Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

8. mai 2025 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 143 lõike 1 punkt b – Impordi maksuvabastused – Direktiiv 2006/79/EÜ – Kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaupade väikesaadetised – Kauba saaja, kes elab muus liikmesriigis kui liikmesriik, kus toimub import

Kohtuasjas C-405/24,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 26. märtsi 2024. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. juunil 2024, menetluses

L. s.c.

versus

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

menetluses osales:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president S. Rodin, kohtunikud O. Spineanu-Matei ja N. Fenger (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, esindajad: M. Kowalewska, K. Nowicka ja T. Tratkiewicz,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

* Kohtumenetluse keel: poola.

– Euroopa Komisjon, esindajad: Ł. Habiak ja M. Herold,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ (ELT 2009, L 175, lk 12)) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 143 lõike 1 punkti b ning nõukogu 5. oktoobri 2006. aasta direktiivi 2006/79/EÜ kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaupade väikesaadetiste maksuvabastuse kohta (ELT 2006, L 286, lk 15) artiklit 1.

2 Taotlus on esitatud äriühingu L. s.c. ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses 22. veebruari 2019. aasta üksikjuhtumi tõlgenduse õiguspärasuse üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 78/1035/EMÜ

3 Nõukogu 19. detsembri 1978. aasta direktiivi 78/1035/EMÜ kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaupade väikesaadetiste maksuvabastuse kohta (EÜT 1978, L 366, lk 34; ELT eriväljaanne 09/01, lk 75), artikli 1 lõikes 1 oli ette nähtud:

„Eraisiku poolt kolmandast riigist teistele liikmesriigi eraisikutele saadetavad mittekaubandusliku iseloomuga väikesaadetised vabastatakse importimisel käibemaksust ja aktsiisimaksust.“

Määrus (EMÜ) nr 918/83

4 Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta määruse (EMÜ) nr 918/83, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (EÜT 1983, L 105, lk 1; ELT eriväljaanne 02/01, lk 419), artikli 29 lõike 1 esimeses lõigus oli sätestatud:

„Kui artiklitest 30 ja 31 ei tulene teisiti, võib imporditollimaksuvabalt importida kolmanda riigi isikult [Euroopa Majandusühenduse] tolliterritooriumil elavale üksikisikule saadetavaid mittekaubanduslikke väikesaadetisi.“

Direktiiv 2006/79

5 Direktiivi 2006/79 põhjendus 3 on sõnastatud nii:

„Selles osas peaksid kõnealuse vabastuse kohaldamise piirmäärad praktilistel kaalutlustel olema niipalju kui võimalik samad nende piirmääradega, mis on ette nähtud [määruses nr 918/83] sätestatud ühenduse tollimaksust vabastamise korraga.“

6 Direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„1. „Eraisiku poolt kolmandast riigist teistele liikmesriigi eraisikutele saadetavad mittekaubandusliku iseloomuga väikesaadetised vabastatakse importimisel käibemaksust ja aktsiisimaksust.

2. Lõike 1 kohaldamisel on „mittekaubanduslikku laadi väikesaadetised“ saadetised, mis:

a) saadetakse juhuti;

b) sisaldavad saajate isiklikuks otstarbeks või nende perekondadele ette nähtud kaupa, mille laad ja kogus ei anna põhjust arvata, et neid imporditakse kaubanduslikul eesmärgil:

c) sisaldavad kaupa koguväärtusega kuni 45 eurot;

d) saadetakse saatja poolt saajale tasuta.“

Direktiiv 2006/112

7 Direktiivi 2006/112 artiklis 32 on ette nähtud:

„Kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale.

Kui aga kaupade lähetamise või veo lähtekoht asub kolmandal territooriumil või kolmandas riigis, tuleb artikli 201 alusel isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, või sellena tunnustatud importija poolt tehtud kaubatarne ja ka edasiste tarnete kohana käsitada kaupade impordi liikmesriiki.“

8 Direktiivi artikli 86 lõige 1 on sõnastatud nii:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse, juhul kui need juba ei sisaldu maksustatavas väärtuses:

[…]

b) kõrvalkulud, nagu komisjoni-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mis on tekkinud enne kaupade jõudmist esimesse sihtkohta impordi liikmesriigi territooriumil, ja kõrvalkulud, mis on tekkinud seoses veoga teise ühenduses asuvasse sihtkohta, kui see koht on maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel teada.“

9 Direktiivi artikli 143 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

b) selliste kaupade lõplik import, mida reguleerivad nõukogu direktiivid […] [2006/79];

[…]“.

10 Direktiivi 2006/112 artiklis 163 on sätestatud:

„Kui käesolevas jaos nimetatud protseduurid või olukorrad kaupade suhtes lõpevad, tuues kaasa impordi artikli 61 tähenduses, võtab impordi liikmesriik vajalikke meetmeid topeltmaksustamise vältimiseks.“

Määrus (EÜ) nr 1186/2009

11 Nõukogu 16. novembri 2009. aasta määruse (EÜ) nr 1186/2009, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (ELT 2009, L 324, lk 23) artikli 25 lõike 1 esimene lõik on sõnastatud nii:

„Kui artiklitest 26 ja 27 ei tulene teisiti, võib imporditollimaksuvabalt importida kolmanda riigi üksikisikult ühenduse tolliterritooriumil elavale üksikisikule saadetavas kaubasaadetises sisalduvat kaupa, tingimusel et selline import ei ole kaubanduslikku laadi.“

12 Määruse artikli 133 esimeses lõigus on sätestatud:

„Määrus (EMÜ) nr 918/83 tunnistatakse kehtetuks.“

Poola õigus

13 Poola 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dz. U.* 2018, jrk nr 2174) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) on artikli 2 punktis 1 ette nähtud:

„Kui edasistes sätetes viidatakse riigi territooriumile, tähendab see Poola Vabariigi territooriumi, kui artiklist 2a ei tulene teisiti.“

14 Käibemaksuseaduse artikli 52 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui lõikest 2 ei tulene teisiti, on maksust vabastatud sellise kauba import, mis on paigutatud kaubasaadetisse, mille lähetab kolmanda riigi territooriumilt füüsiline isik ja mis on mõeldud füüsilisele isikule, kes elab riigi territooriumil, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

1. kauba kogus ja liik ei viita selle kaubanduslikule otstarbele;

2. kaubasaaja ei ole kohustatud saatjale saadetise vastuvõtmise eest tasu maksma;

3. saadetised on juhuslikku laadi.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15 L. on äriühing, kes osutab ekspedeerimis- ja tollivormistusteenuseid.

16 Ta esitas maksuhaldurile üksikjuhtumi tõlgendamise taotluse, et teha kindlaks, kas füüsiliste isikute vahel lähetatava kauba Poolasse importimise võib käibemaksuseaduse artikli 52 alusel käibemaksust vabastada, kui saadetise saaja elab muus liikmesriigis kui Poola Vabariik.

17 Maksuhaldur leidis 22. veebruari 2019. aasta üksikjuhtumi tõlgenduses, et olukord, mida L. oma taotluses kirjeldas, ei kuulu käibemaksuseaduse artiklis 52 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kuna see maksuvabastus ei ole kohaldatav sellise kauba Poolasse importimisele, mis on mõeldud isikule, kes elab muus liikmesriigis kui Poola Vabariik.

18 L. esitas üksikjuhtumi tõlgenduse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiele (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola).

19 See kohus jättis oma 12. detsembri 2019. aasta otsusega kaebuse rahuldamata. Ta leidis, et nii direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punktist b kui ka käibemaksuseaduse artiklist 52 tuleneb, et kõnealust käibemaksuvabastust kohaldatakse üksnes siis, kui saadetis on mõeldud isikule, kes elab liikmesriigis, kuhu kaup imporditakse.

20 L. esitas halduskohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et 2. juuli 2009. aasta kohtuotsust Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417) arvestades võib asuda seisukohale, et asjaolu, et imporditud kaup saabus Euroopa Liidu territooriumile mõnes teises liikmesriigis kui see, kus elab kauba saaja, ei mõjuta kauba vabastamist käibemaksust. Sellest lähtudes tuleks maksust vabastada väikese väärtusega kaubasaadetised, mis saadetakse kolmandast riigist liidus elavale isikule.

22 Poola kohtupraktikast tuleneb siiski, et käibemaksuseaduse artiklis 52 ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav muu liikmesriigi kui Poola Vabariigi territooriumil elavale isikule mõeldud kauba impordile. Selle kohtupraktika kohaselt tuleb asuda seisukohale, et direktiivi 2006/79 sätted teevad vahet kauba lõppsaaja elukoha alusel, kuna impordi sihtkoht on „liikmesriik“. Füüsiliste isikute vahel lähetatavate mittekaubanduslikku laadi väikesaadetiste puhul on seega nii kauba imporditollimaksuga maksustamine kui ka selle impordiga seotud käibemaksuvabastus seotud kauba lõppsaaja elukohaga.

23 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi [2006/112] artikli 143 lõike 1 punktiga b ja direktiivi [2006/79] artikliga 1, arvestades direktiivi 2006/79 põhjendust 3 ja määruse [nr 1186/2009] artiklit 25, on vastuolus selline õigusnorm nagu [käibemaksuseaduse] artikli 52 lõige 1, mille kohaselt ei ole käibemaksust vabastatud sellise kauba import, mis on paigutatud kaubasaadetisse, mille lähetab kolmanda riigi territooriumilt füüsiline isik ja mis on mõeldud füüsilisele isikule, kes elab muu Euroopa Liidu liikmesriigi territooriumil kui [liikmes]riik, kus toimub import?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

24 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punkti b ja direktiivi 2006/79 artiklit 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamise kolmandast riigist imporditavatele mittekaubanduslikku laadi väikesaadetistele, mille füüsiline isik on saatnud teises liikmesriigis elavale isikule.

25 Direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punktist b tuleneb, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust muu hulgas sellise kauba lõpliku impordi, mida reguleerib direktiiv 2006/79.

26 Direktiivi 2006/79 artikli 1 lõikes 1 on ette nähtud, et eraisiku poolt kolmandast riigist teistele liikmesriigi eraisikutele saadetavad mittekaubandusliku iseloomuga väikesaadetised vabastatakse importimisel käibemaksust ja aktsiisimaksust.

27 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb kindlaks teha, kas nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastus hõlmab üksnes saadetisi, mis on mõeldud impordiliikmesriigis elavatele isikutele, või kohaldatakse seda saadetistele, mis on mõeldud isikutele, kes elavad mis tahes liikmesriigis, sealhulgas mõnes muus liikmesriigis kui impordiliikmesriik.

28 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel arvesse võtta mitte ainult selle normi sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa see norm on (vt selle kohta 14. mai 2024. aasta kohtuotsus Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Mis puudutab esiteks nende sätete sõnastust, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus palub, siis tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punktis b on sõnaselgelt viidatud muu hulgas direktiivis 2006/79 ette nähtud käibemaksuvabastustele.

30 Viimati nimetatud direktiivi artikli 1 lõikes 1 on täpsustatud, et selles ette nähtud maksuvabastus hõlmab liikmesriigi eraisikule saadetavaid mittekaubandusliku iseloomuga väikesaadetisi.

31 Siinkohal tuleb märkida, et selle sätte poolakeelses versioonis on mõistet „liikmesriik“ kasutatud ilma täiendavate täpsustusteta. Lisaks eelneb selle sätte hispaania-, taani-, saksa-, inglis-, prantsus-, itaalia-, hollandi-, rumeenia- ja rootsikeelses versioonis sellele mõistele umbmäärane artikkel.

32 Kuna direktiivi 2006/79 artikli 1 lõige 1 ei viita konkreetsele liikmesriigile ega maini eelkõige impordiliikmesriiki, siis tuleneb selle sätte sõnastusest, et seal ette nähtud käibemaksuvabastus hõlmab mis tahes liikmesriigis elavale isikule mõeldud saadetisi.

33 Teiseks, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punkti b ja direktiivi 2006/79 artikli 1 lõike 1 konteksti, siis tuleb kõigepealt märkida, et viide liikmesriigis elavale isikule mõeldud saadetistele oli juba nii direktiivi 78/1035 artikli 1 lõikes 1, mis vastab direktiivi 2006/79 artikli 1 lõikele 1, kui ka ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaupade väikesaadetiste maksuvabastuse kohta (EÜT 1975, C 18, lk 6) artikli 1 lõikes 1.

34 Direktiivi 78/1035, mis tunnistati kehtetuks ja asendati direktiiviga 2006/79 vastavalt viimati nimetatud direktiivi artiklile 6, ettevalmistavatest materjalidest nähtub aga, et liidu seadusandja ei soovinud kehtestada mittekaubanduslikku laadi väikesaadetiste käibemaksuvabastuse kohaldamisele tingimust, mis puudutab asjaomase saadetise konkreetset sihtkohta liidus. Nimelt nähtub selle ettepaneku seletuskirjast, et eesmärk oli näha ette, et kolmandas riigis elava isiku poolt teisele liidus elavale isikule saadetud väikese väärtusega saadetiste impordil kohaldatakse maksuvabastust, tingimusel et asjaomane kaup vastab teatud nõuetele.

35 Järgmisena tuleb märkida, et direktiivi 2006/79 põhjenduses 3 on täpsustatud, et praktilistel kaalutlustel peaksid kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kauba väikesaadetiste käibemaksuvabastuse piirangud olema võimalikult suures ulatuses samad, mis on ette nähtud imporditollimaksuvabastusele määruses nr 918/83.

36 Sellega seoses tuleb märkida, et nimetatud määruse artikli 29 lõige 1, mille sõnastus võeti sisuliselt üle määruse nr 1186/2009 artiklisse 25, nägi ette imporditollimaksuvabastuse saadetistele, millel on direktiivi 78/1035 artikli 1 lõikes 1 osutatud saadetistega analoogsed tunnused, ja täpsustas, et seda maksuvabastust kohaldatakse liidu tolliterritooriumil elavale isikule mõeldud saadetistele, ilma et oleks silmas peetud konkreetset liikmesriiki.

37 Lõpuks väärib tähelepanu asjaolu, et erinevalt direktiivi 2006/79 artikli 1 lõikest 1 on direktiivi 2006/112 teistes sätetes, näiteks artiklites 32, 86 ja 163, sõnaselgelt mainitud impordiliikmesriiki.

38 Kolmandaks, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punktis b ja direktiivi 2006/79 artiklis 1 ette nähtud käibemaksuvabastuse eesmärki, siis nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud ettepaneku seletuskirjast, et direktiivi 78/1035, mis tunnistati kehtetuks ja asendati direktiiviga 2006/79, eesmärk oli lõdvendada kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi väikesaadetiste suhtes kohaldatavat korda, kuna sellised saadetised on peamiselt emotsionaalset laadi, väikese väärtusega ja lähteriigis üldjuhul juba maksustatud. Seda silmas pidades ei ole aga kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaubasaadetiste puhul, mille füüsiline isik saadab teisele isikule, mingit vahet, millises liikmesriigis on saadetise saaja elukoht.

39 Seega ei tulene mitte ainult direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punkti b ja direktiivi 2006/79 artikli 1 grammatilisest, vaid ka kontekstipõhisest ja teleoloogilisest tõlgendusest, et nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastust kohaldatakse sõltumata sellest, kas saadetise saaja elab impordiliikmesriigis või mõnes muus liikmesriigis.

40 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 143 lõike 1 punkti b ja direktiivi 2006/79 artiklit 1 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamise kolmandast riigist imporditavatele mittekaubanduslikku laadi väikesaadetistele, mille füüsiline isik on saatnud teises liikmesriigis elavale isikule.

Kohtukulud

41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ), artikli 143 lõike 1 punkti b ning nõukogu 5. oktoobri 2006. aasta direktiivi 2006/79/EÜ kolmandatest riikidest imporditavate mittekaubanduslikku laadi kaupade väikesaadetiste maksuvabastuse kohta artiklit 1

tuleb tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad nendes sätetes ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamise kolmandast riigist imporditavatele mittekaubanduslikku laadi väikesaadetistele, mille füüsiline isik on saatnud teises liikmesriigis elavale isikule.

Allkirjad