

Cauza C-596/23 [Pohjanri]ⁱ**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

26 septembrie 2023

Instanța de trimitere:

Helsingin hallinto-oikeus (Finlanda)

Data deciziei de trimitere:

26 septembrie 2023

Reclamantă:

B UG

Cealaltă parte la procedură:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Serviciul administrației fiscale însărcinat cu apărarea drepturilor destinatarilor de venituri fiscale)

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS (TRIBUNALUL ADMINISTRATIV DIN HELSINKI,
FINLANDA) ÎNCHEIERE INTERLOCUTORIE**

[omissis]

26 septembrie 2023 [omissis]

Obiectul procedurii Cerere de decizie preliminară adresată Curții de Justiție în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene

Reclamantă B UG

Participant audiat Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Decizia atacată

ⁱ Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

Decizie de plată a accizelor adoptată de Administrația fiscală la 1 iunie 2021 [...] [*omissis*]

Prezentarea problemei

- 1 În procedura de pe rolul Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ), referitoare la acciza pe băuturi alcoolice, este necesar să se statueze dacă Administrația fiscală a fost în drept să perceapă accize pe alcool și băuturi alcoolice, precum și o taxă suplimentară de la o întreprindere stabilită în Germania, întemeindu-se pe faptul că întreprinderea este considerată, în Finlanda, vânzător la distanță care datorează acciza, întrucât a participat la organizarea transportului băuturilor alcoolice vândute pe site-ul său web.
- 2 În speță, trebuie să se aprecieze dacă cerința stabilită în lucrările pregătitoare ale legii naționale, potrivit căreia vânzătorul datorează accize pentru vânzarea la distanță dacă sugerează clientului pe site-ul său web să folosească serviciile unei anumite întreprinderi de transport, este incompatibilă cu Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE. Procedura privește în special interpretarea articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE.

Obiectul procedurii și situația de fapt pertinentă pentru soluționarea litigiului

- 3 B UG (denumită în continuare „întreprinderea”), cu sediul în Germania, a exploatat un site web denumit [...] prin intermediul căruia clienții puteau cumpăra, într-un magazin virtual, băuturi ușor și foarte alcoolizate. Ca limbă a site-ului web putea fi setată finlandeza [...].
- 4 Autoritatea vamală a sechestrat, la 20 aprilie 2020, în Finlanda, un colet conținând diferite băuturi alcoolice, expedit din Germania în Finlanda către persoana fizică A. Coletul a fost sechestrat în temeiul articolului 103 din Legea privind accizele, pentru a se constata dacă la importul băuturilor alcoolice au fost respectate dispozițiile acestei legi.
- 5 Administrația fiscală a solicitat lui A, cumpărătorul care a plasat comanda pe site-ul web al întreprinderii, informații despre procesul de comandă și organizarea transportului. Potrivit declarațiilor lui A din 25 iunie 2020, la plasarea comenzii, în magazinul virtual al întreprinderii se promovau publicitar serviciile de transport ale întreprinderilor X, Y și Z. La plasarea comenzii pe site-ul web al întreprinderii, greutatea comenzii și prețul de transport se actualizau de fiecare dată după adăugarea produselor în coșul de cumpărături. După plata comenzii conținând produse alcoolice, pe site-ul web se cerea clientului să organizeze transportul, iar potrivit afirmațiilor lui A, pagina conținea linkuri directe către site-urile web ale întreprinderilor de transport. A a selectat pentru transportul comenzii întreprinderea X. Prin clic pe linkul „X”, A a fost redirecționat direct pe site-ul

web al lui X, unde A și-a introdus datele de contact, dar nicio informație despre comanda sa, de exemplu numărul comenzii. A a plătit transportul de pe site-ul web al lui X direct către X.

- 6 Administrația fiscală a prezentat o captură de ecran a site-ului web al lui B UG din 16 iunie 2020 cu explicații privind modalitățile de livrare [...]. Pe site se indicau printre altele următoarele:

„Tipul livrării

Clientul asigură el însuși transportul în Finlanda. Vă rugăm să introduceți adresa dumneavoastră. Veți primi apoi mai multe informații despre organizarea transportului. Vă recomandăm următoarele întreprinderi de transport:

X, începând de la 26 de euro”

- 7 Administrația fiscală a mai prezentat o captură de ecran din 24 iunie 2020 conținând condițiile de livrare de pe site-ul web al întreprinderii, în care se precizau printre altele următoarele:

„Condițiile de livrare

Toate produsele pe care le vindem sunt expediate dintr-un depozit situat în Germania.

Nu oferim transport, clientul trebuie să asigure el însuși transportul. Puteți să apelați de exemplu la serviciile lui X. După ce ați adăugat produsele comandate în coșul de cumpărături, calculatorul de preț al lui X afișează prețul pentru transport, atât sub pentru livrarea coletelor, cât și pentru livrarea pe paleți.

[...]

Durata transportului

Pachetele ajung în Finlanda în termen de 5-7 zile de la ridicarea lor. Pachetele sunt ridicate de la noi în zilele lucrătoare. Veți primi din partea lui X numere de urmărire a expediției, cu ajutorul cărora puteți urmări traseul pachetelor dumneavoastră.

Paleții ajung în Finlanda în termen de 7-10 zile de la ridicarea lor. X ridică paleții de 2 sau de 3 ori pe săptămână.

Puteți de asemenea solicita oferte de transport din partea altor întreprinderi de transport.

Vă rugăm să ne comunicați dacă veți ridica dumneavoastră băuturile sau dacă acestea vor fi ridicate de o întreprindere de transport. După primirea comunicării, vom prelucra comanda.

[...]

Taxe în Finlanda

Clientul asigură el însuși plata taxelor în Finlanda. Informațiile necesare sunt disponibile pe site-ul web al Autorității vamale sau al Valvira (Autoritatea de supraveghere din domeniul social și sanitar).”

- 8 Prin decizia de impunere din 21 august 2020, Administrația fiscală a obligat-o pe B UG să plătească acciza pe alcool și băuturi alcoolice pentru băuturile alcoolice sechestrate la 20 aprilie 2020, o taxă suplimentară și dobânzi penalizatoare în cuantum total de 1645,83 euro. Pe baza informațiilor obținute în cursul procedurii, ea a constatat că produsele au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de întreprindere ori în numele ei. În opinia Administrației fiscale, întreprinderea a acționat astfel ca vânzător la distanță, fiind obligată să plătească accize în Finlanda.
- 9 B UG a contestat decizia fiscală la Administrația fiscală.
- 10 Prin decizia din 1 iunie 2021, Administrația fiscală a respins contestația lui B UG.
- 11 B UG a atacat decizia din 1 iunie 2021 a Administrației fiscale la Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki). Ea a solicitat, printre altele, anularea deciziei Administrației fiscale și să se constate că nu datorează accizele pe alcool și băuturi alcoolice pe care a fost obligată să le plătească.

Rezumatul principalelor argumente ale părților

- 12 *B UG* consideră că nu trebuie considerată vânzător la distanță în prezenta cauză. Ea învederează că nici nu a participat efectiv la organizarea transportului pentru produsele accizabile, nici nu a sugerat clientului pe site-ul său web să folosească serviciile unei anumite întreprinderi de transport și nici nu a facilitat legătura între cumpărător și întreprinderea de transport. Raportul obligațional s-a născut între întreprinderea de transport și cumpărător. Proprietatea asupra produselor și riscul legat de acestea a fost transferat, în Germania, de la vânzător la cumpărător, în momentul în care vânzătorul a predat întreprinderii de transport produsele alese de cumpărător. Pe site-ul său web au fost numite, cu titlu de exemplu, trei întreprinderi de transport. Pe site s-a precizat că transportatorul este ales în mod independent de către clienți. Aproximativ 20 de întreprinderi de transport diferite au preluat produse din depozitul său și nu se poate considera că ea a sugerat clienților săi să aleagă serviciile unei anumite întreprinderi de transport. Calculatorul pentru prețul transportului de pe site-ul său web a fost un simplu ajutor, care să permită clienților să aprecieze capacitatea de transport și costurile posibile ale transportului.
- 13 B UG mai arată că nu a transmis nicio informație întreprinderii de transport și că ea și întreprinderea de transport nu au făcut schimb de informații. Linkul de pe

site-ul său web către site-ul web al transportatorului nu înseamnă că a participat la organizarea transportului produselor. În plus, pe site-ul său web există linkuri către mai mult decât o singură întreprindere de transport. Pe site-ul său web se menționează în mod expres că clientul însuși răspunde pentru plata taxelor în Finlanda și că mai multe informații sunt disponibile pe site-ul web al Autorității vamale din Finlanda și al Valvira (o autoritate finlandeză). La cumpărarea produselor sale, cumpărătorul știa că trebuie să plătească taxele pentru produsele care i-au fost livrate în Finlanda. Având în vedere prețurile facturate clientului, este evident că clientul trebuia să înțeleagă că prețul produselor nu conține taxele datorate în Finlanda.

- 14 *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö* a arătat că vânzarea la distanță este o vânzare prin care o persoană fizică achiziționează băuturi alcoolice care au fost eliberate pentru consum într-un alt stat membru și care au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de către vânzătorul la distanță sau în numele acestuia. Potrivit lucrărilor pregătitoare ale Legii privind accizele (HE 263/2009 vp), vânzarea se consideră a avea loc la distanță dacă vânzătorul sugerează cumpărătorului pe site-ul său web să apeleze la serviciile unei anumite întreprinderi de transport. Un vânzător la distanță, care nu are în Finlanda niciun reprezentant pe probleme fiscale, trebuie să declare produsele la Administrația fiscală înainte de expedierea acestora și să depună o garanție pentru plata taxelor. Dispozițiile Legii privind accizele și ale Directivei 2008/118/CE sunt coerente. B UG a sugerat clientului pe site-ul său web să apeleze la serviciile anumitor întreprinderi de transport, participând astfel la modalitățile de transport. B UG este un vânzător la distanță și, prin urmare, o persoană plătitoare de accize. Ea nu și-a îndeplinit obligația de a declara Administrației fiscale expedierea produselor și de a depune o garanție în acest scop.

Dreptul național și lucrările pregătitoare ale legii

Dispozițiile naționale aplicabile în anul 2010

- 15 Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE a fost transpusă în Finlanda prin Legea națională (182/2010) privind accizele. În procedura principală se aplică Legea privind accizele în versiunea în vigoare în anul 2020. Principiile perceperii accizelor pe alcool și băuturi alcoolice datorate statului, precum și cuantumul taxei sunt stabilite, în plus, de Legea (1471/1994) privind acciza pe alcool și băuturi alcoolice relevantă.
- 16 Potrivit articolului 1 alineatul (2) din Legea (182/2010) privind accizele, legea se aplică perceperii accizelor, printre altele, pe alcool și băuturi alcoolice, dacă legea specială nu prevede altfel.
- 17 Potrivit articolului 6 punctul 11 din Legea (182/2010) privind accizele, prin *vânzare la distanță* în sensul acestei legii se înțelege vânzarea prin care o altă

persoană decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat ori un destinatar înregistrat provizoriu, care are sediul în Finlanda și care nu desfășoară o activitate economică independentă, a achiziționat produse accizabile eliberate pentru consum într-un alt stat membru, care au fost expediate sau transportate în Finlanda, direct sau indirect, de vânzătorul la distanță sau pe seama acestuia.

- 18 Potrivit articolului 6 punctul 12 din Legea (182/2010) privind accizele, prin *vânzător la distanță* se înțelege vânzătorul care vinde produse în Finlanda conform punctului 11.
- 19 Potrivit articolului 72 alineatul (1) din Legea (495/2014) privind accizele, nu se datorează accize pentru produsele care au fost eliberate pentru consum într-un alt stat membru și care sunt cumpărate și transportate în Finlanda de către o persoană fizică pentru uz propriu.
- 20 Dacă o persoană fizică achiziționează produse accizabile pentru uz propriu dintr-un alt stat membru, în alte condiții decât cele prevăzute la articolul 72 sau în alt mod decât prin vânzarea la distanță, iar produsele sunt transportate în Finlanda de o altă persoană fizică sau de un operator economic profesionist, potrivit articolului 74 alineatul (1) din Legea (182/2010) privind accizele, are calitatea de persoană plătitoare de accize persoana privată care a achiziționat produsele. Persoana care participă la transportul produselor sau care deține produsele în Finlanda, răspunde pentru taxa datorată de persoana fizică care a achiziționat produsele ca pentru o obligație fiscală proprie.
- 21 Potrivit articolului 79 alineatul (1) din Legea privind accizele, acciza este datorată pentru produsele vândute în Finlanda prin intermediul vânzării la distanță. Potrivit alineatului (2) al acestui articol, acciza este datorată de vânzătorul la distanță. Dacă vânzătorul la distanță are un reprezentat fiscal, acesta din urmă datorează acciza în locul vânzătorului. Vânzătorul la distanță răspunde pentru acciza datorată de reprezentantul fiscal ca pentru o obligație fiscală proprie. Potrivit alineatului (3) al aceluiași articol, obligația de plată a accizei se naște la momentul predării produselor accizabile în Finlanda. Acciza se plătește potrivit dispozițiilor în vigoare la data predării produselor în Finlanda.

Lucrările pregătitoare ale articolului 74 din Legea privind accizele

- 22 În expunerea pe larg a motivelor referitoare la articolul 74 din proiectul guvernului pentru Legea privind accizele (HE 263/2009 vp, p. 46) se prevede:

„Această dispoziție reglementează situația în care o persoană fizică achiziționează produse accizabile dintr-un alt stat membru în alte condiții decât cele prevăzute la articolul 72 sau pe altă cale decât vânzarea la distanță. În acest caz, persoana fizică nu aduce ea însăși produsele în Finlanda, acestea fiind transportate de o altă persoană fizică sau de un distribuitor profesionist. Aceasta înseamnă că o persoană fizică achiziționează prin internet, de exemplu, produse dintr-un alt stat membru și asigură ea însăși transportul acestor produse în Finlanda, fără ca vânzătorul sau o

altă persoană care acționează pe seama acestuia să participe la organizarea transportului.

[...]

Produsele sunt taxate independent de aspectul dacă au fost introduse în Finlanda de un operator economic profesionist, cum ar fi o întreprindere de transport sau un serviciu de poștă, ori de o altă persoană fizică. Diferența fundamentală față de vânzarea la distanță constă în faptul că vânzătorul sau o altă persoană care acționează pe seama sa nu poate să participe în niciun mod la transportarea produselor sau la organizarea transportului. În schimb, dacă, de exemplu, vânzătorul ar sugera clientului pe site-ul său web să folosească serviciile anumitor întreprinderi de transport, acest lucru ar constitui o vânzare la distanță, pentru care vânzătorul la distanță sau reprezentantul său fiscal datorează acciza în statul membru de destinație.”

Dispozițiile de drept al Uniunii relevante

- 23 În cauză este aplicabilă Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), în vigoare în anul 2020 la momentul în care au avut loc faptele relevante.
- 24 Potrivit articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE, accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.
- 25 Potrivit articolului 32 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE, accizele pentru produsele accizabile achiziționate de o persoană privată pentru uz propriu și transportate personal de aceasta dintr-un stat membru în altul sunt exigibile numai în statul membru în care se achiziționează produsele accizabile.
- 26 Articolul 36 din Directiva 2008/118 prevede următoarele pentru vânzările la distanță:

„(1) Produsele accizabile deja eliberate pentru consum într-un stat membru, achiziționate de către o persoană, alta decât un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat, stabilit în alt stat membru, care nu exercită o activitate economică independentă, și expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia, sunt supuse accizelor în statul membru de destinație.

În sensul prezentului articol, «stat membru de destinație» înseamnă statul membru de sosire a expedierii sau a transportului.

(2) În cazul menționat la alineatul (1), accizele devin exigibile în statul membru de destinație în momentul livrării produselor accizabile. Condițiile de exigibilitate

și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile.

Accizele se plătesc în conformitate cu procedura stabilită de statul membru de destinație.

(3) Persoana plătitoare de accize în statul membru de destinație este vânzătorul.

Cu toate acestea, statul membru de destinație poate prevedea faptul că plătitorul de accize este un reprezentant fiscal, stabilit în statul membru de destinație și autorizat de autoritățile competente din statul respectiv, sau, în cazul în care vânzătorul nu a respectat dispozițiile alineatului (4) litera (a), destinatarul produselor accizabile.”

Necesitatea unei decizii preliminare

- 27 În speță este necesar să se lămurească dacă B UG a participat în așa fel la transportul băuturilor alcoolice pe care le-a vândut în Finlanda și care au fost eliberate pentru consum în Germania încât să trebuiască să fie considerată, în calitatea sa de vânzător la distanță a produselor, ca fiind întreprinderea care datorează acciza în Finlanda.
- 28 S-a constatat că persoana fizică care a achiziționat produsele în Germania le-a cumpărat pentru uz propriu de la întreprindere. Persoana fizică a plătit costurile pentru transportul produselor pe care le-a cumpărat de la întreprindere direct întreprinderii de transport responsabile cu transportul.
- 29 În opinia Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ), jurisprudența Curții nu oferă nicio soluție pentru interpretarea expresiei „expediate sau transportate către alt stat membru, direct sau indirect, de către vânzător sau în numele acestuia” de la articolul 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE.
- 30 În procedura principală desfășurată în fața Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ) este necesar să se examineze în special aspectul dacă vânzătorul a participat direct sau indirect la transportul produselor într-un alt stat membru în sensul Directivei 2008/118/CE, în cazul în care pe site-ul web al vânzătorului, prin intermediul căruia au fost vândute produsele accizabile cumpărătorului stabilit într-un alt stat membru, se menționau diferite întreprinderi de transport și se indicau costurile de transport pe care trebuiau să le suporte cumpărătorii. În plus, pe site-ul web al vânzătorului exista un link către site-ul web al întreprinderii de transport căreia îi erau transferate, fără intervenția cumpărătorului, informații privind bunul transportat.
- 31 Directiva 2008/118/CE a fost abrogată prin Directiva reformată (UE) 2020/262 a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor. Articolul 44 alineatul (1) din Directiva reformată (UE) 2020/262 în vigoare corespunde articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE.

- 32 În lipsa unei jurisprudențe a Curții cu privire la problema de drept descrisă mai sus și întrucât Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ) consideră că este necesar să lămurească noțiunea de vânzare la distanță în sensul articolului 36 din Directiva 2008/118/CE, în scopul aplicării unitare, în diferitele state membre, a Directivei 2008/118/CE, precum și a Directivei (UE) 2020/262 în vigoare, se adresează Curții întrebările preliminare de mai jos.
- 33 Instanța a dat întreprinderii și Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö posibilitatea de a pune concluzii privind oportunitatea sesizării Curții cu cererea de decizie preliminară.

Încheiere interlocutorie a Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ, Finlanda) privind cererea de decizie preliminară adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene.

- 34 Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ) suspendă procedura și solicită Curții, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, pronunțarea unei decizii preliminare privind interpretarea dispozițiilor Directivei 2008/118/CE referitoare la vânzarea la distanță. Cererea de decizie preliminară este necesară pentru soluționarea cauzei de pe rolul Hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ).

Întrebările preliminare

1) Directiva 2008/118/CE, în special articolul 36 referitor la vânzarea la distanță, se opune unei interpretări a legislației naționale în sensul că un vânzător de produse accizabile, stabilit într-un alt stat membru, participă la transportul produselor în statul membru de destinație și este considerat în statul membru de destinație ca debitor al accizelor pentru vânzarea la distanță pentru simplul motiv că sugerează cumpărătorului pe site-ul său web să apeleze la serviciile unei anumite întreprinderi de transport?

2) Vânzătorul produselor accizabile în sensul articolului 36 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a expediat sau a transportat, direct sau indirect, produse într-un alt stat membru și datorează accize pentru vânzarea la distanță în sensul directivei, în cazul în care pe site-ul său web a recomandat anumite întreprinderi de transport și a indicat costurile de transport pe care trebuie să le suporte cumpărătorul și pe care le-a facturat întreprinderea de transport căreia i-au fost transmise, fără intervenția cumpărătorului, datele privind produsele transportate? Împrejurarea că cumpărătorul a încheiat un contract de transport al produselor cu întreprinderea de transport menționată pe site-ul web al vânzătorului este importantă pentru aprecierea acestui aspect?

[omissis]