

Дело C-596/23 [Pohjanri]ⁱ

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

26 септември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки,
Финландия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

26 септември 2023 г.

Жалбоподател:

B UG

Друга страна:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Данъчна служба за
защита правата на данъчнозадължените лица, Финландия)**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS****ПРЕДВАРИТЕЛНО****РЕШЕНИЕ**

[...]

26 септември 2023 г. [...]

**Предмет на
производството**Преюдициално запитване до Съда на Европейския
съюз съгласно член 267 от Договора за
функционирането на Европейския съюз**Жалбоподател**

B UG

**Заинтересована
страна**

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Обжалвано решениеⁱ Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

Решение на данъчната администрация

за облагане с акциз от 1 юни 2021 г. [...]

[...]

Постановка на въпроса

- 1 По висящото пред Hallinto-oikeus дело, което се отнася до облагането с акциз на алкохолни напитки, трябва да се реши дали данъчната администрация има право да обложи местно за Германия дружество с данъци върху алкохол и алкохолни напитки, както и с допълнителен данък, тъй като приема, че дружеството — като продавач на стоки при условията на дистанционна продажба на стоки — е данъчно задължено във Финландия, защото участвало в организирането на превоза на продаваните на неговия уебсайт алкохолни напитки.
- 2 По делото трябва да се прецени дали предвидено в националното законодателство изискване продавачът да заплаща акциз върху продавани при условията на дистанционна продажба стоки, ако на своя уебсайт насочва купувача кое точно транспортно предприятие да използва, е несъвместимо с Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО. Производството се отнася по-специално до тълкуването на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО.

Предмет на производството и факти от значение за решението

- 3 Установеното в Германия В UG (наричано по-нататък и „дружеството“) е оператор на уебсайт с наименование [...], на който в онлайн магазин потребителите могат да купуват средно- и високоалкохолни напитки от различни марки. За език на уебсайта може да бъде избран фински [...].
- 4 На 20 април 2020 г. митническите власти във Финландия конфискуват пратка с различни алкохолни напитки от Германия до Финландия, изпратена от дружеството до физическото лице А. Пратката е конфискувана на основание член 103 от Закона за акцизите, за да се установи дали при вноса на алкохолните напитки са спазени разпоредбите на този закон.
- 5 Данъчната администрация иска от А, т.е. от купувача, който е направил поръчката на уебсайта на дружеството, да предостави информация относно процеса на поръчката и организацията на превоза. Съгласно посоченото от А на 25 юни 2020 г. при генерирането на поръчката в онлайн магазина на дружеството се рекламират транспортните услуги на предприятията X, Y и Z. В процеса на поръчката на уебсайта на дружеството теглото на поръчката и цената за превоз се актуализират с всяко добавяне на продукти в

продуктовата кошница. След като поръчката за алкохолни напитки бъде платена, на уебсайта се показва искане за организиране на превоза, като според А сайтът съдържа преки линкове към уебсайтове на доставчици на транспортни услуги. За транспорта на поръчаните стоки А избира предприятието X. След кликване върху линка „X“ А е пренасочен директно към уебсайта на X, където въвежда собствените си данни за контакт, но не и данни за направената от него поръчка, като например нейния номер. А заплаща на X цената за превоза директно на неговия уебсайт.

- 6 Данъчната администрация представя скрийншот на уебсайта на B UG от 16 юни 2020 г. с обяснения за начините на доставка [...]. В обясненията по-специално се посочва следното:

„Начин на доставка

Клиентът сам трябва да осигури транспорта до Финландия. Въведете Вашия адрес. След това ще получите допълнителна информация за организацията на транспорта. Препоръчваме следните транспортни предприятия:

X за цена на поръчката от 26,00 евро“

- 7 Данъчната администрация предоставя и скрийншот на уебсайта от 24 юни 2020 г. с условия за доставка, които по-специално гласят следното:

„Условия за доставка

Ние продаваме всичките ни продукти от склад в Германия.

Ние не организираме транспорта, като за това е отговорен самият клиент. Вие можете да използвате например услугите на X. След като добавите поръчаните продукти в продуктовата кошница, калкулаторът на X за транспортните разходи показва цената за транспорта на пратката както като пакет, така и на палет.

[...]

Срок на доставка

Срокът на доставка на пакети до Финландия е между 5 и 7 дни от датата, на която сме ги събрали. Събираме пакетите в работни дни. От X получавате номер за проследяване, с който можете да следите движението на Вашия пакет.

Срокът на доставка на палети до Финландия е между 7 и 10 дни от събирането им. X събира палети 2-3 пъти седмично.

Можете да поискате оферта за транспорт и от друго транспортно предприятие.

Молим да ни уведомите дали самите Вие или транспортно предприятие ще получите напитките. След получаване на уведомлението ще започнем обработката на поръчката.

[...]

Данъци във Финландия

Заплащането на дължимите данъци е отговорност на самият клиент. Можете да намерите информация по този въпрос на уебсайтовете на митниците или на Valvira (надзорен орган в областта на социалната сигурност и здравеопазването)“.

- 8 С данъчен акт от 21 август 2020 г. данъчната администрация налага на В UG за конфискуваните на 20 април 2020 г. алкохолни напитки данък върху алкохола и алкохолните напитки, допълнителен данък и наказателна лихва в общ размер на 1 645,83 евро. Въз основа получената в хода на производството информация данъчната администрация установява, че стоките са били изпратени или превозени до Финландия, пряко или непряко, от дружеството или за негова сметка. Това според данъчната администрация означава, че дружеството е действало като продавач на стоки при условията на дистанционна продажба и е било задължено да заплати акциз във Финландия.
- 9 В UG обжалва данъчния акт по административен ред пред данъчната администрация.
- 10 С решение от 1 юни 2021 г. данъчната администрация отхвърля жалбата на В UG.
- 11 В UG обжалва решението на данъчната администрация от 1 юни 2021 г. по съдебен ред пред Helsingin hallinto-oikeus. Дружеството по-специално иска да бъде отменено решението на данъчната администрация и да бъде обезсилено разпореждането за заплащане на всички наложени му данъци върху алкохол и алкохолни напитки.

Обобщение на най-важните доводи на страните

- 12 В UG счита, че по настоящото дело то не може да се разглежда като продавач на стоки при условията на дистанционна продажба. Дружеството в действителност не участвало в организирането на превоза на акцизните стоки, не насочвало на своя уебсайт купувача кое точно транспортно предприятие да използва и не свързвало купувача с транспортното предприятие. Договорното отношение възниквало между транспортното предприятие и купувача. Правото на собственост върху стоката и рискът преминавали от продавача към купувача в Германия в момента, в който продавачът предавал стоката на избраното от купувача транспортно

предприятие. На уебсайта на дружеството били примерно посочени три транспортни предприятия. На уебсайта било ясно указано, че клиентите сами решавали кой да е доставчикът на услугата. Стоки от неговия склад получавали около 20 различни транспортни предприятия, поради което не можело да се приеме, че дружеството насочвало клиентите кое точно транспортно предприятие да използват. Калкулаторът на уебсайта за транспортните разходи служел само като инструмент, който позволявал на клиентите да добият представа за транспортния капацитет и възможните разходи за транспорт.

- 13 В UG освен това посочва, че не предава данни на транспортните предприятия и че между него и транспортното предприятие не се извършва обмен на данни. Обстоятелството, че на неговия уебсайт бил поместен линк към уебсайта на доставчика на транспортни услуги не означавало, че дружеството участвало в организирането на превоза на стоките. Освен това неговият уебсайт съдържал линкове към повече от едно транспортно предприятие. На неговия уебсайт изрично се посочвало, че за заплащането на данъците във Финландия е отговорен самият клиент и че допълнителна информация може да бъде намерена на уебсайтовете на финландската митница и Valvira (финландски орган). При закупуването на неговите продукти купувачът бил наясно, че трябвало да заплати данъци във Финландия за доставените там продукти. С оглед на фактурираната на клиента цена било очевидно, че той няма как да не разбере, че в цената на стоката не били включени дължимите във Финландия данъци.
- 14 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö посочва, че при дистанционната продажба физическо лице придобивало алкохолни напитки, които били освободени за потребление в друга държава членка и които са изпращани или превозвани до Финландия, пряко или непряко, от продавача при условията на дистанционна продажба или за негова сметка. Съгласно подготвителните материали на Закона за акцизите (HE 263/2009 vp) дадена продажба се считала за дистанционна продажба, когато продавачът насочва купувача на своя уебсайт кое точно транспортно предприятие да използва. Всеки продавач на стоки при условията на дистанционна продажба без данъчен представител във Финландия трябвало да декларира стоките пред данъчната администрация, преди да ги изпрати до Финландия, и да предостави гаранция за плащането на данъците. Разпоредбите на Закона за акцизите били в съответствие с Директива 2008/118/ЕО. На своя уебсайт В UG насочвало купувача с кои точно транспортни предприятия да сключи договор и по този начин участвало в определянето на условията за превоза. В UG било продавач на стоки при условията на дистанционна продажба и следователно данъчно задължено лице. Дружеството не изпълнило задължението си да декларира пред данъчната администрация изпращането на продуктите и да предостави гаранция във връзка с това.

Национално право и законодателни материали

Национално законодателство, приложимо през 2020 г.

- 15 Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО е транспонирана във Финландия с националния Закон за акцизите (182/2010). В главното производство се прилага Законът за акцизите в редакцията му, приложима през 2020 г. Принципите за събирането на дължимия на държавата данък върху алкохола и алкохолните напитки и размерът на данъка са определени и в приложимия *Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta* (Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки) (1471/1994).
- 16 Съгласно член 1, параграф 2 от Закона за акцизите (182/2010) той, доколкото в специален закон не е предвидено друго, урежда облагането с акциз, по-специално на алкохола и алкохолните напитки.
- 17 Съгласно член 6, точка 11 от Закона за акцизите (182/2010) *дистанционна продажба* по смисъла на този закон е продажба, при която лице, различно от лицензиран складодържател, регистриран получател или временно регистриран получател, което е установено във Финландия и не осъществява независима икономическа дейност, придобива освободени за потребление в друга държава членка акцизни стоки, които се изпращат или превозват до Финландия, пряко или непряко, от продавач на стоки при условията на дистанционна продажба или за негова сметка.
- 18 Съгласно член 6, точка 12 от Закона за акцизите (182/2010) *продавач на стоки при условията на дистанционна продажба* е лице, което продава стоки във Финландия по реда на точка 11.
- 19 Съгласно член 72, параграф 1 от Закона за акцизите (495/2014) стоки, освободени за потребление в друга държава членка, не се облагат с акциз, когато те са придобити от физическо лице за собствено ползване и са транспортирани до Финландия от това лице.
- 20 Когато физическо лице придобива за собствено ползване акцизни стоки от друга държава членка, но не по реда на член 72 или при условията на дистанционна продажба, и когато стоките се транспортират до Финландия от друго физическо лице или търговско предприятие, данъчно задължено съгласно член 74, параграф 1 от Закона за акцизите (182/2010) е физическото лице, което е закупило стоките. Всеки, който участва в превоза на стоките или е собственик на стоките във Финландия, също отговаря за данъка, дължим от придобилото стоките физическо лице, като за свое собствено данъчно задължение.
- 21 Съгласно член 79, параграф 1 от Закона за акцизите с акциз се облагат стоки, които се продават във Финландия при условията на дистанционна продажба.

Съгласно параграф 2 на тази разпоредба данъчно задължено лице е продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба. Ако продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба има данъчен представител, данъчно задължено лице е този представител, а не продавачът. Продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба отговаря за дължимия от данъчния представител акциз като за свое данъчно задължение. Съгласно параграф 3 от тази разпоредба акцизното задължение възниква с доставката на акцизните стоки във Финландия. Акцизът се заплаща съгласно разпоредбите, приложими към датата, на която стоките са доставени във Финландия.

Подготвителни материали във връзка с член 74 от Закона за акцизите

- 22 В проекта на правителството за Закона за акцизите (HE 263/2009 vp, стр. 46) се съдържат подробни мотиви във връзка с член 74 от този закон, където се посочва следното:

„Разпоредбата следва да урежда случаите, в които физическо лице придобива акцизни стоки за , но не по реда на член 72 или при условията на дистанционна продажба от друга държава членка. В този случай стоките не следва да се доставят във Финландия от самото физическо лице, а да се транспортират от друго физическо лице или търговец. Това означава, че дадено физическо лице може например да придобие по интернет стоки от друга държава членка и само да организира превоза на тези стоки до Финландия, без продавачът или някой друг да участва за своя сметка в организирането на превоза.

[...]

Стоките се облагат с данък, независимо дали са внесени във Финландия от търговец — например предприятие за транспортни или пощенски услуги — или от друго физическо лице. Съществената разлика с дистанционните продажби е обстоятелството, че продавачът или лице, което действа за негова сметка, не може да участва по никакъв начин в превоза на стоките или в неговата организация. Ако обаче на своя уебсайт продавачът насочва например купувача кои точно транспортни предприятия да използва, това следва да се приема за дистанционна продажба, при която продавачът или неговият данъчен представител следва да са задължени да заплатят акциза в държавата членка на получаване“.

Приложими разпоредби на правото на Съюза

- 23 В производството се прилага Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12, наричана по-

нататък „Директива 2008/118/ЕО“), която е приложима към момента на настъпване на релевантните за решението през 2020 г. обстоятелства.

- 24 Съгласно член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка.
- 25 Съгласно член 32, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО акцизни стоки, придобити от частно лице за собствено ползване и транспортирани от него от една държава членка до друга, се облагат с акциз само в държавата членка, в която са придобити.
- 26 Член 36 от Директива 2008/118/ЕО предвижда за дистанционни продажби следното:

„1. Вече освободените за потребление в една от държавите членки акцизни стоки — които се купуват от лице, различно от установен в друга държава членка лицензиран складодържател или регистриран получател, което не извършва независима икономическа дейност — и които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка, подлежат на облагане с акциз в държавата членка на получаване.

За целите на настоящия член „държава членка на получаване“ означава държавата членка, където пристига пратката или завършва превозът.

2. В случая по параграф 1 акцизът става дължим в държавата членка на получаване в момента на доставката на акцизните стоки. Прилагат се условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим.

Акцизът се плаща в съответствие с процедурата, определена от държавата членка на получаване.

3. Лицето, отговорно за плащането на акциза в държавата членка на получаване, е продавачът.

Държавата членка на получаване обаче може да предвиди лицето, отговорно за плащането на акциза, да бъде данъчен представител, установен в държавата членка на получаване и одобрен от компетентните органи на тази държава членка, или в случаите, когато продавачът не е спазил разпоредбите на параграф 4, буква а) — получателят на акцизните стоките“.

Необходимост от преюдициално запитване

- 27 По делото е необходимо да се изясни дали В UG участва в превоза на алкохолните напитки, които продава във Финландия и които са освободени

за консумация в Германия, по такъв начин, че дружеството, в качеството си на продавач на стоките при условията на дистанционна продажба, да се счита за лице, което е задължено да заплати акциз във Финландия.

- 28 Установено е, че физическото лице, придобило стоките в Германия, ги е закупило от дружеството за собствено ползване. Това лице е заплатило разходите за превоза на закупените от дружеството стоки директно на отговорното за превоза транспортно предприятие.
- 29 Според Hallinto-oikeus в своята практика Съдът не дава отговор на въпроса как трябва да се тълкува изразът в член 36, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“.
- 30 В главното производство Hallinto-oikeus е необходимо по-специално да прецени дали продавачът участва пряко или непряко в превоза на стоките до друга държава членка по смисъла на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО, в случай че на неговия уебсайт, чрез който акцизните стоки са продавани на установени в друга държава членка купувачи, са посочвани различни транспортни предприятия и на купувачите е предоставяна информация за разходите за превоза. Освен това уебсайтът на продавача съдържа линк към уебсайта на транспортното предприятие, към който без съдействие от страна на купувача са прехвърлени данни за стоките, които трябва да бъдат транспортирани.
- 31 Директива 2008/118/ЕО е отменена с преработената версия на Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз. Член 44, параграф 1 от приложимата преработена Директива (ЕС) 2020/262 съответства на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО.
- 32 До Съда се отправят формулираните по-долу преюдициални въпроси, тъй като липсва негова практика по поставения по-горе правен въпрос и тъй като според Hallinto-oikeus е необходимо да се изясни отнасящия се до дистанционните продажби член 36 от Директива 2008/118/ и приложимата Директива (ЕС) 2020/262 с оглед на еднаквото им прилагане в различните държави членки.
- 33 На дружеството и на Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö е предоставена възможност да представят становищата си относно необходимостта от отправяне на преюдициално запитване до Съда.

Решение на Hallinto-oikeus — относно отравяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз

- 34 Hallinto-oikeus спира производството по делото и на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз отправя до Съда преюдициално запитване относно тълкуването на отнасящите се до

дистанционните продажби разпоредби от Директива 2008/118/ЕО. Преюдициалното запитване е необходимо за решаването на висияция пред Hallinto-oikeus правен спор.

Преюдициални въпроси

1. Допуска ли Директива 2008/118/ЕО, и по-специално отнасящият се до дистанционните продажби член 36 от тази директива, тълкуване на националното право, съгласно което се счита, че установен в друга държава членка продавач на акцизни стоки участва в превоза на стоките до държавата членка на получаване и че там за него възниква изведено от извършените дистанционни продажби задължение за заплащане на акциз само защото на своя уебсайт продавачът насочва купувача да използва услугите на определено транспортно предприятие?

2. Следва ли да се приеме, че продавачът изпраща или превозва до друга държава членка, пряко или непряко, акцизни стоки по смисъла на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО и възниква ли за него данъчно задължение, изведено от дистанционни продажби по смисъла на директивата, ако на уебсайта на продавача се препоръчват определени транспортни предприятия и на клиента се предоставя информация за разходите за превоза, при положение че тези разходи се фактурират от транспортно предприятие, на което без съдействие от страна на купувача се изпращат данни за стоките, които трябва да бъдат транспортирани? За преценката на този въпрос от значение ли е обстоятелството, че купувачът е сключил отделен договор за превоз на стоките с посоченото на уебсайта на продавача транспортно предприятие?

[...]