A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2025. május 8.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 143. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Behozatali adómentesség – 2006/79/EK irányelv – Harmadik országokból származó, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények tárgyát képező áruk – A behozatali tagállamtól eltérő tagállamban tartózkodó címzett”

A C-405/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2024. június 11-én érkezett, 2024. március 26-i határozatával terjesztett elő

az **L. s.c**.

és

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

között,

a **Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: S. Rodin tanácselnök, O. Spineanu-Matei és N. Fenger (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej képviseletében M. Kowalewska, K. Nowicka és T. Tratkiewicz,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Ł. Habiak és M. Herold, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel (HL 2009. L 175., 12. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 143. cikke (1) bekezdése b) pontjának, valamint a harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények behozatalának adómentességéről szóló, 2006. október 5-i 2006/79/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 286., 15. o.) 1. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az L. s.c. és a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) között egy 2019. február 22-én kelt adójogi állásfoglalás jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 78/1035/EGK irányelv

3 A harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kis áruszállítmányok behozatalának adómentességéről szóló, 1978. december 19-i 78/1035/EGK tanácsi irányelv (HL 1978. L 366., 34. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 75. o.) 1. cikkének (1) bekezdése előírta:

„A magánszemélyek által egy harmadik országból az egyik tagállamba más magánszemélyeknek küldött nem kereskedelmi jellegű kis áruszállítmányok mentesek a behozatalt terhelő forgalmi adó és a jövedéki adó alól.”

A 918/83/EGK rendelet

4 A vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 1983. március 28-i 918/83/EGK tanácsi rendelet (HL 1983. L 105., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 419. o.) 29. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezett:

„A 30. és 31. cikkektől függően, azok az árucikkek, amelyeket nem kereskedelmi jellegű kisebb küldeményekben harmadik országból magánszemély küld egy másik magánszemélynek, aki [az Európai Gazdasági] Közösség vámterületén él, importvámoktól mentesen hozhatóak be.”

A 2006/79 irányelv

5 A 2006/79 irányelv (3) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„E célból a korlátoknak, amelyeken belül a mentesség alkalmazható, gyakorlati okokból minél teljesebb mértékben meg kell egyezniük a [918/83] rendeletben a vámmentességek közösségi rendszerére megállapított korlátokkal.”

6 Ezen irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A magánszemélyek által harmadik országból az egyik tagállamba más magánszemélyeknek küldött nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények mentesek a behozatalt terhelő forgalmi adó és a jövedéki adó alól.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában »nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények« olyan küldemények, amelyek:

a) alkalmi jellegűek;

b) csak a címzettek személyes vagy családi használatára szánt olyan árukat tartalmaznak, amelyek jellege és mennyisége nem utal arra, hogy behozataluk kereskedelmi célokra történt;

c) olyan árukat tartalmaznak, amelyek összértéke nem haladja meg a 45 [eurót];

d) a feladó a címzettnek bármiféle fizetés nélkül küldi.”

A 2006/112 irányelv

7 A 2006/112 irányelv 32. cikke a következőket írja elő:

„Abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.

Ugyanakkor, amennyiben a termék feladásának vagy fuvarozásának megkezdése szerinti hely harmadik területen vagy harmadik országban található, akkor a 201. cikk értelmében adófizetésre kötelezettként kijelölt vagy elismert importőr általi termékértékesítés teljesítési helyének, valamint a további termékértékesítés teljesítési helyének azt a tagállamot kell tekinteni, ahova a terméket importálják.”

8 Ezen irányelv 86. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők, feltéve, hogy azokat az adóalap részeként még nem vették figyelembe:

[…]

b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek – amelyek az import szerinti tagállam területén a termék első rendeltetési helyéig felmerültek, valamint azon járulékos költségek, amelyek a terméknek egy másik, a Közösségen belül található rendeltetési helyre történő fuvarozásából adódnak, amennyiben ez a hely az adóztatandó tényállás megvalósulásának időpontjában ismert.”

9 Az említett irányelv 143. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

b) a […] [2006/79] irányelvben meghatározott termékek végleges importja;

[…]”

10 A 2006/112 irányelv 163. cikke értelmében:

„Ha a termékek kikerülnek az ebben a szakaszban említett eljárások hatálya alól, és ez a 61. cikk értelmében importot valósít meg, akkor az import szerinti tagállam meghozza a kettős adóztatás elkerüléséhez szükséges intézkedéseket.”

Az 1186/2009/EK rendelet

11 A vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 2009. november 16-i 1186/2009/EK tanácsi rendelet (HL 2009. L 324., 23. o.) 25. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 26. és 27. cikkekre is figyelemmel, azok az áruk, amelyeket küldeményekben harmadik országból magánszemély küld egy másik magánszemélynek, aki a Közösség vámterületén él, behozatali vámoktól mentesen hozhatók be, amennyiben az ilyen behozatal nem kereskedelmi jellegű.”

12 E rendelet 133. cikkének első bekezdése értelmében:

„Az V. mellékletben felsorolt jogi aktusokkal módosított 918/83/EGK rendelet hatályát veszti.”

A lengyel jog

13 A 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló 2004. március 11-i törvény, Dz. U. 2018. sz., poz. 2174., a továbbiakban: héatörvény) alapügy tényállására alkalmazandó változata szerinti 2. cikkének 1. pontja következőket írja elő:

„Amikor más rendelkezések belföldre hivatkoznak, az – a 2a. cikkre is figyelemmel – a Lengyel Köztársaság területét jelenti.”

14 A héatörvény 52. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A (2) bekezdésre is figyelemmel, a harmadik ország területéről magánszemély által küldött és belföldön tartózkodó magánszemélynek szánt küldeményben lévő áruk behozatala vámmentes, ha a következő feltételek együttesen teljesülnek:

1) az áruk mennyiségüknél és jellegüknél fogva nem tükröznek semmilyen kereskedelmi szándékot;

2) a címzettnek a küldemény átvételéért nem kell pénzbeli ellenszolgáltatást fizetnie a feladó részére,

3) a küldemények alkalmi jellegűek.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15 Az L. áruk szállítmányozásával és vámkezelésével kapcsolatos szolgáltatásokat nyújtó társaság.

16 E társaság adójogi állásfoglalás iránti kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz annak meghatározása érdekében, hogy a magánszemélyek közötti küldeményben lévő áruk Lengyelországba történő behozatala a héatörvény 52. cikke alapján mentesülhet-e a hozzáadottérték-adó (héa) alól, ha e küldemény címzettje a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállamban található.

17 2019. február 22-i adójogi állásfoglalásában az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az L. által a kérelmében leírt helyzet nem tartozik a héatörvény 52. cikkében előírt mentesség hatálya alá, mivel e mentesség nem alkalmazandó a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállamban tartózkodó magánszemélynek szánt termékeknek Lengyelországba történő behozatalára.

18 Az L. keresetet indított ezen adójogi állásfoglalással szemben a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt.

19 E bíróság 2019. december 12-i ítéletével elutasította e keresetet. Úgy ítélte meg, hogy mind a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontjából, mind pedig a héatörvény 52. cikkéből az következik, hogy a szóban forgó héamentesség kizárólag akkor alkalmazandó, ha a küldeményt olyan magánszemélynek szánják, aki abban a tagállamban rendelkezik lakóhellyel, amelybe az árukat behozták.

20 Ezen ítélet ellen az L. felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország).

21 E bíróság úgy véli, hogy a 2009. július 2-i Har Vaessen Douane Service ítéletre (C-7/08, EU:C:2009:417) tekintettel úgy lehet tekinteni, hogy az a körülmény, hogy az importált áruk az Európai Unió területére másik tagállamban érkeztek, mint ahol a címzettjük található, nincs hatással azok héamentességére. Ezért azokat az elhanyagolható értékű áruküldeményekre, amelyeket az Unióban tartózkodó magánszemély címzett részére harmadik országból küldenek, mentességet kell biztosítani.

22 A lengyel ítélkezési gyakorlatból azonban az következik, hogy a héatörvény 52. cikkében előírt héamentesség nem alkalmazandó a Lengyel Köztársaságtól eltérő tagállam területén lakóhellyel rendelkező magánszemélynek szánt termékek behozatalára. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint meg kell állapítani, hogy a 2006/79 irányelv rendelkezései különbséget tesznek az áruk végső címzettjének lakóhelye szerint, amennyiben az érintett behozatal teljesítési helye „egy tagállam”. Így mind a termékbehozatalra vonatkozó adókötelezettség, mind pedig az ehhez a behozatalhoz kapcsolódó, a magánszemélyek közötti, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények tekintetében előírt adómentesség az áruk végső címzettjének tartózkodási helyéhez kapcsolódik.

23 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [2006/112] irányelv 143. cikke (1) bekezdése b) pontjának és a [2006/79] irányelv 1. cikkének a 2006/79 irányelv (3) preambulumbekezdésével és az [1186/2009] rendelet 25. cikkével összefüggésben értelmezett rendelkezéseivel az olyan szabályozás, mint amilyen a [héatörvény] 52. cikkének (1) bekezdése, amely szerint harmadik ország területéről magánszemély által feladott, a behozatal helye szerinti országtól eltérő [tag]állam területén tartózkodó magánszemélynek szánt küldeményben lévő áruk behozatala nem mentesül a héa alól?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

24 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontját és a 2006/79 irányelv 1. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja az e rendelkezésekben előírt héamentességből a valamely magánszemély által egy másik tagállamban lakóhellyel rendelkező magánszemély részére szánt, harmadik országból származó, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldeményeket.

25 A 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontjából kitűnik, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a többek között a 2006/79 irányelvben szabályozott termékek végleges importját.

26 A 2006/79 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a magánszemélyek által harmadik országból az egyik tagállamba más magánszemélyeknek küldött nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények mentesek a behozatalt terhelő forgalmi adó és a jövedéki adó alól.

27 Az előterjesztett kérdés megválaszolása érdekében meg kell határozni, hogy az e rendelkezésekben előírt héamentesség kizárólag a behozatal helye szerinti tagállamban lakóhellyel rendelkező magánszemélyeknek szánt küldeményekre vonatkozik-e, vagy pedig az olyan magánszemélyeknek szánt küldeményekre, akik bármely tagállamban tartózkodnak, beleértve a behozatal helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamot is.

28 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2024. május 14-i Stachev ítélet, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ami először is azon rendelkezések szövegét illeti, amelyek értelmezését a kérdést előterjesztő bíróság kéri, meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontja kifejezetten utal a többek között a 2006/79 irányelvben előírt héamentességekre.

30 Ez utóbbi irányelv 1. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy az ott előírt adómentesség a valamely tagállamban tartózkodó magánszemélynek szánt, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldeményekre vonatkozik.

31 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e rendelkezés lengyel változata további pontosítás nélkül használja a „tagállam” kifejezést. Ezenkívül az említett rendelkezés spanyol, dán, német, angol, francia, olasz, holland, román és svéd nyelvi változataiban e kifejezést határozatlan névelő előzi meg.

32 Mivel a 2006/79 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése nem utal valamely konkrét tagállamra, és nem említi különösen a behozatali tagállamot, e rendelkezés szövege arra utal, hogy az általa előírt héamentesség a tagállamok bármelyikében tartózkodó magánszemélynek címzett küldeményekre vonatkozik.

33 Másodszor, azon kontextust illetően, amelybe a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontja és a 2006/79 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése illeszkedik, mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a valamely tagállamban tartózkodó magánszemélynek szánt küldeményekre való hivatkozás már szerepelt a 78/1035 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében, amely megfelel a 2006/79 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének, valamint a harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kis áruszállítmányok behozatalának adómentességéről szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslat (HL 1975. C 18., 6. o.) 1. cikke (1) bekezdésének.

34 Márpedig a 2006/79 irányelv által hatályon kívül helyezett és felváltott 78/1035 irányelv előkészítő munkálataiból kitűnik, hogy az uniós jogalkotó az utóbbi irányelv 6. cikkének megfelelően nem kívánta a nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények héamentességének alkalmazását olyan feltételhez kötni, amely az érintett küldeménynek az Unión belüli konkrét rendeltetési helyére vonatkozik. E javaslat indokolásából ugyanis az következik, hogy célja annak előírása volt, hogy a harmadik országban tartózkodó magánszemély által az Unióban tartózkodó másik magánszemélynek küldött kis értékű küldemények behozatali adómentességben részesüljenek, amennyiben az érintett áruk megfelelnek bizonyos feltételeknek.

35 Ezt követően a 2006/79 irányelv (3) preambulumbekezdése pontosítja, hogy azoknak a korlátoknak, amelyeken belül a harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kis küldemények behozatalára vonatkozó héamentességet alkalmazni kell, gyakorlati okokból a lehető legnagyobb mértékben meg kell egyezniük a 918/83 rendeletben a behozatali vámok alóli mentesség tekintetében előírt korlátokkal.

36 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e rendelet 29. cikkének (1) bekezdése, amelynek szövegét lényegében átvette az 1186/2009 rendelet 25. cikke, behozatali vámok alóli mentességet írt elő a 78/1035 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében említettekhez hasonló jellemzőkkel rendelkező küldemények tekintetében, és pontosította, hogy e mentesség az Unió vámterületén tartózkodó magánszemélynek címzett küldeményekre vonatkozik, anélkül hogy valamely konkrét tagállamra hivatkozna.

37 Végül a 2006/79 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésével ellentétben a 2006/112 irányelv más rendelkezései, mint például ezen irányelv 32., 86. és 163. cikke, kifejezetten említik az import szerinti tagállamot.

38 Harmadszor, ami a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontjában és a 2006/79 irányelv 1. cikkében előírt héamentesség célját illeti, a jelen ítélet 34. pontjában említett javaslat indokolásából kitűnik, hogy a 2006/79 irányelvvel hatályon kívül helyezett és felváltott 78/1035 irányelv célja az volt, hogy enyhítse a harmadik országokból származó, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldeményekre alkalmazandó szabályozást, mivel az ilyen küldemények alapvetően érzelmi jellegűek, csupán kis értékűek, és a feladás helye szerinti országban főszabály szerint már adóztak. Márpedig ebből a szempontból nem áll fenn semmilyen különbség a harmadik országból származó, nem kereskedelmi jellegű, magánszemély által egy másik magánszemélynek küldött áruküldemények között, a küldemény címzettjének lakóhelye szerinti tagállam függvényében.

39 Így nemcsak a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdése b) pontjának és a 2006/79 irányelv 1. cikkének szó szerinti értelmezéséből, hanem rendszertani és teleologikus értelmezéséből is az következik, hogy az e rendelkezésekben előírt héamentesség attól a körülménytől függetlenül alkalmazandó, hogy a küldemény címzettje az import szerinti tagállamban vagy egy másik tagállamban rendelkezik lakóhellyel.

40 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontját és a 2006/79 irányelv 1. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja az e rendelkezésekben előírt héamentességből a valamely magánszemély által egy másik tagállamban lakóhellyel rendelkező magánszemély részére szánt, harmadik országból származó, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldeményeket.

A költségekről

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A 2009. június 25-i 2009/69/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 143. cikke (1) bekezdésének b) pontját, valamint a harmadik országokból származó nem kereskedelmi jellegű kisebb küldemények behozatalának adómentességéről szóló, 2006. október 5-i 2006/79/EK tanácsi irányelv 1. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja az e rendelkezésekben előírt hozzáadottérték-adó alóli mentességből a valamely magánszemély által egy másik tagállamban lakóhellyel rendelkező magánszemély részére szánt, harmadik országból származó, nem kereskedelmi jellegű kisebb küldeményeket.

Aláírások