Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 8. maja 2025*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 143(1)(b) – Oprostitve pri uvozu – Direktiva 2006/79/ES – Blago v malih pošiljkah nekomercialnega značaja iz tretjih držav – Prejemnik s stalnim prebivališčem v državi članici, ki ni država članica uvoza“

V zadevi C-405/24,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 26. marca 2024, ki je na Sodišče prispela 11. junija 2024, v postopku

L. s.c.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

ob udeležbi

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi S. Rodin, predsednik senata, O. Spineanu-Matei, sodnica, in N. Fenger (poročevalec), sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej M. Kowalewska, K. Nowicka in T. Tratkiewicz,

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

* Jezik postopka: poljščina.

– za Evropsko komisijo Ł. Habiak in M. Herold, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 143(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 (UL 2009, L 175, str. 12) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), in člena 1 Direktive Sveta 2006/79/ES z dne 5. oktobra 2006 o oprostitvi davkov na uvoz blaga v manjših pošiljkah nekomercialnega značaja iz tretjih držav (UL 2006, L 286, str. 15).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo L. s.c. in Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah, Poljska) (v nadaljevanju: davčni organ) glede zakonitosti davčnega stališča z dne 22. februarja 2019.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 78/1035/EGS

3 Člen 1(1) Direktive Sveta 78/1035/EGS z dne 19. decembra 1978 o oprostitvi davkov na uvoz manjših pošiljk blaga nekomercialnega značaja iz tretjih držav (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 75) je določal:

„Blago, ki ga v manjših pošiljkah nekomercialnega značaja pošljejo posamezniki iz tretje države drugim posameznikom v državi članici, je ob uvozu oproščeno prometnega davka in trošarine.“

Uredba (EGS) št. 918/83

4 Člen 29(1), prvi pododstavek, Uredbe Sveta (EGS) št. 918/83 z dne 28. marca 1983 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 419) je določal:

„Ob upoštevanju členov 30 in 31 je blago v majhni pošiljki nekomercialne narave, ki jo iz tretje država pošlje fizična oseba drugi fizični osebi, ki živi na carinskem območju [Evropske gospodarske] [s]kupnosti, oproščeno uvoznih dajatev.“

Direktiva 2006/79

5 V uvodni izjavi 3 Direktive 2006/79 je navedeno:

„V ta namen bi morale biti omejitve, v okviru katerih se ta oprostitev uporablja, iz praktičnih razlogov kolikor je le mogoče enake tistim, ki so opredeljene v ureditvi Skupnosti za oprostitev carin iz Uredbe [št. 918/83].“

6 Člen 1 te direktive določa:

„1. Blago, ki ga v manjših pošiljkah nekomercialnega značaja pošljejo posamezniki iz tretje države drugim posameznikom v državi članici, je ob uvozu oproščeno prometnega davka in trošarine.

2. Za namene odstavka 1 pomenijo ‚manjše pošiljke nekomercialnega značaja‘ pošiljke, ki:

(a) so zgolj priložnostne;

(b) vsebujejo izključno blago, namenjeno osebni ali družinski rabi prejemnikov, katerega narava in količina ne nakazujeta, da je uvoženo za kakršenkoli komercialni namen;

(c) vsebujejo blago, katerega celotna vrednost ne presega 45 EUR;

(d) ki jih pošiljatelj pošlje prejemniku brez kakršnega koli plačila.“

Direktiva 2006/112

7 Člen 32 Direktive 2006/112 določa:

„Kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja, v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.

Vendar, če se odpošiljanje ali prevoz blaga začne na tretjem ozemlju ali v tretji državi, se šteje, da sta kraj dobave, ki jo opravi uvoznik, ki je določen ali priznan za osebo, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 201, in kraj morebitnih kasnejših dobav v državi članici uvoza blaga.“

8 Člen 86(1) te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje, če že niso vključeni, naslednje elemente:

[…]

(b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki nastanejo do prvega namembnega kraja na ozemlju države članice uvoza, kakor tudi stroške, ki izvirajo iz prevoza v drug namembni kraj v Skupnosti, če je ta kraj znan, ko nastane obdavčljivi dogodek.“

9 Člen 143(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(b) dokončen uvoz blaga, urejen v direktivah […] [2006/79];

[…]“

10 Člen 163 Direktive 2006/112 določa:

„Kadar se zaradi končanja postopkov ali možnosti iz tega oddelka blago uvozi v smislu člena 61, država članica uvoza sprejme potrebne ukrepe v izogib dvojnemu obdavčevanju.“

Uredba (ES) št. 1186/2009

11 Člen 25(1), prvi pododstavek, Uredbe Sveta (ES) št. 1186/2009 z dne 16. novembra 2009 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti (UL 2009, L 324, str. 23) določa:

„Ob upoštevanju členov 26 in 27, je blago v pošiljki, ki jo iz tretje države pošlje fizična oseba drugi fizični osebi, ki živi na carinskem območju Skupnosti, oproščeno uvoznih dajatev, če takšen uvoz ni tržne narave.“

12 Člen 133(1) te uredbe določa:

„Uredba (EGS) št. 918/83, kakor je bila spremenjena z akti iz Priloge V, se razveljavi.“

Poljsko pravo

13 Člen 2, točka 1, ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2018, pozicija 2174) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Vsakič, ko bo v nadaljevanju omenjeno ‚nacionalno ozemlje‘, se s tem – ob upoštevanju člena 2a – razume ozemlje Republike Poljske.“

14 Člen 52(1) zakona o DDV določa:

„Ob upoštevanju odstavka 2 je davka oproščen uvoz blaga, vsebovanega v pošiljki, ki jo posameznik pošlje z ozemlja tretje države in je namenjena fizični osebi, ki prebiva na nacionalnem ozemlju, če so kumulativno izpolnjeni ti pogoji:

1. iz količine in vrste blaga ne izhaja, da ima to blago komercialni namen;

2. prejemnik pošiljatelju za prejem pošiljke ni dolžan plačati ničesar;

3. pošiljke so priložnostne.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15 L. je družba, ki opravlja storitve odpošiljanja in carinjenja blaga.

16 Ta družba je pri davčnem organu vložila zahtevo za izdajo davčnega stališča, s katero je želela ugotoviti, ali je uvoz blaga, vsebovanega v pošiljki med posamezniki, na Poljsko lahko oproščen davka na dodano vrednost (DDV) na podlagi člena 52 zakona o DDV, kadar je prejemnik te pošiljke v državi članici, ki ni Republika Poljska.

17 Davčni organ je v davčnem stališču z dne 22. februarja 2019 menil, da položaj, ki ga je družba L. opisala v svoji zahtevi, ni zajet z oprostitvijo iz člena 52 zakona o DDV, ker se ta oprostitev ne uporablja za uvoz blaga, poslanega posamezniku v državi članici, ki ni Republika Poljska, na Poljsko.

18 Družba L. je vložila tožbo zoper to davčno stališče pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska).

19 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 12. decembra 2018 to tožbo zavrnilo. Menilo je, da je tako iz člena 143(1)(b) Direktive 2006/112 kot iz člena 52 zakona o DDV razvidno, da se zadevna oprostitev DDV uporablja samo, kadar je pošiljka poslana posamezniku, ki prebiva v državi članici, v katero je blago uvoženo.

20 Družba L. je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče.

21 Navedeno sodišče meni, da bi bilo mogoče glede na sodbo z dne 2. julija 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), šteti, da okoliščina, da je uvoženo blago na ozemlje Evropske unije vstopilo v državi članici, ki ni država članica, v kateri je njegov prejemnik, ne vpliva na njegovo oprostitev DDV. Zato naj bi morale biti pošiljke blaga zanemarljive vrednosti, ki so poslane iz tretje države posamezniku v Uniji, oproščene plačila davka.

22 Vendar je iz poljske sodne prakse razvidno, da se oprostitev DDV iz člena 52 zakona o DDV ne uporablja za uvoz blaga, poslanega posamezniku, ki prebiva na ozemlju države članice, ki ni Republika Poljska. V skladu s to sodno prakso je treba šteti, da določbe Direktive 2006/79 razlikujejo glede na kraj stalnega prebivališča končnega prejemnika blaga, glede na to, da je zadevni kraj uvoza „država članica“. Tako naj bi bila obdavčitev – z davkom na uvoz – blaga in oprostitev DDV v zvezi s tem uvozom za male pošiljke nekomercialne narave med posamezniki povezana s krajem stalnega prebivališča končnega prejemnika blaga.

23 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali določbe člena 143(1)(b) Direktive [2006/112] in člena 1 Direktive [2006/79] ob upoštevanju uvodne izjave 3 Direktive 2006/79 in člena 25 Uredbe [št. 1186/2009] nasprotujejo določbi, kot je člen 52(1) [zakona o DDV], v skladu s katerim uvoz blaga, vsebovanega v pošiljki, ki jo fizična oseba pošlje z ozemlja tretje države in je namenjena fizični osebi, ki prebiva na ozemlju države članice Evropske unije, ki ni ozemlje države [članice], v kateri se uvoz opravi, ni predmet oprostitve plačila DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

24 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(b) Direktive 2006/112 in člen 1 Direktive 2006/79 razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, ki iz oprostitve DDV, določene v teh določbah, izključuje male pošiljke blaga nekomercialnega značaja iz tretje države, ki jih posameznik pošlje posamezniku, ki prebiva v drugi državi članici.

25 Iz člena 143(1)(b) Direktive 2006/112 je razvidno, da države članice oprostijo dokončni uvoz blaga, ki je med drugim urejen v Direktivi 2006/79.

26 Člen 1(1) Direktive 2006/79 določa, da je blago, ki ga v manjših pošiljkah nekomercialnega značaja pošljejo posamezniki iz tretje države drugim posameznikom v državi članici, ob uvozu oproščeno prometnega davka in trošarine.

27 Za odgovor na postavljeno vprašanje je treba ugotoviti, ali se oprostitev DDV, določena v teh določbah, nanaša samo na pošiljke, poslane posameznikom, ki prebivajo v državi članici uvoza, ali pa se uporablja za pošiljke, poslane posameznikom v kateri koli državi članici, vključno z državo članico, ki ni država članica uvoza.

28 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki se uresničujejo z ureditvijo, katere del je (glej v tem smislu sodbo z dne 14. maja 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, točka 72 in navedena sodna praksa).

29 Kar zadeva, na prvem mestu, besedilo določb, za razlago katerih prosi predložitveno sodišče, je treba navesti, da člen 143(1)(b) Direktive 2006/112 izrecno napotuje na oprostitve plačila DDV, ki so med drugim določene v Direktivi 2006/79.

30 Člen 1(1) zadnjenavedene direktive natančneje določa, da se oprostitev, ki jo določa, nanaša na manjše pošiljke blaga nekomercialnega značaja, poslane posamezniku v državi članici.

31 Glede tega je treba navesti, da je v poljski različici te določbe uporabljen izraz „država članica“, brez dodatnih pojasnil. Poleg tega je v – med drugim – španski, danski, nemški, angleški, francoski, italijanski, nizozemski, romunski in švedski jezikovni različici navedene določbe pred tem izrazom nedoločni člen.

32 Ker se člen 1(1) Direktive 2006/79 ne nanaša na posamezno državo članico in v njem ni posebej omenjena država članica uvoza, besedilo te določbe kaže na to, da se oprostitev DDV, ki jo določa, nanaša na pošiljke, poslane posamezniku v kateri koli od držav članic.

33 Kar zadeva, na drugem mestu, kontekst, v katerega sta umeščena člen 143(1)(b) Direktive 2006/112 in člen 1(1) Direktive 2006/79, je treba najprej navesti, da je bilo sklicevanje na pošiljke, poslane posamezniku v državi članici, navedeno že tako v členu 1(1) Direktive 78/1035, ki ustreza členu 1(1) Direktive 2006/79, kot v členu 1(1) predloga direktive Sveta o oprostitvi davkov na uvoz blaga v manjših pošiljkah nekomercialnega značaja iz tretjih držav (UL 1975, C 18, str. 6).

34 Iz pripravljalnih dokumentov za Direktivo 78/1035, ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/79 v skladu s členom 6 zadnjenavedene direktive, pa je razvidno, da zakonodajalec Unije za uporabo oprostitve DDV za manjše pošiljke blaga nekomercialnega značaja ni želel določiti pogoja, ki bi se nanašal na določen namembni kraj zadevne pošiljke znotraj

Unije. Iz obrazložitvenega memoranduma tega predloga namreč izhaja, da je bil njegov cilj določiti, da so pošiljke majhne vrednosti, ki jih posameznik v tretji državi pošlje drugemu posamezniku v Uniji, upravičene do davčne oprostitve pri uvozu, pod pogojem, da zadevno blago izpolnjuje več pogojev.

35 Dalje, v uvodni izjavi 3 Direktive 2006/79 je pojasnjeno, da bi morale biti omejitve, v okviru katerih se oprostitev DDV za uvoz manjših pošiljk blaga nekomercialnega značaja iz tretjih držav uporablja, iz praktičnih razlogov kar najbolj enake tistim, ki so z Uredbo št. 918/83 predvidene za oprostitev uvoznih dajatev.

36 V zvezi s tem je treba navesti, da je člen 29(1) te uredbe, katerega besedilo je bilo v bistvu prevzeto v člen 25 Uredbe št. 1186/2009, predvideval oprostitev uvoznih dajatev za pošiljke s podobnimi značilnostmi, kot jih imajo pošiljke iz člena 1(1) Direktive 78/1035, in natančneje določal, da se ta oprostitev uporablja za pošiljke, poslane posamezniku, ki je na carinskem območju Unije, pri čemer se ne nanaša na določeno državo članico.

37 Nazadnje, za razliko od člena 1(1) Direktive 2006/79 je v drugih določbah Direktive 2006/112, kot so členi 32, 86 in 163 te direktive, izrecno navedena država članica uvoza.

38 Na tretjem mestu, kar zadeva namen oprostitve DDV, določene v členu 143(1)(b) Direktive 2006/112 in členu 1 Direktive 2006/79, je iz obrazložitvenega memoranduma predloga, navedenega v točki 34 sodbe, razvidno, da je bil cilj Direktive 78/1035, ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/79, omiliti ureditev, ki se je uporabljala za manjše pošiljke nekomercialnega značaja iz tretjih držav med posamezniki, saj so take pošiljke v bistvu čustvene narave, so zgolj majhne vrednosti in so bile načeloma že obdavčene v državi odpreme. S tega vidika pa ni nobene razlike med pošiljkami blaga nekomercialnega značaja, ki jih posameznik pošlje iz tretjih držav drugemu posamezniku, glede na državo članico stalnega prebivališča prejemnika pošiljke.

39 Tako ne samo iz jezikovne razlage, ampak tudi iz kontekstualne in teleološke razlage člena 143(1)(b) Direktive 2006/112 in člena 1 Direktive 2006/79 izhaja, da se oprostitev DDV, ki je določena v teh določbah, uporablja ne glede na okoliščino, da prejemnik pošiljke prebiva v državi članici uvoza oziroma v drugi državi članici.

40 Glede na zgornje premisleke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(b) Direktive 2006/112 in člen 1 Direktive 2006/79 razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, ki iz oprostitve DDV, določene v teh določbah, izključuje male pošiljke blaga nekomercialnega značaja iz tretje države, ki jih posameznik pošlje posamezniku, ki prebiva v drugi državi članici.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 143(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009, in člen 1 Direktive Sveta 2006/79/ES z dne 5. oktobra 2006 o oprostitvi davkov na uvoz blaga v manjših pošiljkah nekomercialnega značaja iz tretjih držav

je treba razlagati tako, da

nasprotujeta ureditvi države članice, ki iz oprostitve davka na dodano vrednost, določene v teh določbah, izključuje male pošiljke blaga nekomercialnega značaja iz tretje države, ki jih posameznik pošlje posamezniku, ki prebiva v drugi državi članici.

Podpisi