Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 8. mája 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 143 ods. 1 písm. b) – Oslobodenie od dane pri dovoze – Smernica 2006/79/ES – Malé zásielky tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín – Príjemca s bydliskom v inom členskom štáte, ako je členský štát dovozu“

Vo veci C-405/24,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 26. marca 2024 a doručený Súdnemu dvoru 11. júna 2024, ktorý súvisí s konaním:

L. s.c.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

za účasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory S. Rodin, sudcovia O. Spineanu-Matei a N. Fenger (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, v zastúpení: M. Kowalewska, K. Nowicka a T. Tratkiewicz,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: poľština.

– Európska komisia, v zastúpení: Ł. Habiak a M. Herold, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 143 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 175, 2009, s. 12) (ďalej len „smernica 2006/112“) a článku 1 smernice Rady 2006/79/ES z 5. októbra 2006 o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín (Ú. v. EÚ L 286, 2006, s. 15).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou L s.c. a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie, Poľsko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci zákonnosti záväzného daňového stanoviska z 22. februára 2019.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 78/1035/EHS

3 Článok 1 ods. 1 smernice Rady z 19. decembra 1978 o odpustení dovoznej prirážky malých tovarových zásielok nekomerčného charakteru z tretích krajín (78/1035/EHS) (Ú. v. ES L 366, 1978, s. 34) stanovoval:

„Tovar v malých zásielkach nekomerčného charakteru, zasielaný z tretích krajín súkromnými osobami iným súkromným osobám v členskom štáte, je pri dovoze oslobodený od dane z obratu a spotrebnej dane.“

Nariadenie (EHS) č. 918/83

4 Článok 29 ods. 1 prvý pododsek nariadenia Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 ustanovujúceho systém [S]poločenstva pre oslobodenie od cla (Ú. v. ES L 105, 1983, s. 1) stanovoval:

„Za podmienok ustanovených v článkoch 30 a 31 sa bez dovozných ciel prepúšťa tovar v malých zásielkách neobchodnej povahy zaslaných súkromnou osobou z tretej krajiny inej súkromnej osobe žijúcej na colnom území [Európskeho hospodárskeho] spoločenstva.“

Smernica 2006/79

5 Odôvodnenie 3 smernice 2006/79 znie takto:

„Ak je to možné, z praktických dôvodov by sa mal uplatniť taký istý rozsah oslobodenia od dane, aký je ustanovený v úpravách Spoločenstva, ktoré sa týkajú oslobodenia od cla podľa nariadenia [č. 918/83].“

6 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Malé zásielky tovaru neobchodného charakteru, zasielané z tretích krajín fyzickými osobami iným fyzickým osobám v členskom štáte, sú pri dovoze oslobodené od dane z obratu a spotrebnej dane.

2. Na účely odseku 1 sú ‚malé zásielky neobchodného charakteru‘ zásielky, ktoré [zároveň – *neoficiálny preklad*]:

a) sú príležitostnej povahy;

b) obsahujú tovar výlučne určený na osobnú spotrebu príjemcom alebo členmi jeho rodiny, ktorého druh alebo množstvo nenaznačujú úmysel obchodovať s ním;

c) obsahujú tovar, ktorého úhrnná hodnota nepresahuje 45 [eur];

d) odosielateľ odosiela príjemcovi bezplatne.“

Smernica 2006/112

7 Článok 32 smernice 2006/112 stanovuje:

„Ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, nadobúdateľ alebo tretia osoba, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.

Keď však odoslanie alebo preprava tovaru začína na treťom území alebo v tretej krajine, za miesto dodania, ktoré uskutočňuje dovozca určený alebo uznaný za osobu povinnú platiť daň v zmysle článku 201, ako aj za miesto prípadných následných dodaní sa považuje miesto nachádzajúce sa v členskom štáte dovozu tovaru.“

8 Článok 86 ods. 1 tejto smernice znie takto:

„Do základu dane sa zahŕňajú tieto zložky, pokiaľ v ňom ešte nie sú obsiahnuté:

…

b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia vynaložené po prvé miesto určenia na území členského štátu dovozu, ako aj súvisiace výdavky vyplývajúce z prepravy do iného miesta určenia nachádzajúceho sa na území Spoločenstva, ak je toto miesto známe v čase, keď nastane zdaniteľná udalosť.“

9 Článok 143 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) konečný dovoz tovaru upravený smernicami… [2006/79],

…“

10 Podľa článku 163 smernice 2006/112:

„Ak sa na tovar prestanú vzťahovať režimy alebo situácie uvedené v tomto oddiele a dôjde k dovozu v zmysle článku 61, členský štát dovozu prijme opatrenia nevyhnutné na zamedzenie dvojitého zdanenia.“

Nariadenie (ES) č. 1186/2009

11 Článok 25 ods. 1 prvý pododsek nariadenia Rady (ES) č. 1186/2009 zo 16. novembra 2009 ustanovujúceho systém [S]poločenstva pre oslobodenie od cla (Ú. v. ES L 324, 2009, s. 23) znie takto:

„Pokiaľ články 26 a 27 neustanovujú inak, je tovar v zásielkach zasielaných z tretej krajiny jednou fyzickou osobou druhej fyzickej osobe žijúcej na colnom území Spoločenstva oslobodený od dovozného cla za predpokladu, že ide o dovoz neobchodného charakteru.“

12 Podľa článku 133 ods. 1 tohto nariadenia:

„Nariadenie (EHS) č. 918/83, zmenené a doplnené aktmi uvedenými v prílohe V, sa zrušuje.“

Poľské právo

13 Článok 2 bod 1 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2018, položka 2174) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Na účely nasledujúcich ustanovení ‚domáce územie‘ znamená územie Poľskej republiky, a to s výhradou článku 2a.“

14 Článok 52 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„S výhradou odseku 2 sa oslobodenie vzťahuje na dovoz tovaru, ak bola zásielka tohto tovaru odoslaná z územia tretej krajiny fyzickou osobou a určená fyzickej osobe s bydliskom na domácom území, ak sú kumulatívne splnené tieto podmienky:

1. druh a množstvo tovaru nesvedčí o tom, že ide o dovoz na obchodné účely;

2. príjemca nie je povinný v súvislosti s prevzatím zásielky platiť odosielateľovi žiadne poplatky;

3. zásielky sú príležitostnej povahy.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

15 L. je spoločnosť, ktorá poskytuje služby odosielania a colného odbavenia tovaru.

16 Táto spoločnosť požiadala daňový orgán o vydanie záväzného daňového stanoviska s cieľom určiť, či dovoz tovaru do Poľska môže byť oslobodený od dane z pridanej hodnoty (DPH) podľa článku 52 zákona o DPH, ak ide o zásielku tovaru medzi fyzickými osobami a adresa príjemcu zásielky sa nachádza v inom členskom štáte, než je Poľská republika.

17 V záväznom daňovom stanovisku z 22. februára 2019 daňový orgán dospel k záveru, že na situáciu, ktorú L. opísala vo svojej žiadosti, sa nevzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 52 zákona o DPH z toho dôvodu, že toto oslobodenie sa neuplatňuje na dovoz tovaru do Poľska, ak bol tento tovar zaslaný fyzickej osobe na adresu nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, než je Poľská republika.

18 L. podala proti tomuto záväznému daňovému stanovisku žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd, Varšava, Poľsko).

19 Rozsudkom z 12. decembra 2019 tento súd túto žalobu zamietol. Dospel k záveru, že tak z článku 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112/ES, ako aj z článku 52 zákona o DPH vyplýva, že dotknuté oslobodenie od DPH sa uplatňuje len v prípade, keď je zásielka určená fyzickej osobe s bydliskom v členskom štáte dovozu tovaru.

20 L. podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

21 Tento súd zastáva názor, že vzhľadom na rozsudok z 2. júla 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), sa možno domnievať, že okolnosť, že dovezený tovar vstúpil na územie Európskej únie v inom členskom štátu, než je členský štát, v ktorom sa nachádza adresa jeho príjemcu, nemá vplyv na jeho oslobodenie od DPH. Zásielky tovaru nepatrnej hodnoty zaslané z tretej krajiny fyzickej osobe na adresu v Únii by preto mali byť oslobodené od dane.

22 Z poľskej judikatúry však vyplýva, že oslobodenie od DPH stanovené v článku 52 zákona o DPH sa neuplatňuje na dovoz tovaru určeného fyzickej osobe s bydliskom na území iného členského štátu, než je Poľská republika. Podľa tejto judikatúry treba dospieť k záveru, že ustanovenia smernice 2006/79 rozlišujú podľa miesta bydliska konečného príjemcu tovaru, ak je dotknutým miestom dovozu „členský štát“. Tak zdanenie daňou z dovozu tovaru, ako aj oslobodenie od DPH týkajúce sa tohto dovozu pri malých zásielkach medzi fyzickými osobami, ktoré nemajú obchodný charakter, sú teda spojené s miestom bydliska konečného príjemcu tovaru.

23 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia ustanovenia článku 143 ods. 1 písm. b) smernice [2006/112] a článku 1 smernice [2006/79] vzhľadom na odôvodnenie 3 smernice 2006/79 a článok 25 nariadenia [č. 1186/2009] takému ustanoveniu, ako je článok 52 ods. 1 [zákona o DPH], podľa ktorého sa na dovoz tovaru v zásielke, ktorú z územia tretej krajiny zaslala fyzická osoba a ktorá je určená fyzickej osobe žijúcej na území iného členského štátu Európskej únie, než v ktorom sa dovoz uskutočňuje, nevzťahuje oslobodenie od DPH?“

O prejudiciálnej otázke

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a článok 1 smernice 2006/79 majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje z oslobodenia od DPH stanoveného v týchto ustanoveniach malé zásielky neobchodného charakteru, zasielané z tretích krajín fyzickými osobami iným fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte.

25 Z článku 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 vyplýva, že členské štáty oslobodia od dane konečný dovoz tovaru, na ktorý sa vzťahuje smernica 2006/79.

26 Článok 1 ods. 1 smernice 2006/79 stanovuje, že malé zásielky tovaru neobchodného charakteru, zasielané z tretích krajín fyzickými osobami iným fyzickým osobám v členskom štáte, sú pri dovoze oslobodené od dane z obratu a spotrebnej dane.

27 S cieľom odpovedať na položenú otázku treba určiť, či sa oslobodenie od DPH stanovené v týchto ustanoveniami týka výlučne zásielok adresovaných fyzickým osobám s bydliskom v členskom štáte dovozu, alebo či sa uplatňuje na zásielky zasielané fyzickým osobám na adresu v ktoromkoľvek členskom štáte, vrátane iného členského štátu, než je členský štát dovozu.

28 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora treba na účely výkladu ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. mája 2024, Stačev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, bod 72 a citovanú judikatúru).

29 Pokiaľ ide v prvom rade o znenie ustanovení, ktorých výklad vnútroštátny súd požaduje, treba uviesť, že článok 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 výslovne odkazuje na oslobodenia od DPH stanovené okrem iného v smernici 2006/79.

30 Článok 1 ods. 1 tejto poslednej uvedenej smernice spresňuje, že oslobodenie od dane, ktoré stanovuje, sa vzťahuje na malé zásielky neobchodného charakteru zaslané fyzickej osobe na adresu nachádzajúcu sa v členskom štáte.

31 V tejto súvislosti treba uviesť, že poľská verzia tohto ustanovenia používa pojem „členský štát“ bez ďalšieho spresnenia. Okrem toho sa tento pojem uvádza s neurčitým členom v jazykových verziách tohto ustanovenia najmä v španielskom, dánskom, nemeckom, anglickom, francúzskom, talianskom, holandskom, rumunskom a švédskom jazyku.

32 Keďže článok 1 ods. 1 smernice 2006/79 neodkazuje na konkrétny členský štát a predovšetkým sa v ňom neodkazuje na členský štát dovozu, znenie tohto ustanovenia naznačuje, že oslobodenie od DPH, ktoré toto ustanovenie stanovuje, sa vzťahuje na zásielky zaslané fyzickej osobe na adresu v ktoromkoľvek členskom štáte.

33 Pokiaľ ide v druhom rade o kontext, ktorého sú článok 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a článok 1 ods. 1 smernice 2006/79 súčasťou, treba najprv uviesť, že odkaz na zásielky zasielané fyzickej osobe na adresu nachádzajúcu sa v členskom štáte už bol uvedený tak v článku 1 ods. 1 smernice 78/1035, ktorý zodpovedá článku 1 ods. 1 smernice 2006/79, ako aj v článku 1 ods. 1 návrhu smernice Rady o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 18, 1975, s. 6).

34 Z prípravných prác k smernici 78/1035, ktorá bola zrušená a nahradená smernicou 2006/79, podľa článku 6 tejto druhej uvedenej smernice vyplýva, že normotvorca Únie nechcel podriadiť uplatnenie oslobodenia od DPH pre malé zásielky neobchodného charakteru podmienke týkajúcej sa konkrétneho miesta, na ktoré sa má dotknutá zásielka doručiť v rámci Únie. Z dôvodovej správy k tomuto návrhu totiž vyplýva, že jeho cieľom bolo stanoviť, aby sa na zásielky nízkej hodnoty zaslané fyzickou osobou z tretej krajiny inej fyzickej osobe na adresu nachádzajúcu sa v Únii vzťahovalo oslobodenie od dane pri dovoze, pokiaľ dotknutý tovar spĺňa určité podmienky.

35 Ďalej odôvodnenie 3 smernice 2006/79 spresňuje, že ak je to možné, pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín by sa z praktických dôvodov mal uplatniť taký istý rozsah oslobodenia od DPH, aký je v prípade oslobodenia od cla stanovený v nariadení č. 918/83.

36 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 29 ods. 1 tohto nariadenia, ktorého znenie bolo v podstate prebraté do článku 25 nariadenia č. 1186/2009, stanovoval oslobodenie od dovozného cla pre zásielky s podobnými vlastnosťami, akými sa vyznačujú zásielky uvedené v článku 1 ods. 1 smernice 78/1035, a spresňoval, že toto oslobodenie sa uplatňuje na zásielky adresované súkromnej osobe žijúcej na colnom území Únie bez toho, aby odkazoval na konkrétny členský štát.

37 Napokon na rozdiel od článku 1 ods. 1 smernice 2006/79, iné ustanovenia smernice 2006/112, ako sú články 32, 86 a 163 tejto smernice, výslovne odkazujú na členský štát dovozu.

38 Pokiaľ ide v treťom rade o účel oslobodenia od DPH stanoveného v článku 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a v článku 1 smernice 2006/79, z dôvodovej správy k návrhu uvedenému v bode 34 tohto rozsudku vyplýva, že cieľom smernice 78/1035, ktorá bola zrušená a nahradená smernicou 2006/79, bolo zmierniť režim uplatniteľný na malé zásielky neobchodného charakteru zasielané z tretích krajín fyzickými osobami fyzickým osobám, keďže takéto zásielky majú v podstate emocionálnu povahu, majú len malú hodnotu a v zásade už boli zdanené v krajine odoslania. Z tohto hľadiska pritom medzi zásielkami tovaru neobchodného charakteru, ktoré z tretích krajín fyzická osoba zasiela inej fyzickej osobe neexistuje žiadny rozdiel v závislosti od členského štátu bydliska príjemcu zásielky.

39 Z doslovného výkladu, ale aj zo systematického a teleologického výkladu článku 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a článku 1 smernice 2006/79 teda vyplýva, že oslobodenie od DPH stanovené v týchto ustanoveniach sa uplatňuje bez ohľadu na okolnosť, či má príjemca zásielky bydlisko v členskom štáte dovozu alebo v inom členskom štáte.

40 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 143 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a článok 1 smernice 2006/79 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje z oslobodenia od DPH stanoveného v týchto ustanoveniach malé zásielky neobchodného charakteru, zasielané z tretích krajín fyzickými osobami iným fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 143 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009, a článok 1 smernice Rady 2006/79/ES z 5. októbra 2006 o oslobodení od daní pri dovoze malých zásielok tovaru neobchodného charakteru z tretích krajín

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje z oslobodenia od DPH stanoveného v týchto ustanoveniach malé zásielky neobchodného charakteru, zasielané z tretích krajín fyzickými osobami iným fyzickým osobám s bydliskom v inom členskom štáte.

Podpisy