



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 19. decembra 2024*

„Predhodno odločanje – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – Člen 36(1) – Spletni nakup trošarinskega blaga v drugi državi članici – Prevoz, ki ga opravi prevoznik, ki ga je priporočil prodajalec – Nacionalna zakonodaja, na podlagi katere se prodajalec šteje za zavezanega plačilu trošarine v namembni državi članici“

V zadevi C-596/23, [Pohjanri]ⁱ,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska) z odločbo z dne 26. septembra 2023, ki je na Sodišče prispela 26. septembra 2023, v postopku, ki ga je začela

B UG,

ob udeležbi

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik tretjega senata v funkciji predsednika četrtega senata, S. Rodin (poročevalec), sodnik, in O. Spineanu-Matei, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za B UG P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,
- za finsko vlado H. Leppo, agentka,
- za Evropsko komisijo M. Björkland in I. Söderlund, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. septembra 2024

* Jezik postopka: finščina.

ⁱ Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 36(1) Direktive 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).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru tožbe za odpravo upravne odločbe, s katero je Verohallinto (davčna uprava, Finska) nemški družbi B UG naložila plačilo trošarine za alkohol in alkoholne pijače ter davčne globe v skupnem znesku 1645,83 EUR.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

- 3 Čeprav je bila Direktiva 2008/118 z učinkom od 13. februarja 2023 razveljavljena z Direktivo Sveta (EU) 2020/262 z dne 19. decembra 2019 o določitvi splošnega režima za trošarino (prenovitev) (UL 2020, L 58, str. 4), se njene določbe glede na čas dejanskega stanja uporabljajo v postopku v glavni stvari.
- 4 Poglavje II Direktive 2008/118, naslovljeno „Obveznost plačila, povračilo, oprostitvev trošarine“, je vsebovalo člen 7 te direktive, ki je v odstavku 1 določal:
„Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi.“
- 5 Poglavje V navedene direktive, naslovljeno „Gibanje in obdavčenje trošarinskega blaga po sprostitvi v porabo“, je vsebovalo člen 32, ki je bil naslovljen „Nabave, ki jih opravijo fizične osebe“ in ki je v odstavku 1 določal:
„Za trošarinsko blago, ki ga nabavijo fizične osebe za lastno uporabo in ga same prevažajo iz ene države članice v drugo, se trošarina obračuna le v državi članici, kjer je blago nabavljeno.“
- 6 To poglavje V je vsebovalo člen 36 Direktive 2008/118, ki je bil naslovljen „Prodaja na daljavo“ in ki je v odstavkih od 1 do 3 določal:
„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.“

Direktiva 92/12/EGS

- 7 Člen 10 Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179) je v odstavkih 1 in 2 določal:

„1. Trošarinski proizvodi, ki jih kupijo osebe, ki niso imetniki trošarinskih skladišč ali pooblašteni ali nepooblašteni trošarinski prejemniki, in jih neposredno ali posredno pošlje ali prevaža prodajalec ali nekdo v njegovem imenu, so zavezani plačilu trošarine v namembni državi članici. Za namene tega člena pomeni ‚namembna država članica‘ tisto državo članico, v katero prispe pošiljka, ali državo prevoza.

2. Zato nastane obveznost za plačilo trošarine v namembni državi članici, ko gre za dobavo trošarinskih proizvodov, ki so že sproščeni v porabo v državi članici in jih je treba poslati ali prepeljati osebi iz odstavka 1, ki opravlja dejavnost v drugi državi članici, in ki jih neposredno ali posredno pošlje ali prevaža prodajalec ali kdo drug v njegovem imenu.“

Finsko pravo

- 8 Direktiva 2008/118 je bila na Finskem prenesena z valmisteveryotuslaki (182/2010) (zakon o trošarinah (182/2010)) (v nadaljevanju: zakon o trošarinah). V postopku v glavni stvari se ta zakon uporablja v različici, ki je veljala leta 2020.
- 9 V skladu s členom 1, drugi odstavek, zakona o trošarinah se ta zakon uporablja za pobiranje trošarin, med drugim za alkohol in alkoholne pijače, razen če je v zakonu, ki se nanaša na posebno trošarino, določeno drugače.
- 10 Člen 6, točka 11, zakona o trošarinah „prodajo na daljavo“ za namene tega zakona opredeljuje kot prodajo, pri kateri je oseba s sedežem na Finskem, ki ni imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani prejemnik ali začasno registrirani prejemnik in ki ne opravlja samostojne gospodarske dejavnosti, kupila trošarinsko blago, ki je bilo sproščeno v porabo v drugi državi članici in ki ga prodajalec na daljavo ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prepelje na Finsko.
- 11 Člen 72, prvi odstavek, zakona o trošarinah določa, da se trošarina ne obračuna za blago, ki je bilo sproščeno v porabo v drugi državi članici in ki ga je fizična oseba kupila za lastno uporabo in ga sama prepeljala na Finsko.

- 12 Člen 74, prvi odstavek, tega zakona določa, da če fizična oseba kupi trošarinsko blago iz druge države članice za lastno uporabo na način, ki ni naveden v členu 72 istega zakona, ali na podlagi prodaje na daljavo in če prevoz tega blaga na Finsko opravi druga fizična oseba ali poklicni prevoznik, je fizična oseba, ki kupi blago, zavezana plačilu trošarine. Ta določba pojasnjuje, da je vsaka oseba, ki je sodelovala pri prevozu navedenega blaga ali ga hrani na Finskem, prav tako odgovorna za plačilo trošarine, ki jo mora plačati fizična oseba, ki je kupila trošarinsko blago, kot da bi šlo za njen dolg.
- 13 Člen 79, prvi odstavek, zakona o trošarinah določa, da se trošarina odmeri od blaga, ki se na podlagi prodaje na daljavo prodaja na Finsko. Člen 79, drugi odstavek, tega zakona določa, da je prodajalec na daljavo zavezan za plačilo teh trošarin in da je prodajalec na daljavo, če ima davčnega zastopnika, dolžan plačati navedene trošarine namesto prodajalca na daljavo, pri čemer mora zadnjenavedeni plačati trošarino, ki jo dolguje davčni zastopnik, kot da bi šlo za njegov dolg. Člen 79, tretji odstavek, navedenega zakona določa, da obveznost za plačilo trošarine nastane, ko je trošarinsko blago dobavljeno na Finsko, pri čemer je treba to trošarino plačati v skladu z določbami, ki so veljale na dan dobave.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 14 Družba B UG je upravljala spletno stran, ki je bila na voljo tudi v finščini in prek katere so lahko njene stranke kupovale različne znamke blagih ali močnih alkoholnih pijač.
- 15 Finski carinski organi so 20. aprila 2020 zasegli pošiljko alkoholnih pijač, ki jih je družba B UG prodala fizični osebi s stalnim prebivališčem na Finskem in so bile tej fizični osebi poslane iz Nemčije. Zadevne pijače so bile zasežene na podlagi člena 103 zakona o trošarinah, da bi se ugotovilo, ali so bile pri njihovem uvozu upošteevane določbe tega zakona.
- 16 Davčna uprava je tega kupca pozvala, naj ji predloži pojasnila o poteku naročila in organizaciji prevoza teh pijač na Finsko.
- 17 V skladu s pojasnili, ki jih je navedeni kupec predložil 25. junija 2020, se je ob oddaji naročila na spletni strani družbe B UG pojavil oglas za prevozne storitve družb X, Y in Z. Med nakupom sta se skupna teža naročenega blaga in cena prevoza posodobili vsakič, ko so bile naročilu dodane pijače. Po plačilu kupljenih pijač se je na spletni strani družbe B UG prikazal poziv glede organizacije prevoza. Ta poziv je po navedbah navedenega kupca vključeval povezave neposredno do spletnih strani ponudnikov prevoza. Isti kupec je za prevoz pijač, ki jih je naročil, izbral družbo X. Ko je v spletni trgovini družbe B UG kliknil na povezavo „X“, je bil preusmerjen na spletno stran družbe X. Na tej spletni strani je navedel svoje kontaktne podatke, vendar ni posredoval nobene informacije o svojem naročilu. Prevoznino je plačal neposredno družbi X na njeni spletni strani.
- 18 Davčna uprava je predložila dva posnetka zaslona spletne strani družbe B UG, enega z dne 16. junija 2020, ki je vseboval navodila glede načina dostave, in drugega z dne 24. junija 2020, ki je vseboval pogoje dostave. Iz teh posnetkov zaslona naj bi bilo razvidno, da družba B UG sama ne organizira prevoza blaga, ki ga trži, temveč svojim strankam ponuja možnost, da prevzamejo svoja naročila v skladišču v Nemčiji ali da v ta namen izberejo prevoznika, pri čemer so na spletni strani družbe B UG v zvezi s tem navedeni nekateri prevozniki. Poleg tega naj bi navedena posnetka zaslona razkrivala, da je ta družba svojim strankam navedla, da morajo davke plačati na Finskem.

- 19 Davčna uprava je z odločbo z dne 21. avgusta 2020 osebi B UG za alkoholne pijače, zasežene 20. aprila 2020, naložila plačilo trošarine za alkohol in alkoholne pijače ter davčne globe v skupnem znesku 1645,83 EUR. Menila je, da je ta družba ali nekdo v njenem imenu neposredno ali posredno poslal ali prepeljal zadevne alkoholne pijače na Finsko in da je zato navedena družba ravnala kot prodajalec na daljavo in je bila na Finskem zavezana plačilu trošarine.
- 20 Družba B UG je zoper to odločbo vložila ugovor pri davčni upravi. Ta je z odločbo z dne 1. junija 2021 zavrnila ta ugovor.
- 21 Družba B UG je pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo zoper odločbo davčne uprave z dne 1. junija 2021, v kateri je predlagala odpravo te odločbe ter vseh trošarin za alkohol in alkoholne pijače, ki ji je bila naložena.
- 22 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je družba B UG sodelovala pri prevozu alkoholnih pijač, ki jih je prodala prek svoje spletne strani, tako da bi jo bilo treba kot prodajalca teh pijač na daljavo šteti za zavezano plačilu trošarine na Finskem. Poudarja, da je fizična oseba, ki je to pijačo kupila v Nemčiji, to kupila za lastno uporabo in je stroške prevoza navedene pijače plačala neposredno prevoznemu podjetju X.
- 23 Po mnenju tega sodišča na podlagi sodne prakse Sodišča ni mogoče ugotoviti, kako je treba razlagati izraz „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ iz člena 36(1) Direktive 2008/118.
- 24 Navedeno sodišče meni, da mora v zadevi, o kateri odloča, presoditi, ali je družba B UG neposredno ali posredno sodelovala pri prevozu zadevne pijače v drugo državo članico v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118, glede na to, da so na spletni strani te družbe navedena različna prevozna podjetja in informacije o stroških prevoza, ki jih nosijo kupci. Poleg tega to isto sodišče navaja, da je ta spletna stran vsebovala povezavo do spletnih strani prevoznih podjetij in da so se, ko je kupec kliknil na povezavo, ki ustreza enemu od teh podjetij, informacije o blagu, ki ga je bilo treba prepeljati, s spletne strani prodajalca samodejno prenesle na spletno stran izbranega prevoznega podjetja.
- 25 V teh okoliščinah je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
 - „1. Ali Direktiva 2008/118, zlasti njen člen 36, ki se nanaša na prodajo na daljavo, nasprotuje razlagi [upoštevnih nacionalnih zakonskih določb], 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 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- 26 Predložitveno sodišče z vprašanjema za predhodno odločanje, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 36(1) Direktive 2008/118 razlagati tako, da je treba v položajih iz te določbe za trošarinsko blago šteti, da „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“, tako da je ta prodajalec zavezanec za plačilo trošarine v tej drugi državi članici, kadar deluje tako, da usmerja izbiro kupca glede družbe, zadolžene za pošiljanje in/ali prevoz tega blaga, s tem da predlaga in olajša uporabo nekaterih družb, ki bi se jim to pošiljanje oziroma ta prevoz lahko zaupala.
- 27 V skladu s členom 7(1) Direktive 2008/118 obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se ta sprostitev v porabo zgodi.
- 28 Ob navedenem pa se, kot je generalni pravobranilec opozoril v točki 31 sklepnih predlogov, določbe poglavja V Direktive 2008/118 nanašajo na položaje, v katerih se trošarinsko blago po sprostitvi v porabo giblje v Evropski uniji. Razen v posebnih položajih iz člena 32 te direktive te določbe izpolnjujejo zahtevo po zagotovitvi spoštovanja načela davčne teritorialnosti, v skladu s katerim je treba trošarino plačati v državi dejanske porabe, in po preprečitvi dvojne obdavčitve zadevnega blaga.
- 29 Med navedenimi določbami je člen 36 navedene direktive.
- 30 V skladu z odstavkom 1 tega člena, ki se nanaša na prodajo na daljavo, je 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, obvezno plačilo trošarine v namembni državi članici.
- 31 V obravnavanem primeru želi predložitveno sodišče ugotoviti, ali položaj iz postopka v glavni stvari pomeni prodajo na daljavo, katere posebnost je, da je zadevno blago „prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno [poslal] ali [prevažal] v drugo državo članico“ v smislu tega člena 36(1).
- 32 V zvezi s tem je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so bile na spletni strani družbe B UG, ki je bila na voljo tudi v finščini, kupcem alkoholnih pijač, ki so se tržile prek te spletne strani, priporočene prevozne družbe, navedene na tej strani. Poleg tega so bile na navedeni spletni strani navedene informacije o stroških prevoza, ki jih nosi kupec, ki je izbral eno od teh družb, in povezava do spletne strani vsake od navedenih družb, na katero se, ko kupec klikne povezavo, brez njegovega nadaljnega posredovanja prenesejo informacije o blagu, ki ga je treba prepeljati.
- 33 V takih okoliščinah in s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, prodajalec ravna tako, da usmerja izbiro kupca glede družbe, odgovorne za pošiljanje in/ali prevoz blaga, kupljenega na njegovi spletni strani.
- 34 Kadar prodajalec ravna tako, je treba šteti, da posredno sodeluje pri pošiljanju in/ali prevozu trošarinskega blaga v namembno državo članico in da je zato na podlagi pravil iz člena 36, od (1) do (3), Direktive 2008/118 zavezanec za plačilo trošarine v tej državi članici.

- 35 Kot je namreč razvidno zlasti iz uporabe izraza „posredno“ v členu 36(1) te direktive, je bila ta določba napisana tako, da ne zajema le primera, v katerem prodajalec sam opravlja storitev prevoza in/ali pošiljanja, ampak tudi druge primere, med njimi primer, v katerem prodajalec posredno usmerja pošiljanje in/ali prevoz, s tem da potrošniku ponuja izbiro med pošiljatelji in/ali prevozniki, ki jih priporoča.
- 36 Navedena določba tako jasno kaže, da zakonodajalca Unije bolj kot pravna oblika transakcije zanima njena objektivna narava (glej v tem smislu v zvezi s členom 10(2) Direktive 92/12, katerega vsebina je bila podobna vsebini člena 36(1) Direktive 2008/118, sodbo z dne 2. aprila 1998, EMU Tabac in drugi, C-296/95, EU:C:1998:152, točka 46).
- 37 To pomeni, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 43 sklepnih predlogov, da je treba izraz „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ razlagati tako, da plačilo trošarine odraža ekonomsko stvarnost transakcije brez kakršnega koli formalizma.
- 38 Kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 65 sklepnih predlogov, okoliščina, da je kupec sklenil dve ločeni pogodbi, eno s prodajalcem in drugo s prevoznim podjetjem, ni upoštevna za presojo, ali je zadevna prodaja na daljavo zajeta s primerom iz člena 36(1) Direktive 2008/118 ali ne.
- 39 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na vprašanji za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 36(1) Direktive 2008/118 razlagati tako, da je treba v položajih iz te določbe za trošarinsko blago šteti, da „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“, tako da je ta prodajalec zavezanec za plačilo trošarine v tej drugi državi članici, kadar deluje tako, da usmerja izbiro kupca glede družbe, zadolžene za pošiljanje in/ali prevoz tega blaga, s tem da predlaga in olajša uporabo nekaterih družb, ki bi se jim to pošiljanje oziroma ta prevoz lahko zaupala.

Stroški

- 40 Ker je ta postopek za stranki 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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 36(1) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS

je treba razlagati tako, da

je treba v položajih iz te določbe za trošarinsko blago šteti, da „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“, tako da je ta prodajalec zavezanec za plačilo trošarine v tej drugi državi članici, kadar deluje tako, da usmerja izbiro kupca glede družbe, zadolžene za pošiljanje in/ali prevoz tega blaga, s tem da predlaga in olajša uporabo nekaterih družb, ki bi se jim to pošiljanje oziroma ta prevoz lahko zaupala.

Podpisi