



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

4. oktober 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – direktiv 2006/112/EF – momsfrigørelse – artikel 86, stk. 1, litra b), og artikel 144 – fritagelse for importafgifter for varer af ringe værdi eller uden erhvervsmæssig karakter – fritagelse for tjenesteydelser i forbindelse med indførsel af varer – national lovgivning, som pålægger moms på omkostninger til transport af dokumenter og varer af ringe værdi på trods af deres karakter af accessoriske ydelser til varer, der er fritaget for moms«

I sag C-273/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) ved afgørelse af 9. december 2015, indgået til Domstolen den 13. maj 2016, i sagen

Agenzia delle Entrate

mod

Federal Express Europe Inc.,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund og S. Rodin,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. maj 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Federal Express Europe Inc. ved avvocati G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco og B. Bagnoli samt ved advocaat T. Scheer,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato S. Fiorentino og E. De Bonis,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal, L. Lozano Palacios og F. Tomat, som befuldmægtigede,

* Processprog: italiensk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 86, stk. 1, litra b), og artikel 144 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Agenzia delle Entrate (skattemyndigheden, Italien) og Federal Express Europe Inc. (herefter »FedEx«), den italienske filial af FedEx Corporation-koncernen, vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) på transportomkostninger i forbindelse med indførsel af afgiftsfritagne varer.

Retsforskrifter

EU-retten

Forordning (EØF) nr. 918/83

- 3 Artikel 27 i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter (EFT 1983, L 105, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EØF) nr. 3357/91 af 7. november 1991 (EFT 1991, L 318, p. 3) (herefter »forordning nr. 918/83«), har følgende ordlyd:

»Med forbehold af artikel 28 indrømmes der fritagelse for importafgifter for forsendelser bestående af varer af ringe værdi, der forsendes direkte fra et tredjeland til en modtager i Fællesskabet.

Ved »varer af ringe værdi« forstås varer, hvis samlede egenverdi ikke overstiger 22 [EUR] pr. forsendelse.«

Direktiv 83/181/EØF

- 4 Artikel 22 i Rådets direktiv 83/181/EØF af 28. marts 1983 om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d), i direktiv 77/388/EØF for så vidt angår fritagelse for merværdiafgift ved visse former for endelig indførsel af goder (EFT 1983, L 105, s. 38), som ændret ved Rådets direktiv 88/331/EØF af 13. juni 1988 (EFT 1988, L 151, s. 79) (herefter »direktiv 83/181«), bestemte:

»Der indrømmes fritagelse for så vidt angår indførsel af varer, hvis samlede værdi ikke overstiger 10 [EUR]. Medlemsstaterne kan indrømme fritagelse for indførsel af varer, hvis samlede værdi er større end 10 [EUR], men ikke overstiger 22 [EUR].

Medlemsstaterne kan dog undtage varer, der indføres i forbindelse med postordresalg, fra den i stk. 1, første punktum, nævnte fritagelse.«

- 5 Direktiv 83/181 blev ophævet ved Rådets direktiv 2009/132/EF af 19. oktober 2009 om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 143, litra b) og c), i direktiv 2006/112 for så vidt angår fritagelse for merværdiafgift ved visse former for endelig indførsel af goder (EUT 2009, L 292, s. 5). Artikel 23 i direktiv 2009/132 gentager i det væsentlige indholdet af artikel 22 i direktiv 83/181.

Direktiv 2006/79/EF

- 6 Anden og tredje betragtning til Rådets direktiv 2006/79/EF af 5. oktober 2006 om afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervmæssig karakter fra tredjelande (EUT 2006, L 286, s. 15) har følgende ordlyd:
- »(2) Fællesskabsreglerne for fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter for småforsendelser uden erhvervmæssig karakter fra tredjelande bør opretholdes.
- (3) Med henblik herpå bør det omfang, i hvilket en sådan afgiftsfritagelse skal gælde, af praktiske grunde i videst mulig udstrækning svare til det, der er fastsat for fællesskabsordningen vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter i [forordning nr. 918/83].«
- 7 Nævnte direktivs artikel 1 har følgende ordlyd:
- »1. Varer i småforsendelser uden erhvervmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson i en medlemsstat, fritages ved indførslen for omsætningsafgifter og punktafgifter.
2. I stk. 1 forstås ved »småforsendelser uden erhvervmæssig karakter« forsendelser, der:
- a) finder sted lejlighedsvis
- b) udelukkende indeholder varer, der er bestemt til modtagerens brug eller forbrug, personligt eller i husholdningen, idet disse varer hverken ved deres beskaffenhed eller mængde må bære præg af at være af erhvervmæssig interesse
- c) består af varer, hvis samlede værdi ikke overstiger 45 EUR, samt
- d) sendes fra afsenderen til modtageren uden nogen form for vederlag.«

Momsdirektivet

- 8 Momsdirektivets artikel 85, som findes i kapitel 4 vedrørende indførsel af varer i direktivets afsnit VII med overskriften »Afgiftsgrundlag«, bestemmer:
- »Ved indførsel af varer er afgiftsgrundlaget toldværdien fastsat i overensstemmelse med gældende fællesskabsbestemmelser.«
- 9 Direktivets artikel 86, som ligeledes findes i kapitel 4, fastsætter følgende i stk. 1:
- »I afgiftsgrundlaget medregnes følgende elementer, såfremt de ikke allerede indgår heri:
- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter, som skal svares uden for indførselsmedlemsstaten, samt sådanne, som er foranlediget af indførslen, med undtagelse af den moms, der skal opkræves
- b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som påløber indtil varernes første bestemmelsessted på indførselsmedlemsstatens område, samt omkostninger, som hidrører fra transporten til et andet bestemmelsessted inden for Fællesskabet, hvis dette sted er kendt på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.«

- 10 Momsdirektivets artikel 143, som findes i kapitel 5 med overskriften »Fritagelse ved indførsel« i direktivets afsnit IX, som har overskriften »Afgiftsfritagelser«, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

- a) endelig indførsel af varer, såfremt afgiftspligtige personers levering heraf under alle omstændigheder er fritaget på medlemsstaternes respektive område
- b) endelig indførsel af varer som omhandlet i [Rådets direktiv 69/169/EØF af 28. maj 1969 om harmonisering af lovgivning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik (EFT 1969, L 133, s. 6)] [samt i direktiv 83/181] og [2006/79]

[...]«

- 11 I momsdirektivets artikel 144, som findes i samme kapitel, bestemmes:

»Medlemsstaterne fritager levering af ydelser i forbindelse med indførsel af varer, såfremt ydelsens værdi indgår i afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 86, stk. 1, litra b).«

- 12 Momsdirektivets artikel 413 fastsætter:

»Dette direktiv træder i kraft den 1. januar 2007.«

Italiensk ret

- 13 Artikel 9 i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret nr. 633 fra republikkens præsident om indførelse og regulering af merværdiafgift) af 26. oktober 1972 (GURI nr. 292 af 11.11.1972) bestemmer følgende i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »dekret nr. 633/72«):

»1. Internationale tjenesteydelser eller tjenesteydelser med tilknytning til afgiftsfrie internationale udvekslinger udgøres af:

[...]

- 2) transporter vedrørende varer under udførsel, transit eller midlertidig indførsel samt transporter vedrørende varer under indførsel, hvis vederlag er afgiftspligtigt i henhold til artikel 69, stk. 1 [...]

[...]«

- 14 Dette dekrets artikel 69, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftsbeløbet tager med de i artikel 16 anførte satser hensyn til de indførte varers værdi, som fastsættes i henhold til bestemmelserne på toldområdet, forøget med beløbet af skyldig told, med undtagelse af moms, samt beløbet af omkostningerne til transport til det bestemmelsessted inden for Unionen, som er oplyst på det transportdokument, hvormed varerne indføres i dette område [...]«

15 Følgende er fastsat i artikel 12, stk. 1, i legge n. 115 – Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014 (lov nr. 115 om bestemmelser om opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af Italiens medlemskab af Den Europæiske Union – EU-loven af 2014) af 29. juli 2015 (GURI nr. 178, af 3.8.2015):

»1. I artikel 9, stk. 1, i [dekret nr. 633/72] med efterfølgende ændringer indsættes efter stk. 4 følgende:

»4a) accessoriske ydelser vedrørende småforsendelser uden erhvervmæssig karakter og forsendelser af ringe værdi som omhandlet i [direktiv 2006/79] og [2009/132], forudsat at vederlaget for de accessoriske ydelser er medregnet i afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 69 i dette dekret, og på trods af, at indførslen ikke er blevet pålagt afgiften.««

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

16 Efter afgiftsmæssig undersøgelse foretaget af Guardia di Finanza (told- og afgiftspolitiet, Italien) og udarbejdelsen af en rapport meddelt den 18. september 2008 blev der udstedt fire afgiftsansættelser til selskabet FedEx vedrørende de af selskabet udførte ankomende (*inbound*) transportydelser bestående i at varetage forsendelser fra udlandet og sørge for den efterfølgende levering af disse forsendelser til modtagere i Italien.

17 Nærmere bestemt fastslog den nævnte afgifts- og skattemyndighed med afgiftsansættelsen for 2007, som er genstand for hovedsagen, at momsens skulle forhøjes med 1 913 970 EUR, og pålagde endvidere bøder på 5 167 719,01 EUR som følge af »manglende fakturering af afgiftspligtige transaktioner« og »indberetning af lavere afgiftsbeløb end det skyldige«.

18 Afgifts- og skattemyndigheden lagde således en fortolkning af artikel 9, stk. 1, nr. 2, i dekret nr. 633/72, sammenholdt med dekretets artikel 69, stk. 1, til grund, hvorefter den manglende pålæggelse af moms ved toldstedet i forbindelse med indførsel af varer i småforsendelser ikke var til hinder for, at modværdien svarende til transportomkostningerne vedrørende disse varer er momspligtige, og at disse biomkostninger alene er afgiftsfrie, såfremt de allerede er blevet pålagt moms ved toldstedet.

19 FedEx anlagde sag ved Commissione tributaria provinciale di Milano (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Milano, Italien) til prøvelse af denne afgiftsansættelse, idet selskabet særligt gjorde gældende, at skattemyndighedens fortolkning af artikel 9, stk. 1, nr. 2, i dekret nr. 633/72 savnede grundlag.

20 Ved dom af 27. marts 2013 gav Commissione tributaria provinciale di Milano (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Milano) FedEx medhold i sagen.

21 I mellemtiden havde FedEx også indbragt en klage til Europa-Kommissionen med henblik på i henhold til artikel 258 TEUF at få indledt en traktatbrudsprocedure mod Den Italienske Republik vedrørende pålæggelse af moms på omkostningerne til transport af indførte varer af ringe værdi, som efter selskabets opfattelse var i strid med momsdirektivets artikel 86, stk. 1, litra b), og artikel 144.

22 Efter indledningen af en traktatbrudsprocedure den 27. september 2012 sendte Kommissionen den 1. oktober 2012 en åbningsskrivelse og derefter den 21. november 2013 en begrundet udtalelse. Da Den Italienske Republik som følge af denne udtalelse ændrede artikel 9, stk. 1, i dekret nr. 633/72 i henhold til de i denne doms præmis 15 nævnte betingelser, blev denne procedure afsluttet.

23 Dommen afsagt af Commissione tributaria provinciale di Milano (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Milano) den 27. marts 2013 blev stadfæstet af Commissione tributaria regionale della Lombardia (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen

Lombardiet, Italien), idet denne ret fandt, at afgifts- og skattemyndighedens synspunkt var »åbenlyst i strid« med momsdirektivets artikel 144. Afgifts- og skattemyndigheden har iværksat kassationsappel ved Corte suprema di cassazione (kassationsdomstolen, Italien).

- 24 I kassationsappelskriftet har afgifts- og skattemyndigheden anført, at fortolkningen af artikel 9, stk. 1, nr. 2, i dekret nr. 633/72, sammenholdt med samme dekrets artikel 69, stk. 1, ikke er i strid med momsdirektivet, for så vidt som direktivet for det første først trådte i kraft den 1. januar 2008 og følgelig ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, og da tvisten for det andet under alle omstændigheder hverken henhører under anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 86 eller 144, idet de i hovedsagen omhandlede omkostninger ikke er accessoriske, og da de ikke er blevet afholdt i forbindelse med en international transport.
- 25 Den forelæggende ret er i tvivl om foreneligheden af artikel 9, stk. 1, nr. 2, og artikel 69 i dekret nr. 633/72 med momsdirektivets artikel 86, stk. 1, litra b), og artikel 144.
- 26 På denne baggrund har Corte suprema di cassazione (kassationsdomstolen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan [momsdirektivets] artikel 144, sammenholdt med artikel 86, stk. 1, [...] (svarende til artikel 14, stk. 1 og 2, samt artikel 11, punkt B, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 [om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1)]) fortolkes således, at den eneste betingelse for momsfrihed for ydelser, der er tilknyttet indførsel af varer, som består i den såkaldte »inbound« (»ankommende«) indenlandske transport – fra lufthavnsområdet til det endelige bestemmelsessted i medlemsstaten og med klausulen »levering frit bestemmelsessted« – er, at ydelsernes værdi indgår i afgiftsgrundlaget, uanset om disse ydelser reelt er blevet afgiftsbelagt ved toldstedet i forbindelse med indførelsen af varerne, og at det således ikke er foreneligt med ovennævnte [EU-retlige bestemmelser], at fortolke de nationale bestemmelser i artikel 9, stk. 1, nr. 2, sammenholdt med artikel 69, stk. 1, i [dekret nr. 633/72], i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen gældende affattelse, således at der under alle omstændigheder og således også i tilfælde af momsfri indførsel – således som det er tilfældet i den foreliggende situation, hvor der er tale om dokumenter og varer af ringe værdi – skal være opfyldt yderligere en betingelse om, at disse ydelser faktisk skal have været pålagt moms (og at afgiften konkret er blevet betalt ved toldstedet) i forbindelse med indførsel af de pågældende varer, og dette eventuelt også henset til transportydelseernes accessoriske karakter i forhold til hovedydelseerne (indførsel af varer) og det forenklingsformål, der ligger til grund for begge transaktioner?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 27 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 144, sammenholdt med direktivets artikel 86, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som betingelse for anvendelse af momsfrigtagelsen for accessoriske ydelser, herunder transportydelser, ikke alene stiller krav om, at ydelsernes værdi indgår i afgiftsgrundlaget, men også om, at disse ydelser faktisk skal have været pålagt moms ved toldstedet i forbindelse med indførelsen.
- 28 Henset til den omstændighed, at den italienske regering har gjort gældende, at momsdirektivet ikke var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal den retlige ramme for den foreliggende sag indledningsvis fastlægges.

- 29 I denne henseende følger det af momsdirektivets artikel 413, at dette trådte i kraft den 1. januar 2007. Hvad angår gennemførelsesfristen følger det af 66. betragtning til dette direktiv, at »[f]orpligtelsen til at gennemføre [direktivet] i national ret [...] kun [bør] omfatte de bestemmelser, hvori der er foretaget ændringer af indholdet i forhold til de tidligere direktiver«, og at »[f]orpligtelsen til at gennemføre de bestemmelser, hvori der ikke er foretaget ændringer, følger af de tidligere direktiver«.
- 30 Momsdirektivets artikel 86 og 144 svarer imidlertid til henholdsvis artikel 11, punkt B, stk. 3, og artikel 14, stk. 1, litra i), i sjette direktiv 77/388, hvorfor forpligtelsen til at gennemføre disse følger af de tidligere direktiver. Disse sidstnævnte bestemmelser blev således indført i sjette direktiv 77/388 ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT 1991, L 376, s. 1), hvis artikel 3, stk. 1, fastsatte fristen for gennemførelse af de pågældende bestemmelser til den 1. januar 1993.
- 31 Det følger heraf, at for så vidt som det foreliggende præjudicielle spørgsmål i denne sag vedrører en afgiftsansættelse udstedt af skattemyndigheden vedrørende 2007, finder momsdirektivet tidsmæssig anvendelse på tvisten i hovedsagen.
- 32 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den italienske lovgivning – idet den gør anvendelse af momsfrigtagelsen af transportomkostninger betinget ikke alene af, at deres værdi indgår i afgiftsgrundlaget, men ligeledes af, at de faktisk er blevet pålagt moms ved toldstedet i forbindelse med indførslen – er forenelig med EU-retten.
- 33 Det forelagte spørgsmål vedrører særligt forsendelser af varer af ringe værdi eller uden erhvervmæssig værdi, som for det første er fritaget for importafgifter i henhold til artikel 27 i forordning nr. 918/83 og for det andet er fritaget for moms ved indførsel i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 143, litra b).
- 34 Det skal i denne henseende bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 143, litra b), skal fritage endelig indførsel af varer med oprindelse i tredjelande henhørende under direktiv 83/181 og 2006/79. Endvidere følger det af momsdirektivets artikel 144, at medlemsstaterne skal fritage levering af ydelser i forbindelse med indførsel af varer, såfremt ydelsens værdi indgår i afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med dette direktivs artikel 86, stk. 1, litra b).
- 35 Hvad angår afgiftsgrundlaget for indførsel af varer følger det af momsdirektivets artikel 85, at dette udgøres af toldværdien. Denne værdi skal under alle omstændigheder omfatte de elementer, der er opregnet i direktivets artikel 86, stk. 1, litra b), som bl.a. omfatter transportomkostninger som biomkostninger.
- 36 Den italienske lovgivning, som var i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, særligt artikel 9 i dekret nr. 633/72, krævede imidlertid – for at momsfrigtagelsen kunne anvendes på accessoriske ydelser – ikke alene, at deres værdi indgår i afgiftsgrundlaget, men ligeledes, at de faktisk er blevet pålagt moms ved toldstedet i forbindelse med indførsel. Dette krav tilsigtede ifølge forelæggelsesafgørelsen at undgå situationer med dobbelt påligning af afgift.
- 37 Det bemærkes i denne henseende, at hver enkelt transaktion i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (jf. i denne retning dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 29).
- 38 Det fremgår ikke desto mindre ligeledes af Domstolens praksis, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfrigtagelse, under visse omstændigheder skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden. Der er tale om en enkelt transaktion, bl.a. når to eller flere

elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 16.7.2015, *Mapfre asistencia og Mapfre warranty*, C-584/13, EU:C:2015:488, præmis 50).

- 39 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 86, stk. 1, litra b), sikrer, at afgiftspåleggelsen på accessoriske ydelser følger afgiftspåleggelsen på hovedydelsen. Det følger således for det første af direktivets artikel 144, at den afgiftsfritagede hovedydelse svarer til indførsel af varer, og for det andet, at de accessoriske ydelser er de ydelser, der er opregnet i direktivets artikel 86, stk. 1, litra b), idet disse som sådan skal følge hovedydelsen i afgiftsmæssig henseende på betingelse af, at deres værdi indgår i afgiftsgrundlaget.
- 40 Det følger således af momsdirektivets artikel 86, stk. 1, litra b), sammenholdt med direktivets artikel 144, at for så vidt som transportomkostningerne indgår i afgiftsgrundlaget for den indførsel, der er momsfristaget, skal den accessoriske tjenesteydelse ligeledes være momsfristaget.
- 41 Kravet om, at denne tjenesteydelse faktisk har været pålagt moms ved toldstedet således som fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, ville berøve fritagelsen i momsdirektivets artikel 144 sin effektivitet, idet et sådant krav ville føre til, at den pågældende fritagelse aldrig ville finde anvendelse i tilfælde af indførsel af forsendelser bestående af varer af ringe værdi eller uden erhvervsmæssig karakter, skønt disse skal fritages for moms i henhold til direktivets artikel 143, litra b).
- 42 Det følger af Domstolens faste praksis, at fortolkningen af de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne, skal være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dom af 21.3.2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23).
- 43 Hvad endelig angår formålet med den i hovedsagen omhandlede fritagelse har den italienske regering gjort gældende, at den tilsigter at undgå situationer med dobbelt påligning af afgift, idet den har forklaret, at i tilfælde, hvor transportomkostningerne er fritaget for moms ved toldstedet, skal de være pålagt moms, selv om modværdien indgår i afgiftsgrundlaget. FedEx og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at formålet med fritagelsen er en teknisk forenkling, og at anvendelsen af en sådan fritagelse følgelig er uafhængig af, om transportomkostningerne er blevet pålagt moms ved toldstedet. Følgelig er transportomkostningerne ved indførslen efter deres synspunkt fritaget for moms på grundlag af momsdirektivets artikel 144, for så vidt som deres værdi indgår i afgiftsgrundlaget.
- 44 Domstolen har allerede for så vidt angår fritagelse for importafgifter for forsendelser bestående af varer af ringe værdi anerkendt, at denne fritagelse skal bidrage til en administrativ forenkling af toldprocedurerne (jf. i denne retning dom af 2.7.2009, *Har Vaessen Douane Service*, C-7/08, EU:C:2009:417, præmis 33).
- 45 Da fritagelsen i momsdirektivets artikel 144 vedrører de samme varer som dem, der drager fordel af denne fritagelse, skal denne retspraksis ligeledes anvendes på denne bestemmelse. Det kan følgelig konkluderes, at formålet med denne fritagelse ikke er at undgå situationer med dobbelt påligning af afgift, men rent teknisk at forenkler afgiftsopkrævningen.
- 46 Det følger heraf, at transportomkostningerne til endelig indførsel af varer skal være fritaget for moms, for så vidt som deres værdi indgår i afgiftsgrundlaget, skønt de ikke er blevet pålagt moms ved toldstedet i forbindelse med indførslen.
- 47 Henset til ovenstående bemærkninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 144, sammenholdt med direktivets artikel 86, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som

betingelse for anvendelse af momsfrigtagelsen for accessoriske ydelser, herunder transportydelser, ikke alene stiller krav om, at ydelsernes værdi indgår i afgiftsgrundlaget, men også om, at disse ydelser faktisk skal have været pålagt moms ved toldstedet i forbindelse med indførsel.

Sagsomkostninger

- ⁴⁸ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 144 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 86, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som betingelse for anvendelse af merværdiafgiftsfrigtagelsen for accessoriske ydelser, herunder transportydelser, ikke alene stiller krav om, at ydelsernes værdi indgår i afgiftsgrundlaget, men også om, at disse ydelser faktisk skal have været pålagt merværdiafgift ved toldstedet i forbindelse med indførsel.

Underskrifter