



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

4 oktober 2017\*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Richtlijn 2006/112/EG – Btw-vrijstelling – Artikel 86, lid 1, onder b), en artikel 144 – Vrijstelling van rechten bij invoer voor goederen met een te verwaarlozen waarde of zonder commercieel karakter – Vrijstelling voor diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen – Nationale regeling volgens welke de kosten van vervoer voor documenten en goederen met een te verwaarlozen waarde aan de btw worden onderworpen, ofschoon zij bijkomend zijn ten opzichte van niet-belastbare goederen”

In zaak C-273/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Corte suprema di cassazione (hoogste rechterlijke instantie, Italië) bij beslissing van 9 december 2015, ingekomen bij het Hof op 13 mei 2016, in de procedure

**Agenzia delle Entrate**

tegen

**Federal Express Europe Inc.,**

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), kamerpresident, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: R. Schiano, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 mei 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- Federal Express Europe Inc., vertegenwoordigd door G. Brocchieri, G. Di Garbo, G. Polacco en B. Bagnoli, avvocati, en T. Scheer, advocaat,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door S. Fiorentino en E. De Bonis, avvocati dello Stato,

\* Procestaal: Italiaans.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, L. Lozano Palacios en F. Tomat als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 86, lid 1, onder b), en artikel 144 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Agenzia delle Entrate (belastingdienst, Italië) en Federal Express Europe Inc. (hierna: „FedEx”), de Italiaanse dochteronderneming van de groep FedEx Corporation, over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de kosten van vervoer die verband houden met de invoer van van btw vrijgestelde goederen.

### *Toepasselijke bepalingen*

#### *Unierecht*

#### *Verordening (EEG) nr. 918/83*

- 3 Artikel 27 van verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (PB 1983, L 105, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 3357/91 van de Raad van 7 november 1991 (PB 1991, L 318, blz. 3; hierna: „verordening nr. 918/83”), luidt:

„Behoudens het bepaalde in artikel 28, zijn van rechten bij invoer vrijgesteld zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap worden gezonden.

Onder ‚goederen met een te verwaarlozen waarde’ wordt verstaan goederen waarvan de intrinsieke waarde niet meer dan 22 [EUR] per zending bedraagt.”

#### *Richtlijn 83/181/EEG*

- 4 Artikel 22 van richtlijn 83/181/EEG van de Raad van 28 maart 1983 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder d), van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PB 1983, L 105, blz. 38), zoals gewijzigd bij richtlijn 88/331/EEG van de Raad van 13 juni 1988 (PB 1988, L 151, blz. 79) (hierna: „richtlijn 83/181”), bepaalde:

„Voor de invoer van goederen waarvan de totale waarde niet meer dan 10 [EUR] bedraagt wordt vrijstelling verleend. De lidstaten kunnen vrijstelling verlenen voor de invoer van goederen waarvan de totale waarde meer dan 10 [EUR] doch niet meer dan 22 [EUR] bedraagt.

De lidstaten kunnen goederen die in het kader van postorderverkoop zijn ingevoerd, echter uitsluiten van de in de eerste alinea, eerste zin, bedoelde vrijstelling.”

- 5 Richtlijn 83/181 is ingetrokken bij richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van richtlijn 2006/112 met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PB 2009, L 292, blz. 5). Artikel 23 van richtlijn 2009/132 komt in wezen overeen met artikel 22 van richtlijn 83/181.

*Richtlijn 2006/79/EG*

- 6 In de overwegingen 2 en 3 van richtlijn 2006/79/EG van de Raad van 5 oktober 2006 inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter (PB 2006, L 286, blz. 15) wordt verklaard:

„(2) Het is wenselijk de invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter van omzetbelastingen en accijnzen vrij te stellen.

(3) Dienaangaande moeten om redenen van praktische aard de grenzen waarbinnen bedoelde vrijstelling dient te worden verleend, zoveel mogelijk dezelfde zijn als die welke gelden in de communautaire regeling inzake douanevrijstellingen overeenkomstig [verordening nr. 918/83].”

- 7 Artikel 1 van deze richtlijn luidt:

„1. Goederen die zijn vervat in kleine zendingen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in een lidstaat bevindt, zijn bij invoer vrijgesteld van omzetbelasting en accijnzen.

2. In de zin van lid 1 wordt verstaan onder ‚kleine zendingen zonder commercieel karakter’, zendingen die tegelijkertijd:

- a) een incidenteel karakter dragen;
- b) uitsluitend goederen bevatten, bestemd voor persoonlijk gebruik van de geadresseerde dan wel voor gebruik door de leden van zijn gezin, mits blijkens de aard en de hoeveelheid der goederen aan die zendingen geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen;
- c) zijn samengesteld uit goederen waarvan de totale waarde niet meer bedraagt dan 45 EUR;
- d) door de afzender aan de geadresseerde worden gezonden zonder dat hiervoor enigerlei betaling plaatsvindt.”

*Btw-richtlijn*

- 8 Artikel 85 van de btw-richtlijn, dat behoort tot hoofdstuk 4 – betreffende de invoer van goederen – van titel VII, met als opschrift „Maatstaf van heffing”, bepaalt:

„Voor de invoer van goederen is de maatstaf van heffing de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als de douanewaarde wordt omschreven.”

9 Artikel 86 van deze richtlijn, eveneens onder hoofdstuk 4, bepaalt in lid 1:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen, voor zover zij niet reeds daarin zijn begrepen:

- a) de buiten de lidstaat van invoer verschuldigde rechten, heffingen en andere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer verschuldigd zijn, met uitzondering van de te heffen btw;
- b) de bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer, alsmede de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Gemeenschap, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.”

10 Artikel 143 van deze richtlijn, dat behoort tot hoofdstuk 5, „Vrijstellingen bij invoer”, van titel IX, met als opschrift „Vrijstellingen”, bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld;
- b) de definitieve invoer van goederen die valt onder de richtlijnen 69/169/EEG [van de Raad van 28 mei 1969 inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de vrijstellingen van omzetbelastingen en accijnzen die bij invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer (PB 1969, L 133, blz. 6)], [83/181] en [2006/79];

[...]”

11 Artikel 144 van de btw-richtlijn bepaalt onder hetzelfde hoofdstuk:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde overeenkomstig artikel 86, lid 1, onder b), in de maatstaf van heffing is opgenomen.”

12 Artikel 413 van de btw-richtlijn luidt:

„Deze richtlijn treedt in werking op 1 januari 2007.”

#### *Italiaans recht*

13 Artikel 9 van decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (decreet nr. 633 van de president van de Republiek tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972 (GURI nr. 292 van 11 november 1972), zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „decreet nr. 633/72”), luidt:

„1. Internationale of met de internationale handel verbonden diensten zijn:

[...]

- 2) het vervoer van goederen voor uitvoer, doorvoer of tijdelijke invoer, alsook het vervoer van goederen voor invoer waarvan de tegenprestatie aan de belasting is onderworpen overeenkomstig artikel 69, lid 1;

[...]”

14 Artikel 69, lid 1, van dat decreet bepaalt:

„De belasting wordt volgens de in artikel 16 vermelde tarieven berekend op basis van de waarde van de ingevoerde goederen, die wordt bepaald overeenkomstig de douanevoorschriften en wordt verhoogd met het bedrag aan verschuldigde douanerechten, met uitzondering van de btw, en met het bedrag van de kosten voor het verdere vervoer tot aan de plaats van bestemming op het grondgebied van de [Unie], zoals die is vermeld op de vervoersdocumenten waarmee de goederen dat grondgebied zijn binnengebracht. [...]”

15 Artikel 12, lid 1, van legge n. 115 – Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea – Legge europea 2014 (wet nr. 115 houdende bepalingen tot nakoming van de verplichtingen die voortvloeien uit de toetreding van Italië tot de Europese Unie – Europese wet 2014) van 29 juli 2015 (GURI nr. 178 van 3 augustus 2015) bepaalt:

„1. In artikel 9, lid 1, van [decreet nr. 633/72], zoals naderhand gewijzigd, wordt na punt 4 het volgende punt ingevoegd:

,4 bis)

bijkomende diensten in verband met kleine zendingen zonder commercieel karakter en zendingen met een te verwaarlozen waarde, in de zin van richtlijnen [2006/79] en [2009/132], mits de tegenprestaties voor de bijkomende diensten in de maatstaf van heffing in de zin van artikel 69 van het onderhavige decreet zijn opgenomen hoewel deze niet aan de belasting is onderworpen.”

### ***Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag***

16 Nadat de Guardia di Finanze (fiscale opsporingsdienst, Italië) een belastingcontrole had verricht en een proces-verbaal van vaststelling op 18 september 2008 was betekend, werden aan FedEx vier naheffingsaanslagen opgelegd in verband met binnenkomende (*inbound*) vervoersdiensten waarbij zij zendingen uit het internationale verkeer in ontvangst had genomen en vervolgens had geleverd aan de geadresseerden op het Italiaanse grondgebied.

17 In de naheffingsaanslag voor 2007, waarover het gaat in het hoofdgeding, heeft de belastingdienst met name vastgesteld dat de btw met 1 913 970 EUR diende te worden verhoogd en voorts voor een bedrag van 5 167 719,01 EUR aan sancties opgelegd wegens „het niet in rekening brengen van belastbare handelingen” en „belastingaangiften voor een lager dan het verschuldigde bedrag”.

18 De belastingdienst heeft zich immers gebaseerd op een uitlegging van artikel 9, lid 1, punt 2, van decreet nr. 633/72 juncto artikel 69, lid 1, ervan, volgens welke de niet-toepasselijkheid van de btw bij de douane op de invoer van goederen die zijn vervat in kleine zendingen, niet belet dat btw wordt geheven over de tegenprestatie die overeenkomt met de vervoerskosten voor die goederen en de btw-vrijstelling voor die bijkomende kosten slechts wordt toegekend wanneer deze kosten reeds bij de douane aan de btw onderworpen zijn geweest.

19 FedEx heeft bij de Commissione tributaria provinciale di Milano (provinciale commissie voor belastinggeschillen Milaan, Italië) beroep tegen deze naheffingsaanslag ingesteld en daartoe met name aangevoerd dat de door de belastingdienst aan artikel 9, lid 1, punt 2, van decreet nr. 633/72 gegeven uitlegging ongegrond was.

20 Bij arrest van 27 maart 2013 heeft de Commissione tributaria provinciale di Milano het door FedEx ingestelde beroep toegewezen.

- 21 Ondertussen had FedEx bij de Europese Commissie een klacht ingediend met het oog op opening, krachtens artikel 258 VWEU, van een niet-nakomingsprocedure tegen de Italiaanse Republiek wegens de heffing van btw over de kosten van vervoer voor ingevoerde goederen met een te verwaarlozen waarde, hetgeen volgens haar in strijd was met artikel 86, lid 1, onder b), en artikel 144 van de btw-richtlijn.
- 22 Nadat op 27 september 2012 een niet-nakomingsprocedure was ingeleid, heeft de Commissie op 1 oktober 2012 een aanmaningsbrief verstuurd en vervolgens op 21 november 2013 een met redenen omkleed advies. Nadat de Italiaanse Republiek naar aanleiding van dat advies artikel 9, lid 1, van decreet nr. 633/72 had gewijzigd in de zin die in punt 15 van het onderhavige arrest is uiteengezet, is deze niet-nakomingsprocedure beëindigd.
- 23 Het arrest van 27 maart 2013 van de Commissione tributaria provinciale di Milano is bevestigd door de Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionale commissie voor belastinggeschillen Lombardije, Italië), waarbij deze commissie heeft geoordeeld dat het standpunt van de belastingdienst „kennelijk in strijd” was met artikel 144 van de btw-richtlijn. De belastingdienst heeft cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione (hoogste rechterlijke instantie, Italië).
- 24 In cassatieberoep voert de belastingdienst aan dat de uitlegging van artikel 9, lid 1, punt 2, van decreet nr. 633/72 juncto artikel 69, lid 1, ervan niet in strijd is met de btw-richtlijn, aangezien deze richtlijn pas vanaf 1 januari 2008 geldt en dus niet van toepassing is op het hoofdgeding en voorts dat geding in ieder geval niet binnen de werkingssfeer van artikel 86 of van artikel 144 van deze richtlijn valt omdat de kosten waarover het in het hoofdgeding gaat, geen bijkomende kosten zijn en niet naar aanleiding van een internationaal vervoer zijn gemaakt.
- 25 De verwijzende rechter betwijfelt of artikel 9, lid 1, punt 2, en artikel 69 van decreet nr. 633/72 in overeenstemming zijn met artikel 86, lid 1, onder b), en artikel 144 van de btw-richtlijn.
- 26 Daarom heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Kan artikel 144 juncto artikel 86, lid 1, van de btw-richtlijn [die overeenstemmen met artikel 14, leden 1 en 2, en artikel 11, B, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1)], aldus worden uitgelegd dat de enige voorwaarde die geldt opdat verbonden handelingen bestaande in diensten op het gebied van zogenaamd ‚binnenkomend’ (*inbound*) intern vervoer – van de luchthavens naar de plaats van bestemming op het grondgebied van de lidstaat, met het beding ‚franco plaats van bestemming’ – niet aan btw zijn onderworpen, erin bestaat dat de waarde ervan in de maatstaf van heffing is begrepen, ongeacht of bij de invoer van de goederen daadwerkelijk belasting bij de douane wordt geheven? Is het dan ook onverenigbaar met bovenvermelde [Unie]bepalingen wanneer de interne voorschriften van artikel 9, lid 1, punt 2, juncto artikel 69, lid 1, van decreet nr. 633/72, in de destijds *ratione temporis* toepasselijke versie, aldus worden uitgelegd dat in alle gevallen, en dus ook in geval van niet aan btw onderworpen importen – zoals in het onderhavige geval, waarin het gaat om documenten en goederen met een te verwaarlozen waarde –, de nadere voorwaarde van daadwerkelijke onderwerping aan btw (en de effectieve betaling van de belasting bij de douane) bij de invoer van deze goederen vervuld moet zijn, een en ander in voorkomend geval mede in aanmerking genomen dat de vervoersdiensten bijkomend zijn ten opzichte van de hoofddiensten (invoer) en dat vereenvoudiging de aan beide verrichtingen ten grondslag liggende ratio is?”

### *Beantwoording van de prejudiciële vraag*

- 27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 144 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onder b), ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke het met het oog op de toepassing van de btw-vrijstelling voor bijkomende diensten, daaronder begrepen vervoersdiensten, niet alleen vereist is dat de waarde ervan is opgenomen in de maatstaf van heffing, maar ook dat deze diensten op het ogenblik van invoer bij de douane daadwerkelijk aan de btw onderworpen zijn geweest.
- 28 Aangezien de Italiaanse regering stelt dat de btw-richtlijn ten tijde van de feiten van het hoofdgeding niet van kracht was, dient vooraf het in casu toepasselijke rechtskader te worden bepaald.
- 29 Blijkens artikel 413 van de btw-richtlijn is zij op 1 januari 2007 in werking getreden. Wat de termijn voor omzetting betreft, wordt in overweging 66 van deze richtlijn verklaard dat „[d]e verplichting tot omzetting [ervan] in nationaal recht dient te worden beperkt tot de bepalingen die ten opzichte van de vorige richtlijnen materieel zijn gewijzigd” en dat „[d]e verplichting tot omzetting van de ongewijzigde bepalingen [voortvloeit] uit de eerdere richtlijnen”.
- 30 De artikelen 86 en 144 van de btw-richtlijn komen overeen met artikel 11, B, lid 3, respectievelijk artikel 14, lid 1, onder i), van de Zesde richtlijn (77/388), zodat de verplichting tot omzetting voortvloeit uit de eerdere richtlijnen. Laatstbedoelde bepalingen zijn immers in de Zesde richtlijn (77/388) ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB 1991, L 376, blz. 1), waarvan artikel 3, lid 1, de termijn voor omzetting van deze bepalingen vaststelt op 1 januari 1993.
- 31 Hieruit volgt dat, aangezien de prejudiciële vraag in casu ziet op een naheffingsaanslag die de belastingdienst voor 2007 heeft opgelegd, de btw-richtlijn *ratione temporis* van toepassing is op het hoofdgeding.
- 32 De verwijzende rechter vraagt of de Italiaanse wettelijke regeling, volgens welke als voorwaarde voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor de vervoerskosten niet alleen geldt dat de waarde ervan is opgenomen in de maatstaf van heffing, maar ook dat zij op het ogenblik van de invoer bij de douane daadwerkelijk aan de btw onderworpen zijn geweest, verenigbaar is met het Unierecht.
- 33 De vraag heeft meer bepaald betrekking op zendingen van goederen met een te verwaarlozen waarde of zonder commercieel karakter, die overeenkomstig artikel 27 van verordening nr. 918/83 van invoerrechten zijn vrijgesteld alsmede overeenkomstig artikel 143, onder b), van de btw-richtlijn bij de invoer van btw zijn vrijgesteld.
- 34 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten ingevolge artikel 143, onder b), van de btw-richtlijn verplicht zijn vrijstelling van btw te verlenen voor de definitieve invoer van goederen uit derde landen die valt onder de richtlijnen 83/181 en 2006/79. Bovendien moeten de lidstaten ingevolge artikel 144 van de btw-richtlijn vrijstelling verlenen voor de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde overeenkomstig artikel 86, lid 1, onder b), van deze richtlijn in de maatstaf van heffing is opgenomen.
- 35 Voor de invoer van goederen is de maatstaf van heffing volgens artikel 85 van de btw-richtlijn de waarde die als de douanewaarde wordt omschreven. In die waarde moeten in elk geval de in artikel 86, lid 1, onder b), van deze richtlijn vermelde elementen worden opgenomen, waaronder de vervoerskosten als bijkomende kosten.

- 36 Overeenkomstig de Italiaanse wettelijke regeling die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was, inzonderheid artikel 9 van decreet nr. 633/72, was voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor bijkomende diensten niet alleen vereist dat de waarde ervan was opgenomen in de maatstaf van heffing, maar ook dat zij op het tijdstip van invoer bij de douane daadwerkelijk aan de btw onderworpen waren geweest. Blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing werd met laatstbedoelde voorwaarde beoogd, dubbele btw-heffing te voorkomen.
- 37 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat voor de toepassing van de btw elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 29).
- 38 Niettemin vloeit uit de rechtspraak van het Hof eveneens voort dat verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en dus elk als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, in bepaalde omstandigheden als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Het betreft één enkele handeling wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige verricht, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (arrest van 16 juli 2015, Mapfre asistencia en Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, punt 50).
- 39 Artikel 86, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn waarborgt dat de belasting van de bijkomende prestatie de belasting van de hoofdprestatie volgt. Volgens artikel 144 van deze richtlijn bestaat de vrijgestelde hoofdprestatie immers in de invoer van de goederen en bestaan de bijkomende prestaties in de in artikel 86, lid 1, onder b), van deze richtlijn opgesomde diensten, die als zodanig het fiscale lot van de hoofdprestatie moeten volgen, mits de waarde ervan in de maatstaf van heffing is opgenomen.
- 40 Derhalve volgt uit een gezamenlijke lezing van artikel 86, lid 1, onder b), en artikel 144 van de btw-richtlijn dat, voor zover de kosten van vervoer zijn opgenomen in de maatstaf van heffing van de vrijgestelde invoer, de bijkomende dienst ook van btw moet worden vrijgesteld.
- 41 De voorwaarde dat deze dienst bij de douane daadwerkelijk aan de btw onderworpen is geweest, zoals die is gesteld in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, zou de vrijstelling van artikel 144 van de btw-richtlijn tot een dode letter maken aangezien een dergelijke voorwaarde tot gevolg zou hebben dat deze vrijstelling nooit van toepassing zou zijn ingeval van invoer van zendingen die bestaan uit goederen met een te verwaarlozen waarde of zonder commercieel karakter, terwijl dergelijke goederen krachtens artikel 143, onder b), van deze richtlijn moeten worden vrijgesteld.
- 42 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet de uitlegging van de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt, in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden, de volle werking ervan waarborgen en voldoen aan de vereisten van fiscale neutraliteit (zie in die zin arrest van 21 maart 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23).
- 43 Aangaande ten slotte de doelstelling die wordt nagestreefd met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vrijstelling, betoogt de Italiaanse regering dat met die doelstelling wordt beoogd dubbele heffing te voorkomen, en zij verklaart dat ingeval de vervoerskosten bij de douane van btw zijn vrijgesteld, zij aan de btw moeten worden onderworpen, ook al is de tegenprestatie in de maatstaf van heffing opgenomen. FedEx en de Commissie menen daarentegen dat de doelstelling van de vrijstelling bestaat in technische vereenvoudiging en dat de toepassing van deze vrijstelling dus niet ervan afhangt of de vervoerskosten bij de douane aan de btw onderworpen zijn geweest. Volgens hun zienswijze zijn de vervoerskosten die betrekking hebben op de invoer bijgevolg op grond van artikel 144 van de btw-richtlijn van btw vrijgesteld, mits de waarde ervan in de maatstaf van heffing is opgenomen.



- 44 Het Hof heeft met betrekking tot de vrijstellingen van invoerrechten voor goederen met een te verwaarlozen waarde reeds erkend dat zij strekken tot administratieve vereenvoudiging van de douaneprocedures (zie in die zin arrest van 2 juli 2009, *Har Vaessen Douane Service*, C-7/08, EU:C:2009:417, punt 33).
- 45 Aangezien de vrijstelling van artikel 144 van de btw-richtlijn ziet op dezelfde goederen als die welke in aanmerking komen voor een dergelijke vrijstelling van invoerrechten, moet deze rechtspraak ook gelden voor dat artikel. Bijgevolg kan worden geconcludeerd dat deze vrijstelling niet tot doel heeft dubbele heffing te voorkomen, maar de toepassing van de belasting louter uit technisch oogpunt te vereenvoudigen.
- 46 Hieruit volgt dat de kosten van vervoer die betrekking hebben op de definitieve invoer van goederen moeten worden vrijgesteld van btw, mits de waarde ervan is opgenomen in de maatstaf van heffing, ook al zijn zij op het ogenblik van de invoer bij de douane niet aan de btw onderworpen geweest.
- 47 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 144 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onder b), ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke het met het oog op de toepassing van de btw-vrijstelling voor bijkomende diensten, daaronder begrepen vervoersdiensten, niet alleen vereist is dat de waarde ervan is opgenomen in de maatstaf van heffing, maar ook dat deze diensten op het ogenblik van invoer bij de douane daadwerkelijk aan de btw onderworpen zijn geweest.

### *Kosten*

- 48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 144 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 86, lid 1, onder b), ervan, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke het met het oog op de toepassing van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor bijkomende diensten, daaronder begrepen vervoersdiensten, niet alleen vereist is dat de waarde ervan is opgenomen in de maatstaf van heffing, maar ook dat deze diensten op het ogenblik van invoer bij de douane daadwerkelijk aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen zijn geweest.**

ondertekeningen