Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 8 maja 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 143 ust. 1 lit. b) – Zwolnienia w przywozie – Dyrektywa 2006/79/WE – Przywóz z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym – Adresat będący rezydentem innego państwa członkowskiego niż państwo członkowskie przywozu

W sprawie C-405/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 26 marca 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 czerwca 2024 r., w postępowaniu:

L. s.c.

przeciwko

Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej,

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, O. Spineanu-Matei i N. Fenger (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – M. Kowalewska, K. Nowicka oraz T. Tratkiewicz,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – Ł. Habiak oraz M. Herold, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. (Dz.U. 2009, L 175, s. 12) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), oraz art. 1 dyrektywy Rady 2006/79/WE z dnia 5 października 2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz.U. 2006, L 286, s. 15).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy L. s.c. a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zgodności z prawem interpretacji indywidualnej z dnia 22 lutego 2019 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 78/1035/EWG

3 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 78/1035/EWG z dnia 19 grudnia 1978 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz.U. 1978, L 366, s. 34) przewidywał:

„Przywóz towarów w małych partiach o charakterze niehandlowym, które są wysyłane od osoby prywatnej z państwa trzeciego do innej osoby prywatnej w państwie członkowskim, jest zwolniony przy przywozie z podatku obrotowego oraz podatku akcyzowego”.

Rozporządzenie (EWG) nr 918/83

4 Artykuł 29 ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz.U. 1983, L 105, s. 1) stanowił:

„Z zastrzeżeniem art. 30 [i] 31, zwolnione z należności celnych przywozowych są towary w małych przesyłkach o charakterze niehandlowym wysyłane z państwa trzeciego przez osobę prywatną do innej osoby prywatnej, mieszkającej na obszarze celnym [Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej]”.

Dyrektywa 2006/79

5 Motyw 3 dyrektywy 2006/79 ma następujące brzmienie:

„Ze względów praktycznych dla takich zwolnień od podatków powinny obowiązywać ograniczenia jak najbardziej zbliżone do tych przewidzianych dla wspólnotowego systemu zwolnień od opłat celnych w rozporządzeniu [nr 918/83]”.

6 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„1. Przywóz towarów w małych partiach o charakterze niehandlowym, pochodzących od osoby prywatnej z państwa trzeciego do innej osoby prywatnej w państwie członkowskim, jest zwolniony przy przywozie z podatku obrotowego oraz podatku akcyzowego.

2. Do celów ust. 1, »małe partie o charakterze niehandlowym« to przesyłki, które:

a) mają charakter okazjonalny;

b) składają się jedynie z towarów przeznaczonych do osobistego użytku bądź spożycia w gospodarstwie adresata, przy czym ani ich jakość, ani ich ilość nie powinny budzić obaw, że ich przywóz następuje w celach handlowych;

c) składają się jedynie z towarów, których łączna wartość nie przekracza 45 EUR;

d) są przesłane przez nadawcę adresatowi bez żadnej opłaty”.

Dyrektywa 2006/112

7 Artykuł 32 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy.

Jednak w przypadku, gdy miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów znajduje się na terytorium trzecim lub w państwie trzecim, uznaje się, że zarówno miejsce dostawy dokonywanej przez importera wskazanego lub uznanego zgodnie z art. 201 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT, jak i miejsce każdej kolejnej dostawy znajduje się w państwie członkowskim importu towarów”.

8 Artykuł 86 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Podstawa opodatkowania obejmuje następujące elementy, o ile nie zostały one włączone wcześniej:

[…]

b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego importu, jak również koszty dodatkowe wynikające z transportu do innego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”.

9 Artykuł 143 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) ostateczny import towarów określony w dyrektywach […] [2006/79];

[…]”.

10 Zgodnie z art. 163 dyrektywy 2006/112:

„W przypadku gdy towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami, o których mowa w niniejszej sekcji, powodując w ten sposób powstanie importu w rozumieniu art. 61, państwo członkowskie importu podejmuje niezbędne środki w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu”.

Rozporządzenie (WE) nr 1186/2009

11 Artykuł 25 ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz.U. 2009, L 324, s. 23) ma następujące brzmienie:

„Z zastrzeżeniem art. 26 i 27 zwolnione z należności celnych przywozowych są towary zawarte w przesyłkach wysyłanych z państwa trzeciego przez osobę fizyczną do innej osoby fizycznej, mieszkającej na obszarze celnym Wspólnoty, pod warunkiem że taki przywóz ma charakter niehandlowy”.

12 Zgodnie z art. 133 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia:

„Rozporządzenie (EWG) nr 918/83, zmienione aktami wymienionymi w załączniku V, zostaje uchylone”.

Prawo polskie

13 Artykuł 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), przewiduje:

„Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a”.

14 Artykuł 52 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„Zwalnia się od podatku import, z zastrzeżeniem ust. 2, towarów umieszczonych w przesyłce wysyłanej z terytorium państwa trzeciego przez osobę fizyczną i przeznaczonej dla osoby fizycznej przebywającej na terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

1) ilość i rodzaj towarów nie wskazują na ich przeznaczenie handlowe;

2) odbiorca nie jest obowiązany do uiszczenia opłat na rzecz nadawcy w związku z otrzymaniem przesyłki;

3) przesyłki mają charakter okazjonalny".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

15 L. jest spółką świadczącą usługi wysyłki i odprawy celnej towarów.

16 Spółka ta złożyła do organu podatkowego wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w celu ustalenia, czy przywóz do Polski towarów umieszczonych w przesyłce wysyłanej między osobami fizycznymi może być zwolniony z podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie art. 52 ustawy o VAT, jeżeli odbiorca tej przesyłki przebywa w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska.

17 W interpretacji indywidualnej z dnia 22 lutego 2019 r. organ podatkowy uznał, że sytuacja opisana przez L. we wniosku nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 52 ustawy o VAT, ponieważ zwolnienie to nie ma zastosowania do przywozu do Polski towarów przeznaczonych dla osoby fizycznej znajdującej się w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska.

18 Spółka L. wniosła skargę na interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska).

19 Wyrokiem z dnia 12 grudnia 2019 r. sąd ten oddalił ową skargę. Uznał on, że zarówno z art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, jak i z art. 52 ustawy o VAT wynika, że sporne zwolnienie z VAT ma zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy przesyłka jest przeznaczona dla osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania w państwie członkowskim, do którego towary są przywożone.

20 Spółka L. wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), który jest sądem odsyłającym.

21 Sąd ten uważa, że w świetle wyroku z dnia 2 lipca 2009 r., Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), można uznać, iż okoliczność, że przywożone towary zostały wprowadzone na terytorium Unii Europejskiej do państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym znajduje się ich odbiorca, nie ma wpływu na ich zwolnienie z VAT. W związku z tym przesyłki towarów o niewielkiej wartości wysyłane z państwa trzeciego do osoby fizycznej przebywającej w Unii powinny być zwolnione z podatku.

22 Jednakże z polskiego orzecznictwa wynika, że zwolnienie z VAT przewidziane w art. 52 ustawy o VAT nie ma zastosowania do przywozu towarów przeznaczonych dla osoby fizycznej zamieszkałej na terytorium państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska. Zgodnie z tym orzecznictwem należy uznać, że przepisy dyrektywy 2006/79 wprowadzają rozróżnienie ze względu na miejsce zamieszkania ostatecznego odbiorcy towarów, ponieważ miejscem przywozu jest „państwo członkowskie". Tak więc zarówno obowiązek podatkowy przy przywozie towarów, jak i związane z nim zwolnienie z VAT przewidziane dla przywozu towarów w małych partiach o charakterze niehandlowym między osobami fizycznymi związane są z miejscem zamieszkania ostatecznego odbiorcy towarów.

23 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy artykułu 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112] oraz art. 1 dyrektywy [2006/79] w kontekście motywu 3 preambuły dyrektywy 2006/79 i art. 25 rozporządzenia [nr 1186/2009] sprzeciwiają się uregulowaniu takiemu jak art. 52 ust. 1 [ustawy o VAT], zgodnie z którym zwolnieniu od VAT nie podlega import towarów umieszczonych w przesyłce wysyłanej z terytorium państwa trzeciego przez osobę fizyczną, która jest przeznaczona, dla osoby fizycznej przebywającej na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej niż terytorium [państwa członkowskiego], w którym dokonywany jest import?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i art. 1 dyrektywy 2006/79 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które wyłączają ze zwolnienia z VAT przewidzianego w tych przepisach przesyłki małych partii towarów o charakterze niehandlowym pochodzące z państwa trzeciego, wysyłane przez osobę fizyczną do osoby fizycznej zamieszkałej w innym państwie członkowskim.

25 Zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania ostateczny import towarów określony m.in. w dyrektywie 2006/79.

26 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 2006/79 stanowi, że przywóz towarów w małych partiach o charakterze niehandlowym, pochodzących od osoby fizycznej z państwa trzeciego do innej osoby fizycznej w państwie członkowskim, jest zwolniony przy przywozie z podatku obrotowego oraz podatku akcyzowego.

27 W celu udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie należy ustalić, czy zwolnienie z VAT przewidziane w tych przepisach dotyczy wyłącznie przesyłek przeznaczonych dla osób fizycznych zamieszkałych w państwie członkowskim przywozu, czy też ma ono zastosowanie do przesyłek przeznaczonych dla osób fizycznych przebywających w jakimkolwiek państwie członkowskim, w tym w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie przywozu.

28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część on stanowi (zob. podobnie wyrok z dnia 14 maja 2024 r., Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Co się tyczy w pierwszej kolejności brzmienia przepisów, o których wykładnię wnosi sąd odsyłający, należy zauważyć, że art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 wyraźnie odsyła do zwolnień z VAT przewidzianych w szczególności w dyrektywie 2006/79.

30 Artykuł 1 ust. 1 tej ostatniej ze wskazanych dyrektyw stanowi, że przewidziane w nim zwolnienie obejmuje przesyłki małych partii towarów o charakterze niehandlowym przeznaczone dla osoby fizycznej przebywającej w państwie członkowskim.

31 W tym względzie należy zauważyć, że w polskiej wersji językowej tego przepisu posłużono się terminem „państwo członkowskie" bez dalszych uściśleń. Ponadto w szczególności w wersjach językowych hiszpańskiej, duńskiej, niemieckiej, angielskiej, francuskiej, włoskiej, niderlandzkiej, rumuńskiej i szwedzkiej termin ten jest poprzedzony rodzajnikiem nieokreślonym.

32 Ponieważ art. 1 ust. 1 dyrektywy 2006/79 nie odnosi się do konkretnego państwa członkowskiego i nie wymienia w szczególności państwa członkowskiego przywozu, brzmienie tego przepisu wskazuje, że przewidziane w nim zwolnienie z VAT dotyczy przesyłek skierowanych do osoby fizycznej przebywającej w którymkolwiek z państw członkowskich.

33 Co się tyczy w drugiej kolejności kontekstu, w jaki wpisują się art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i art. 1 ust. 1 dyrektywy 2006/79, należy przede wszystkim zauważyć, że odniesienie do przesyłek przeznaczonych dla osoby fizycznej przebywającej w państwie członkowskim znajdowało się już zarówno w art. 1 ust. 1 dyrektywy 78/1035, który odpowiada art. 1 ust. 1 dyrektywy 2006/79, jak i w art. 1 ust. 1 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (Dz.U. 1975, C 18, s. 6).

34 Tymczasem z prac przygotowawczych nad dyrektywą 78/1035, która została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/79 zgodnie z art. 6 tej ostatniej, wynika, że prawodawca Unii nie zamierzał uzależnić stosowania zwolnienia z VAT przesyłek małych partii towarów o charakterze niehandlowym od warunku dotyczącego konkretnego miejsca przeznaczenia danej przesyłki w Unii. Z uzasadnienia tego wniosku wynika bowiem, że jego celem było ustanowienie, iż przesyłki o niskiej wartości wysyłane przez osobę fizyczną przebywającą w państwie trzecim do innej osoby fizycznej przebywającej w Unii korzystają ze zwolnienia z podatku w przywozie, o ile dane towary spełniają szereg warunków.

35 Następnie motyw 3 dyrektywy 2006/79 wyjaśnia, że ze względów praktycznych ograniczenia, w jakich ma być stosowane zwolnienie z VAT przy przywozie przesyłek małych partii towarów o charakterze niehandlowym pochodzących z państw trzecich, powinny być w możliwie najszerszym zakresie takie same jak ograniczenia przewidziane dla zwolnień z należności celnych przywozowych w rozporządzeniu nr 918/83.

36 W tym względzie należy zauważyć, że art. 29 ust. 1 tego rozporządzenia, którego brzmienie zostało zasadniczo powtórzone w art. 25 rozporządzenia nr 1186/2009, przewidywał zwolnienie z należności celnych przywozowych przesyłek o cechach analogicznych do przesyłek wskazanych w art. 1 ust. 1 dyrektywy 78/1035 i precyzował, że zwolnienie to ma zastosowanie do przesyłek adresowanych do osoby fizycznej przebywającej na obszarze celnym Unii, bez wskazania konkretnego państwa członkowskiego.

37 Wreszcie, w przeciwieństwie do art. 1 ust. 1 dyrektywy 2006/79, inne przepisy dyrektywy 2006/112, takie jak art. 32, 86 i 163 tej dyrektywy, wyraźnie wskazują państwo członkowskie przywozu.

38 Co się tyczy w trzeciej kolejności celu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i w art. 1 dyrektywy 2006/79, z uzasadnienia wniosku, o którym mowa w pkt 34 niniejszego wyroku, wynika, że dyrektywa 78/1035, która została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/79, miała na celu złagodzenie przepisów mających zastosowanie do przesyłek małych partii towarów o charakterze niehandlowym pochodzących z państw trzecich między osobami fizycznymi, ponieważ takie przesyłki mają zasadniczo charakter emocjonalny, przedstawiają jedynie niewielką wartość i zostały już co do zasady opodatkowane w państwie wysyłki. Z tego punktu widzenia nie ma żadnej różnicy między przesyłkami towarów o charakterze niehandlowym pochodzącymi z państw trzecich, wysyłanymi przez osobę fizyczną do innej osoby fizycznej, w zależności od państwa członkowskiego, w którym ma miejsce zamieszkania odbiorca przesyłki.

39 Z wykładni nie tylko językowej, ale również systemowej i celowościowej art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i art. 1 dyrektywy 2006/79 wynika zatem, że zwolnienie z VAT przewidziane w tych przepisach ma zastosowanie niezależnie od okoliczności, że adresat przesyłki ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przywozu lub w innym państwie członkowskim.

40 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i art. 1 dyrektywy 2006/79 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które wyłączają ze zwolnienia z VAT przewidzianego w tych przepisach przesyłki małych partii towarów o charakterze niehandlowym pochodzące z państwa trzeciego, wysyłane przez osobę fizyczną do osoby fizycznej zamieszkałej w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 143 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r., i art. 1 dyrektywy Rady 2006/79/WE z dnia 5 października 2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które wyłączają ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej przewidzianego w tych przepisach przesyłki małych partii towarów o charakterze niehandlowym pochodzące z państwa trzeciego,

wysyłane przez osobę fizyczną do osoby fizycznej zamieszkałej w innym państwie członkowskim.

Rodin Spineanu-Matei Fenger

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 8 maja 2025 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes izby
S. Rodin