ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

8 mei 2025*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 143, lid 1, onder b) – Vrijstellingen bij invoer – Richtlijn 2006/79/EG – Kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter uit derde landen – Geadresseerde die in een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer woont”

In zaak C-405/24,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 26 maart 2024, ingekomen bij het Hof op 11 juni 2024, in de procedure

L. s.c.

tegen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

in tegenwoordigheid van:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: S. Rodin, kamerpresident, O. Spineanu-Matei en N. Fenger (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Pools.

gelet op de opmerkingen van:

– de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertegenwoordigd door M. Kowalewska, K. Nowicka en T. Tratkiewicz,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door Ł. Habiak en M. Herold als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009 (PB 2009, L 175, blz. 12) (hierna: „richtlijn 2006/112”), en van artikel 1 van richtlijn 2006/79/EG van de Raad van 5 oktober 2006 inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter (PB 2006, L 286, blz. 15).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen L. s.c. en de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen) (hierna: „belastingdienst”) over de rechtmatigheid van een individuele ruling van 22 februari 2019.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 78/1035

3 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 78/1035/EEG van de Raad van 19 december 1978 inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter (PB 1978, L 366, blz. 34) bepaalde:

„Goederen die zijn vervat in kleine zendingen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in een lidstaat bevindt, zijn bij invoer vrijgesteld van omzetbelasting en accijnzen.”

Verordening nr. 918/83

4 Artikel 29, lid 1, eerste alinea, van verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (PB 1983, L 105, blz. 1) bepaalde:

„Behoudens het bepaalde in de artikelen 30 en 31 zijn van rechten bij invoer vrijgesteld goederen vervat in kleine zendingen zonder handelskarakter die door een particulier uit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in het douanegebied van de [Europese Economische] Gemeenschap bevindt."

Richtlijn 2006/79

5 Overweging 3 van richtlijn 2006/79 luidt als volgt:

„Dienaangaande moeten om redenen van praktische aard de grenzen waarbinnen bedoelde vrijstelling dient te worden verleend, zoveel mogelijk dezelfde zijn als die welke gelden in de communautaire regeling inzake douanevrijstellingen overeenkomstig verordening [nr. 918/83]."

6 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Goederen die zijn vervat in kleine zendingen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in een lidstaat bevindt, zijn bij invoer vrijgesteld van omzetbelasting en accijnzen.

2. In de zin van lid 1 wordt verstaan onder ‚kleine zendingen zonder commercieel karakter', zendingen die tegelijkertijd:

a) een incidenteel karakter dragen;

b) uitsluitend goederen bevatten, bestemd voor persoonlijk gebruik van de geadresseerde dan wel voor gebruik door de leden van zijn gezin, mits blijkens de aard en de hoeveelheid der goederen aan die zendingen geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen;

c) zijn samengesteld uit goederen waarvan de totale waarde niet meer bedraagt dan 45 EUR;

d) door de afzender aan de geadresseerde worden gezonden zonder dat hiervoor door laatstgenoemde enigerlei betaling plaatsvindt."

Richtlijn 2006/112

7 Artikel 32 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt.

Ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon,

alsmede de plaats van daaropvolgende leveringen geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen."

8 Artikel 86, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen, voor zover zij niet reeds daarin zijn begrepen:

[…]

b) de bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer, alsmede de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Gemeenschap, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt."

9 Artikel 143, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

b) de definitieve invoer van goederen die valt onder [richtlijn 2006/79];

[…]"

10 Artikel 163 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Indien de goederen worden onttrokken aan de in deze afdeling bedoelde regelingen of situaties, waardoor aanleiding wordt gegeven tot invoer in de zin van artikel 61, neemt de lidstaat van invoer de nodige maatregelen om dubbele belastingheffing te voorkomen."

Verordening nr. 1186/2009

11 Artikel 25, lid 1, eerste alinea, van verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (PB 2009, L 324, blz. 23), luidt als volgt:

„Behoudens de artikelen 26 en 27, zijn van rechten van invoer vrijgesteld goederen vervat in zendingen die door een particulier uit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in het douanegebied van de Gemeenschap bevindt, mits het daarbij om invoer zonder handelskarakter gaat."

12 Artikel 133, lid 1, van deze verordening luidt als volgt:

„Verordening (EEG) nr. 918/83, zoals gewijzigd bij de besluiten genoemd in bijlage V, wordt ingetrokken."

Pools recht

13 Artikel 2, punt 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2018, volgnr. 2174), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„Voor zover in de volgende bepalingen wordt verwezen naar het ‚nationale grondgebied', wordt daaronder de Republiek Polen verstaan, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 2a."

14 Artikel 52, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„Behoudens het bepaalde in lid 2 is de invoer van goederen die deel uitmaken van een zending die door een natuurlijke persoon wordt verzonden vanaf het grondgebied van een derde land en die bestemd is voor een natuurlijke persoon die woonplaats heeft op het nationale grondgebied vrijgesteld van de belasting, indien is voldaan aan elk van de volgende voorwaarden:

1. blijkens hoeveelheid goederen en de aard ervan heeft de zending geen commercieel doel;

2. de geadresseerde hoeft de afzender voor de ontvangst van de zending geen vergoeding te betalen;

3. de zendingen hebben een incidenteel karakter."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

15 L. is een onderneming die diensten verricht op het gebied van verzending en inklaring van goederen.

16 Deze vennootschap heeft bij de belastingdienst een verzoek om een individuele ruling ingediend om vast te stellen of de invoer in Polen van een zending goederen tussen particulieren krachtens artikel 52 van de btw-wet kan worden vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wanneer de ontvanger van die zending zich in een andere lidstaat dan de Republiek Polen bevindt.

17 Bij een individuele ruling van 22 februari 2019 heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat de door L. in haar verzoek beschreven situatie niet onder de vrijstelling in artikel 52 van de btw-wet viel, omdat deze vrijstelling niet van toepassing is op de invoer in Polen van goederen die bestemd zijn voor een particulier die zich in een andere lidstaat dan de Republiek Polen bevindt.

18 L. heeft beroep tegen deze individuele ruling ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen).

19 Bij vonnis van 12 december 2019 heeft die rechter dat beroep verworpen. Hij was van oordeel dat zowel uit artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 als uit artikel 52 van de btw-wet volgt dat de betrokken btw-vrijstelling alleen van toepassing is wanneer de zending bestemd is voor een particulier die in de lidstaat woont waar de goederen worden ingevoerd.

20 L. heeft tegen dit vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter.

21 Deze rechter is van oordeel dat gelet op het arrest van 2 juli 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), kan worden geoordeeld dat de omstandigheid dat de ingevoerde goederen het grondgebied van de Europese Unie in een andere lidstaat zijn binnengekomen dan die van hun bestemming, geen invloed heeft op de btw-vrijstelling ervan. Bijgevolg moeten goederenzendingen met een te verwaarlozen waarde die vanuit een derde land naar een particulier in de Unie worden verzonden, worden vrijgesteld.

22 Uit Poolse rechtspraak blijkt echter dat de btw-vrijstelling van artikel 52 van de btw-wet niet van toepassing is op de invoer van goederen die bestemd zijn voor een particulier die op het grondgebied van een andere lidstaat dan de Republiek Polen woont. Volgens deze rechtspraak moet ervan worden uitgegaan dat de bepalingen van richtlijn 2006/79 een onderscheid maken naargelang van de woonplaats van de eindontvanger van de goederen wanneer de bedoelde plaats van invoer als „een lidstaat" wordt aangeduid. Daarom hangt zowel de heffing van invoerbelasting over goederen als de vrijstelling van btw over deze invoer, volgens die rechtspraak bij kleine zendingen tussen particulieren die geen commercieel karakter hebben ervan af waar de eindontvanger van de goederen woont.

23 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzetten artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn [2006/112] en artikel 1 van richtlijn [2006/79], gelezen in de context van overweging 3 van richtlijn 2006/79 en van artikel 25 van verordening [nr. 1186/2009], zich tegen een regeling als die van artikel 52, lid 1, van [de btw-wet], op grond waarvan geen vrijstelling van de btw wordt verleend voor de invoer van goederen die deel uitmaken van een zending die door een natuurlijke persoon wordt verzonden vanaf het grondgebied van een derde land en die bestemd is voor een natuurlijke persoon die woonplaats heeft in een andere [lidstaat] van de Europese Unie dan het land van invoer?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 en artikel 1 van richtlijn 2006/79 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de regeling van een lidstaat die kleine zendingen zonder commercieel karakter die afkomstig zijn uit een derde land en die door een particulier worden verzonden naar een particulier die in een andere lidstaat woont, uitsluit van de in die bepalingen opgenomen btw-vrijstelling.

25 Uit artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 volgt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de definitieve invoer van goederen die onder met name richtlijn 2006/79 valt.

26 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2006/79 bepaalt dat goederen die zijn vervat in kleine zendingen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in een lidstaat bevindt, bij invoer zijn vrijgesteld van omzetbelasting en accijnzen.

27 Voor de beantwoording van de gestelde vraag moet worden vastgesteld of de btw-vrijstelling van deze bepalingen uitsluitend geldt voor zendingen die bestemd zijn voor particulieren die in de lidstaat van invoer wonen, dan wel of zij van toepassing is op zendingen die bestemd zijn voor particulieren die zich bevinden in welke lidstaat dan ook, waaronder dus een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer.

28 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een bepaling van het Unierecht niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen van die bepaling, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie in die zin arrest van 14 mei 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Wat in de eerste plaats de bewoordingen betreft van de bepalingen waarvan de verwijzende rechter om uitlegging verzoekt, moet worden opgemerkt dat artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 uitdrukkelijk verwijst naar de btw-vrijstellingen waarin met name richtlijn 2006/79 voorziet.

30 Volgens artikel 1, lid 1, van laatstgenoemde richtlijn geldt de vrijstelling waarin die richtlijn voorziet voor kleine zendingen zonder commercieel karakter die worden verzonden naar een particulier die zich in een lidstaat bevindt.

31 In dit verband moet worden opgemerkt dat in de Poolse versie van deze bepaling het woord „lidstaat” wordt gebruikt zonder dit nader te preciseren. Bovendien gaat in onder meer de Spaanse, de Deense, de Duitse, de Engelse, de Franse, de Italiaanse, de Nederlandse, de Roemeense en de Zweedse versie aan dit woord het onbepaald lidwoord vooraf.

32 Aangezien artikel 1, lid 1, van richtlijn 2006/79 niet verwijst naar een specifieke lidstaat en met name niet verwijst naar de lidstaat van invoer, lijken de bewoordingen van deze bepaling erop te wijzen dat de daarin voorziene btw-vrijstelling betrekking heeft op zendingen die worden verzonden naar een particulier die zich in om het even welke lidstaat bevindt.

33 Wat in de tweede plaats de context van artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 en artikel 1, lid 1, van richtlijn 2006/79 betreft, moet om te beginnen worden opgemerkt dat de verwijzing naar zendingen die worden verzonden naar een particulier die zich in een lidstaat bevindt, reeds voorkwam in zowel artikel 1, lid 1, van richtlijn 78/1035, dat overeenkomt met artikel 1, lid 1, van richtlijn 2006/79, als artikel 1, lid 1, van het voorstel voor een richtlijn van de Raad inzake de toepasselijke belastingvrijstellingen bij [invoer van uit] derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter (PB 1975, C 18, blz. 6).

34 Uit de voorbereidende werkzaamheden van richtlijn 78/1035, die overeenkomstig artikel 6 van richtlijn 2006/79 is ingetrokken en door deze laatste richtlijn is vervangen, blijkt dat de Uniewetgever aan de verlening van de btw-vrijstelling voor kleine zendingen zonder commercieel karakter niet de voorwaarde heeft willen verbinden dat het gaat om een zending naar een specifieke plaats van bestemming binnen de Unie. Uit de toelichting bij dit voorstel blijkt immers dat het de bedoeling was om te bepalen dat zendingen van geringe waarde die door een particulier in een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in de Unie bevindt, in aanmerking komen voor belastingvrijstelling bij invoer, mits de betrokken goederen aan een aantal voorwaarden voldoen.

35 Vervolgens verduidelijkt overweging 3 van richtlijn 2006/79 dat om redenen van praktische aard de grenzen waarbinnen de btw-vrijstelling bij invoer van kleine zendingen zonder commercieel karakter uit derde landen dient te worden verleend, zo veel mogelijk hetzelfde moeten zijn als die waarin verordening nr. 918/83 voorziet voor vrijstellingen van invoerrechten.

36 In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 29, lid 1, van deze verordening, waarvan de bewoordingen in wezen zijn overgenomen in artikel 25 van verordening nr. 1186/2009, voorzag in een vrijstelling van invoerrechten voor zendingen met soortgelijke kenmerken als die van de zendingen bedoeld in artikel 1, lid 1, van richtlijn 78/1035, en verduidelijkte dat deze vrijstelling van toepassing was op zendingen die werden verzonden naar een particulier die zich in het douanegebied van de Unie bevond, zonder naar een bepaalde lidstaat te verwijzen.

37 Ten slotte vermelden andere bepalingen van richtlijn 2006/79, zoals de artikelen 32, 86 en 163 van deze richtlijn, anders dan artikel 1, lid 1, van richtlijn 2006/112, uitdrukkelijk de lidstaat van invoer.

38 Wat in de derde plaats het doel van de btw-vrijstelling van artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 en artikel 1 van richtlijn 2006/79 betreft, blijkt uit de toelichting bij het in punt 34 van het onderhavige arrest bedoelde voorstel dat richtlijn 78/1035, die is ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/79, tot doel had de regeling voor kleine zendingen zonder commercieel karakter uit derde landen tussen particulieren te versoepelen, aangezien dergelijke zendingen hoofdzakelijk van persoonlijke aard zijn, slechts van geringe waarde zijn en in beginsel reeds in het land van verzending aan een belasting zijn onderworpen. Vanuit een dergelijke invalshoek maakt het bij zendingen van goederen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit derde landen naar een andere particulier worden verzonden niet uit in welke lidstaat de geadresseerde van de zending woont.

39 Niet alleen uit een letterlijke uitlegging, maar ook uit een contextuele en teleologische uitlegging van artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 en artikel 1 van richtlijn 2006/79 volgt dus dat de in deze bepalingen neergelegde btw-vrijstelling van toepassing is ongeacht of de ontvanger van de zending in de lidstaat van invoer of in een andere lidstaat woont.

40 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 en artikel 1 van richtlijn 2006/79 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de regeling van een lidstaat die kleine zendingen zonder commercieel karakter die afkomstig zijn uit een derde land en die door een particulier worden verzonden naar een particulier die in een andere lidstaat woont, uitsluit van de in die bepalingen opgenomen btw-vrijstelling.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 143, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009, en artikel 1 van richtlijn 2006/79/EG van de Raad van 5 oktober 2006 inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen de regeling van een lidstaat die kleine zendingen zonder commercieel karakter die afkomstig zijn uit een derde land en die door een particulier worden verzonden naar een particulier die in een andere lidstaat woont, uitsluit van de in die bepalingen opgenomen vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde.

ondertekeningen