TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. gegužės 8 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 143 straipsnio 1 dalies b punktas – Importo neapmokestinimas – Direktyva 2006/79/EB – Smulkios nekomercinio pobūdžio prekių siuntos iš trečiųjų šalių – Gavėjas, gyvenantis kitoje valstybėje narėje nei importo valstybė narė“

Byloje C-405/24

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2024 m. kovo 26 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2024 m. birželio 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

L. s.c.

prieš

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

dalyvaujant

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai O. Spineanu-Matei ir N. Fenger (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, atstovaujamo M. Kowalewska, K. Nowicka ir T. Tratkiewicz,

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

* Proceso kalba: lenkų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos Ł. Habiak ir M. Herold,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB (OL L 175, 2009, p. 12) (toliau – Direktyva 2006/112), 143 straipsnio 1 dalies b punkto ir 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyvos 2006/79/EB dėl nekomercinio pobūdžio smulkių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių (OL L 286, 2006, p. 15) 1 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *L. s.c.* ir *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius, Lenkija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl 2019 m. vasario 22 d. mokesčių išaiškinimo teisėtumo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 78/1035/EEB

3 1978 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 78/1035/EB dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų įvežimo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių (OL L 366, 1978, p. 34; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 75) 1 straipsnyje buvo numatyta:

„Prekės, kurias nekomercinio pobūdžio nedidelėmis siuntomis iš trečiosios šalies siunčia privatūs asmenys kitiems privatiems asmenims valstybėje narėje, įvežimo metu atleidžiamos nuo apyvartos mokesčio ir akcizo.“

Reglamentas (EEB) Nr. 918/83

4 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 918/83, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą (OL L 105, 1983, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 419), 29 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje buvo nustatyta:

„Atsižvelgiant į 30 ir 31 straipsnius, prekes nekomercinio pobūdžio mažose siuntose, privataus asmens siunčiamose iš trečiosios šalies privačiam asmeniui, gyvenančiam [Europos Ekonominės] Bendrijos muitų teritorijoje, leidžiama įvežti be importo muitų.“

Direktyva 2006/79/EB

5 Direktyvos 2006/79 3 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„kadangi tuo tikslu taikytinos atleidimo nuo mokesčių ribos dėl praktinių priežasčių turėtų kiek galima labiau atitikti [Reglamente Nr. 918/83] išdėstytoje atleidimo nuo muitų tvarkoje nustatytas ribas.“

6 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Nekomercinio pobūdžio smulkios prekių siuntos iš trečiųjų šalių, kurias siunčia privatūs asmenys kitiems privatiems asmenims valstybėje narėje, importo metu atleidžiamos nuo apyvartos ir akcizo mokesčių.

2. Taikant 1 dalį, „nekomercinio pobūdžio smulkios siuntos“ — tai siuntos, kurios:

a) siunčiamos nereguliariai;

b) sudarytos tik iš gavėjų asmeniniam arba jų šeimos naudojimui skirtų prekių, kurių pobūdis ir kiekis neduoda jokio pagrindo manyti, kad jos importuojamos komerciniu tikslu;

c) sudarytos iš prekių, kurių bendra vertė ne didesnė kaip 45 EUR;

d) siuntėjo siunčiamos gavėjui be jokio atlygio.“

Direktyva 2006/112

7 Direktyvos 2006/112 32 straipsnyje numatyta:

„Kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes įsigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui.

Tačiau laikoma, kad, kai prekių siuntimas ar gabenimas prasideda trečiojoje teritorijoje ar trečiojoje šalyje, importuotojo, pagal 201 straipsnį paskirto ar pripažinto asmeniu, turinčiu prievolę mokėti PVM, atliekamo tiekimo vieta ir vėlesnių tiekimų vieta yra valstybėje narėje, į kurią prekės importuotos.“

8 Šios direktyvos 86 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Apmokestinamoji vertė apima, jei dar jie nebuvo apimti:

<…>

b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinių mokesčių, pakavimo, transporto ir draudimo išlaidas, atsiradusias iki pirmosios paskirties vietos importo valstybės narės teritorijoje, taip pat atsitiktines išlaidas, atsiradusias gabenant į kitą paskirties vietą Bendrijoje, jei pastaroji yra žinoma apmokestinimo momentu.“

9 Minėtos direktyvos 143 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

b) galutinai importuojamos prekės, kai importą reglamentuoja <…> direktyvos <…> [2006/79];

<…>“

10 Direktyvos 2006/112 163 straipsnyje numatyta:

„Jei prekėms nebetaikomos šiame skirsnyje nurodytos procedūros ar aplinkybės ir tokiu būdu prekės laikomos importuojamomis pagal 61 straipsnį, importo valstybė narė imasi būtinų priemonių dvigubam apmokestinimui išvengti.“

Reglamentas (EB) Nr. 1186/2009

11 2009 m. lapkričio 16 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1186/2009, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą (OL L 324, 2009, p. 23), 25 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa suformuluota taip:

„Atsižvelgiant į 26 ir 27 straipsnius, prekių siuntas, kurias privatus asmuo siunčia iš trečiosios šalies privačiam asmeniui, gyvenančiam Bendrijos muitų teritorijoje, leidžiama įvežti be importo muitų, jeigu tos įvežamos siuntos yra nekomercinio pobūdžio.“

12 Šio reglamento 133 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Reglamentas (EEB) Nr. 918/83 su pakeitimais, padarytais V priede išvardytų aktų, yra panaikinamas.“

Lenkijos teisė

13 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; *Dz. U.*, 2018, 2174 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant 2a straipsnio, kai toliau nurodytose nuostatose kalbama apie šalies teritoriją, ši sąvoka reiškia Lenkijos Respublikos teritoriją.“

14 PVM įstatymo 52 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atsižvelgiant į 2 dalį, importuojamos prekės, sudarančios siuntos, kurią iš trečiosios šalies teritorijos išsiuntė privatus asmuo ir kuri skirta nacionalinėje teritorijoje gyvenančiam privačiam asmeniui, dalį, neapmokestinamos, kai kartu tenkinamos šios sąlygos:

1) prekių kiekis ir rūšis nerodo jų komercinės paskirties;

2) gavėjas neprivalo sumokėti siuntėjui jokio atlygio už siuntos gavimą;

3) siuntos siunčiamos nereguliariai.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

15 L. yra bendrovė, teikianti prekių siuntimo ir muitinio įforminimo paslaugas.

16 Ši bendrovė pateikė mokesčių administratoriui prašymą dėl mokestinio išaiškinimo, siekdama nustatyti, ar prekių, kurios siunčiamos tarp privačių asmenų, importas į Lenkiją gali būti neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) pagal PVM įstatymo 52 straipsnį, kai šios siuntos gavėjas yra kitoje valstybėje narėje nei Lenkijos Respublika.

17 2019 m. vasario 22 d. mokesčių išaiškinime mokesčių administratorius nusprendė, kad L. prašyme aprašytai situacijai netaikomas PVM įstatymo 52 straipsnyje numatytas neapmokestinimas, nes toks neapmokestinimas netaikomas prekių, skirtų kitoje nei Lenkijos Respublika valstybėje narėje esančiam privačiam asmeniui, importui į Lenkiją.

18 L. apskundė mokesčių išaiškinimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija).

19 2019 m. gruodžio 12 d. sprendimu tas teismas atmetė skundą. Jis nusprendė, kad tiek iš Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punkto, tiek iš PVM įstatymo 52 straipsnio matyti, kad nagrinėjamas neapmokestinimas PVM taikomas tik tuo atveju, kai siunta skirta fiziniam asmeniui, gyvenančiam valstybėje narėje, į kurią importuojamos prekės.

20 L. pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

21 Šis teismas mano, kad, atsižvelgiant į 2009 m. liepos 2 d. Sprendimą *Har Vaessen Douane Service* (C-7/08, EU:C:2009:417), galima manyti, jog aplinkybė, kad importuotos prekės įvežtos į Europos Sąjungos teritoriją kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra prekių gavėjas, neturi įtakos jų neapmokestinimui PVM. Vadinasi, smulkios prekių siuntos, siunčiamos iš trečiosios šalies privačiam asmeniui Sąjungoje, turėtų būti neapmokestinamos.

22 Vis dėlto iš Lenkijos jurisprudencijos matyti, kad PVM įstatymo 52 straipsnyje numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas prekių, skirtų kitoje nei Lenkijos Respublika valstybėje narėje gyvenančiam privačiam asmeniui, importui. Pagal šią jurisprudenciją reikia manyti, kad Direktyvos 2006/79 nuostatose daromas skirtumas pagal galutinio prekių gavėjo gyvenamąją vietą, nes importo vieta yra „valstybė narė“. Taigi tiek prekių importo apmokestinimas, tiek su šiuo importu susijęs smulkių siuntų, kurios nėra komercinio pobūdžio ir kurios vieno privataus asmens siunčiamos kitam, neapmokestinimas PVM yra susiję su galutinio prekių gavėjo gyvenamąja vieta.

23 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal [Direktyvos 2006/112] 143 straipsnio 1 dalies b punkto ir [Direktyvos 2006/79] 1 straipsnio nuostatas, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/79 3 konstatuojamąją dalį ir [Reglamento Nr. 1186/2009] 25 straipsnį, draudžiamos nuostatos, kaip antai [PVM įstatymo] 52 straipsnio 1 dalis, pagal kurią PVM prekių, esančių siuntoje, kurią iš trečiosios šalies teritorijos siunčia privatus asmuo ir kuri skirta privačiam asmeniui, gyvenančiam kitos Europos Sąjungos valstybės [narės] teritorijoje nei ta, į kurią importuojama, importui netaikomas neapmokestinimas?“

Dėl prejudicinio klausimo

24 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punktas ir Direktyvos 2006/79 1 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas smulkioms nekomercinio pobūdžio siuntoms iš trečiosios šalies, kurias privatus asmuo siunčia kitoje valstybėje narėje gyvenančiam privačiam asmeniui.

25 Iš Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punkto matyti, kad valstybės narės neapmokestina galutinio prekių importo, kurį reglamentuoja, be kita ko, Direktyva 2006/79.

26 Direktyvos 2006/79 1 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad nekomercinio pobūdžio smulkios prekių siuntos iš trečiųjų šalių, kurias siunčia privatūs asmenys kitiems privatiems asmenims valstybėje narėje, importo metu atleidžiamos nuo apyvartos ir akcizo mokesčių.

27 Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, reikia nustatyti, ar šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM taikomas tik siuntoms, skirtoms privatiems asmenims, gyvenantiems importo valstybėje narėje, ar jis taikomas siuntoms, skirtoms privatiems asmenims bet kurioje valstybėje narėje, įskaitant kitą nei importo valstybę narę.

28 Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, siekiant aiškinti Sąjungos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2024 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Stachev*, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 72 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Pirma, dėl nuostatų, kurias išaiškinti prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, formuluotės reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punkte aiškiai daroma nuoroda į neapmokestinimo PVM atvejus, numatytus, be kita ko, Direktyvoje 2006/79.

30 Pastarosios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje patikslinama, kad joje numatytas neapmokestinimas taikomas nekomercinio pobūdžio smulkioms siuntoms, skirtoms valstybėje narėje esančiam privačiam asmeniui.

31 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šios nuostatos versijoje lenkų kalba terminas „valstybė narė“ vartojamas be papildomų patikslinimų. Be to, minėtos nuostatos versijose ispanų, danų, vokiečių, anglų, prancūzų, italų, nyderlandų, rumunų ir švedų kalbomis, be kita ko, prieš šį terminą pateikiamas nežymimasis artikelis.

32 Kadangi Direktyvos 2006/79 1 straipsnio 1 dalyje nenurodyta konkreti valstybė narė ir konkrečiai neminima importo valstybė narė, iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad joje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas siuntoms, skirtoms privačiam asmeniui bet kurioje iš valstybių narių.

33 Antra, kalbant apie Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punkto ir Direktyvos 2006/79 1 straipsnio 1 dalies kontekstą, pirmiausia reikia pažymėti, kad siuntos, skirtos privačiam asmeniui valstybėje narėje, jau buvo nurodytos Direktyvos 78/1035 1 straipsnio

1 dalyje, kuri atitinka Direktyvos 2006/79 1 straipsnio 1 dalį, ir Tarybos direktyvos dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių pasiūlymo (OL C 18, 1975, p. 6) 1 straipsnio 1 dalyje.

34 Iš Direktyvos 78/1035, kuri buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/79 pagal pastarosios direktyvos 6 straipsnį, parengiamųjų dokumentų matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nenorėjo smulkių nekomercinio pobūdžio siuntų neapmokestinimui PVM taikyti sąlygos, susijusios su konkrečia atitinkamos siuntos paskirties vieta Sąjungoje. Iš tiesų iš šio pasiūlymo motyvų matyti, kad jo tikslas buvo numatyti, jog trečiojoje šalyje esančio privataus asmens kitam Sąjungoje esančiam privačiam asmeniui siunčiamos nedidelės vertės siuntos neapmokestinamos importo mokesčiais, jeigu jos atitinka tam tikras sąlygas.

35 Be to, Direktyvos 2006/79 3 konstatuojamojoje dalyje patikslinama, kad dėl praktinių priežasčių apribojimai, pagal kuriuos turi būti taikomas nekomercinio pobūdžio smulkių siuntų importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimas PVM, turėtų kuo labiau atitikti Reglamente Nr. 918/83 nustatytus neapmokestinimo importo muitais apribojimus.

36 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad šio reglamento 29 straipsnio 1 dalyje, kurios formuluotė iš esmės pakartota Reglamento Nr. 1186/2009 25 straipsnyje, buvo numatyta, kad importo muitais neapmokestinamos siuntos, kurių savybės yra analogiškos nurodytosioms Direktyvos 78/1035 1 straipsnio 1 dalyje, ir patikslinta, kad šis neapmokestinimas taikomas Sąjungos muitų teritorijoje esančiam privačiam asmeniui siunčiamoms siuntoms, nenurodant konkrečios valstybės narės.

37 Galiausiai, priešingai nei Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 1 dalyje, kitose Direktyvos 2006/112 nuostatose, kaip antai šios direktyvos 32, 86 ir 163 straipsniuose, aiškiai nurodyta importo valstybė narė.

38 Trečia, kiek tai susiję su neapmokestinimo PVM, numatyto Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punkte ir Direktyvos 2006/79 1 straipsnyje, tikslu, iš šio sprendimo 34 punkte nurodyto pasiūlymo motyvų matyti, kad Direktyvos 78/1035, kuri buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/79, tikslas buvo sušvelninti nekomercinio pobūdžio smulkioms siuntoms, siunčiamoms iš trečiųjų šalių tarp privačių asmenų, taikomą tvarką, nes tokios siuntos iš esmės yra emocinio pobūdžio, taip pat mažos vertės ir iš esmės jau buvo apmokestintos išsiuntimo šalyje. Šiuo požiūriu nėra jokio skirtumo tarp nekomercinio pobūdžio prekių siuntų iš trečiųjų šalių, kurias vienas privatus asmuo siunčia kitam privačiam asmeniui, priklausomai nuo to, kurioje valstybėje narėje gyvena siuntos gavėjas.

39 Taigi ne tik iš pažodinio, bet ir iš kontekstinio ir teleologinio Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punkto ir Direktyvos 2006/79 1 straipsnio aiškinimo matyti, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM taikomas neatsižvelgiant į tai, ar prekių gavėjas gyvena importo valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje.

40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 1 dalies b punktas ir Direktyvos 2006/79 1 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas nekomercinio pobūdžio smulkioms siuntoms iš trečiosios šalies, kurias privatus asmuo siunčia kitoje valstybėje narėje gyvenančiam privačiam asmeniui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, 143 straipsnio 1 dalies b punktas ir 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyvos 2006/79/EB dėl nekomercinio pobūdžio smulkių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių 1 straipsnis

turi būti aiškinami taip:

pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu netaikomas nekomercinio pobūdžio smulkioms siuntoms iš trečiosios šalies, kurias privatus asmuo siunčia kitoje valstybėje narėje gyvenančiam privačiam asmeniui.

Parašai.