Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

8 май 2025 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 143, параграф 1, буква б) — Освобождаване при внос — Директива 2006/79/ЕО — Малки пратки стоки с нетърговски характер от трети страни — Получател, пребиваващ в държава членка, различна от държавата членка на вноса“

По дело C-405/24

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 26 март 2024 г., постъпил в Съда на 11 юни 2024 г., в рамките на производство по дело

L. s.c.

срещу

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

при участието на:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: S. Rodin, председател на състава, O. Spineanu-Matei и N. Fenger (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, от M. Kowalewska, K. Nowicka и T. Tratkiewicz,

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

* Език на производството: полски.

– за Европейската комисия, от Ł. Habiak и M. Herold, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 година (ОВ L 175, 2009 г., стр. 12) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС), и на член 1 от Директива 2006/79/ЕО на Съвета от 5 октомври 2006 година относно освобождаване от данъчно облагане на вноса на малки пратки стоки с нетърговски характер от трети страни (ОВ L 286, 2006 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 3).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между L. s.c. и Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (директор на служба „Национална данъчна информация“, Полша) (наричан по-нататък „данъчният орган“) относно законосъобразността на предварително данъчно становище от 22 февруари 2019 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 78/1035/ЕИО

3 Член 1, параграф 1 от Директива 78/1035/ЕИО на Съвета от 19 декември 1978 година относно освобождаване от данъчно облагане на вноса на малки пратки стоки с нетърговски характер от трети страни (ОВ L 366, 1978 г., стр. 34) предвижда:

„Малки пратки стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от физическо лице на друго физическо лице, намиращо се в държава членка, се освобождават при внос от данък върху оборота и от акциз“ [неофициален превод].

Регламент (ЕИО) № 918/83

4 Член 29, параграф 1, първа алинея от Регламент (ЕИО) № 918/83 на Съвета от 28 март 1983 година относно установяване на режима на Общността за митнически освобождавания (ОВ L 105, 1983 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 2, стр. 126) гласи:

„При спазване на разпоредбите на членове 30 и 31, от вносни сборове се освобождават стоките, съдържащи се в дребни пратки без търговски характер, изпратени от физическо лице,

намиращо се в трета страна, до друго физическо лице, намиращо се на митническата територия на [Европейската икономическа общност]“.

Директива 2006/79

5 Съображение 3 от Директива 2006/79 има следния текст:

„За тази цел границите, в които това освобождаване от практическа гледна точка следва да се прилага, трябва да бъдат доколкото е възможно същите като предвидените за договореностите на Общността за освобождаване от митни сборове в Регламент [№ 918/83]“.

6 Член 1 от тази директива гласи:

„1. Малки пратки стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от частни лица на други частни лица в държава членка, се освобождават при внос от данък върху оборота и акциз.

2. По смисъла на параграф 1 „малки пратки стоки с нетърговски характер“ означава пратки, които:

а) имат случаен характер;

б) съдържат само стоки, предназначени за лична или семейна употреба на получателите, естеството и количеството на които не показват, че са внесени с търговска цел;

в) съдържат стоки на обща стойност, която не надвишава 45 [евро];

г) са изпратени от изпращача до получателя без каквото и да е заплащане“.

Директива 2006/112

7 Член 32 от Директива 2006/112 предвижда:

„Когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от клиента, или от трето лице, мястото на доставка се счита, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато започва изпращането или превоз[ът] на стоките към клиента.

Въпреки това, ако изпращането или превозът на стоките започва на трета територия или трета държава, мястото на доставка от вносителя, определен или признат по член 201 като платец на ДДС[,] и мястото на всяка последваща доставка се счита, че [са] на територията на държавата членка на вноса на стоките“.

8 Член 86, параграф 1 от тази директива има следния текст:

„Данъчната основа включва следните фактори, доколкото същите вече не са включени:

[…]

б) съпътстващите разходи като разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховка, направени до първото местоназначение на територията на държавата членка на вноса, както и тези, получени в резултат на превоз до друго местоназначение в Общността, ако това друго местоназначение е известно, когато настъпи данъчното събитие“.

9 Член 143, параграф 1 от посочената директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) крайния внос на стоки, регулиран по Директиви […] [2006/79];

[…]“.

10 Съгласно член 163 от Директива 2006/112:

„Ако стоките престанат да бъдат в обхвата на режима или положенията, посочени в настоящия раздел, което води до внос за целите на член 61, държавата членка на вноса взема необходимите мерки за избягване на двойното данъчно облагане“.

Регламент (ЕО) № 1186/2009

11 Член 25, параграф 1, първа алинея от Регламент (ЕО) № 1186/2009 на Съвета от 16 ноември 2009 година за установяване на система на Общността за митнически освобождавания (ОВ L 324, 2009 г., стр. 23) има следния текст:

„При условията на членове 26 и 27 стоките, съдържащи се в пратки, изпратени от трета държава от частно лице до друго частно лице, живеещо на митническата територия на Общността, се допускат без да се облагат с вносни мита, при условие че този внос няма търговски характер“.

12 Съгласно член 133, параграф 1 от този регламент:

„Регламент (ЕИО) № 918/83, както е изменен с актовете, изброени в приложение V, се отменя“.

Полското право

13 Член 2, точка 1 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U., 2018 г., позиция 2174), в приложимата му към спора по главното производство редакция (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), предвижда:

„В разпоредбите по-нататък изразът „територията на страната“ означава „територията на Република Полша“, без да се засяга член 2а“.

14 Член 52, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Без да се засяга параграф 2, от облагане се освобождава вносът на стоки, съдържащи се в пратка, която е изпратена от територията на трета страна от физическо лице и е предназначена за физическо лице, пребиваващо на територията на страната, ако едновременно са изпълнени следните условия:

1. количеството и видът на стоките не показват, че са предназначени за търговия;

2. получателят не дължи на изпращача никакво плащане във връзка с получаването на пратката;

3. пратката има случаен характер“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

15 L. е дружество, предоставящо спедиторски услуги и услуги по митническо освобождаване на стоки.

16 Въпросното дружество иска от данъчния орган предварително данъчно становище по това дали вносът в Полша на стоки в пратки между физически лица може да бъде освободен от данък върху добавената стойност (ДДС) по силата на член 52 от Закона за ДДС, когато получателят на съответната пратка се намира в държава членка, различна от Република Полша.

17 С предварително данъчно становище от 22 февруари 2019 г. данъчният орган приема, че описаната от L. в искането му хипотеза не попада в обхвата на предвиденото в член 52 от Закона за ДДС освобождаване, тъй като това освобождаване не се прилага при внос в Полша на стоки, предназначени за физическо лице, намиращо се в държава членка, различна от Република Полша.

18 L. обжалва това становище пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Областен административен съд Варшава, Полша).

19 С решение от 12 декември 2019 г. този съд отхвърля жалбата. Той приема, че както от член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, така и от член 52 от Закона за ДДС следва, че въпросното освобождаване от ДДС се прилага само когато пратката е предназначена за физическо лице, пребиваващо в държавата членка, в която се внасят стоките.

20 L. подава срещу това решение касационна жалба пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), който е запитващата юрисдикция.

21 Тази юрисдикция счита, че с оглед на решение от 2 юли 2009 г., Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), би могло да се приеме, че обстоятелството, че внесените стоки са влезли на територията на Европейския съюз в държава членка, различна от тази, в която се намира техният получател, е без значение за освобождаването им от ДДС. Стоките с незначителна стойност, изпратени от трета страна до физическо лице в Съюза, съответно би трябвало да бъдат освободени.

22 От полската съдебна практика обаче следвало, че предвиденото в член 52 от Закона за ДДС освобождаване от ДДС не се прилага за вноса на стоки, предназначени за физическо лице, пребиваващо на територията на държава членка, различна от Република Полша. Съгласно тази съдебна практика следвало да се приеме, че разпоредбите на Директива 2006/79 провеждат разграничение според местопребиваването на крайния получател на стоките, щом като посоченото място на внос е „държава членка“. В този смисъл както облагането с данък върху вноса на стоки, така и отнасящото се до този внос освобождаване от ДДС на малките пратки с нетърговски характер между физически лица били свързани с местопребиваването на крайния получател на стоките.

23 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли разпоредбите на член 143, параграф 1, буква б) от Директива [2006/112] и член 1 от Директива [2006/79], в контекста на съображение 3 от Директива 2006/79 и член 25 от Регламент [№ 1186/2009], правна уредба като член 52, параграф 1 от [Закона за ДДС], съгласно която на освобождаване от ДДС не подлежи вносът на стоки, съдържащи се в пратка, която е изпратена от територията на трета страна от физическо лице и е предназначена за физическо лице, пребиваващо на територията на държава — членка на Европейския съюз, различна от територията на [държавата членка], в която извършен вносът?“.

По преюдициалния въпрос

24 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 и член 1 от Директива 2006/79 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която изключва предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС да се прилага за малките пратки стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от физическо лице на пребиваващо в друга държава членка физическо лице.

25 От член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 следва, че държавите членки освобождават крайния внос на стоки, регулиран в частност с Директива 2006/79.

26 Член 1, параграф 1 от Директива 2006/79 предвижда, че малки пратки стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от физически лица на други физически лица в държава членка, се освобождават при внос от данък върху оборота и от акциз.

27 За да се отговори на поставения въпрос, следва да се определи дали предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС се отнася само до пратки, предназначени за физически лица, пребиваващи в държавата членка на вноса, или се прилага и за пратки, предназначени за физически лица, намиращи се в която и да е държава членка, включително държава членка, различна от държавата членка на вноса.

28 В съответствие с постоянната практика на Съда, за да се тълкува определена разпоредба от правото на Съюза, трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ, както и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. в този смисъл решение от 14 май 2024 г., Стачев, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, т. 72 и цитираната съдебна практика).

29 Що се отнася, на първо място, до текста на разпоредбите, чието тълкуване иска запитващата юрисдикция, следва да се отбележи, че член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 изрично препраща към хипотезите на освобождаване от ДДС, предвидени по-специално в Директива 2006/79.

30 В член 1, параграф 1 от последната директива се уточнява, че предвиденото в него освобождаване се отнася до малки пратки стоки с нетърговски характер, предназначени за физическо лице, намиращо се в държава членка.

31 В това отношение следва да се отбележи, че в текста на тази разпоредба на полски език терминът „държава членка“ се използва без друго уточнение. Освен това в текстовете на посочената разпоредба на испански, датски, немски, английски, френски, италиански, нидерландски, румънски и шведски език този термин се предхожда от неопределителен член.

32 Щом като член 1, параграф 1 от Директива 2006/79 не визира конкретна държава членка и не посочва по-специално държавата членка на вноса, текстът на тази разпоредба сочи, че предвиденото в нея освобождаване от ДДС се отнася до пратки, предназначени за физическо лице, намиращо се в която и да е от държавите членки.

33 Що се отнася, на второ място, до контекста, в който се вписват член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 и член 1, параграф 1 от Директива 2006/79, следва да се отбележи най-напред, че пратките, предназначени за физическо лице, намиращо се в държава членка, са били посочени още в член 1, параграф 1 от Директива 78/1035, който съответства на член 1, параграф 1 от Директива 2006/79, и в член 1, параграф 1 от предложението за директива на Съвета относно освобождаването от данъчно облагане на вноса на малки пратки стоки с нетърговски характер от трети страни (ОВ C 18, 1975 г., стр. 6).

34 От подготвителните документи по Директива 78/1035, която е отменена и заменена с Директива 2006/79 в съответствие с член 6 от последната, е видно, че законодателят на Съюза не е искал да обвърже прилагането на освобождаването от ДДС на малките пратки стоки с нетърговски характер с условие за конкретно местоназначение на съответната пратка в рамките на Съюза. Всъщност от обяснителния меморандум към това предложение личи, че целта му е била да се предвиди, че пратките с ниска стойност, изпратени от физическо лице, намиращо се в трета страна, до друго физическо лице, намиращо се в Съюза, са освободени от данък при вноса, ако съответните стоки отговарят на определен брой условия.

35 По-нататък, в съображение 3 от Директива 2006/79 се уточнява, че от практическа гледна точка границите, в които следва да се прилага освобождаването от ДДС при внос на малки пратки стоки с нетърговски характер от трета страна, трябва да бъдат, доколкото е възможно, същите като предвидените за освобожданията от вносни сборове с Регламент № 918/83.

36 В това отношение е важно да се отбележи, че в член 29, параграф 1 от този регламент, чийто текст по същество е възпроизведен в член 25 от Регламент № 1186/2009, се предвижда освобождаване от вносни сборове за пратките с характеристики, аналогични на тези на

пратките, посочени в член 1, параграф 1 от Директива 78/1035, и се уточнява, че това освобождаване се прилага за пратките, изпратени до физическо лице, намиращо се на митническата територия на Съюза, без да се визира конкретна държава членка.

37 Накрая, за разлика от член 1, параграф 1 от Директива 2006/79, други разпоредби на Директива 2006/112, като например членове 32, 86 и 163 от нея, изрично посочват държавата членка на вноса.

38 Що се отнася, на трето място, до целта на предвиденото в член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 и в член 1 от Директива 2006/79 освобождаване от ДДС, от обяснителния меморандум към предложението, посочено в точка 34 от настоящото решение, следва, че Директива 78/1035, която е отменена и заменена с Директива 2006/79, има за цел да облекчи режима, приложим за малките пратки стоки с нетърговски характер от трети страни между физически лица, тъй като такива пратки имат предимно емоционално естество и само ниска стойност и по принцип вече са били обложени с данък в страната на изпращане. От тази гледна точка между пратките стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от едно физическо лице на друго физическо лице, не съществува никаква разлика според това коя е държавата членка по местопребиваване на получателя на пратката.

39 Така не само от граматическото, но и от систематичното и телеологичното тълкуване на член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 и на член 1 от Директива 2006/79 следва, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС се прилага независимо от това дали получателят на пратката пребивава в държавата членка на вноса, или в друга държава членка.

40 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 и член 1 от Директива 2006/79 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, която изключва предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС да се прилага за малките пратки стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от физическо лице на пребиваващо в друга държава членка физическо лице.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 143, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/69/ЕО на Съвета от 25 юни 2009 година, и член 1 от Директива 2006/79/ЕО на Съвета от 5 октомври 2006 година относно освобождаване от данъчно облагане на вноса на малки пратки стоки с нетърговски характер от трети страни

трябва да се тълкуват в смисъл, че

не допускат правна уредба на държава членка, която изключва предвиденото в тези разпоредби освобождаване от данък върху добавената стойност да се прилага за малките пратки стоки с нетърговски характер, изпратени от трета страна от физическо лице на пребиваващо в друга държава членка физическо лице.

Подписи