Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

8. svibnja 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 143. stavak 1. točka (b) – Izuzeća pri uvozu – Direktiva 2006/79/EZ – Male pošiljke robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja – Primatelj koji boravi u državi članici koja nije država članica uvoza”

U predmetu C-405/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 26. ožujka 2024., koju je Sud zaprimio 11. lipnja 2024., u postupku

L. s.c.

protiv

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

uz sudjelovanje:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vijeća, O. Spineanu-Matei i N. Fenger (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, Ł. Habiak i M. Herold, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: poljski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 143. stavka 1. točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009. (SL 2009., L 175, str. 12.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112) i članka 1. Direktive Vijeća 2006/79/EZ od 5. listopada 2006. o oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz malih pošiljaka robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja (SL 2006., L 286, str. 15.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva L. s.c. i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi sa zakonitošću poreznog mišljenja od 22. veljače 2019.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 78/1035/EEZ

3 Članak 1. stavak 1. Direktive Vijeća 78/1035/EEZ od 19. prosinca 1978. o oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz malih pošiljaka robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja (SL 1978., L 366, str. 34.) propisivao je:

„Roba u malim pošiljkama nekomercijalne naravi koju iz određene treće zemlje šalju privatne osobe drugim privatnim osobama u određenoj državi članici po uvozu je izuzeta od poreza na promet i trošarine.”

Uredba (EEZ) br. 918/83

4 Članak 29. stavak 1. prvi podstavak Uredbe Vijeća (EEZ) br. 918/83 od 28. ožujka 1983. o uspostavi sustava oslobođenja od carina u Zajednici (SL 1983., L 105, str. 1.) određivao je:

„Podložno člancima 30. i 31., roba koja se nalazi u pošiljkama koje privatna osoba iz treće zemlje šalje drugoj privatnoj osobi koja živi na carinskom području [Europske ekonomske] zajednice uvozi se oslobođena od uvoznih carina, pod uvjetom da ti uvozi nisu komercijalne naravi.”

Direktiva 2006/79

5 Uvodna izjava 3. Direktive 2006/79 glasi:

„U tom smislu, granice do kojih se ta oslobođenja primjenjuju trebaju iz praktičnih razloga biti što je više moguće jednake onima koje su utvrđene aranžmanima Zajednice za oslobođenje od plaćanja carine u Uredbi [br. 918/83].”

6 Članak 1. te direktive glasi:

„1. Roba u malim pošiljkama nekomercijalne naravi koju iz određene treće zemlje šalju privatne osobe drugim privatnim osobama u određenoj državi članici po uvozu je izuzeta od poreza na promet i trošarine.

2. Za potrebe stavka 1., ‚mala pošiljka nekomercijalne naravi' označava pošiljke koje:

(a) su povremene prirode;

(b) sadrže samo robu koja je namijenjena osobnoj upotrebi ili upotrebi obitelji primatelja, čija narav i količina ne ukazuje da se ona uvozi za bilo kakvu komercijalnu svrhu;

(c) sadrže robu čija ukupna vrijednost ne prelazi 45 [eura];

(d) pošiljatelj šalje primatelju bez plaćanja bilo koje vrste."

Direktiva 2006/112

7 Člankom 32. Direktive 2006/112 predviđa se:

„U slučaju robe koju dobavljač, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu.

Međutim, ako otprema ili prijevoz robe počinje na trećem teritoriju ili u trećoj zemlji, smatra se da je i mjesto isporuke koju obavlja uvoznik koji je određen ili priznat u skladu s člankom 201. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a, kao i mjesto svake daljnje isporuke, u državi članici uvoza robe."

8 Članak 86. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike, ukoliko oni nisu već uključeni:

[…]

(b) popratne rashode, poput provizije, troškova pakovanja, prijevoza i osiguranja koji su nastali do prvog mjesta odredišta na teritoriju države članice uvoza kao i one koji proizlaze iz prijevoza do drugog mjesta odredišta unutar Zajednice, ukoliko je to drugo mjesto poznato u trenutku nastanka oporezivog događaja."

9 Članak 143. stavak 1. navedene direktive određuje:

„Države članice oslobađaju od poreza sljedeće transakcije:

[…]

(b) konačni uvoz robe koji uređuju Direktive […] [2006/79];

[…]"

10 U skladu s člankom 163. Direktive 2006/112:

„Ako se na robu prestaju primjenjivati postupci ili situacije iz ovog odjeljka, čime se dovodi do uvoza u smislu članka 61., država članica uvoza dužna je poduzeti potrebne mjere za sprečavanje dvostrukog oporezivanja.”

Uredba (EZ) br. 1186/2009

11 Članak 25. stavak 1. prvi podstavak Uredbe Vijeća (EZ) br. 1186/2009 od 16. studenoga 2009. o uspostavi sustava oslobođenja od carina u Zajednici (SL 2009., L 324, str. 23.) glasi kako slijedi:

„Podložno člancima 26. i 27., roba koja se nalazi u pošiljkama koje privatna osoba iz treće zemlje šalje drugoj privatnoj osobi koja živi na carinskom području Zajednice uvozi se oslobođena od uvoznih carina, pod uvjetom da ti uvozi nisu komercijalne naravi.”

12 U skladu s člankom 133. stavkom 1. te uredbe:

„Uredba (EEZ) br. 918/83, kako je izmijenjena aktima navedenima u Prilogu V., stavlja se izvan snage.”

Poljsko pravo

13 Člankom 2. točkom 1. ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2018., pozicija 2174) u verziji koja je primjenjiva u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđa se:

„Kad god je u daljnjim odredbama riječ o ‚državnom području’, misli se na državno područje Republike Poljske, ne dovodeći u pitanje članak 2.a.”

14 Člankom 52. stavkom 1. Zakona o PDV-u određuje se:

„Od poreza se oslobađa uvoz, podložno stavku 2., robe koja se nalazi u pošiljci koju privatna osoba šalje iz treće zemlje i koja je namijenjena privatnoj osobi koja boravi na državnom području ako su ispunjeni sljedeći kumulativni uvjeti:

1. količina i vrsta robe ne odražava nikakvu komercijalnu namjenu;

2. primatelj ne treba platiti pošiljatelju nikakvu naknadu za primanje pošiljke;

3. pošiljke su povremene naravi.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

15 L. je trgovačko društvo koje pruža usluge otpreme i carinjenja robe.

16 To je društvo poreznom tijelu podnijelo zahtjev za porezno mišljenje kojim je tražilo da se utvrdi može li uvoz u Poljsku robe koja se nalazi u pošiljci između privatnih osoba biti izuzet od poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju članka 52. Zakona o PDV-u ako se njezin primatelj nalazi u državi članici koja nije Republika Poljska.

17 Poreznim mišljenjem od 22. veljače 2019. porezno tijelo smatralo je da situacija koju je društvo L. opisalo u svojem zahtjevu nije obuhvaćena izuzećem predviđenim u članku 52. Zakona o PDV-u jer se to izuzeće ne primjenjuje na uvoz u Poljsku robe namijenjene privatnoj osobi koja se nalazi u državi članici koja nije Republika Poljska.

18 Društvo L. podnijelo je tužbu protiv tog poreznog mišljenja pred Wojewódzkim Sądom Administracyjnim w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska).

19 Navedeni sud odbio je tu tužbu presudom od 12. prosinca 2019. Smatrao je da iz članka 143. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 i članka 52. Zakona o PDV-u proizlazi da se izuzeće od PDV-a o kojem je riječ primjenjuje samo kada je pošiljka namijenjena privatnoj osobi koja boravi u državi članici u koju je roba uvezena.

20 Društvo L. podnijelo je žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude pred Naczelnim Sądom Administracyjnim (Visoki upravni sud, Poljska), sudom koji je uputio zahtjev.

21 Taj sud smatra da se, s obzirom na presudu od 2. srpnja 2009., Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), može smatrati da okolnost da je uvezena roba ušla na područje Europske unije u državi članici različitoj od one u kojoj se nalazi njezin primatelj ne utječe na njezino izuzeće od PDV-a. Stoga bi pošiljke robe zanemarive vrijednosti otpremljene iz treće zemlje i namijenjene privatnoj osobi koja se nalazi u Uniji trebale biti izuzete.

22 Prema tome, iz poljske sudske prakse proizlazi da se izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 52. Zakona o PDV-u ne primjenjuje na uvoz robe namijenjene privatnoj osobi koja boravi na državnom području države članice koja nije Republika Poljska. Prema toj sudskoj praksi, valja smatrati da odredbe Direktive 2006/79 uspostavljaju razliku ovisno o mjestu boravišta krajnjeg primatelja robe, s obzirom na to da je mjesto uvoza na koje se odnosi „država članica”. Stoga su oporezivanje porezom na uvoz robe i oslobođenje od PDV-a koje se odnosi na taj uvoz za male nekomercijalne pošiljke između privatnih osoba povezani s mjestom boravišta krajnjeg primatelja robe.

23 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se odredbama članka 143. stavka 1. točke (b) Direktive [2006/112] i članka 1. Direktive [2006/79], u kontekstu uvodne izjave 3. Direktive 2006/79 i članka 25. Uredbe [br. 1186/2009], propis kao što je članak 52. stavak 1. [Zakona o PDV-u], u skladu s kojim se oslobođenje od PDV-a ne primjenjuje na uvoz robe koja se nalazi u pošiljci koju privatna osoba šalje iz treće zemlje i koja je namijenjena privatnoj osobi koja boravi na području države članice Europske unije koja nije država u koju se uvozi roba?”

O prethodnom pitanju

24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 143. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112 i članak 1. Direktive 2006/79 tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji iz prava na izuzeće od PDV-a predviđenog tim odredbama isključuje male pošiljke nekomercijalne naravi iz treće zemlje, koje je privatna osoba poslala privatnoj osobi koja boravi u drugoj državi članici.

25 Iz članka 143. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 proizlazi da države članice oslobađaju od poreza konačni uvoz robe koji je uređen, među ostalim, Direktivom 2006/79.

26 Članak 1. stavak 1. Direktive 2006/79 propisuje da je roba u malim pošiljkama nekomercijalne naravi koju iz određene treće zemlje šalju privatne osobe drugim privatnim osobama u određenoj državi članici po uvozu izuzeta od poreza na promet i trošarine.

27 Kako bi se odgovorilo na postavljeno pitanje, valja utvrditi odnosi li se izuzeće od PDV-a predviđeno u tim odredbama samo na pošiljke namijenjene privatnim osobama koje borave u državi članici uvoza ili se primjenjuje na pošiljke namijenjene privatnim osobama koje se nalaze u bilo kojoj državi članici, uključujući državu članicu koja nije država članica uvoza.

28 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, radi tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presudu od 14. svibnja 2024., Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, točku 72. i navedenu sudsku praksu).

29 Što se tiče, kao prvo, teksta odredaba čije tumačenje traži sud koji je uputio zahtjev, valja istaknuti da članak 143. stavak 1. točka (b) Direktive 2006/112 izričito upućuje na izuzeća od PDV-a predviđena, među ostalim, Direktivom 2006/79.

30 U članku 1. stavku 1. potonje direktive pojašnjava se da se njime predviđeno oslobođenje primjenjuje na male pošiljke nekomercijalne naravi namijenjene privatnoj osobi koja se nalazi u državi članici.

31 U tom pogledu valja istaknuti da poljska verzija te odredbe upotrebljava pojam „država članica” bez drugog pojašnjenja. Usto, u verzijama navedene odredbe na španjolskom, danskom, njemačkom, engleskom, francuskom, talijanskom, nizozemskom, rumunjskom i švedskom jeziku, tom pojmu prethodi, među ostalim, neodređeni član.

32 Budući da se članak 1. stavak 1. Direktive 2006/79 ne odnosi na određenu državu članicu i osobito ne spominje državu članicu uvoza, tekst te odredbe upućuje na to da se izuzeće od PDV-a koje ona predviđa odnosi na pošiljke namijenjene privatnoj osobi koja se nalazi u bilo kojoj od država članica.

33 Kao drugo, kad je riječ o kontekstu članka 143. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 i članka 1. stavka 1. Direktive 2006/79, najprije valja istaknuti da se upućivanje na pošiljke namijenjene privatnoj osobi koja se nalazi u državi članici već nalazilo kako u članku 1. stavku 1. Direktive 78/1035, koji odgovara članku 1. stavku 1. Direktive 2006/79, tako i u članku 1. stavku 1. Prijedloga direktive Vijeća o oslobođenju od poreza na uvoz malih pošiljaka robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja (SL 1975., C 18, str. 6.).

34 Međutim, iz pripremnih akata Direktive 78/1035, koja je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/79, u skladu s člankom 6. potonje direktive, proizlazi da zakonodavac Unije nije želio primjenu izuzeća od PDV-a za male nekomercijalne pošiljke uvjetovati određenim mjestom odredišta predmetne pošiljke unutar Unije. Naime, iz obrazloženja tog prijedloga proizlazi da je njegov cilj bio predvidjeti da pošiljke male vrijednosti koje je privatna osoba koja se nalazi u trećoj zemlji uputila drugoj privatnoj osobi koja se nalazi u Uniji uživaju oslobođenje od poreza pri uvozu, pod uvjetom da predmetna roba ispunjava određeni broj uvjeta.

35 Nadalje, u uvodnoj izjavi 3. Direktive 2006/79 pojašnjava se da bi, iz praktičnih razloga, granice do kojih se primjenjuje izuzeće od plaćanja PDV-a na uvoz malih pošiljaka nekomercijalne naravi iz trećih zemalja trebale biti, što je više moguće, jednake onima koje su predviđene za oslobođenje od uvoznih carina Uredbom br. 918/83.

36 U tom pogledu valja istaknuti da je članak 29. stavak 1. te uredbe, čiji je tekst u biti preuzet u članku 25. Uredbe br. 1186/2009, predviđao oslobođenje od uvoznih carina za pošiljke s obilježjima analognim onima pošiljki iz članka 1. stavka 1. Direktive 78/1035 i pojašnjavao da se to oslobođenje primjenjuje na pošiljke upućene privatnoj osobi koja se nalazi na carinskom području Unije, pri čemu se ne odnosi na točno određenu državu članicu.

37 Naposljetku, za razliku od članka 1. stavka 1. Direktive 2006/79, druge odredbe Direktive 2006/112, kao što su njezini članci 32., 86. i 163., izričito spominju državu članicu uvoza.

38 Kao treće, što se tiče svrhe izuzeća od PDV-a predviđenog u članku 143. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112 i članku 1. Direktive 2006/79, iz obrazloženja prijedloga navedenog u točki 34. ove presude proizlazi da je cilj Direktive 78/1035, koja je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/79, bio ublažiti sustav koji se primjenjuje na male pošiljke nekomercijalne naravi koje potječu iz trećih zemalja između privatnih osoba, s obzirom na to da su takve pošiljke u biti emocionalne naravi i da su u načelu već podvrgnute porezu u zemlji otpreme. Međutim, u tom pogledu ne postoji nikakva razlika između pošiljaka robe nekomercijalne naravi koje privatna osoba šalje iz trećih zemalja drugoj privatnoj osobi ovisno o državi članici boravišta primatelja pošiljke.

39 Stoga iz doslovnog, ali i kontekstualnog i teleološkog tumačenja članka 143. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112 i članka 1. Direktive 2006/79 proizlazi da se izuzeće od PDV-a predviđeno u tim odredbama primjenjuje neovisno o okolnosti da primatelj pošiljke boravi u državi članici uvoza ili u drugoj državi članici.

40 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (b) Direktive 2006/112 i članak 1. Direktive 2006/79 treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice koji iz prava na izuzeće od PDV-a predviđenog tim odredbama isključuje male pošiljke nekomercijalne naravi iz treće zemlje, koje je privatna osoba poslala privatnoj osobi koja boravi u drugoj državi članici.

Troškovi

41 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 143. stavak 1. točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009., i članak 1. Direktive Vijeća 2006/79/EZ od 5. listopada 2006. o oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz malih pošiljaka robe nekomercijalne naravi iz trećih zemalja

treba tumačiti na način da im se:

protivi propis države članice koji iz prava na izuzeće od PDV-a predviđenog tim odredbama isključuje male pošiljke nekomercijalne naravi iz treće zemlje, koje je privatna osoba poslala privatnoj osobi koja boravi u drugoj državi članici.

Potpisi