

Zadeva C-596/23 [Pohjanri]ⁱ**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

26. september 2023

Predložitveno sodišče:

Helsingin hallinto-oikeus (Finska) (upravno sodišče v Helsinkih)

Datum predložitvene odločbe:

26. september 2023

Tožeča stranka:

B UG

Druška stranka:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (služba davčne uprave za varstvo pravic prejemnikov davčnih prihodkov)

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS (UPRAVNO SODIŠČE V HELSINKIH, FINSKA)
VMESNI SKLEP**

[...] (ni prevedeno)

26. september 2023 [...] (ni prevedeno)

Predmet postopka predlog za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije**Tožeča stranka** B UG**Zaslišana stranka** Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**Izpodbijana odločba**ⁱ Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

odločba o odmeri trošarine davčne uprave z dne 1. junija 2021 [...] [...] (ni prevedeno)

Predloženi vprašanji

- 1 V postopku v glavni stvari, ki poteka pred Hallinto-oikeus (upravno sodišče, Finska) in se nanaša na trošarino za alkoholne pijače, je treba odločiti, ali je imela davčna uprava pravico od družbe s sedežem v Nemčiji zahtevati plačilo davkov na alkohol in alkoholne pijače ter davčnega pribitka z obrazložitvijo, da je družba na Finskem kot prodajalka na daljavo davčna zavezanka, ker je sodelovala pri organizaciji prevoza alkoholnih pijač, prodanih prek svoje spletne strani.
- 2 V obravnavani zadevi je treba presoditi, ali je zahteva, določena v nacionalnem zakonodajnem gradivu, v skladu s katero mora prodajalec plačati trošarino od prodaje na daljavo, če kupcu na svoji spletni strani naroči, naj uporabi storitve določenega prevoznega podjetja, v nasprotju z Direktivo Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS. Postopek se nanaša zlasti na razlago člena 36(1) Direktive 2008/118/ES.

Predmet postopka in dejansko stanje, pomembno za rešitev spora

- 3 Družba B UG s sedežem v Nemčiji (v nadaljevanju tudi: družba) je imela spletno stran z naslovom [...], prek katere so lahko stranke v spletni trgovini kupovale blage in močne alkoholne pijače različnih znamk. Za jezik spletne strani je bilo mogoče izbrati finščino [...].
- 4 Carina je 20. aprila 2020 na Finskem zasegla pošiljko alkoholnih pijač, ki jo je družba iz Nemčije poslala na Finsko in je bila namenjena fizični osebi A ter je vsebovala različne alkoholne pijače. Pošiljka je bila zasežena na podlagi člena 103 zakona o trošarinah, da bi se ugotovilo, ali so bile pri uvozu alkoholnih pijač upoštevane določbe tega zakona.
- 5 Davčna uprava je zaprosila osebo A, torej kupca, ki je oddal naročilo na spletni strani družbe, za informacije v zvezi s potekom naročila in organizacijo prevoza. V skladu s stališčem osebe A z dne 25. junija 2020 so se pri oddaji naročila v spletni trgovini družbe oglaševale prevozne storitve družb X, Y in Z. Podatki o teži naročila in prevoznini so se pri oddaji naročila na spletni strani družbe posodobili vsakič, ko so bili v košarico dodani izdelki. Po plačilu naročila alkoholnih pijač se je na spletni strani prikazal poziv k organizaciji prevoza, po navedbah osebe A pa so bile na spletni strani navedene neposredne povezave do spletnih strani ponudnikov prevoza. Oseba A je za prevoz naročila izbrala družbo X. S klikom na povezavo „X“ je bila neposredno preusmerjena na spletno stran družbe X, na kateri je sicer vnesla svoje kontaktne podatke, ne pa podatkov o svojem naročilu, na primer številke naročila. Oseba A je plačala prevoznino na spletni strani družbe X neposredno tej družbi.

- 6 Davčna uprava je predložila posnetek zaslona spletne strani družbe B UG z dne 16. junija 2020, s pojasnili o dobavnih pogojih [...]. V pojasnilih je med drugim navedeno:

„Način dobave

Stranka mora sama poskrbeti za prevoz na Finsko. Vnesite podatke o svojem naslovu. Nato boste prejeli dodatne informacije v zvezi z organizacijo prevoza. Priporočamo vam naslednja prevozna podjetja:

X, za ceno od 26,00 EUR“

- 7 Poleg tega je davčna uprava predložila posnetek zaslona z dne 24. junija 2020, z dobavnimi pogoji [...], navedenimi na spletni strani družbe, v katerih je bilo med drugim navedeno:

„Dobavni pogoji

Vse naše izdelke v Nemčiji prodajamo s plačanimi stroški prevoza do skladišča.

Ne organiziramo prevoza, ampak je za to odgovorna stranka. Uporabite lahko na primer storitve družbe X. Ko boste naročene izdelke dodali v košarico, bo na kalkulatorju prevoznine družbe X prikazana cena prevoza tako za dobavo v paketu kot tudi za dobavo na paletah.

[...]

Trajanje prevoza

Paketi na Finsko prispejo od pet do sedem dni po prevzemu. Paketi se pri nas prevzemajo ob delavnikih. Od družbe X boste prejeli številke za sledenje, s katerimi lahko spremljate pot vaših paketov.

Pošiljke na paletah na Finsko prispejo približno od sedem do deset dni po prevzemu. Družba X prevzema palete od dvakrat do trikrat tedensko.

Ponudbo za prevoz lahko pridobite tudi pri drugem prevoznem podjetju.

Prosimo vas, da nam sporočite, ali boste pijače prevzeli sami ali jih bo prevzelo prevozno podjetje. Po tem sporočilu bomo začeli obdelovati naročilo.

[...]

Davki na Finskem

Stranka mora sama poskrbeti za plačilo davkov. Informacije v zvezi s tem so navedene na spletnih straneh carine ali organa Valvira (nadzorni organ na socialnem področju in v zdravstvu).“

- 8 Davčna uprava je družbi B UG z odmerno odločbo z dne 21. avgusta 2020 za alkoholne pijače, zasežene 20. aprila 2020, naložila plačilo davka na alkohol in alkoholne pijače, davčni pribitek in kazenske obresti v skupni višini 1645,83 EUR. Na podlagi informacij, ki jih je prejela v postopku, je ugotovila, da je družba ali nekdo v njenem imenu neposredno ali posredno poslal ali opravil prevoz blaga na Finsko. Davčna uprava je zavzela stališče, da je družba zato ravnala kot prodajalka na daljavo in je bila na Finskem zavezanica za plačilo trošarin.
- 9 Družba B UG je zoper to odmerno odločbo pri davčni upravi vložila ugovor.
- 10 Davčna uprava je z odločbo z dne 1. junija 2021 zavrnila ugovor družbe B UG.
- 11 Družba B UG je odločbo davčne uprave z dne 1. junija 2021 izpodbijala pred Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih). Med drugim je predlagala, naj se odločba davčne uprave razveljavi in prekliče vse davke na alkohol in alkoholne pijače, plačilo katerih ji je bilo naloženo.

Povzetek najpomembnejših trditev strank

- 12 Družba B UG meni, da se je v tej zadevi ne sme šteti za prodajalko na daljavo. Družba B UG naj ne bi niti dejansko sodelovala pri organizaciji prevoza trošarinskega blaga niti naj ne bi kupcu na svoji spletni strani naročila, naj uporabi storitve določenega prevoznega podjetja, ali ga spravila v stik s prevoznim podjetjem. Pogodbeno razmerje naj bi bilo sklenjeno med prevoznim podjetjem in kupcem. Ko je prodajalec izročil blago prevoznemu podjetju, ki ga je izbral kupec, naj bi se lastninska pravica na blagu in nevarnost v Nemčiji s prodajalca prenesli na kupca. Na njeni spletni strani naj bi bila kot primer navedena tri prevozna podjetja. Jasno naj bi bilo navedeno, da se stranke samostojno odločijo o ponudniku storitve. V njenem skladišču naj bi blago prevzemalo približno 20 različnih prevoznih podjetij, zato naj ne bi bilo mogoče šteti, da je svojim strankam naročila, naj prevoz naročijo pri določenem prevoznem podjetju. Kalkulator prevoznine na spletni strani naj bi bil le pripomoček, s pomočjo katerega naj bi lahko stranke ocenile prevozno zmogljivost in možne stroške prevoza.
- 13 Družba B UG nadalje navaja, da prevoznim podjetjem ni posredovala nobenih informacij in da si ni izmenjala nobenih informacij s prevoznim podjetjem. Povezava na njeni spletni strani do spletne strani ponudnika prevoza naj ne bi pomenila, da bi sodelovala pri organizaciji prevoza blaga. Poleg tega naj bi bile na njeni spletni strani povezave do več kot zgolj enega prevoznega podjetja. Izrecno naj bi bilo navedeno, da mora stranka sama poskrbeti za plačilo davkov na Finskem in da so dodatne informacije dostopne na spletnih straneh finske carine in (finskega organa) Valvira. Kupec naj bi se ob nakupu njenih izdelkov zavedal, da mora za izdelke, dobavljene na Finsko, na Finskem plačati davke. Glede na ceno, zaračunano stranki, naj bi bilo očitno, da je stranka morala razumeti, da cena blaga ne vključuje davkov, obveznost plačila katerih nastane na Finskem.

- 14 *Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö* (služba davčne uprave za varstvo pravic prejemnikov davčnih prihodkov, Finska) je navedla, da gre pri prodaji na daljavo za prodajo, pri kateri fizična oseba kupi alkoholne pijače, ki so dane v porabo v drugi državi članici in ki jih prodajalec na daljavo ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža na Finsko. Na podlagi pripravljalnega gradiva za zakon o trošarinah (HE 263/2009 vp) naj bi se prodaja štela za prodajo na daljavo, če prodajalec kupcu na svoji spletni strani naroči, naj prevoz naroči pri določenem prevoznem podjetju. Prodajalec na daljavo, ki na Finskem nima davčnega zastopnika, naj bi moral blago pred odpremo na Finsko prijaviti pri davčni upravi in plačati varščino za plačilo davkov. Določbe zakona o trošarinah in Direktive 2008/118/ES naj bi bile skladne. Družba B UG naj bi kupcu na svoji spletni strani naročila, naj prevoz naroči pri določenih prevoznih podjetjih, in naj bi tako sodelovala pri ureditvi prevoza. Družba B UG naj bi bila prodajalka na daljavo in zato oseba, ki je dolžna plačati davek. Družba B UG naj ne bi izpolnila svoje obveznosti prijave odpreme izdelkov pri davčni upravi in plačila varščine za to.

Nacionalno pravo in zakonodajno gradivo

Nacionalne določbe, ki so veljale leta 2020

- 15 Direktiva Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS je bila na Finskem prenesena z nacionalnim zakonom o trošarinah (182/2010). V postopku v glavni stvari se uporablja različica zakona o trošarinah, ki je veljala leta 2020. Načela za odmero davka na alkohol in alkoholne pijače, ki ga je treba plačati državi, in višina davka so poleg tega določena v upoštevnem zakonu o davku na alkohol in alkoholne pijače (1471/1994).
- 16 Na podlagi člena 1(2) zakona o trošarinah (182/2010) ta zakon velja za odmero trošarin, med drugim za alkohol in alkoholne pijače, če v upoštevnem specialnem zakonu ni določeno drugače.
- 17 Na podlagi člena 6, točka 11, zakona o trošarinah (182/2010) *prodaja na daljavo* za namene tega zakona pomeni prodajo, pri kateri je oseba, ki ni imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani prejemnik ali začasno registrirani prejemnik, ki ima sedež na Finskem in ne opravlja samostojne gospodarske dejavnosti, kupila trošarinsko blago, ki je bilo dano v porabo v drugi državi članici, ki ga prodajalec na daljavo ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža na Finsko.
- 18 Na podlagi člena 6, točka 12, zakona o trošarinah (182/2010) je *prodajalec na daljavo* prodajalec, ki v skladu s točko 11 prodaja blago na Finsko.

- 19 Na podlagi člena 72(1) zakona o trošarinah (495/2014) se od blaga, ki je bilo dano v porabo v drugi državi članici, ne odmeri trošarina, če ga je kupila fizična oseba za lastno uporabo in opravila njegov prevoz na Finsko.
- 20 Če fizična oseba trošarinskega blaga iz druge države članice za lastno uporabo ne kupi niti na podlagi člena 72 niti na podlagi prodaje na daljavo in prevoz blaga na Finsko opravi druga fizična oseba ali poklicni prevoznik, je oseba, ki je dolžna plačati davek, na podlagi člena 74(1) zakona o trošarinah (182/2010) fizična oseba, ki je kupila blago. Kdor sodeluje pri prevozu blaga ali ga ima na Finskem v posesti, tudi za davek, ki ga mora plačati fizična oseba, ki je kupila blago, odgovarja kot za svojo davčno obveznost.
- 21 Na podlagi člena 79(1) zakona o trošarinah se trošarina odmeri od blaga, ki se na podlagi prodaje na daljavo prodaja na Finsko. Na podlagi odstavka 2 tega člena je prodajalec na daljavo zavezanec za plačilo trošarine. Če ima prodajalec na daljavo davčnega zastopnika, je namesto prodajalca na daljavo zavezanec za plačilo trošarine davčni zastopnik. Prodajalec na daljavo za trošarino, ki jo mora plačati davčni zastopnik, odgovarja kot za svojo davčno obveznost. Na podlagi odstavka 3 tega člena obveznost za plačilo trošarine nastane ob izročitvi trošarinskega blaga na Finskem. Trošarina se plača na podlagi določb, ki veljajo na dan izročitve blaga na Finskem.

Zakonodajno gradivo v zvezi s členom 74 zakona o trošarinah

- 22 V vladnem predlogu zakona o trošarinah (HE 263/2009 vp, str. 46) je v podrobni obrazložitvi člena 74 zakona navedeno:

„Ta člen bi urejal primer, v katerem fizična oseba trošarinskega blaga iz druge države članice za lastno uporabo ne kupi niti na podlagi člena 72 niti na podlagi prodaje na daljavo. V tem primeru fizična oseba blaga ne bi sama pripeljala na Finsko, ampak bi njegov prevoz opravila druga fizična oseba ali poklicni trgovec. To pomeni, da bi fizična oseba, na primer prek spleta, kupila blago iz druge države članice in sama poskrbela za prevoz tega blaga na Finsko, ne da bi pri organizaciji prevoza sodeloval prodajalec ali nekdo drug v njegovem imenu.

[...]

Blago bi bilo obdavčeno ne glede na to, ali bi ga na Finsko uvozil poklicni prevoznik – kot na primer prevozno podjetje ali pošta – ali druga fizična oseba. Bistvena razlika v primerjavi s prodajo na daljavo bi bila, da prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu nikakor ne bi smel sodelovati pri prevozu blaga ali pri organizaciji prevoza. Če pa bi prodajalec kupcu na svoji spletni strani na primer naročil, naj uporabi storitve določenih prevoznih podjetij, bi to pomenilo prodajo na daljavo, pri kateri bi bila prodajalec na daljavo ali njegov davčni zastopnik zavezana plačati trošarino v namembni državi članici.“

Upoštevne določbe prava Unije

- 23 V obravnavanem postopku se uporablja Direktiva Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12), ki je veljala v času dogajanja leta 2020, ki je upoštevno za rešitev spora.
- 24 Na podlagi člena 7(1) Direktive 2008/118/ES obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi.
- 25 Na podlagi člena 32(1) Direktive 2008/118/ES se trošarina za trošarinsko blago, ki ga nabavijo fizične osebe za lastno uporabo in ga same prevažajo iz ene države članice v drugo, obračuna le v državi članici, kjer je blago nabavljeno.
- 26 Člen 36 Direktive 2008/118/ES v zvezi s prodajo na daljavo določa:

„1. Za trošarinsko blago, ki je že dano v porabo v eni državi članici in ga kupi oseba, ki ni imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani prejemnik, ki ima sedež v drugi državi članici in ne opravlja samostojne gospodarske dejavnosti, in ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico, je obvezno plačilo trošarine v namembni državi članici.

Za namene tega člena ‚namembna država članica‘ pomeni državo članico, v katero prispe pošiljka, ali državo prevoza.

2. V primeru iz odstavka 1 obveznost za plačilo trošarine nastane v namembni državi članici ob dobavi trošarinskega blaga. Upoštevajo se tisti pogoji za plačilo obveznosti in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v tej drugi državi članici.

Trošarina se plača v skladu s postopkom, ki ga določi namembna država članica.

3. Zavezanec za plačilo trošarine v namembni državi članici je prodajalec.

Vendar pa lahko namembna država članica določi, da je zavezanec davčni zastopnik s sedežem v namembni državi članici, ki ga potrdijo pristojni organi te države članice, ali, kadar prodajalec ne spoštuje določbe iz odstavka 4(a), prejemnik trošarinskega blaga.“

Potreba po sprejetju predhodne odločbe

- 27 V obravnavani zadevi je treba pojasniti, ali je družba B UG pri prevozu alkoholnih pijač, ki jih je prodala na Finsko in ki so bile dane v porabo v Nemčiji, sodelovala tako, da jo je treba na Finskem kot prodajalko blaga na daljavo šteti za zavezanko za plačilo trošarine.
- 28 Dejstvo je, da je fizična oseba, ki je kupila zadevno blago v Nemčiji, to blago od zadevne družbe kupila za lastno uporabo. Fizična oseba je stroške prevoza blaga,

ki ga je kupila od zadevne družbe, plačala neposredno prevoznemu podjetju, odgovornemu za prevoz.

- 29 Hallinto-oikeus (upravno sodišče) meni, da v sodni praksi Sodišča ni odgovora na vprašanje, kako je treba razlagati izraz „prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ iz člena 36(1) Direktive 2008/118/ES.
- 30 V postopku v glavni stvari, ki poteka pred Hallinto-oikeus (upravno sodišče), je treba presoditi zlasti, ali je prodajalec neposredno ali posredno sodeloval pri prevozu blaga v drugo državo članico v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118/ES, če so bila na njegovi spletni strani, prek katere se je prodajalo trošarinsko blago kupcem s stalnim prebivališčem ali sedežem v drugi državi članici, navedena različna prevozna podjetja in podatki o stroških prevoza, ki nastanejo kupcem. Poleg tega je bila na spletni strani prodajalca povezava do spletne strani prevoznega podjetja, na katero so se informacije o blagu za prevoz prenesle brez pomoči kupca.
- 31 Direktiva 2008/118/ES je bila na podlagi prenovitve Direktive Sveta (EU) 2020/262 z dne 19. decembra 2019 o določitvi splošnega režima za trošarino razveljavljena. Člen 44(1) veljavne prenovljene Direktive (EU) 2020/262 se ujema s členom 36(1) Direktive 2008/118/ES.
- 32 Ker ni sodne prakse Sodišča o zgoraj opisanem pravnem vprašanju in ker Hallinto-oikeus (upravno sodišče) meni, da je treba zaradi enotne uporabe Direktive 2008/118/ES in veljavne Direktive (EU) 2020/262 v različnih državah članicah pojasniti člen 36 Direktive 2008/118/ES, ki se nanaša na prodajo na daljavo, se Sodišču v predhodno odločanje predložita naslednji vprašanji.
- 33 Zadevna družba in Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (služba davčne uprave za varstvo pravic prejemnikov davkov) sta imeli možnost podati stališči glede tega, ali naj se pri Sodišču Evropske unije vložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Vmesni sklep Hallinto-oikeus (upravno sodišče) o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, vložnem pri Sodišču Evropske unije

- 34 Hallinto-oikeus (upravno sodišče) je prekinilo postopek in na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije Sodišču predložilo vprašanji za predhodno odločanje glede razlage določb Direktive 2008/118/ES, ki se nanašajo na prodajo na daljavo. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je potreben za rešitev spora, ki ga obravnava Hallinto-oikeus (upravno sodišče).

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ali Direktiva 2008/118/ES, zlasti člen 36, ki se nanaša na prodajo na daljavo, nasprotuje razlagi nacionalnega prava, na podlagi katere se za prodajalca

trošarinskega blaga s sedežem v drugi državi članici šteje, da sodeluje pri prevozu blaga v namembno državo članico in da je v namembni državi članici zavezanec za plačilo trošarine od prodaje na daljavo, zgolj zato, ker prodajalec kupcu na svoji spletni strani naroča, naj uporabi storitve določenega prevoznega podjetja?

2. Ali je prodajalec trošarinskega blaga v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118/ES neposredno ali posredno poslal ali prevažal blago v drugo državo članico in ali je bil zavezan plačati trošarino od prodaje na daljavo v smislu te direktive, če so bila na spletni strani prodajalca priporočena določena prevozna podjetja in navedeni podatki o stroških prevoza, ki bi nastali kupcu, stroške prevoza pa je zaračunalo prevožno podjetje, ki so mu bili podatki o blagu za prevoz posredovani brez pomoči kupca? Ali je za presojo tega vprašanja pomembno, da je kupec s prevoznim podjetjem, navedenim na spletni strani prodajalca, sklenil ločeno pogodbo o prevozu blaga?

[...] (ni prevedeno)

DELOVNI DOKUMENT