



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 4 oktober 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från mervärdesskatt – Artikel 86.1 b och artikel 144 – Befrielse från importtullar för varor av ringa värde eller av icke-kommersiell karaktär – Undantag för tjänster som har samband med varuinförsel – Nationell lagstiftning enligt vilken transportkostnader för handlingar och varor av ringa värde är föremål för mervärdesskatt trots att de är av underordnad betydelse i förhållande till varor som är undantagna från mervärdesskatt”

I mål C-273/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) genom beslut av den 9 december 2015, som inkom till domstolen den 13 maj 2016, i målet

Agenzia delle Entrate

mot

Federal Express Europe Inc.,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund och S. Rodin,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 maj 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Federal Express Europe Inc., genom G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco och B. Bagnoli, avvocati, samt T. Scheer, advocaat,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino och E. De Bonis, avvocati dello Stato,

* Rättegångsspråk: italienska.

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, L. Lozano Palacios och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 86.1 b och artikel 144 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten, Italien) och Federal Express Europe Inc. (nedan kallat FedEx), som är ett italienskt dotterbolag tillhörande koncernen FedEx Corporation. Målet rör uttagande av mervärdesskatt avseende transportkostnader som är hänförliga till varor som är undantagna från mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Förordning (EEG) nr 918/83

- 3 Artikel 27 i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (EGT L 105, 1983, s. 1; svensk specialutgåva, område 3, volym 3, s. 146), i dess ändrade lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 3357/91 av den 7 november 1991 (EGT L 318, 1991, s. 3; svensk specialutgåva, område 2, volym 8, s. 96) (nedan kallad förordning nr 918/83), har följande lydelse:

”Om inte annat följer av artikel 28 skall varje försändelse som består av varor av försumbart värde som sänds direkt från ett tredje land till en mottagare i gemenskapen vara befriad från importtull.

Med varor av försumbart värde avses: varor vars sammanlagda verkliga värde inte överstiger 22 [euro] per försändelse.”

Direktiv 83/181/EEG

- 4 Artikel 22 i rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 om räckvidden av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om befrielse från mervärdesskatt vid slutlig införsel av vissa varor (EGT L 105, 1983, s. 38; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 96), i dess lydelse enligt rådets direktiv 88/331/EEG av den 13 juni 1988 (EGT L 151, 1988, s. 79; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 3) (nedan kallat direktiv 83/181), föreskrev följande:

”Varor med ett sammanlagt värde som inte överstiger 10 euro skall vara skattebefriade vid införsel. Medlemsstater får bevilja befrielse för införsel av varor vars sammanlagda värde överstiger 10 ecu men inte är högre än 22 euro.

Medlemsstater får dock undanta varor som har importerats per postorder från den befrielse som föreskrivs i första stycket första meningen.”

- 5 Direktiv 83/181 ersattes av rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (EUT L 292, 2009, s. 5). I artikel 23 i direktiv 2009/132 återges i huvudsak innehållet i artikel 22 i direktiv 83/181.

Direktiv 2006/79/EG

- 6 Skälen 2 och 3 i rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeland (EUT L 286, 2006, s. 15) har följande lydelse:

”(2) Befrielse från omsättningsskatter och punktskatter bör gälla vid införsel av småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer.

(3) För detta ändamål bör de gränser inom vilka sådan befrielse skall tillämpas av praktiska skäl så långt möjligt vara samma som de som har fastställts för gemenskapssystemet för tullbefrielse i [förordning nr 918/83].”

- 7 Artikel 1 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär som skickas från ett tredjeland av enskilda personer till andra enskilda personer i en medlemsstat skall vid införsel vara befriade från omsättningsskatt och punktskatt.

2. I punkt 1 avses med ’småförsändelser av icke-kommersiell karaktär’ försändelser som

- a) är av tillfällig natur,
- b) innehåller varor endast avsedda för mottagarens eller dennes familjs eget bruk, av en beskaffenhet och till en mängd som inte tyder på att de importeras för något kommersiellt ändamål,
- c) innehåller varor med ett sammanlagt värde som inte överstiger 45 EUR,
- d) skickas av avsändaren till mottagaren utan betalning av något slag.”

Mervärdesskattedirektivet

- 8 I kapitel 4, som rör import av varor, i avdelning VII, som har rubriken ”Beskattningsunderlag”, i mervärdesskattedirektivet återfinns artikel 85, som har följande lydelse:

”För import av varor skall beskattningsunderlaget utgöras av det värde som i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser fastställts som tullvärdet.”

- 9 Artikel 86.1 i direktivet, vilken också återfinns i kapitel 4, har följande lydelse:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget, i den mån de inte redan ingår:

- a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor som påförs utanför importmedlemsstaten och sådana som påförs med anledning av importen, med undantag för den mervärdesskatt som skall tas ut.

- b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader, som uppkommer fram till varornas första bestämmelseort inom importmedlemsstatens territorium samt bikostnader som härrör från transport till en annan bestämmelseort i gemenskapen, om denna är känd när den beskattningsgrundande händelsen inträffar.”
- 10 I kapitel 5, som har rubriken ”Undantag för import”, i avdelning IX, som har rubriken ”Undantag från skatteplikt”, i mervärdesskattedirektivet återfinns artikel 143, som har följande lydelse:

”Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Slutlig import av varor vars leverans av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom respektive medlemsstats territorium.
- b) Slutlig import av varor i enlighet med rådets direktiv [69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningskatter och punktskatter på varor som införs av resande (EGT L 133, 1969, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 10)], [83/181] och [2006/79].

...”

- 11 I artikel 144 i mervärdesskattedirektivet, vilken återfinns i samma kapitel, anges följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster i samband med import av varor om värdet av dessa tjänster ingår i beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 86.1 b.”

- 12 I artikel 413 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Detta direktiv träder i kraft den 1 januari 2007.”

Italiensk rätt

- 13 I artikel 9 i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (dekret nr 633 från Republiken Italiens president om införande och reglering av mervärdesskatt), av den 26 oktober 1972 (GURI nr 292, av den 11 november 1972), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallat dekret nr 633/72), föreskrivs följande:

”1. Med internationella tjänster eller tjänster i samband med internationell handel avses:

...

- 2) transport av varor som ska exporteras, transiteras eller tillfälligt införas och transport av varor som ska importeras, när ersättningen för dessa påförs skatt enligt artikel 69.1 ...

...”

- 14 Artikel 69.1 i nämnda dekret har följande lydelse:

”Skatten ska, med de skattesatser som anges i artikel 16, stå i proportion till värdet av de importerade varorna som fastställts enligt tullbestämmelserna, ökat med de tullar som ska erläggas, med undantag av mervärdesskatt, samt transportkostnaderna fram till den bestämmelseort inom [unionen] som finns angiven i det transportdokument med hjälp av vilket varorna införs i [unionen]. ...”

15 Enligt artikel 12.1 i lag nr 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014 (lag nr 115 om bestämmelser avseende iakttagande av de skyldigheter som följer av Italiens medlemskap i Europeiska unionen – Europalag 2014), av den 29 juli 2015 (GURI nr 178, av den 3 augusti 2015):

”1. I artikel 9.1 i [dekret nr 633/72] och dess senare lydelse ska följande punkt införas efter punkt 4:

'4a) tjänster med anknytning till småförsändelser av icke-kommersiell karaktär och försändelser av ringa värde som avses i direktiven 2006/79 ... och 2009/132 ..., förutsatt att ersättningen för tjänster med anknytning till sådana försändelser har bidragit till beskattningsunderlaget enligt artikel 69 i detta dekret och även om påförande av skatt inte har skett.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

16 Efter en skattekontroll som genomförts av Guardia di Finanza (tull- och skattepolisen, Italien) och upprättandet av ett protokoll där en överträdelse konstaterades, vilket delgavs den 18 september 2008, utfärdades fyra beskattningsbeslut gentemot FedEx rörande ankommande (*inbound*) transporttjänster som utförts av FedEx och som bestod i att åta sig ansvaret för försändelser som härrör från det internationella nätverket och se till att de därefter levereras till mottagarna i Italien.

17 Genom beskattningsbeslutet för år 2007, som är i fråga i det nationella målet, fastställde skattemyndigheten att mervärdesskatten skulle höjas med 1 913 970 euro och påförde dessutom sanktionsavgifter uppgående till 5 167 719,01 euro för ”underlåtenhet att utfärda fakturor för skattepliktiga transaktioner” och ”deklaration av lägre skatt än den som ska erläggas”.

18 Skattemyndigheten tolkade nämligen artikel 9.1 punkten 2 jämförd med artikel 69.1 i presidentdekret nr 633/72 på så sätt att det faktum att mervärdesskatt inte tas ut i tullen avseende import av varor i små försändelser inte utgör hinder för att mervärdesskatt tas ut avseende det vederlag som avser transportkostnaderna för dessa varor och för att undantag från mervärdesskatt för dessa bikostnader endast beviljas om dessa kostnader redan varit föremål för mervärdesskatt i tullen.

19 FedEx väckte talan mot beslutet vid Commissione tributaria provinciale di Milano (lokala skattedomstolen i Milano, Italien) och gjorde därvid särskilt gällande att den tolkning som skattemyndigheten gjort av artikel 9.1 punkten 2 i dekret 633/72 helt saknade grund.

20 Genom dom av den 27 mars 2013 biföll Commissione tributaria provinciale di Milano (lokala skattedomstolen i Milano) den talan som väckts av FedEx.

21 FedEx hade också lämnat in ett klagomål till Europeiska kommissionen i syfte att denna, med tillämpning av artikel 258 FEUF, skulle inleda ett överträdelseförfarande gentemot Republiken Italien vad gäller påförandet av mervärdesskatt avseende transportkostnader för importerade varor av ringa värde, i strid med artikel 86.1 b och artikel 144 i mervärdesskattedirektivet.

22 Efter att den 27 september 2012 ha inlett ett överträdelseförfarande översände kommissionen den 1 oktober 2012 en formell underrättelse och den 21 november 2013 ett motiverat yttrande. Efter det att Republiken Italien till följd av det motiverade yttrandet ändrat artikel 9.1 i dekret nr 633/72 såsom angetts i punkt 15 i förevarande dom avslutades överträdelseförfarandet.

23 Domen från Commissione tributaria provinciale di Milano (lokala skattedomstolen i Milano) av den 27 mars 2013 fastställdes av Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionala skattedomstolen i Lombardiet, Italien), vilken slog fast att skattemyndighetens uppfattning var ”uppenbart oförenlig” med artikel 144 i mervärdesskattedirektivet. Skattemyndigheten överklagade domen till Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien).

- 24 I sitt överklagande gjorde skattemyndigheten gällande att tolkningen av artikel 9.1 punkten 2 i dekret nr 633/72, jämförd med artikel 69.1 i samma dekret, inte strider mot mervärdesskattedirektivet, med anledning av dels att detta direktiv inte trädde i kraft förrän den 1 januari 2008 och följaktligen inte är tillämpligt på tvisten vid den nationella domstolen, dels att denna tvist i vart fall inte omfattas av tillämpningsområdet för vare sig artikel 86 eller artikel 144 i detta direktiv, eftersom de kostnader som är i fråga i det nationella målet inte är av underordnad betydelse och inte uppkommit vid en internationell transport.
- 25 Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida artikel 9.1 punkten 2 och artikel 69 i dekret nr 633/72 är förenliga med artikel 86.1 b och artikel 144 i mervärdesskattedirektivet.
- 26 Under dessa omständigheter beslutade Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Kan artikel 144 jämförd med artikel 86.1 i mervärdesskattedirektivet [motsvarande artikel 14.1 och 14.2 och artikel 11 B.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28)] tolkas så, att det enda villkoret för att tjänster i samband [med import av varor] som består i så kallad inkommande (*”inbound”*) inrikes transport – från flygplatsområdena till bestämmelseorten, inom medlemsstaten, och med klausulen *”fritt bestämmelseorten”* – inte ska vara mervärdesskattepliktiga är att tjänsternas värde ingår i beskattningsunderlaget, oavsett huruvida tjänsterna faktiskt har påförts skatt i tullen i samband med importen av varorna, och att det således inte är förenligt med ovan nämnda [union]sbestämmelser att tolka de nationella bestämmelserna i artikel 9.1 punkten 2 jämförd med artikel 69.1 i dekret nr 633/72, i den lydelse som är tidsmässigt (*ratione temporis*) tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, så, att under alla omständigheter, och således även vid import som inte är mervärdesskattepliktig – såsom i förevarande fall, då det rör sig om handlingar och varor av ringa värde – det ytterligare kravet på att de faktiskt har påförts mervärdesskatt (och den konkreta betalningen av skatten i tullen) i samband med importen av varorna ska vara uppfyllt, och detta eventuellt även med beaktande av transporttjänsternas underordnade ställning i förhållande till de huvudsakliga tjänsterna (import) och det förenklingsskäl som ligger till grund för båda transaktionerna?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 144 jämförd med artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det för tillämpning av undantaget från mervärdesskatt för underordnade tjänster, däribland transporttjänster, inte bara krävs att tjänsternas värde ingår i beskattningsunderlaget utan också att tjänsterna faktiskt har påförts skatt i tullen i samband med importen.
- 28 Med beaktande av att den italienska regeringen gjort gällande att mervärdesskattedirektivet inte var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet ska det inledningsvis prövas vilka bestämmelser som är tillämpliga i förevarande fall.
- 29 Det framgår av artikel 413 i mervärdesskattedirektivet att detta trädde i kraft den 1 januari 2007. När det gäller övergångsperioden anges i skäl 66 i direktivet att *”[s]kyldigheten att införliva detta ... med nationell lagstiftning ... endast [bör] gälla de bestämmelser som utgör en ändring i sak i förhållande till tidigare direktiv”* och att *”[s]kyldigheten att införliva de oförändrade bestämmelserna följer av tidigare direktiv”*.

- 30 Artiklarna 86 och 144 i mervärdesskattedirektivet motsvarar artikel 11 B.3 och artikel 14.1 i) i det sjätte direktivet 77/388, vilket innebär att skyldigheten att införliva bestämmelserna med nationell rätt följer av tidigare direktiv. De sistnämnda bestämmelserna infördes nämligen i det sjätte direktivet 77/388 genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33). I artikel 3.1 i det direktivet anges den 1 januari 1993 som frist för införlivande av dessa bestämmelser.
- 31 Av detta följer att mervärdesskattedirektivet är tillämpligt *ratione temporis* i det nationella målet, eftersom tolkningsfrågan i förevarande fall rör ett beskattningsbeslut som skattemyndigheten fattat för år 2007.
- 32 Den hänskjutande domstolen ställer sig frågan huruvida den italienska lagstiftningen är förenlig med unionsrätten i den del den som villkor för undantag från mervärdesskatt för transportkostnader inte bara kräver att transporttjänsternas värde ingår i beskattningsunderlaget, utan också att mervärdesskatt erläggs för dem i tullen.
- 33 Den ställda frågan rör särskilt försändelser av varor av ringa värde eller av icke-kommersiell karaktär, vilka enligt artikel 27 i förordning nr 918/83 är undantagna från importtullar och enligt artikel 143 b i mervärdesskattedirektivet är undantagna från mervärdesskatt vid import.
- 34 I detta hänseende erinrar domstolen om att medlemsstaterna enligt artikel 143 b i mervärdesskattedirektivet är skyldiga att från mervärdesskatt undanta slutlig import av varor från tredjeländer som omfattas av direktiven 83/181 och 2006/79. Medlemsstaterna ska dessutom enligt artikel 144 i mervärdesskattedirektivet undanta tillhandahållanden av tjänster i samband med import av varor om värdet av dessa tjänster ingår i beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 86.1 b i direktivet.
- 35 När det gäller beskattningsunderlaget avseende import av varor framgår det av artikel 85 i mervärdesskattedirektivet att detta utgörs av det värde som fastställts som tullvärdet. Detta värde ska i vart fall innehålla de poster som avses i artikel 86.1 b i detta direktiv, bland vilka transportkostnader anges såsom bikostnader.
- 36 Den italienska lagstiftning som var tillämplig vid omständigheterna i det nationella målet, bland annat artikel 9 i dekret nr 633/72, krävde som villkor för undantag från mervärdesskatt för de underordnade tjänsterna inte bara att transporttjänsternas värde skulle ingå i beskattningsunderlaget, utan också att mervärdesskatt faktiskt skulle erläggas för dem i tullen vid importen. Enligt begäran om förhandsavgörande avsåg det sista villkoret att undvika dubbelt uttag av mervärdesskatt.
- 37 Det ska erinras om att i mervärdesskattehänseende ska varje tillhandahållande i regel anses vara fristående och självständigt, såsom följer av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 29).
- 38 Icke desto mindre följer det av domstolens praxis att flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, under vissa omständigheter, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det är fråga om en enda transaktion bland annat när två eller flera delar eller handlingar från en beskattningsbar person har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion och att det därför vore konstlat att försöka skilja dem från varandra (dom av den 16 juli 2015, Mapfre asistencia och Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, punkt 50).

- 39 I detta hänseende påpekar domstolen att artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet säkerställer att beskattningen av den underordnade tjänsten följer beskattningen av den huvudsakliga tjänsten. Enligt artikel 144 i direktivet utgörs huvudtransaktionen som är undantagen från mervärdesskatt av importen av varorna och de underordnade tjänsterna utgörs av de tjänster som anges i artikel 86.1 b i direktivet. De sistnämnda ska i egenskap av underordnade tjänster i skattehänseende behandlas likadant som den huvudsakliga tjänsten under förutsättning att dess värde ingår i beskattningsunderlaget.
- 40 Det framgår följaktligen av artikel 86.1 b, jämförd med artikel 144, i mervärdesskattedirektivet att denna underordnade tjänst också ska undantas från mervärdesskatt i den mån transportkostnaderna ingår i beskattningsunderlaget avseende en importtransaktion som undantas från mervärdesskatt.
- 41 Kravet att denna tjänst faktiskt ska ha varit föremål för mervärdesskatt i tullen, såsom föreskrivs i den nationella lagstiftningen i fråga, fråntar undantaget i artikel 144 i mervärdesskattedirektivet dess verkan, eftersom ett sådant krav får till följd att undantaget aldrig tillämpas vid import av försändelser som består av varor av ringa värde eller av icke-kommersiell karaktär, trots att sådana ska undantas från mervärdesskatt enligt artikel 143 b i direktivet.
- 42 Det framgår av fast praxis från domstolen att tolkningen av de ord som används för att definiera undantagen måste vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag, inte får medföra att undantagen förlorar sin effekt samt att de måste uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23).
- 43 När det gäller ändamålet med det undantag som är i fråga i det nationella målet har den italienska regeringen gjort gällande att undantaget avser att undvika dubbelbeskattning. Den italienska regeringen anser att transportkostnaderna, för det fall de undantagits från mervärdesskatt i tullen, ska omfattas av mervärdesskatt även om vederlaget ingår i beskattningsunderlaget. FedEx och kommissionen anser däremot att ändamålet med undantaget är en skatteteknisk förenkling och att tillämpningen av undantaget därför inte är beroende av om transportkostnaderna varit föremål för mervärdesskatt i tullen. Enligt deras synsätt är följaktligen transportkostnader hänförliga till import undantagna från mervärdesskatt på grundval av artikel 144 i mervärdesskattedirektivet i den mån värdet av dem ingår i beskattningsunderlaget.
- 44 Domstolen har redan, när det gäller undantag från importtullar för varor av ringa värde, uttalat att dessa undantag syftar till en administrativ förenkling av tullförfarandena (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2009, Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, punkt 33).
- 45 Eftersom det undantag som föreskrivs i artikel 144 i mervärdesskattedirektivet avser samma varor som de som omfattas av undantaget från importtullar ska denna rättspraxis även tillämpas på den artikeln. Det kan följaktligen slås fast att ändamålet med det undantag som avses i artikel 144 i mervärdesskattedirektivet inte är att undvika dubbelbeskattning utan att det rent skattetekniskt har till syfte att förenkla tillämpningen av skattebestämmelser.
- 46 Av detta följer att transportkostnader hänförliga till slutlig import av varor ska undantas från mervärdesskatt, i den mån deras värde ingår i beskattningsunderlaget, trots att de inte har varit föremål för mervärdesskatt i tullen vid importen.
- 47 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 144 jämförd med artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det för tillämpning av undantaget från mervärdesskatt på underordnade tjänster, däribland transporttjänster, inte bara krävs att tjänsternas värde ingår i beskattningsunderlaget utan också att tjänsterna faktiskt har varit föremål för mervärdesskatt i tullen vid importen.

Rättegångskostnader

- 48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 144 jämförd med artikel 86.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det för tillämpning av undantaget från mervärdesskatt på underordnade tjänster, däribland transporttjänster, inte bara krävs att tjänsternas värde ingår i beskattningsunderlaget utan också att tjänsterna faktiskt har varit föremål för mervärdesskatt i tullen vid importen.

Underskrifter