Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

8. května 2025 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 143 odst. 1 písm. b) – Osvobození od daně při dovozu – Směrnice 2006/79/ES – Zboží dovážené v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí – Příjemce s bydlištěm v jiném členském státě, než je členský stát dovozu“

Ve věci C-405/24,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) ze dne 26. března 2024, došlým Soudnímu dvoru dne 11. června 2024, v řízení

L. s.c.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

za účasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: S. Rodin, předseda senátu, O. Spineanu-Matei a N. Fenger (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej: M. Kowalewska, K. Nowicka a T. Tratkiewicz,

– za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,

– za Evropskou komisi: Ł. Habiak a M. Herold, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: polština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009 (Úř. věst. 2009, L 175, s. 12) (dále jen „směrnice 2006/112“), a článku 1 směrnice Rady 2006/79/ES ze dne 5. října 2006 o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní (Úř. věst. 2006, L 286, s. 15).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností L. s.c. a ředitelem Státní finanční informační služby (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Polsko) (dále jen „orgán finanční správy“), který se týká legality individuálního výkladového stanoviska ze dne 22. února 2019.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 78/1035/EHS

3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 78/1035/EHS ze dne 19. prosince 1978 o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní (Úř. věst. 1978, L 366, s. 34) stanovil:

„Zboží obsažené v drobných zásilkách neobchodní povahy zaslaných ze třetí země jednotlivcem jinému jednotlivci nacházejícímu se v členském státě je při dovozu osvobozeno od daní z obratu i spotřebních daní.“

Nařízení (EHS) č. 918/83

4 Článek 29 odst. 1 první pododstavec nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla (Úř. věst. 1983, L 105, s. 1) stanovil:

„Z podmínek uvedených v článcích 30 a 31 je osvobozeno od dovozního cla zboží, které nemá obchodní povahu dovážené v drobných zásilkách odesílaných soukromou osobou ze třetí země soukromé osobě, která se nachází na celním území [Evropského hospodářského] [s]polečenství.“

Směrnice 2006/79

5 Bod 3 odůvodnění směrnice 2006/79 zní takto:

„K tomuto účelu by měla být z praktických důvodů omezení, v jejichž rozsahu se má osvobození uplatňovat, pokud možno stejná jako omezení stanovená pro systém Společenství pro osvobození od cla v nařízení [Rady (EHS) č. 918/83].“

6 Článek 1 této směrnice stanoví:

„1. Zboží obsažené v drobných zásilkách neobchodní povahy zaslaných ze třetí země soukromou osobou jiné soukromé osobě nacházející se v členském státě je při dovozu osvobozeno od daní z obratu i spotřebních daní.

2. Pro účely odstavce 1 se ‚drobnými zásilkami zboží neobchodní povahy‘ rozumějí zásilky, které:

a) jsou zasílány příležitostně;

b) obsahují výhradně zboží určené k osobnímu užívání příjemcem nebo členy jeho rodiny, přičemž toto zboží nesmí povahou ani množstvím svědčit o obchodním záměru;

c) obsahují zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 45 [eur], a

d) jsou zasílány, aniž by jejich příjemce odesílateli cokoli platil.“

Směrnice 2006/112

7 Článek 32 směrnice 2006/112 stanoví:

„Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Nachází-li se však místo zahájení odeslání nebo přepravy zboží na třetím území nebo v třetí zemi, má se za to, že se místo dodání zboží dovozcem, který je určen nebo uznán za osobu povinnou odvést daň podle článku 201, a místo případných následných dodání nacházejí v členském státě dovozu zboží.“

8 Článek 86 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky, nejsou-li dosud zahrnuty:

[…]

b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, vzniklé až do dosažení prvního místa určení zboží na území členského státu dovozu, jakož i vedlejší výdaje vyplývající z přepravy na další místo určení ve Společenství, pokud je toto místo v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění známo.“

9 Článek 143 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

b) konečný dovoz zboží upravený směrnicemi […] [2006/79];

[…]“

10 Článek 163 směrnice 2006/112 stanoví:

„Má-li skutečnost, že se na zboží přestane vztahovat režim nebo situace uvedená v tomto oddíle, za následek uskutečnění dovozu ve smyslu článku 61, přijme členský stát dovozu opatření nezbytná k zamezení dvojímu zdanění.“

Nařízení (ES) č. 1186/2009

11 Článek 25 odst. 1 první pododstavec nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla (Úř. věst. 2009, L 324, s. 23) stanoví:

„Za podmínek stanovených v článcích 26 a 27 je od dovozního cla osvobozeno zboží obsažené v zásilkách odesílaných soukromou osobou ze třetí země jiné soukromé osobě, která se nachází na celním území Společenství, jedná-li se o dovoz neobchodní povahy.“

12 Článek 133 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Nařízení (EHS) č. 918/83, ve znění aktů uvedených v příloze VI, se zrušuje.“

Polské právo

13 Článek 2 odst. 1 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 2018, položka 2174) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Pokud článek 2a nestanoví jinak, rozumí se pro účely následujících ustanovení ‚státním územím‘ území Polské republiky.“

14 Článek 52 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„S výhradou odstavce 2 se na dovoz zboží obsaženého v zásilce zaslané z území třetí země fyzickou osobou a určené jiné fyzické osobě s bydlištěm na státním území, vztahuje osvobození od daně, pokud jsou splněny kumulativně následující podmínky:

1. množství a povaha zboží nesvědčí o obchodním záměru;

2. příjemce není povinen platit odesílateli poplatky v souvislosti s přijetím zásilky;

3. zásilky jsou zasílány příležitostně.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

15 L. je společnost, která poskytuje služby zasílání a celního odbavení zboží.

16 Tato společnost podala u orgánu finanční správy žádost o individuální výkladové stanovisko za účelem určení, zda dovoz zboží obsaženého v zásilce zaslané mezi fyzickými osobami do Polska může být osvobozen od daně z přidané hodnoty (DPH) podle článku 52 zákona o DPH, pokud se příjemce této zásilky nachází v jiném členském státě než v Polské republice.

17 V individuálním výkladovém stanovisku ze dne 22. února 2019 měl orgán finanční správy za to, že na situaci popsanou společností L. v její žádosti se nevztahuje osvobození od daně stanovené v článku 52 zákona o DPH, jelikož se toto osvobození od daně nevztahuje na dovoz zboží do Polska určeného soukromé osobě, která se nachází v jiném členském státě než v Polské republice.

18 Společnost L. podala proti tomuto individuálnímu výkladovému stanovisku žalobu k Vojvodskému správnímu soudu ve Varšavě (Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, Polsko).

19 Tento soud zamítl tuto žalobu rozsudkem ze dne 12. prosince 2019. Měl za to, že jak z článku 143 písm. b) směrnice 2006/112, tak z článku 52 zákona o DPH vyplývá, že dotčené osvobození od DPH se uplatní pouze v případě, že zásilka je určena fyzické osobě s bydlištěm v členském státě dovozu zboží.

20 Společnost L. podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), který je předkládajícím soudem.

21 Tento soud má za to, že s ohledem na rozsudek ze dne 2. července 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), lze mít za to, že okolnost, že dovezené zboží vstoupilo na území Evropské unie v jiném členském státě, než ve kterém se nachází jeho příjemce, nemá vliv na osvobození od DPH. Zásilky zboží nepatrné hodnoty, které jsou odesílány ze třetí země fyzické osobě nacházející se v Unii, by tedy měly být osvobozeny od daně.

22 Z polské judikatury však vyplývá, že osvobození od DPH stanovené v článku 52 zákona o DPH se nevztahuje na dovoz zboží určeného fyzické osobě s bydlištěm na území jiného členského státu než Polské republiky. Podle této judikatury je třeba mít za to, že ustanovení směrnice 2006/79 rozlišují podle místa bydliště konečného příjemce zboží, pokud je uvedeným místem dovozu „členský stát“. Jak zdanění dovozu zboží, tak osvobození od DPH vztahující se na tento dovoz pro drobné zásilky neobchodní povahy mezi fyzickými osobami souvisí s místem bydliště konečného příjemce zboží.

23 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání ustanovení čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice [2006/112] a článku 1 směrnice [2006/79] ve světle bodu 3 odůvodnění směrnice 2006/79 a článku 25 nařízení [č. 1186/2009] takovému ustanovení, jako je čl. 52 odst. 1 [zákona o DPH], podle něhož dovoz zboží, které je odesláno z území třetí země fyzickou osobou a určeno fyzické osobě s bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie, než je území [členského] státu, v němž se dovoz uskutečňuje, není osvobozen od DPH?“

K předběžné otázce

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a článek 1 směrnice 2006/79 musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vylučuje z nároku na osvobození od DPH stanoveného v těchto ustanoveních drobné zásilky neobchodní povahy zaslané ze třetí země soukromou osobou jiné soukromé osobě s bydlištěm v jiném členském státě.

25 Z článku 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 vyplývá, že členské státy osvobodí od daně konečný dovoz zboží upravený zejména směrnicí 2006/79.

26 Článek 1 odst. 1 směrnice 2006/79 stanoví, že zboží obsažené v drobných zásilkách neobchodní povahy zaslaných ze třetí země soukromou osobou jiné soukromé osobě nacházející se v členském státě je při dovozu osvobozeno od daní z obratu i spotřebních daní.

27 Za účelem odpovědi na položenou otázku je třeba určit, zda se osvobození od DPH stanovené v těchto ustanoveních vztahuje pouze na zásilky určené soukromým osobám s bydlištěm v členském státě dovozu, nebo zda se vztahuje na zásilky určené soukromým osobám, které se nacházejí v kterémkoli členském státě, včetně jiného členského státu, než je stát dovozu.

28 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba při výkladu ustanovení unijního práva vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. května 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, bod 72 a citovaná judikatura).

29 Pokud jde zaprvé o znění ustanovení, o jejichž výklad žádá předkládající soud, je třeba uvést, že čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 výslovně odkazuje na osvobození od DPH stanovená zejména směrnicí 2006/79.

30 Článek 1 odst. 1 posledně uvedené směrnice upřesňuje, že osvobození od daně, které stanoví, se vztahuje na drobné zásilky neobchodní povahy určené soukromé osobě nacházející se v členském státě.

31 V této souvislosti je třeba uvést, že polské znění tohoto ustanovení používá pojem „členský stát“ bez dalšího upřesnění. Kromě toho ve znění uvedeného ustanovení, zejména ve španělském, dánském, německém, anglickém, francouzském, italském, nizozemském, rumunském a švédském jazyce se nachází před tímto pojmem neurčitý člen.

32 Vzhledem k tomu, že čl. 1 odst. 1 směrnice 2006/79 neodkazuje na konkrétní členský stát a nezmiňuje zejména členský stát dovozu, znění tohoto ustanovení naznačuje, že osvobození od DPH, které toto ustanovení stanoví, se týká zásilek určených soukromé osobě nacházející se v kterémkoli členském státě.

33 Pokud jde zadruhé o kontext čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a čl. 1 odst. 1 směrnice 2006/79, je třeba nejprve uvést, že odkaz na zásilky určené soukromé osobě nacházející se v členském státě již byl uveden jak v čl. 1 odst. 1 směrnice 78/1035, který odpovídá čl. 1 odst. 1 směrnice 2006/79, tak v čl. 1 odst. 1 návrhu směrnice Rady o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní (Úř. věst. 1975, C 18, s. 6).

34 Z přípravných prací ke směrnici 78/1035, která byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/79 v souladu s článkem 6 posledně uvedené směrnice, přitom vyplývá, že unijní normotvůrce nechtěl podřídit uplatnění osvobození od DPH pro drobné zásilky neobchodní povahy podmínce týkající se konkrétního místa určení dotyčné zásilky v rámci Unie. Z důvodové zprávy k tomuto návrhu totiž vyplývá, že jeho cílem bylo stanovit, že zásilky nepatrné hodnoty zasílané soukromou osobou nacházející se ve třetí zemi jiné soukromé osobě nacházející se v Unii jsou osvobozeny od daně při dovozu, pokud dotčené zboží splňuje několik podmínek.

35 Dále bod 3 odůvodnění směrnice 2006/79 upřesňuje, že z praktických důvodů by měla být omezení, v jejichž rozsahu se má osvobození od DPH při dovozu drobných zásilek neobchodní povahy ze třetích zemí uplatňovat, pokud možno, stejná jako omezení stanovená pro osvobození od dovozního cla nařízením č. 918/83.

36 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 29 odst. 1 tohoto nařízení, jehož znění bylo v podstatě převzato do článku 25 nařízení č. 1186/2009, stanovil osvobození od dovozního cla pro zásilky s podobnými vlastnostmi, jako mají zásilky uvedené v čl. 1 odst. 1 směrnice 78/1035, a upřesňoval, že se toto osvobození vztahuje na zásilky určené soukromé osobě nacházející se na celním území Unie, aniž odkazoval na konkrétní členský stát.

37 Konečně na rozdíl od čl. 1 odst. 1 směrnice 2006/79 jiná ustanovení směrnice 2006/112, jako jsou články 32, 86 a 163 této směrnice, výslovně zmiňují členský stát dovozu.

38 Pokud jde zatřetí o účel osvobození od DPH stanoveného v čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a v článku 1 směrnice 2006/79, z důvodové zprávy k návrhu uvedenému v bodě 34 tohoto rozsudku vyplývá, že cílem směrnice 78/1035, která byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/79, bylo zmírnit režim použitelný na drobné zásilky neobchodní povahy ze třetích zemí mezi soukromými osobami, jelikož takové zásilky mají v podstatě emocionální povahu, pouze malou hodnotu a v zásadě již byly zdaněny v zemi odeslání. Z tohoto hlediska není rozdíl mezi zásilkami zboží neobchodní povahy ze třetích zemí zaslanými soukromou osobou jiné soukromé osobě podle toho, v jakém členském státu má příjemce zásilky bydliště.

39 Z doslovného výkladu, ale i z kontextuálního a teleologického výkladu čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a článku 1 směrnice 2006/79 tedy vyplývá, že osvobození od DPH stanovené v těchto ustanoveních se uplatní bez ohledu na okolnost, zda má příjemce zásilky bydliště v členském státě dovozu nebo v jiném členském státě.

40 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 143 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a článek 1 směrnice 2006/79 musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vylučuje z nároku na osvobození od DPH stanoveného v těchto ustanoveních drobné zásilky neobchodní povahy zaslané ze třetí země soukromou osobou jiné soukromé osobě s bydlištěm v jiném členském státě.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 143 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009 a článek 1 směrnice Rady 2006/79/ES ze dne 5. října 2006 o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání právní úpravě členského státu, která vylučuje z nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty stanoveného v těchto ustanoveních drobné zásilky neobchodní povahy zaslané ze třetí země soukromou osobou jiné soukromé osobě s bydlištěm v jiném členském státě.

Podpisy