Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

8. maj 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 143, stk. 1, litra b) – fritagelse ved indførsel – direktiv 2006/79/EF – varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande – modtager, der er bosiddende i en anden medlemsstat end indførselsmedlemsstaten«

I sag C-405/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 26. marts 2024, indgået til Domstolen den 11. juni 2024, i sagen

L. s.c.

mod

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Rodin, og dommerne O. Spineanu-Matei og N. Fenger (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ved M. Kowalewska, K. Nowicka og T. Tratkiewicz,

* Processprog: polsk.

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved Ł. Habiak og M. Herold, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 143, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/69/EF af 25. juni 2009 (EUT 2009, L 175, s. 12) (herefter »direktiv 2006/112«), og af artikel 1 i Rådets direktiv 2006/79/EF af 5. oktober 2006 om afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande (EUT 2006, L 286, s. 15).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem L. s.c. og Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende lovligheden af et bindende svar af 22. februar 2019.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 78/1035/EØF

3 Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 78/1035/EØF af 19. december 1978 om afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande (EFT 1978, L 366, s. 34) foreskrev:

»Varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson i en medlemsstat, fritages ved indførslen for omsætningsafgifter og punktafgifter.«

Forordning (EØF) nr. 918/83

4 Artikel 29, stk. 1, første afsnit, i Rådets forordning (EØF) nr. 918/83 af 28. marts 1983 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter (EFT 1983, L 105, s. 1) bestemte:

»Med forbehold af artikel 30-31, indrømmes der fritagelse for importafgifter for varer i småforsendelser, der ikke har erhvervsmæssig karakter, og som sendes af en privatperson i et tredjeland, til en anden privat person på [Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs] toldområde.«

Direktiv 2006/79

5 Tredje betragtning til direktiv 2006/79 har følgende ordlyd:

»Med henblik herpå bør det omfang, i hvilket en sådan afgiftsfritagelse skal gælde, af praktiske grunde i videst mulig udstrækning svare til det, der er fastsat for fællesskabsordningen vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter i [forordning nr. 918/83].«

6 Dette direktivs artikel 1 bestemmer:

»1. Varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson i en medlemsstat, fritages ved indførslen for omsætningsafgifter og punktafgifter.

2. I stk. 1 forstås ved »småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter« forsendelser, der:

a) finder sted lejlighedsvis

b) udelukkende indeholder varer, der er bestemt til modtagerens brug eller forbrug, personligt eller i husholdningen, idet disse varer hverken ved deres beskaffenhed eller mængde må bære præg af at være af erhvervsmæssig interesse

c) består af varer, hvis samlede værdi ikke overstiger 45 EUR, samt

d) fremsendes fra afsenderen til modtageren uden nogen form for vederlag.«

Direktiv 2006/112

7 Artikel 32 i direktiv 2006/112 foreskriver:

»I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes.

Dog anses stedet for en levering foretaget af en importør, der er udpeget eller godkendt som betalingspligtig for momsen i henhold til artikel 201, samt stedet for eventuelle efterfølgende leveringer for at ligge i indførselsmedlemsstaten, såfremt stedet, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, ligger på et tredjelandsområde eller i et tredjeland.«

8 Dette direktivs artikel 86, stk. 1, første afsnit, er affattet som følger:

»I afgiftsgrundlaget medregnes følgende elementer, såfremt de ikke allerede indgår heri:

[...]

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som påløber indtil varernes første bestemmelsessted på indførselsmedlemsstatens område, samt omkostninger, som hidrører fra transporten til et andet bestemmelsessted inden for Fællesskabet, hvis dette sted er kendt på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.«

9 Det nævnte direktivs artikel 143, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

b) endelig indførsel af varer som omhandlet i direktiv [...] [2006/79]

[...]«

10 Artikel 163 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Når varerne i forbindelse med indførsel som defineret i artikel 61 ophører med at være henført under de ordninger og procedurer, der er omhandlet i denne afdeling, træffer importmedlemsstaten de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbelt påligning af afgifter.«

Forordning (EF) nr. 1186/2009

11 Artikel 25, stk. 1, første afsnit, i Rådets forordning (EF) nr. 1186/2009 af 16. november 2009 om en fællesskabsordning vedrørende fritagelse for import- og eksportafgifter (EUT 2009, L 324, s. 1) er affattet således:

»Med forbehold af artikel 26 og 27 indrømmes der fritagelse for importafgifter for varer i forsendelser fra en privatperson i et tredjeland til en anden privatperson i Fællesskabets toldområde, når der er tale om indførsel uden erhvervsmæssig karakter.«

12 Denne forordnings artikel 133, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Forordning (EØF) nr. 918/83 som ændret ved de i bilag V anførte retsakter ophæves.«

Polsk ret

13 Artikel 2, nr. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2018, pos. 2174) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»I de følgende bestemmelser forstås ved »det nationale område« Republikken Polens område, med forbehold af artikel 2a.«

14 Momslovens artikel 52, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af stk. 2 er indførsel af varer i en forsendelse, der afsendes af en privatperson fra et tredjelands område til en privatperson med bopæl på det nationale område, fritaget for afgift, når følgende betingelser alle er opfyldt:

1. Varernes mængde og beskaffenhed tyder ikke på, at indførslen sker i erhvervsmæssigt øjemed.

2. Modtageren er ikke forpligtet til at yde nogen betaling til afsenderen som følge af forsendelsens modtagelse.

3. Forsendelserne sker lejlighedsvis.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 L. er et selskab, der leverer tjenesteydelser vedrørende forsendelse og toldbehandling af varer.

16 Dette selskab indgav en anmodning til skatte- og afgiftsmyndigheden om et bindende svar med henblik på at få afgjort, om indførslen til Polen af varer i en forsendelse mellem privatpersoner kunne fritages for merværdiafgift (moms) i henhold til momslovens artikel 52, når modtageren af denne forsendelse befandt sig i en anden medlemsstat end Republikken Polen.

17 Ved bindende svar af 22. februar 2019 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at den situation, som L. havde beskrevet i sin anmodning, ikke var omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momslovens artikel 52, med den begrundelse, at denne fritagelse ikke finder anvendelse på indførsel af varer til Polen til en privatperson, som befinder sig i en anden medlemsstat end Republikken Polen.

18 L. anlagde sag til prøvelse af dette svar ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen).

19 Ved dom af 12. december 2019 gav denne ret ikke medhold i søgsmålet. Den fandt, at det fremgår såvel af artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 som af momslovens artikel 52, at den omhandlede momsfritagelse kun finder anvendelse, når forsendelsen er bestemt for en privatperson, der er bosiddende i den medlemsstat, hvortil varerne indføres.

20 L. har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen).

21 Denne ret er af den opfattelse, at henset til dom af 2. juli 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), kunne den omstændighed, at de indførte varer er indført til Den Europæiske Unions område i en anden medlemsstat end den, hvor modtageren befinder sig, anses for at være uden betydning for varernes momsfritagelse. Forsendelser af varer af ubetydelig værdi, der afsendes fra et tredjeland til en privatperson, der befinder sig i Unionen, bør derfor være fritaget.

22 Det fremgår imidlertid af polsk retspraksis, at den momsfritagelse, der er fastsat i momslovens artikel 52, ikke finder anvendelse på indførsel af varer til en privatperson, der er bosiddende i en anden medlemsstat end Republikken Polen. Ifølge denne retspraksis må det lægges til grund, at bestemmelserne i direktiv 2006/79 opstiller en sondring alt efter den endelige varemodtagers bopæl, når det omhandlede indførselssted er »en medlemsstat«. Således er såvel pligten til at betale importafgift af varerne som momsfritagelsen for denne indførsel af småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter mellem privatpersoner knyttet til det sted, hvor den endelige varemodtager har bopæl.

23 Under disse omstændigheder har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 143, [stk. 1,] litra b), i [direktiv 2006/112] og artikel 1 i [direktiv 2006/79] i lyset af tredje betragtning til [...] direktiv 2006/79 og artikel 25 i [forordning nr. 1186/2009] til hinder for en bestemmelse i national lovgivning som artikel 52, stk. 1, i [momsloven], hvorefter varer, der indføres i forsendelser, som en [privatperson] afsender fra et tredjelands område, og som er bestemt til en anden [privatperson], der opholder sig på en andet EU-medlemsstats område end den medlemsstat, hvor indførslen af disse varer finder sted, ikke er omfattet af fritagelsen for moms?«

Om det præjudicielle spørgsmål

24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og artikel 1 i direktiv 2006/79 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson, der er bosiddende i en anden medlemsstat, udelukkes fra den momsfritagelse, der er foreskrevet i de nævnte bestemmelser.

25 Det fremgår af artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, at medlemsstaterne fritager endelig indførsel af varer som omhandlet i bl.a. direktiv 2006/79.

26 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2006/79 foreskriver, at varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson i en medlemsstat, fritages ved indførslen for omsætningsafgifter og punktafgifter.

27 Med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål skal det afgøres, om den momsfritagelse, der er foreskrevet i disse bestemmelser, udelukkende omfatter forsendelser til privatpersoner, der er bosiddende i indførselsmedlemsstaten, eller om den finder anvendelse på forsendelser til privatpersoner, der befinder sig i en hvilken som helst medlemsstat, herunder en anden medlemsstat end indførselsmedlemsstaten.

28 Ifølge Domstolens faste praksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning dom af 14.5.2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

29 Hvad for det første angår ordlyden af de bestemmelser, som den forelæggende ret har anmodet om en fortolkning af, bemærkes det, at artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 udtrykkeligt henviser til de momsfritagelser, der er foreskrevet i bl.a. direktiv 2006/79.

30 Sidstnævnte direktivs artikel 1, stk. 1, præciserer, at den fritagelse, der er foreskrevet deri, omfatter småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter til en privatperson i en medlemsstat.

31 Det skal i denne henseende bemærkes, at den polske sprogversion af denne bestemmelse anvender udtrykket »medlemsstat« uden yderligere præcisering. I bl.a. den spanske, den danske, den tyske, den engelske, den franske, den italienske, den nederlandske, den rumænske og den svenske sprogversion står der desuden en ubestemt artikel foran dette udtryk.

32 Eftersom artikel 1, stk. 1, i direktiv 2006/79 ikke henviser til en bestemt medlemsstat og ikke særligt nævner indførselsmedlemsstaten, synes ordlyden af denne bestemmelse at indikere, at den deri foreskrevne momsfritagelse omfatter forsendelser til en privatperson, der befinder sig i en hvilken som helst af medlemsstaterne.

33 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og artikel 1, stk. 1, i direktiv 2006/79 indgår, skal det indledningsvis bemærkes, at henvisningen til forsendelser til en privatperson, der befinder sig i en medlemsstat, allerede fandtes i såvel artikel 1, stk. 1, i direktiv 78/1035, der svarer til artikel 1, stk. 1, i direktiv 2006/79, som artikel 1, stk. 1, i forslaget til Rådets direktiv om afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande (EFT 1975, C 18, s. 6).

34 Det fremgår imidlertid af forarbejderne til direktiv 78/1035, som er blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/79, jf. sidstnævnte direktivs artikel 6, at EU-lovgiver ikke har ønsket at underlægge anvendelsen af momsfritagelsen for småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter en betingelse om et specifikt bestemmelsessted for den pågældende forsendelse inden for Unionen. Det fremgår således af begrundelsen til dette forslag, at dets formål var at foreskrive, at forsendelser af ringe værdi, som afsendes af en privatperson fra et tredjeland til en anden privatperson, der befinder sig i Unionen, ved indførslen fritages for afgifter, forudsat at de pågældende varer opfylder en række betingelser.

35 Dernæst præciseres det i tredje betragtning til direktiv 2006/79, at det omfang, i hvilket momsfritagelsen ved indførsel af småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande skal gælde, af praktiske grunde i videst muligt udstrækning bør svare til det, der er foreskrevet for fritagelse for importafgifter i forordning nr. 918/83.

36 Det skal i denne henseende bemærkes, at denne forordnings artikel 29, stk. 1, hvis ordlyd i det væsentlige er gentaget i artikel 25 i forordning nr. 1186/2009, fastsatte en fritagelse for importafgifter for forsendelser med tilsvarende kendetegn som kendetegnene for de forsendelser, der er omhandlet i artikel 1, stk. 1, i direktiv 78/1035, og præciserede, at denne fritagelse fandt anvendelse på forsendelser til en privatperson, der befandt sig inden for Unionens toldområde, uden at sigte mod en bestemt medlemsstat.

37 Endelig nævner andre bestemmelser i direktiv 2006/112, såsom dette direktivs artikel 32, 86 og 163, i modsætning til artikel 1, stk. 1, i direktiv 2006/79 udtrykkeligt indførselsmedlemsstaten.

38 Hvad for det tredje angår formålet med den momsfritagelse, der er foreskrevet i artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og i artikel 1 i direktiv 2006/79, fremgår det af begrundelsen til det forslag, der er nævnt i nærværende doms præmis 34, at direktiv 78/1035, som er blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/79, havde til formål at lempe de regler, der gjaldt for indførsel af småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra privatpersoner fra tredjelande, idet sådanne forsendelser i det væsentlige har affektionsværdi, kun har en ringe værdi og i princippet allerede er blevet pålagt en afgift i afsendelseslandet. Ud fra en sådan synsvinkel er der imidlertid ingen

forskel mellem en privatpersons forsendelser af varer uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande til en anden privatperson, alt efter hvilken medlemsstat modtageren af forsendelsen har bopæl i.

39 Det følger således ikke alene af en ordlydsfortolkning, men også af en kontekstuel og teleologisk fortolkning af artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og af artikel 1 i direktiv 2006/79, at den momsfritagelse, der er foreskrevet i disse bestemmelser, finder anvendelse, uafhængigt af om modtageren af forsendelsen er bosiddende i indførselsmedlemsstaten eller i en anden medlemsstat.

40 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 143, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 og artikel 1 i direktiv 2006/79 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson, der er bosiddende i en anden medlemsstat, udelukkes fra den momsfritagelse, der er foreskrevet i de nævnte bestemmelser.

Sagsomkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 143, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/69/EF af 25. juni 2009, og artikel 1 i Rådets direktiv 2006/79/EF af 5. oktober 2006 om afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter fra tredjelande

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter, der af en privatperson afsendes fra et tredjeland til en anden privatperson, der er bosiddende i en anden medlemsstat, udelukkes fra den momsfritagelse, der er foreskrevet i de nævnte bestemmelser.

Underskrifter