Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2025. gada 8. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 143. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Importa atbrīvojumi – Direktīva 2006/79/EK – Preces, kas ir nekomerciāli sīksūtījumi no trešām valstīm – Saņēmējs, kas ir rezidents citā dalībvalstī, nevis importa dalībvalstī

Lietā C-405/24

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2024. gada 26. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2024. gada 11. jūnijā, tiesvedībā

L. ***s.c.***

pret

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

piedaloties

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs S. Rodins [*S. Rodin*], tiesneši O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] un N. Fengers [*N. Fenger*] (referents),

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* vārdā – *M. Kowalewska*, *K. Nowicka* un *T. Tratkiewicz*,

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – poļu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *Ł. Habiak* un *M. Herold*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2009. gada 25. jūnija Direktīvu 2009/69/EK (OV 2009, L 175, 12. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), 143. panta 1. punkta b) apakšpunktu un Padomes Direktīvas 2006/79/EK (2006. gada 5. oktobris) par atbrīvojumu no nodokļiem, ievedot preces kā nekomerciālus sīksūtījumus no trešām valstīm (OV 2006, L 286, 15. lpp.), 1. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā tiesvedību starp L. *s.c.* un *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Valsts nodokļu informācijas direktors, Polija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") par 2019. gada 22. februāra nodokļu nolēmuma tiesiskumu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 78/1035/EEK

3 Padomes Direktīvas 78/1035/EEK (1978. gada 19. decembris) par atbrīvojumu no nodokļiem, ievedot preces kā nekomerciālus sīksūtījumus no trešām valstīm (OV 1978, L 366, 34. lpp.), 1. panta 1. punktā bija paredzēts:

"Preces nekomerciālos sīksūtījumos, ko privātpersonas no trešām valstīm sūta citām privātpersonām dalībvalstīs, ievedot atbrīvo no apgrozījuma nodokļa un akcīzes nodokļa."

Regula (EEK) Nr. 918/83

4 Padomes Regulas (EK) Nr. 918/83 (1983. gada 28. martā), ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (OV 1983, L 105, 1. lpp.), 29. panta 1. panta pirmajā daļā bija noteikts:

"1. Ievērojot 30. un 31. pantu, ar atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļiem ieved preces nekomerciālos sīksūtījumos, ko privātpersona no trešās valsts sūta citai privātpersonai [Eiropas Ekonomiskās k]opienas muitas teritorijā."

Direktīva 2006/79

5 Direktīvas 2006/79 3. apsvērums formulēts šādi:

"Šim nolūkam ierobežojumiem, ar kādiem piemēro šādu atbrīvojumu, praktisku iemeslu dēļ būtu, cik iespējams, jāsakrīt ar tiem, kas paredzēti [Regulā Nr. 918/83]."

6 Šīs direktīvas 1. pantā noteikts:

"1. Preces nekomerciālos sīksūtījumos, ko privātpersonas no trešām valstīm sūta citām privātpersonām dalībvalstīs, ievedot atbrīvo no apgrozījuma nodokļa un akcīzes nodokļa.

2. Panta 1. punkta nozīmē "nekomerciāli sīksūtījumi" ir sūtījumi, kas reizē atbilst šādiem nosacījumiem:

a) tie nav regulāri;

b) tajos ir tikai tādas preces, kas paredzētas saņēmēja personīgai vai ģimenes lietošanai un kuru veids un daudzums neliecina, ka tās ievestas komerciālos nolūkos;

c) tajos ir preces, kuru kopējā vērtība nepārsniedz [..] 45 [EUR];

d) ja nosūtītājs tos sūta saņēmējam bez jebkādas samaksas."

Direktīva 2006/112

7 Direktīvas 2006/112 32. pantā paredzēts:

"Ja preces nosūta vai transportē piegādātājs, pircējs vai trešā persona, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana pircējam.

Tomēr, ja preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkts ir trešā teritorijā vai trešā valstī, tad uzskata, ka tāda piegādātāja veiktas piegādes vieta, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, un iespējamās turpmākās piegādes vieta atrodas preču importa dalībvalstī."

8 Šīs direktīvas 86. panta 1. punkts izteikts šādā redakcijā:

"Summa, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas tiktāl, ciktāl tās vēl nav ietvertas:

[..]

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iesaiņošanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, kas radušās līdz pirmajam galamērķim importa dalībvalsts teritorijā, kā arī papildu izdevumus, ko rada transportēšana uz citu galamērķi Kopienā, ja minētā vieta ir zināma, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums."

9 Minētās direktīvas 143. panta 1. punktā noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) to preču galīgu importu, ko reglamentē [..] Direktīvas [..] [2006/79]

[..]."

10 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 163. pantam:

"Ja uz precēm vairs neattiecas šajā iedaļā minētie režīmi vai apstākļi, tādējādi radot importu 61. panta nozīmē, importa dalībvalsts veic vajadzīgos pasākumos, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu."

Regula (EK) Nr. 1186/2009

11 Padomes Regulas Nr. 1186/2009 (2009. gada 16. novembris), ar kuru izveido Kopienas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem (OV 2009, L 324, 23. lpp.) 25. panta 1. punkta pirmā daļa formulēta šādi:

"Saskaņā ar 26. un 27. pantu preces sūtījumos, ko no trešās valsts privātpersona sūta citai privātpersonai, kura dzīvo Kopienas muitas teritorijā, atbrīvo no ievedmuitas nodokļiem ar nosacījumu, ka šāda ievešana nav komerciāla."

12 Šīs regulas 133. panta pirmā daļa izteikta šādi:

"Regulu (EEK) Nr. 918/83, kurā grozījumi izdarīti ar V pielikumā minējiem tiesību aktiem, atceļ."

Polijas tiesības

13 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; 2018. gada *Dz. U.*, 2174. pozīcija; turpmāk tekstā – "PVN likums") pamatlietai piemērojamās redakcijas 2. panta 1. punktā paredzēts:

"Ja turpmākajās tiesību normās ir atsauce uz valsts teritoriju, ar to saprot Polijas Republikas teritoriju, ievērojot 2.a pantā noteikto."

14 PVN likuma 52. panta 1. punktā noteikts:

"No ievedmuitas nodokļa – ievērojot 2. punktā noteikto – tiek atbrīvota tādu preču ievešana, kuras no trešās valsts teritorijas nosūtījusi privātpersona un kuras adresētas privātpersonai ar rezidences vietu valsts teritorijā, ja vienlaikus ir izpildīti visi šie nosacījumi:

1. preču daudzums un veids neliecina par komerciāliem nodomiem;

2. saņēmējam par sūtījuma saņemšanu nav jāmaksā sūtītājam kāda samaksa,

3. sūtījumi ir neregulāri."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

15 L. ir sabiedrība, kas sniedz preču ekspedīcijas un muitošanas pakalpojumus.

16 Šī sabiedrība nodokļu iestādei lūdza sniegt nodokļu nolēmumu, lai noskaidrotu, vai starp privātpersonām nosūtītu preču importēšana Polijā var saskaņā ar PVN likuma 52. pantu tikt atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ja šā sūtījuma saņēmējs atrodas citā dalībvalstī, nevis Polijas Republikā.

17 2019. gada 22. februāra nodokļu nolēmumā nodokļu iestāde pauda nostāju, ka uz L. lūgumā aprakstīto situāciju neattiecas PVN likuma 52. pantā paredzētais atbrīvojums, jo šis atbrīvojums nav piemērojams tādu preču importam Polijā, kuras paredzētas privātpersonai, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis Polijas Republikā.

18 L. šo nodokļu nolēmumu apstrīdēja *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija).

19 Ar 2019. gada 12. decembra spriedumu šī tiesa prasību noraidīja. Minētās tiesas ieskatā gan no Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunkta, gan no PVN likuma 52. panta izriet, ka sūtījumam jābūt adresētam privātpersonai, kas ir rezidents dalībvalstī, kuras teritorijā preces tiek importētas.

20 L. par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa.

21 Šīs tiesas ieskatā, ņemot vērā 2009. gada 2. jūlija spriedumu *Har Vaessen Douane Service* (C-7/08, EU:C:2009:417), varētu uzskatīt – apstāklis, ka importētās preces ir ievestas Eiropas Savienības teritorijā dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā atrodas to saņēmējs, neietekmē to atbrīvošanu no PVN. Līdz ar to sīkpreču sūtījumi, kas nosūtīti no trešās valsts un adresēti privātpersonai, kura atrodas Savienībā, būtu jāatbrīvo no nodokļa.

22 Tomēr no Polijas tiesu judikatūras izriet, ka PVN likuma 52. pantā paredzētais atbrīvojums no PVN nav piemērojams tādu preču importam, kas adresētas privātpersonai, kura ir rezidents citas dalībvalsts, nevis Polijas Republikas teritorijā. Saskaņā ar šo judikatūru uzskatāms, ka Direktīvas 2006/79 normās ir iedibināta atšķirība atkarībā no preču galīgā saņēmēja dzīvesvietas, jo noteiktā ievešanas vieta ir "dalībvalsts". Tādējādi gan ievedmuitas nodokļa uzlikšana precēm, gan atbrīvojums no PVN, kas saistīts ar šo importu, attiecībā uz nekomerciāliem sīksūtījumiem starp privātpersonām esot sasaistīts ar preču gala saņēmēja rezidences vietu.

23 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [Direktīvas 2006/112] 143. panta 1. punkta b) apakšpunkta un [Direktīvas 2006/79] 1. panta noteikumi, ņemot vērā [Direktīvas 2006/79] 3. apsvērumu un [Regulas Nr. 1186/2009] 25. pantu, nepieļauj tādu tiesisko regulējumu kā [PVN likuma] 52. panta 1. punkts, saskaņā ar ko atbrīvojums no PVN netiek piemērots tādu preču importam, kuras ir sūtījumā, ko privātpersona nosūta no trešās valsts un kas paredzēts privātpersonai, kura ir rezidents Eiropas Savienības dalībvalstī, kas nav [dalīb]valsts, kurā notiek importēšana?"

Par prejudiciālo jautājumu

24 Ar uzdoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunkts un Direktīvas 2006/79 1. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no PVN netiek piemērots nekomerciāliem sīksūtījumiem no trešās valsts, ko privātpersona nosūta privātpersonai, kura ir rezidents citā dalībvalstī.

25 No Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču galīgo importu, ko tostarp reglamentē Direktīva 2006/79.

26 Direktīvas 2006/79 1. panta 1. punktā paredzēts, ka preces nekomerciālos sīksūtījumos, ko privātpersonas no trešām valstīm sūta citām privātpersonām dalībvalstīs, ievedot atbrīvo no apgrozījuma nodokļa un akcīzes nodokļa.

27 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, jānosaka, vai šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no PVN attiecas tikai uz sūtījumiem privātpersonām, kas ir rezidenti importa dalībvalstī, vai arī tas ir piemērojams sūtījumiem, kas adresēti privātpersonām jebkurā dalībvalstī, tostarp dalībvalstī, kas nav importa dalībvalsts.

28 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 14. maijs, *Stachev*, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Pirmām kārtām, attiecībā uz to tiesību normu formulējumu, kuru interpretāciju lūdz iesniedzējtiesa, jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir tieša atsauce uz atbrīvojumiem no PVN, kas tostarp paredzēti Direktīvā 2006/79.

30 Pēdējās minētās direktīvas 1. panta 1. punktā precizēts, ka tajā paredzētais atbrīvojums attiecas uz nekomerciāliem sīksūtījumiem privātpersonai, kas atrodas dalībvalstī.

31 Šajā ziņā jānorāda, ka šīs tiesību normas poļu valodas versijā jēdziens "dalībvalsts" ir lietots bez papildu precizējumiem. Turklāt minētās tiesību normas spāņu, dāņu, vācu, angļu, franču, itāļu, holandiešu, rumāņu un zviedru valodas versijā pirms šā vārda ir nenoteikts artikuls.

32 Tā kā Direktīvas 2006/79 1. panta 1. punktā nav atsauces uz konkrētu dalībvalsti un tajā nav konkrēti minēta importa dalībvalsts, šīs tiesību normas formulējums norāda uz to, ka tajā paredzētais atbrīvojums no PVN attiecas uz sūtījumiem privātpersonai, kas atrodas jebkurā no dalībvalstīm.

33 Otrām kārtām – attiecībā uz Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunkta un Direktīvas 2006/79 1. panta 1. punkta kontekstu – vispirms jāatzīmē, ka norāde uz sūtījumiem, kas adresēti privātpersonai, kura atrodas dalībvalstī, jau bija ietverta gan Direktīvas 78/1035 1. panta 1. punktā, kas atbilst Direktīvas 2006/79 1. panta 1. punktam, gan priekšlikuma Padomes direktīvai par atbrīvojumiem no nodokļiem, ievedot preces kā nekomerciālus sīksūtījumus no trešām valstīm (OV 1975, C 18, 6. lpp.), 1. panta 1. punktā.

34 No Direktīvas 78/1035 – kas saskaņā ar Direktīvas 2006/79 6. pantu ir atcelta un aizstāta ar nupat minēto direktīvu – izstrādes materiāliem izriet, ka Savienības likumdevējs nav vēlējies nekomerciālu sīksūtījumu atbrīvošanu no PVN pakārtot nosacījumam par attiecīgā sūtījuma konkrēto galamērķi Savienībā. Proti, no šā priekšlikuma paskaidrojuma raksta izriet, ka tā mērķis bija noteikt, ka sīksūtījumi, kurus privātpersona, kas atrodas trešā valstī, ir nosūtījusi citai privātpersonai Savienībā, tiek atbrīvoti no ievedmuitas nodokļiem, ja vien attiecīgās preces atbilst vairākiem nosacījumiem.

35 Turpinot – Direktīvas 2006/79 3. apsvērumā precizēts, ka ierobežojumiem, ar kādiem nekomerciāliem sīksūtījumiem no trešām valstīm piemēro atbrīvojumu no PVN, cik vien iespējams jāsakrīt ar tiem, kas Regulā Nr. 918/83 paredzēti attiecībā uz atbrīvojumiem no ievedmuitas nodokļiem.

36 Šajā ziņā jānorāda, ka šīs regulas 29. panta 1. punktā, kura formulējums būtībā pārņemts Regulas Nr. 1186/2009 25. pantā, paredzēts atbrīvojums no ievedmuitas nodokļa tādiem sūtījumiem, kuru īpašības ir analoģiskas Direktīvas 78/1035 1. panta 1. punktā minētajām īpašībām, un precizēts, ka šis atbrīvojums ir piemērojams sūtījumiem, kas adresēti privātpersonai, kura atrodas Savienības muitas teritorijā, nenorādot konkrētu dalībvalsti.

37 Visbeidzot – pretēji Direktīvas 2006/79 1. panta 1. punktam citās Direktīvas 2006/112 normās, piemēram, šīs direktīvas 32., 86. un 163. pantā, ir skaidri minēta importa dalībvalsts.

38 Trešām kārtām – attiecībā uz Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunktā un Direktīvas 2006/79 1. pantā paredzētā atbrīvojuma no PVN mērķi – no šā sprieduma 34. punktā minētā priekšlikuma paskaidrojuma raksta izriet, ka ar Direktīvu 2006/79 atceltās un aizstātās Direktīvas 78/1035 mērķis bija atvieglot režīmu, kas piemērojams nekomerciāliem sīksūtījumiem starp privātpersonām, jo šādiem sūtījumiem būtībā ir emocionāls raksturs, tiem ir neliela vērtība un tie principā jau ir aplikti ar nodokli nosūtīšanas valstī. No šāda viedokļa, nekomerciāli preču sūtījumi no trešām valstīm, kurus privātpersonas sūta citām privātpersonām, nekādi neatšķiras atkarībā no sūtījuma saņēmēja dzīvesvietas dalībvalsts.

39 Tādējādi ne vien no Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunkta un Direktīvas 2006/79 1. panta gramatiskās interpretācijas, bet arī no šo tiesību normu kontekstuālās un teleoloģiskās interpretācijas izriet, ka tajās paredzētais atbrīvojums no PVN ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai sūtījuma saņēmējs ir rezidents importa dalībvalstī vai citā dalībvalstī.

40 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 143. panta 1. punkta b) apakšpunkts un Direktīvas 2006/79 1. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no PVN netiek piemērots nekomerciāliem sīksūtījumiem no trešās valsts, ko privātpersona nosūta privātpersonai, kura ir rezidents citā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

41 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2009. gada 25. jūnija Direktīvu 2009/69/EK, 143. panta 1. punkta b) apakšpunkts un Padomes Direktīvas 2006/79/EK (2006. gada 5. oktobris) par atbrīvojumu no nodokļiem, ievedot preces kā nekomerciālus sīksūtījumus no trešām valstīm, 1. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa netiek piemērots nekomerciāliem sīksūtījumiem no trešās valsts, ko privātpersona nosūta privātpersonai, kura ir rezidents citā dalībvalstī.

[Paraksti]