

Predmet C-596/23 [Pohjanri]ⁱ

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

26. rujna 2023.

Sud koji je uputio zahtjev

Helsingin hallinto-oikeus (Finska) (Upravni sud u Helsinkiju)

Datum odluke kojom se upućuje prethodno pitanje:

26. rujna 2023.

Tužitelj:

B UG

Druga stranka:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Služba porezne uprave za zaštitu prava primatelja poreza)

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS**

MEĐUODLUKA
[omissis]

26. rujna 2023. [omissis]

Predmet postupka

Zahtjev za prethodnu odluku upućen Sudu na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije

Tužitelj:

B UG

Saslušana stranka

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Pobijana odluka

Rješenje o trošarini

ⁱ Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

Porezne uprave od 1. lipnja 2021.

[omissis]

Pitanje

- 1 U glavnom postupku koji se vodi pred Hallinto-oikeusom, koji se odnosi na trošarine na alkoholna pića, valja odlučiti je li Porezna uprava imala pravo nametnuti poduzetniku sa sjedištem u Njemačkoj porez na alkohol i alkoholna pića kao i povećanje poreza jer je to društvo podlijegalo porezu u Finskoj kao prodavatelj na daljinu, s obzirom na to da je bilo uključeno u organizaciju prijevoza alkoholnih pića koja su prodavana na njegovoj internetskoj stranici.
- 2 U ovom predmetu valja ocijeniti je li zahtjev naveden u nacionalnim zakonodavnim aktima, prema kojem je prodavatelj dužan platiti trošarine na prodaju na daljinu kada na svojoj internetskoj stranici potiče kupca da angažira određenog prijevoznika, uređen Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ. Postupak se osobito odnosi na tumačenje članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118/EZ.

Predmet postupka i činjenice relevantne za rješenje spora

- 3 B UG sa sjedištem u Njemačkoj (u daljnjem tekstu također: poduzetnik) upravljao je internetskom stranicom [omissis] na kojoj su klijenti putem internetske trgovine mogli kupiti slaba i jaka alkoholna pića različitih marki. Kao jezik internetske stranice mogao se odabrati finski.
- 4 Carinska su tijela 20. travnja 2020. u Finskoj zaplijenila pošiljku alkohola poduzetnika iz Njemačke u Finsku namijenjenu privatnoj osobi A, koja je sadržava različita alkoholna pića. Pošiljka je zaplijenjena na temelju članka 103. Zakona o trošarinama kako bi se provjerilo je li uvoz alkoholnih pića izvršen u skladu s odredbama Zakona o trošarinama.
- 5 Porezna uprava zatražila je od A-a, odnosno od kupca koji je izvršio narudžbu na internetskoj stranici poduzeća, da joj dostavi informacije o tijeku narudžbe i organizaciji prijevoza. U skladu s očitovanjima A-a od 25. lipnja 2020., prilikom unošenja narudžbe u internetskoj trgovini poduzeća preporučivane su usluge prijevoza društava X, Y i Z. Pri unošenju narudžbe na internetskoj stranici poduzetnika težina narudžbe i cijena vozarine ažurirali su se svaki put kad su proizvodi dodani košari. Nakon plaćanja narudžbe alkohola na internetskoj stranici pojavio se poziv na organiziranje prijevoza i, prema navodima A-a, stranica je sadržavala izravne poveznice na internetske stranice pružatelja usluga prijevoza. A je izabrao društvo X za prijevoz narudžbe. Klikom na poveznicu „X” A je izravno preusmjeren na internetsku stranicu društva X, na kojoj je A unio vlastite podatke za kontakt, ali nije pružio nikakvu informaciju o svojoj narudžbi,

poput broja narudžbe. A je platio dio vozarine izravno društvu X na internetskoj stranici društva X.

- 6 Porezna uprava pružila je snimku zaslona internetske stranice B UG-a od 16. lipnja 2020. s objašnjenjima o detaljima isporuke. Na njoj je, među ostalim, vidljivo sljedeće:

„Vrsta isporuke

Kupac mora sam osigurati prijevoz do Finske. Unesite vaše podatke o adresi. Nakon toga primit ćete dodatne informacije o organizaciji prijevoza. Preporučujemo sljedeće prijevoznike:

X od 26,00 eura”

- 7 Porezna uprava je također pružila snimku zaslona od 24. lipnja 2020. koja sadržava uvjete isporuke koji se nalaze na internetskoj stranici poduzetnika, u kojima je, među ostalim, navedeno:

„Uvjeti isporuke

Sve naše proizvode prodajemo u Njemačku u slobodno skladište.

Ne organiziramo prijevoz, već je klijent sam za njega odgovoran. Na primjer, možete se koristiti uslugama društva X. Nakon dodavanja proizvoda koje ste naručili, izračun vozarine društva X iskazuje cijenu prijevoza u paketima i paletama.

[omissis]

Trajanje prijevoza

Paketi stižu u Finsku 5-7 dana nakon preuzimanja. Paketi se kod nas preuzimaju radnim danima. Od društva X primit ćete brojeve za praćenje koji omogućuju praćenje vašeg paketa.

Isporuke paleta stižu u Finsku otprilike 7-10 dana nakon preuzimanja. Društvo X preuzima palete 2-3 puta tjedno.

Možete također tražiti ponudu za prijevoz od drugog prijevoznika.

Molimo vas da nas obavijestite preuzimate li pića sami ili ih preuzima prijevoznik. Nakon obavijesti započet ćemo obradom narudžbe.

[omissis]

Porezi u Finskoj

Kupac je dužan sam osigurati plaćanje poreza. Informacije o tome možete pronaći na internetskim stranicama carine ili Valvire (nadzorno tijelo za socijalne i zdravstvene službe).”

- 8 Poreznim rješenjem od 21. kolovoza 2020. porezna uprava naložila je B UG-u porez na alkohol i alkoholna pića za alkoholna pića koja su zaplijenjena 20. travnja 2020., dodatak poreza i porezne kamate u ukupnom iznosu od 1645,83 eura. Na temelju podataka dobivenih tijekom postupka utvrdila je da je poduzetnik neposredno ili posredno otpremio ili prevezao robu u Finsku ili netko drugi za njegov račun. Prema mišljenju porezne uprave, poduzetnik je tako djelovao kao prodavatelj na daljinu te je bio dužan platiti trošarine u Finskoj.
- 9 B UG je protiv poreznog rješenja podnio prigovor poreznoj upravi.
- 10 Odlukom od 1. lipnja 2021. porezna uprava odbila je žalbu B UG-a.
- 11 B UG je pobijao odluku porezne uprave od 1. lipnja 2021. pred Helsingin hallinto-oikeusom. Među ostalim, zahtijevao je poništenje odluke porezne uprave i ukidanje svih poreza na alkohol i alkoholna pića koji su mu nametnuti.

Sažetak glavnih argumenata stranaka

- 12 *B UG* smatra da ga se u ovom slučaju ne bi trebalo smatrati prodavateljem na daljinu. Ono nije stvarno sudjelovalo u organizaciji prijevoza trošarinske robe niti je potaknuo kupca na svojoj internetskoj stranici da angažira određenog prijevoznika niti je povezo kupca i prijevoznika. Ugovorni odnos uspostavljen je između prijevoznika i kupca. Vlasništvo nad robom i rizik su preneseni s prodavatelja u Njemačku na kupca kada je prodavatelj robu predao prijevozniku kojeg je odabrao kupac. Tri društva za prijevoz navedena su kao primjer na njegovoj internetskoj stranici. Internetska stranica jasno je navodila da će klijenti samostalno donijeti svoju odluku o pružatelju usluga. Dvadesetak različitih prijevoznika preuzelo bi robu u njegovu skladištu i ne može se smatrati da je potaknuo svoje klijente da angažiraju određenog prijevoznika. Izračun vozarine na internetskoj stranici služio je samo kao alat klijentu za procjenu prijevoznog kapaciteta i eventualnih troškova prijevoza.
- 13 B UG također pojašnjava da prijevoznicima nije proslijedio nikakve informacije te da on i prijevoznik nisu međusobno razmijenili informacije. Poveznica na njegovoj internetskoj stranici na internetsku stranicu prijevoznika ne znači da je sudjelovao u organizaciji prijevoza robe. Osim toga, njegova internetska stranica sadržavala je poveznice prema više od samo jednog prijevoznika. Njegova internetska stranica izričito je navodila da kupac mora sam osigurati plaćanje poreza u Finskoj i da se dodatne informacije mogu pronaći na internetskim stranicama finske carinske uprave i Valvire (jedno finsko tijelo). Prilikom kupnje njegovih proizvoda kupac je bio svjestan da mora platiti poreze u Finskoj na proizvode isporučene u Finsku. S obzirom na cijenu izraženu kupcu na računu,

očito je da je potonji morao razumjeti da cijena robe ne uključuje poreze koji se duguju u Finskoj.

- 14 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* pojasnio je da je prodaja na daljinu prodaja u okviru koje pojedinac kupuje alkoholna pića puštena u potrošnju u drugoj državi članici i koja prodavatelj na daljinu neposredno ili posredno otprema ili prevozi u Finsku ili netko drugi za njegov račun. Prema pripremnim aktima uz Zakon o trošarinama (HE 263/2009 vp), prodaja se smatra prodajom na daljinu ako prodavatelj na svojoj internetskoj stranici navodi kupca da se koristi određenim prijevoznikom. Prodavatelj na daljinu koji u Finskoj nema zastupnika u poreznim pitanjima prije otpreme u Finsku dužan je prijaviti robu poreznoj upravi i položiti jamstvo za plaćanje poreza. Odredbe Zakona o trošarinama i Direktive 2008/118/EZ dosljedne su. B UG je na svojoj internetskoj stranici poticao kupca da angažira određene prijevoznike te je stoga sudjelovalo u načinima prijevoza. B UG je prodavatelj na daljinu i stoga osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza. Povrijedio je svoju obvezu prijave otpreme robe poreznoj upravi i pružanja jamstva u tu svrhu.

Nacionalno pravo i zakonodavni materijali

Nacionalne odredbe na snazi u 2020.

- 15 Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ u Finskoj je prenesena Zakonom o trošarinama (182/2010). Zakon o trošarinama, u verziji koja je bila na snazi u 2020., primjenjuje se u glavnom postupku. Načela koja uređuju ubiranje poreza koji se duguje državi na alkohol i alkoholna pića te iznos poreza usto su utvrđeni relevantnim Zakonom o porezu na alkohol i alkoholna pića (1471/1994).
- 16 Na temelju članka 1. stavka 2. Zakona o trošarinama (182/2010), on se primjenjuje na ubiranje trošarina, među ostalim, na alkohol i alkoholna pića, osim ako nije drukčije predviđeno posebnim zakonom.
- 17 U skladu s člankom 6. točkom 11. Zakona o trošarinama (182/2010), *prodajom na daljinu* u smislu tog zakona smatra se prodaja u kojoj je osoba koja nije ovlašten držatelj skladišta ili registrirani primatelj ili privremeno registrirani primatelj s poslovnim nastanom u Finskoj koji ne obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost stekla trošarinsku robu puštenu u potrošnju u drugoj državi članici i koju prodavatelj na daljinu ili netko drugi za njegov račun neposredno ili posredno otprema ili prevozi u Finsku.
- 18 Na temelju članka 6. točke 12. Zakona o trošarinama (182/2010), *prodavatelj na daljinu* je prodavatelj koji prodaje robu u Finsku, u skladu s točkom 11.
- 19 Na temelju članka 72. stavka 1. Zakona o trošarinama (495/2014), na proizvode koji su pušteni u potrošnju u drugoj državi članici ne plaća se trošarina ako ju nabavlja pojedinac za vlastite potrebe i koju je taj pojedinac prevezao u Finsku.

- 20 Kada pojedinac za vlastite potrebe ne stječe trošarinsku robu u drugoj državi članici ni na temelju članka 72. ni putem prodaje na daljinu, a robu prevozi drugi pojedinac ili profesionalni poduzetnik u Finsku, porezni obveznik je, na temelju članka 74. stavka 1. Zakona o trošarinama (182/2010), pojedinac koji je kupio robu. Osoba koja sudjeluje u prijevozu robe ili je drži u Finskoj također je odgovorna za porez koji duguje pojedinac koji ju je kupio kao svoj vlastiti porezni dug.
- 21 Na temelju članka 79. stavka 1. Zakona o trošarinama, trošarina se naplaćuje na proizvode koji se prodaju putem prodaje na daljinu u Finsku. Na temelju stavka 2. istog članka, prodavatelj na daljinu obveznik je poreza. Ako prodavatelj na daljinu ima poreznog zastupnika, on je porezni obveznik umjesto prodavatelja na daljinu. Prodavatelj na daljinu odgovoran je za trošarine koje duguje porezni zastupnik kao za vlastiti porezni dug. Na temelju stavka 3. te odredbe, obveza obračunavanja trošarine nastaje kad je trošarinska roba predana u Finskoj. Obveza plaćanja trošarine nastaje u skladu s odredbama koje su na snazi na dan predaje robe u Finskoj.

Zakonodavni materijali uz članak 74. Zakona o trošarinama

- 22 U vladinom prijedlogu Zakona o trošarinama (HE 263/2009 vp, str. 46.) detaljno obrazloženje članka 74. tog zakona navodi sljedeće:

„Ova odredba uređuje slučaj u kojem pojedinac ne kupuje za vlastite potrebe trošarinsku robu iz druge države članice ni na temelju članka 72. ni putem prodaje na daljinu. U tom slučaju pojedinac ne bi sam prenio robu u Finsku, nego bi je prevezio drugi pojedinac ili profesionalni trgovac. To znači da bi pojedinac, primjerice na internetu, kupio proizvode iz druge države članice i sam osigurao prijevoz tih proizvoda u Finsku, a da prodavatelj ili druga osoba za njegov račun ne bi sudjelovala u organizaciji prijevoza.

[omissis]

Roba bi se oporezivala bez obzira na to je li je uvezena u Finsku od strane profesionalnog subjekta, kao što je prijevoznik ili poštanska služba, ili drugog pojedinca. Bitna razlika u odnosu na prodaju na daljinu jest činjenica da prodavatelj ili osoba koja djeluje za njegov račun ni na koji način ne bi smjela sudjelovati u prijevozu robe ili u organizaciji prijevoza. Nasuprot tomu, ako bi prodavatelj na svojoj internetskoj stranici, primjerice, poticao kupca da se koristi određenim prijevoznicima, to bi činilo prodaju na daljinu u okviru koje bi prodavatelj na daljinu ili njegov porezni zastupnik bio dužan platiti trošarinu u državi članici odredišta.”

Relevantne odredbe prava Unije

- 23 U ovom se postupku primjenjuje Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive

92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.), koja je bila na snazi u trenutku nastanka relevantnog događaja u 2020.

- 24 Prema članku 7. stavku 1. Direktive 2008/118/EZ, obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku puštanja u potrošnju te u državi članici u kojoj je to puštanje nastupilo.
- 25 Prema članku 32. stavku 1. Direktive 2008/118/EZ, za trošarinsku robu koju nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same je prevoze iz jedne države članice u drugu, trošarina se obračunava samo u državi članici u kojoj je roba nabavljena.
- 26 Člankom 36. Direktive 2008/118/EZ predviđa se sljedeće za prodaju na daljinu:

„1. Trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici i koju kupi osoba, koja nije ovlašten držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani primatelj sa sjedištem u drugoj državi članici i koja ne obavlja registriranu gospodarsku djelatnost te je prodavatelj ili netko u njegovo ime neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu, oporeziva je trošarinom u državi članici odredišta.

U smislu ovog članka, ‚država članica odredišta‘ znači država članica u koju pošiljka stigne ili se preveze.

2. U slučaju iz stavka 1. obveza obračuna trošarine nastaje u državi članici odredišta u trenutku dostave trošarinske robe. Primjenjuju se oni uvjeti za obvezu obračuna i one stope trošarine koji vrijede na dan nastanka obveze obračuna trošarine.

Trošarina se plaća u skladu s postupkom koji utvrđuje država članica odredišta.

3. Obveznik plaćanja trošarine u državi članici odredišta je prodavatelj.

Međutim, država članica odredišta može utvrditi da je obveznik porezni zastupnik sa sjedištem u državi članici odredišta i ovlaštenjem nadležnih tijela te države članice ili, u slučaju kada prodavatelj ne poštuje odredbe iz stavka 4. točke (a), primatelj trošarinske robe.”

Nužnost zahtjeva za prethodnu odluku

- 27 U predmetu se postavlja pitanje je li B UG sudjelovao u prijevozu alkoholnih pića koja je prodao u Finsku i puštenih u potrošnju u Njemačkoj na način da se treba smatrati da poduzetnik u Finskoj u svojstvu prodavatelja na daljinu podliježe trošarinama.

- 28 Nesporno je da je pojedinac koji je robu kupio u Njemačkoj nju kupio od poduzetnika za vlastite potrebe. Pojedinac je prijevozniku odgovornom za prijevoz izravno platio troškove prijevoza robe koju je kupio od poduzetnika.
- 29 Hallinto-oikeus smatra da sudska praksa Suda ne odgovara na pitanje na koji način treba tumačiti izraz „prodavatelj ili netko u njegovo ime neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu” iz članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118/EZ.
- 30 U glavnom postupku pred Hallinto-oikeusom osobito valja odlučiti je li prodavatelj neposredno ili posredno sudjelovao u prijevozu robe u drugu državu članicu u smislu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118/EZ kada su na internetskoj stranici prodavatelja, preko koje je trošarinska roba prodana kupcu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, navedeni različiti prijevoznici i pružene informacije o troškovima prijevoza koje snose kupci. Osim toga, prodavateljeva internetska stranica sadržavala je poveznicu na internetsku stranicu prijevoznika kojemu su proslijeđene informacije o robi koju treba prevesti bez intervencije kupca.
- 31 Direktiva 2008/118/EZ stavljena je izvan snage Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2020. o općim aranžmanima za trošarine. Članak 44. stavak 1. važeće nove Direktive (EU) 2020/262 odgovara članku 36. stavku 1. Direktive 2008/118/EZ.
- 32 U nedostatku sudske prakse Suda o gore opisanom pravnom pitanju i zato što je, prema mišljenju Hallinto-oikeusa, radi ujednačene primjene Direktive 2008/118/EZ i važeće Direktive (EU) 2020/262 u različitim državama članicama potrebno pojasniti članak 36. Direktive 2008/118/EZ o prodaji na daljinu, Sudu se upućuju sljedeća prethodna pitanja.
- 33 Poduzetnik i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö imali su priliku iznijeti svoja očitovanja o tome treba li Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

Međuodluka Hallinto-oikeusa o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku Sudu Europske unije

- 34 Hallinto-oikeus prekida postupak i u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije upućuje Sudu zahtjev za prethodnu odluku koji se odnosi na tumačenje odredbi Direktive 2008/118/EZ o prodaji na daljinu. Zahtjev za prethodnu odluku potreban je za rješavanje spora koji je u tijeku pred Hallinto-oikeusom.

Prethodna pitanja

1. Protivi li se Direktivi 2008/118/EZ, a osobito njezinu članku 36., koji se odnosi na prodaju na daljinu, tumačenje nacionalnog prava prema kojem se smatra da prodavatelj trošarinske robe sa sjedištem u drugoj državi članici sudjeluje u

prijevozu robe u državu članicu odredišta i podliježe trošarini u državi članici odredišta na temelju prodaje na daljinu već zbog toga što na svojoj internetskoj stranici potiče kupca da angažira određenog prijevoznika?

2. Je li prodavatelj trošarinske robe u smislu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118/EZ neposredno ili posredno otpremio ili prevezao robu u drugu državu članicu i je li podlijegao trošarini na temelju prodaje na daljinu u smislu te direktive ako su na internetskoj stranici prodavatelja preporučeni određeni prijevoznici i navedeni podaci o troškovima prijevoza koje snosi kupac, a u računu su iskazani troškovi prijevoza prijevoznika kojemu su proslijeđeni podaci o robi koju treba prevesti bez intervencije kupca? Utječe li na ocjenu tog pitanja okolnost da je kupac sklopio zaseban ugovor o prijevozu robe s prijevoznikom navedenim na prodavateljevoj internetskoj stranici?

[omissis]

RADNI DOKUMENT