažeidimo procedūra buvo nutraukta.

- 23 2013 m. kovo 27 d. *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milano provincijos mokesčių ginčų komisija) sprendimas buvo patvirtintas *Commissione tributaria regionale della Lombardia* (Lombardijos regiono mokesčių ginčų komisija, Italija); pastaroji manė, kad mokesčių administratoriaus pozicija „akivaizdžiai prieštaravo“ PVM direktyvos 144 straipsniui. Minėtas mokesčių administratorius padavė kasacinį skundą *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija).
- 24 Savo apeliaciniame skunde mokesčių administratorius teigia, kad to paties dekreto 9 straipsnio 1 dalies 2 punktą, siejamas su 69 straipsnio 1 dalimi, neprieštarauja PVM, nes, viena vertus, jis įsigaliojo tik 2008 m. sausio 1 d. ir todėl netaikomas pagrindinėje byloje ir, kita vertus, bet kuriuo atveju šioje byloje netaikomas nei šios direktyvos 86 straipsnis, nei 144 straipsnis, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamos išlaidos nėra papildomos ir jos nebuvo patirtos vykdant tarptautinį pervežimą.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl Dekreto Nr. 633/72 9 straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 69 straipsnio atitikties PVM direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punktui ir 144 straipsniui.
- 26 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 144 straipsnio ir 86 straipsnio 1 dalies (atitinkančių 1977 gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 14 straipsnio 1 ir 2 dalis ir 11 straipsnio B dalies 3 punktą) nuostatos kartu gali būti aiškinamos taip, kad vienintelė sąlyga neapmokestinti PVM paslaugų, susijusių su vidaus (vadinamojo – įeinančiojo (*inbound*)) transporto paslaugomis, – iš oro uostų zonų iki prekių pristatymo adresatui valstybės narės teritorijoje, laikantis sąlygos „tiekėjas sumoka pervežimo išlaidas ir prisiima atsakomybę“, – yra tai, kad jų vertė turi būti įskaičiuojama į apmokestinamąją vertę, neatsižvelgiant į tai, ar importuojant prekes šios paslaugos yra apmokestinamos muitais; taigi būtų nesuderinama su minėtomis [Sąjungos] nuostatomis, jei nacionalinės teisės normose, įtvirtintose tuomet galiojusio *ratione temporis* Dekreto Nr. 633 9 straipsnio 1 dalies 2 punkte ir 69 straipsnio 1 dalyje, kuriais remiantis bet kuriuo atveju net ir tuomet, kai importuojamos prekės neapmokestinamos PVM – kaip šiuo konkrečiu atveju, kalbant apie dokumentus ir nedidelės vertės prekes, – būtų numatyta, kad turi būti įvykdyta papildoma sąlyga dėl jų realaus apmokestinimo PVM (ir realaus muitų sumokėjimo), kai šios prekės yra importuojamos; ir prireikus taip pat atsižvelgti į transporto paslaugų papildomą ryšį su pagrindinėmis (importo) paslaugomis ir abiejų operacijų supaprastinimo idėją?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 27 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 144 straipsnis, siejamas su minėtos direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punktu, turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuria, siekiant neapmokestinti PVM papildomas paslaugas, įskaitant transporto paslaugas, įpareigojama į apmokestinamąją vertę įtraukti ne tik jų vertę, bet ir jas realiai apmokestinti PVM muitinėje vykdant importą.
- 28 Atsižvelgiant į tai, kad Italijos vyriausybė teigia, jog klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms PVM direktyva negaliojo, pirmiausia reikia nustatyti šiuo atveju taikytiną teisinį pagrindą.

- 29 Šiuo klausimu iš PVM direktyvos 413 straipsnio matyti, kad ji įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d. Dėl perkėlimo į nacionalinę teisę termino šios direktyvos 66 konstatuojamojoje dalyje nustatyta: kad „[p]rievolė perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turėtų apsiriboti tomis nuostatomis, kurios pakeistos iš esmės lyginant su ankstesnėmis direktyvomis“, ir [p]rievolė perkelti nepakitusias nuostatas į nacionalinę teisę nustatyta ankstesnėse direktyvose“.
- 30 Taigi, PVM direktyvos 86 ir 144 straipsniai atitinka atitinkamai Šeštosios direktyvos 77/388 11 straipsnio B skirsnio 3 dalį ir 14 straipsnio 1 dalies i punktą, todėl prievolė perkelti į nacionalinę teisę kyla pagal ankstesnes direktyvas. Iš tiesų šios nuostatos į Šeštąją direktyvą 77/388 buvo įterptos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir, siekiant panaikinti fiskalines sienas, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388 (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), pagal kurios 3 straipsnio 1 dalį minėtos nuostatos turi būti perkeltos iki 1993 m. sausio 1 d.
- 31 Darytina išvada, kad tiek, kiek šiuo atveju šis prejudicinis klausimas yra susijęs su mokesčių administratoriaus pranešimu apie mokėtiną mokesį už 2007 m., PVM direktyva yra taikytina *ratione temporis* pagrindinėje byloje.
- 32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Italijos teisės aktas, pagal kurį, siekiant pervežimo išlaidas neapmokestinti PVM, į apmokestinamąją vertę turi būti ne tik įtraukta jų vertė, bet jos taip pat turi būti realiai apmokestinamos PVM muitinėje vykdant importą, atitinka Sąjungos teisę.
- 33 Konkrečiai kalbant, pateiktas klausimas yra susijęs su nedidelės vertės arba nekomercinio pobūdžio prekių siuntomis, kurios, viena vertus, pagal Reglamento Nr. 918/83 27 straipsnį atleidžiamos nuo importo muitų ir, kita vertus, importuojant yra neapmokestinamos PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio b punktą.
- 34 Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 143 straipsnio b punktą valstybės narės privalo neapmokestinti PVM galutinai iš trečiųjų šalių importuotas prekes, kurioms taikomos direktyvos 83/181 ir 2006/79. Be to, pagal PVM direktyvos 144 straipsnį valstybės narės neapmokestina PVM su prekių importu susijusių paslaugų teikimo, kai tokių paslaugų vertė įtraukta į apmokestinamąją vertę pagal šios direktyvos pagal 86 straipsnio 1 dalies b punktą.
- 35 Dėl apmokestinamosios vertės, susijusios su prekių importu, iš PVM direktyvos 85 straipsnio matyti, kad ją sudaro vertė, kuri apibrėžta kaip vertė muitinėje. Ši vertė visuomet turi apimti minėtos direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytus veiksnius, tarp kurių kaip papildomos išlaidos nurodytos pervežimo išlaidos.
- 36 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojančiu Italijos teisės aktu, konkrečiai kalbant, Dekreto Nr. 633/72 9 straipsniu, buvo reikalaujama, kad siekiant papildomas paslaugas neapmokestinti PVM į apmokestinamąją vertę turi būti ne tik įtraukta jų vertė, bet jos taip pat turi būti realiai apmokestintos PVM muitinėje vykdant importą. Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą šiuo paskutiniu reikalavimu siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo PVM atvejų.
- 37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM tikslais kiekviena paslauga paprastai turi būti laikoma atskira ir savarankiška, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (šiuo klausimu žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 punktą).
- 38 Nepaisant to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai, todėl atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški. Konkrečiai kalbant, vienas sandoris yra tuomet, kai du ar daugiau veiksmų ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis

asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios padalijimas būtų dirbtinis (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Mapfre asistencia ir Mapfre warranty*, C-584/13, EU:C:2015:488, 50 punktas).

- 39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punktu užtikrinama, kad apmokestinus pagrindinę paslaugą būtų apmokestinamos ir papildomos paslaugos. Iš tiesų, pagal šios direktyvos 144 straipsnį, viena vertus, neapmokestinamasis pagrindinis sandoris yra prekių importas ir, kita vertus, papildomos paslaugos yra paslaugos, kurios išvardytos minėtos direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punkte, kurioms – būtent tokioms – taikomas toks pat mokestinis režimas, kaip ir pagrindinei paslaugai, su sąlyga, kad jų vertė yra įtraukta apmokestinamąją vertę.
- 40 Iš PVM direktyvos 144 straipsnio, siejamo su šios direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punktu, išplaukia, kad tiek, kiek pervežimo išlaidos yra įtrauktos į neapmokestinamo importo apmokestinamąją vertę, šis papildomos paslaugos teikimas taip pat turi būti neapmokestinamas PVM.
- 41 Reikalavimas, kad šis paslaugos teikimas būtų veiksmingai apmokestintas PVM muitinėje, kaip numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamoje teisės nuostatoje, panaikintų PVM direktyvos 144 straipsnyje numatyto neapmokestinimo veiksmingumą, nes taikant tokį reikalavimą minėtas neapmokestinimas niekuomet negalės būti taikomas nedidelės vertės arba nekomercinio pobūdžio prekių siuntoms, nors pagal šios direktyvos 143 straipsnio b punktą jos turi būti neapmokestinamos PVM.
- 42 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją sąvokos, kurios vartojamos apibrėžiant atleidimą, turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčio neutralumo reikalavimų (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktą).
- 43 Galiausiai, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamo neapmokestinimo tikslu, Italijos vyriausybė teigia, kad juo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo atvejų, ir paaiškina, jog pervežimo išlaidų neapmokestinimo PVM muitinėje atveju jos turi būti apmokestinamos PVM, net jeigu mokeskis yra įtrauktas į apmokestinamąją vertę. *FedEx* ir Komisija, atvirkščiai, mano, kad neapmokestinimo tikslas yra techninis supaprastinimas ir todėl tokio neapmokestinimo taikymas nepriklauso nuo to, ar pervežimo išlaidos buvo apmokestintos PVM muitinėje. Taigi, jų manymu, su importu susijusios pervežimo išlaidos yra neapmokestinamos PVM remiantis PVM direktyvos 144 straipsniu tiek, kiek jų vertė įtraukta į apmokestinamąją vertę.
- 44 Kiek tai susiję su nekomercinio pobūdžio nedidelės vertės siuntų atleidimu nuo importo muitų, Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad juo siekiama muitinės procedūrų administravimo supaprastinimo (šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 2 d. Sprendimo *Har Vaessen Douane Service*, C-7/08, EU:C:2009:417, 33 punktą).
- 45 Kadangi PVM direktyvos 144 straipsnyje numatytas neapmokestinimas susijęs su tomis pačiomis prekėmis, kurios atleidžiamos nuo tokio mokesčio, ši jurisprudencija taip pat taikytina šiam straipsniui. Taigi, galima daryti išvadą, kad šiuo neapmokestinimu siekiama ne išvengti dvigubo apmokestinamo PVM atvejų, bet, vadovaujantis grynai techniniais sumetimais, supaprastinti apmokestinimo tvarką.
- 46 Darytina išvada, kad pervežimo išlaidos, susijusios su galutiniu prekių importu, turi būti neapmokestintos PVM tiek, kiek jų vertė įtraukta į apmokestinamąją vertę, net jeigu jos ir nebuvo apmokestintos PVM muitinėje vykdant importą.
- 47 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 144 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punktu, turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia tokią nacionalinės teisės nuostatą, kaip nagrinėjama pagrindinėje

byloje, pagal kurią, siekiant papildomas paslaugas, įskaitant pervežimo paslaugas, neapmokestinti PVM, į apmokestinamąją vertę turi būti ne tik įtraukta jų vertė, bet šios paslaugos taip pat turi būti realiai apmokestintos PVM muitinėje vykdant importą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 144 straipsnis, siejamas su šios direktyvos 86 straipsnio 1 dalies b punktu, turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia tokią nacionalinės teisės nuostatą, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, siekiant papildomas paslaugas, įskaitant pervežimo paslaugas, neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu, į apmokestinamąją vertę turi būti ne tik įtraukta jų vertė, bet jos taip pat turi būti realiai apmokestintos pridėtinės vertės mokesčiu muitinėje vykdant importą.

Parašai.