Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 8 maj 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 143.1 b – Undantag för import – Direktiv 2006/79/EG – Varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer – Mottagaren är bosatt i en annan medlemsstat än importmedlemsstaten”

I mål C-405/24,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 26 mars 2024, som inkom till domstolen den 11 juni 2024, i målet

L. s.c.

mot

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

ytterligare deltagare i rättegången:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden S. Rodin samt domarna O. Spineanu-Matei och N. Fenger (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, genom M. Kowalewska, K. Nowicka och T. Tratkiewicz,

* Rättegångsspråk: polska.

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom Ł. Habiak och M. Herold, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 143.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009 (EUT L 175, 2009, s. 12) (nedan kallat direktiv 2006/112), och artikel 1 i rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer (EUT L 286, 2006, s. 15).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan L. s.c. och Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för nationella skatteinformationsmyndigheten, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten) angående lagenligheten av ett förhandsbesked av den 22 februari 2019.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 78/1035/EEG

3 I artikel 1.1. i rådets direktiv 78/1035/EEG av den 19 december 1978 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeland (EGT L 366, 1978, s. 34; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 77) föreskrevs följande:

”Varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär som skickas från tredjeland av enskilda personer till andra enskilda personer i en medlemsstat skall vid införsel vara befriade från omsättningsskatt och punktskatt.”

Förordning (EEG) nr 918/83

4 I artikel 29.1 första stycket i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (EGT L 105, 1983, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 3, s. 146) föreskrevs följande:

”Om inte annat följer av artiklarna 30 och 31 skall befrielse från importtullar beviljas för varor i småförsändelser av icke-kommersiell natur som skickas från en privatperson i ett tredjeland till en privatperson bosatt i [Europeiska ekonomiska] gemenskapens tullområde.”

Direktiv 2006/79

5 Skäl 3 i direktiv 2006/79 har följande lydelse:

”För detta ändamål bör de gränser inom vilka sådan befrielse skall tillämpas av praktiska skäl så långt möjligt vara samma som de som har fastställts för gemenskapssystemet för tullbefrielse i [förordning nr 918/83].”

6 Artikel 1 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär som skickas från ett tredjeland av enskilda personer till andra enskilda personer i en medlemsstat skall vid införsel vara befriade från omsättningsskatt och punktskatt.

2. I punkt 1 avses med ’småförsändelser av icke-kommersiell karaktär’ försändelser som

a) är av tillfällig natur,

b) innehåller varor endast avsedda för mottagarens eller dennes familjs eget bruk, av en beskaffenhet och till en mängd som inte tyder på att de importeras för något kommersiellt ändamål,

c) innehåller varor med ett sammanlagt värde som inte överstiger 45 [euro],

d) skickas av avsändaren till mottagaren utan betalning av något slag.”

Direktiv 2006/112

7 I artikel 32 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

När avgångsorten för försändelsen eller transporten av varan är belägen i ett tredje territorium eller ett tredjeland, skall platsen för leveransen av den importör som enligt artikel 201 utsetts eller erkänts som betalningsskyldig, liksom platsen för efterföljande leveranser, dock anses vara belägen inom den medlemsstat till vilken varorna importeras.”

8 Artikel 86.1 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget, i den mån de inte redan ingår:

…

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader, som uppkommer fram till varornas första bestämmelseort inom importmedlemsstatens territorium samt bikostnader som härrör från transport till en annan bestämmelseort i gemenskapen, om denna är känd när den beskattningsgrundande händelsen inträffar.”

9 I artikel 143.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Slutlig import av varor i enlighet med [direktiven … 2006/79].

…”

10 Artikel 163 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”När varor upphör att omfattas av de förfaranden eller situationer som avses i detta avsnitt och det medför att import enligt artikel 61 föreligger, skall importmedlemsstaten vidta nödvändiga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning.”

Förordning (EG) nr 1186/2009

11 Artikel 25.1 första stycket i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (EUT L 324, 2009, s. 23) har följande lydelse:

”Om inte annat följer av artiklarna 26 och 27 ska varor i försändelser som skickas från ett tredjeland av en privatperson till en annan privatperson som är bosatt i gemenskapens tullområde få införas tullfritt, under förutsättning att denna import inte är av kommersiell natur.”

12 Artikel 133.1 i nämnda förordning har följande lydelse:

”Förordning (EEG) nr 918/83, i den lydelse den har efter ändring genom de akter som förtecknas i bilaga V, ska upphöra att gälla.”

Polsk rätt

13 I artikel 2 led 1 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2018, position 2174, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”När det i följande bestämmelser hänvisas till landets territorium avses Republiken Polens territorium, om inte annat följer av artikel 2a.”

14 I artikel 52.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Om inte annat följer av punkt 2 är import av varor i en försändelse som en enskild person skickar från ett tredjeland till en enskild person som är bosatt inom landets territorium, befriad från mervärdesskatt, om följande villkor är kumulativt uppfyllda:

1. Varornas mängd och art tyder inte på att de är avsedda för kommersiella ändamål.

2. Mottagaren är inte skyldig att betala något till avsändaren för mottagandet av försändelsen.

3. Försändelserna är av tillfällig natur.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 L. är ett bolag som tillhandahåller speditions- och tullklareringstjänster.

16 Bolaget ingav en begäran om förhandsbesked till skattemyndigheten i syfte att få fastställt huruvida import till Polen av varor som försänts mellan enskilda personer kan undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 52 i mervärdesskattelagen när mottagaren av försändelsen befinner sig i en annan medlemsstat än Republiken Polen.

17 Genom förhandsbesked av den 22 februari 2019 fann skattemyndigheten att den situation som L. beskrivit i sin ansökan inte omfattades av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 52 i mervärdesskattelagen, eftersom detta undantag inte är tillämpligt på import till Polen av varor som är avsedda för en enskild person som befinner sig i en annan medlemsstat än Republiken Polen.

18 L. överklagade förhandsbeskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Warszawa, Polen).

19 Nämnda domstol avslog överklagandet genom dom av den 12 december 2019. Den fann att det såväl av artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 som av artikel 52 i mervärdesskattelagen framgår att det aktuella undantaget från mervärdesskatteplikt endast gäller när försändelsen är avsedd för en enskild person som är bosatt i den medlemsstat till vilken varorna importeras.

20 L. överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är den hänskjutande domstolen.

21 Den hänskjutande domstolen menar att det, mot bakgrund av domen av den 2 juli 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), skulle kunna anses att den omständigheten att de importerade varorna har förts in till Europeiska unionen i en annan medlemsstat än den där mottagaren befinner sig saknar betydelse för deras undantag från mervärdesskatteplikt. Följaktligen bör försändelser av försumbart värde som skickas från ett tredjeland till en enskild person i unionen undantas från skatteplikt.

22 Det framgår emellertid av polsk rättspraxis att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 52 i mervärdesskattelagen inte är tillämpligt på import av varor som är avsedda för en enskild person som är bosatt i en annan medlemsstat än Republiken Polen. Enligt denna rättspraxis görs det i bestämmelserna i direktiv 2006/79 en åtskillnad beroende på var den slutliga mottagaren av varorna är bosatt, eftersom den avsedda importplatsen är ”en medlemsstat”. Såväl skyldigheten att betala skatt på import av varor som undantaget från mervärdesskatteplikt för denna import för småförsändelser mellan enskilda personer som inte är av kommersiell karaktär är således kopplade till den plats där den slutliga mottagaren av varorna är bosatt.

23 Det är mot denna bakgrund som Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Utgör artikel 143.1 b i direktiv [2006/112] och artikel 1 i direktiv [2006/79], mot bakgrund av skäl 3 i direktiv 2006/79 och artikel 25 i förordning [nr 1186/2009], hinder för en sådan bestämmelse som artikel 52.1 i [mervärdesskattelagen], enligt vilken import av varor i form av en försändelse som en enskild person skickar från ett tredjeland till en enskild person som är bosatt i en annan medlemsstat i Europeiska unionen än den medlemsstat till vilken importen äger rum inte omfattas av befrielsen från mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 och artikel 1 i direktiv 2006/79 ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken småförsändelser av icke-kommersiell karaktär som en enskild person skickar från ett tredjeland till en enskild person som är bosatt i en annan medlemsstat inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser.

25 Det framgår av artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 att medlemsstaterna ska undanta slutlig import av varor i enlighet med bland annat direktiv 2006/79 från skatteplikt.

26 I artikel 1.1 i direktiv 2006/79 föreskrivs att varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär som skickas från ett tredjeland av enskilda personer till andra enskilda personer i en medlemsstat vid införsel ska vara befriade från omsättningsskatt och punktskatt.

27 För att kunna besvara den ställda frågan ska det avgöras om det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser endast avser försändelser till enskilda personer som är bosatta i importmedlemsstaten eller om det även är tillämpligt på försändelser till enskilda personer som befinner sig i någon av medlemsstaterna, inklusive en annan medlemsstat än importmedlemsstaten.

28 Enligt domstolens fasta praxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 maj 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punkt 72 och där angiven rättspraxis).

29 För det första, vad gäller lydelsen av de bestämmelser som den hänskjutande domstolen har begärt tolkning av, ska det påpekas att det i artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 uttryckligen hänvisas till de undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bland annat direktiv 2006/79.

30 I artikel 1.1 i sistnämnda direktiv preciseras att det undantag från skatteplikt som föreskrivs däri avser små försändelser av icke-kommersiell karaktär till en enskild person i en medlemsstat.

31 Det ska i detta hänseende påpekas att ordet ”medlemsstat” används i den polska språkversionen av denna bestämmelse utan någon närmare precisering. Dessutom föregås detta ord av en obestämd artikel i bland annat den spanska, den danska, den tyska, den engelska, den franska, den italienska, den nederländska, den rumänska och den svenska språkversionen av nämnda bestämmelse.

32 Eftersom artikel 1.1 i direktiv 2006/79 inte hänvisar till en specifik medlemsstat och i synnerhet inte nämner importmedlemsstaten, tyder lydelsen i denna bestämmelse på att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs däri avser försändelser till en enskild person som befinner sig i vilken som helst av medlemsstaterna.

33 För det andra, vad gäller det sammanhang i vilket artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 och artikel 1.1 i direktiv 2006/79 ingår, ska det inledningsvis påpekas att hänvisningen till försändelser till enskilda personer i en medlemsstat redan fanns i såväl artikel 1.1 i direktiv 78/1035, som motsvarar artikel 1.1 i direktiv 2006/79, som artikel 1.1 i förslaget till rådets direktiv om befrielse från införselskatt på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer (EGT C 18, 1975, s. 6).

34 Det framgår av förarbetena till direktiv 78/1035, som har upphävts och ersatts av direktiv 2006/79, i enlighet med artikel 6 i sistnämnda direktiv, att unionslagstiftaren inte har velat uppställa något krav på att den berörda försändelsen ska ha en viss bestämmelseort inom unionen för att undantaget från mervärdesskatteplikt för småförsändelser av icke-kommersiell karaktär ska vara tillämpligt. Det framgår nämligen av motiveringen till detta förslag att dess syfte var att föreskriva att försändelser av ringa värde från en enskild person i ett tredjeland till en annan enskild person i unionen ska omfattas av skattebefrielse vid import, under förutsättning att de berörda varorna uppfyller ett visst antal villkor.

35 Vidare preciseras det i skäl 3 i direktiv 2006/79 att de gränser inom vilka befrielse från mervärdesskatteplikt vid import av småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer ska tillämpas av praktiska skäl så långt möjligt bör vara samma som de som fastställts för tullbefrielse i förordning nr 918/83.

36 Det ska i detta hänseende påpekas att det i artikel 29.1 i denna förordning, vars lydelse i huvudsak återges i artikel 25 i förordning nr 1186/2009, föreskrevs en befrielse från importtullar för försändelser med liknande egenskaper som de försändelser som avses i artikel 1.1 i direktiv 78/1035 och det preciserades att denna befrielse var tillämplig på försändelser som skickades till en enskild person bosatt i unionens tullområde, utan att ange en viss medlemsstat.

37 Slutligen nämns importmedlemsstaten uttryckligen i andra bestämmelser i direktiv 2006/112, såsom artiklarna 32, 86 och 163 i detta direktiv, i motsats till artikel 1.1 i direktiv 2006/79.

38 För det tredje, vad gäller syftet med det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 och i artikel 1 i direktiv 2006/79, framgår det av motiveringen till det förslag som anges i punkt 34 ovan att direktiv 78/1035, som upphävts och ersatts av direktiv 2006/79, hade till syfte att lätta på den ordning som var tillämplig på småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer mellan enskilda personer, eftersom sådana försändelser huvudsakligen är av känslomässig karaktär, endast har ett lågt värde och i princip redan har beskattats i avsändarlandet. Ur ett sådant perspektiv finns det ingen skillnad mellan försändelser av varor av icke-kommersiell karaktär som en enskild person skickar från ett tredjeland till en annan enskild person, beroende på i vilken medlemsstat mottagaren av försändelsen är bosatt.

39 Det följer således inte bara av en bokstavstolkning utan även av en kontextuell och teleologisk tolkning av artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 och artikel 1 i direktiv 2006/79 att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser är tillämpligt oberoende av om mottagaren av försändelsen är bosatt i importmedlemsstaten eller i en annan medlemsstat.

40 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 143.1 b i direktiv 2006/112 och artikel 1 i direktiv 2006/79 ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken småförsändelser av icke-kommersiell karaktär som en enskild person skickar från ett tredjeland till en enskild person som är bosatt i en annan medlemsstat inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 143.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009, och artikel 1 i rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer

ska tolkas så,

att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken småförsändelser av icke-kommersiell karaktär som en enskild person skickar från ett tredjeland till en enskild person som är bosatt i en annan medlemsstat inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser.

Underskrifter