



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

19. prosinca 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 36. stavak 1. – Internetska kupnja trošarinske robe iz druge države članice – Prijevoz prijevoznikom koji je preporučio prodavatelj – Nacionalni propis u kojem se prodavatelj smatra obveznikom plaćanja trošarine za koju postoji obveza obračunavanja u državi članici odredišta”

U predmetu C-596/23 [Pohjanri]¹,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska), odlukom od 26. rujna 2023., koju je Sud zaprimio 26. rujna 2023., u postupku koji je pokrenuo

B UG,

uz sudjelovanje:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik trećeg vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, S. Rodin (izvjestitelj) i O. Spineanu-Matei, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za B UG, P. Snell, *oikeustieteen kandidaatti*,
- za finsku vladu, H. Leppo, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Björkland i I. Söderlund, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. rujna 2024.,

* Jezik postupka: finski

¹ Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 36. stavka 1. Direktive 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.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru tužbe za poništenje upravne odluke kojom je Verohallinto (Porezna uprava, Finska) naložio njemačkom društvu B UG plaćanje trošarine na alkohol i alkoholna pića te porezne novčane kazne u ukupnom iznosu od 1645,83 eura.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/118

- 3 Iako je s učinkom od 13. veljače 2023. stavljena izvan snage Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2020., L 58, str. 4. i ispravci SL 2020., L 338, str. 12., SL 2020., L 409, str. 38. i SL 2023., L 188, str. 60.), odredbe Direktive 2008/118 primjenjuju se s obzirom na datum nastanka činjenica u glavnom predmetu.
- 4 Poglavlje II. Direktive 2008/118, naslovljeno „Obveza obračunavanja i plaćanja, povrat, oslobođenje” obuhvaćalo je članak 7. te direktive, čiji je stavak 1. glasio kako slijedi:
„Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju u državi članici.”
- 5 Poglavlje V. navedene direktive, naslovljeno „Kretanje i oporezivanje trošarinske robe nakon puštanja u potrošnju”, sadržavalo je članak 32., koji je pak bio naslovljen „Nabave od strane fizičkih osoba”, a u njegovu se stavku 1. određivalo:
„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.”
- 6 To je poglavlje V. sadržavalo članak 36. Direktive 2008/118, naslovljen „Prodaja na daljinu”, a njegovi su stavci 1., 2. i 3. predviđali:
„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[, s nastanom] u drugoj državi članici i koja ne obavlja [neovisnu] gospodarsku djelatnost te [koju] prodavatelj ili netko [za njegov račun] 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.”

Direktiva 92/12/EEZ

- 7 Članak 10. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.) u stavcima 1. i 2. određivao je:

„1. Trošarinska roba koju su kupile osobe koje nisu ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani ili neregistrirani gospodarski subjekt i koju prodavatelj ili netko za njegov račun neposredno ili posredno otprema ili preveze oporeziva je trošarinom u državi članici odredišta. U smislu ovog članka, 'država članica odredišta' znači država članica u koju se pošiljka stigne ili se preveze.

2. U tu svrhu prilikom dostave trošarinske robe koja je već bila puštena u potrošnju u državi članici i koju je osobi iz stavka 1. s nastanom u drugoj državi članici neposredno ili posredno otpremio ili prevezao prodavatelj ili netko za njegov račun nastaje obveza obračunavanja trošarine na te proizvode u državi članici odredišta.”

Finsko pravo

- 8 Direktiva 2008/118 u Finskoj je prenesena valmisteveryotuslakijem (182/2010) (Zakon o trošarinama (182/2010)) (u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama). U glavnom predmetu taj se zakon primjenjuje u verziji koja je bila na snazi 2020.
- 9 Na temelju članka 1. drugog stavka Zakona o trošarinama, taj se zakon primjenjuje na ubiranje trošarina, među ostalim, na alkohol i alkoholna pića, osim ako nije drukčije predviđeno posebnim zakonom u području trošarina.
- 10 U skladu sa Zakonom o trošarinama, njegovim člankom 6. točkom 11. „prodaja na daljinu” definira se kao prodaja u kojoj je osoba, koja nije ovlašteni držatelj skladišta ili registrirani primatelj ili privremeno registrirani primatelj, s nastanom u Finskoj i koja ne obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost, kupila u drugoj državi članici trošarinsku robu koja je puštena u potrošnju, koju prodavatelj na daljinu ili netko drugi za njegov račun neposredno ili posredno otpremi ili preveze u Finsku.
- 11 Člankom 72. prvim stavkom Zakona o trošarinama propisuje se da se na robu puštenu u potrošnju u drugoj državi članici trošarina ne obračunava ako ju je kupio pojedinac za vlastite potrebe i sam prevezao u Finsku.

- 12 Člankom 74. prvim stavkom tog zakona određuje se da je, kada pojedinac nabavlja trošarinsku robu iz druge države članice za vlastite potrebe na način koji nije predviđen člankom 72. navedenog zakona i koji nije prodaja na daljinu, a tu robu u Finsku prevozi drugi pojedinac ili subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost, obveznik plaćanja trošarine taj pojedinac koji nabavlja robu. U toj se odredbi pojašnjava da svaka osoba koja sudjeluje u prijevozu navedene robe ili je drži u Finskoj također odgovara za plaćanje trošarine koju duguje pojedinac koji je nabavio trošarinsku robu kao za vlastiti dug.
- 13 U članku 79. prvom stavku Zakona o trošarinama određuje se da se trošarina ubire na proizvode koji su prodani u Finsku putem prodaje na daljinu. Članak 79. drugi stavak tog zakona predviđa da je prodavatelj na daljinu obveznik tih trošarina i da je, ako prodavatelj na daljinu ima poreznog zastupnika, on dužan platiti navedene trošarine umjesto prodavatelja na daljinu, pri čemu je potonji dužan platiti trošarine koje porezni zastupnik duguje kao da je riječ o vlastitom dugu. Članak 79. treći stavak navedenog zakona određuje da obveza obračunavanja trošarine nastaje kada se trošarinska roba dostavlja u Finsku, pri čemu se ta trošarina duguje u skladu s odredbama koje su na snazi na dan dostave.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 14 Društvo B UG upravljalo je internetskim stranicama, dostupnima i na finskom jeziku, na kojima su njegovi kupci mogli kupiti slaba i jaka alkoholna pića različitih marki.
- 15 Finska carinska tijela su 20. travnja 2020. zaplijenila pošiljku alkoholnih pića koja je društvo B UG prodalo pojedincu koji boravi u Finskoj i koja su otpremljena iz Njemačke tom pojedincu. Pića o kojima je riječ zaplijenjena su na temelju članka 103. Zakona o trošarinama kako bi se provjerilo jesu li prilikom njihova uvoza primijenjene odredbe tog zakona.
- 16 Porezna uprava zatražila je od tog kupca da joj pruži objašnjenja o tijeku narudžbe i organizaciji prijevoza tih pića u Finsku.
- 17 U skladu s objašnjenjima koja je navedeni kupac pružio 25. lipnja 2020., prilikom unošenja narudžbe na internetskoj stranici društva B UG pojavio se oglas za usluge prijevoza društava X, Y i Z. Tijekom kupnje ukupna težina naručenih proizvoda i cijena vozarina ažurirale su se svaki put kad su pića dodana narudžbi. Nakon što je plaćena cijena kupljenih pića, na internetskim stranicama društva B UG pojavio se poziv na organiziranje prijevoza. Taj je poziv, prema navodima tog kupca, sadržavao izravne poveznice na internetske stranice pružatelja usluga prijevoza. Isti je kupac odabrao društvo X za prijevoz pića koja je naručio. Klikom na poveznicu naslovljenu „X”, koja se nalazi u internetskoj trgovini društva B UG, on je preusmjeren na internetsku stranicu društva X. Na toj je stranici naveo svoje kontaktne podatke, ali nije pružio nikakve informacije o svojoj narudžbi. Vozarinu je platio izravno društvu X na njegovim internetskim stranicama.
- 18 Porezna uprava dostavila je dvije snimke zaslona internetskih stranica društva B UG, jednu od 16. lipnja 2020., koja sadržava upute o načinu dostave, i drugu od 24. lipnja 2020., koja sadržava uvjete dostave. Iz tih snimaka zaslona proizlazi da društvo B UG ne organizira prijevoz proizvoda koje prodaje samo, nego nudi svojim klijentima mogućnost da svoje narudžbe podignu u skladištu koje se nalazi u Njemačkoj ili da u tu svrhu odaberu prijevoznika, pri čemu su određeni

prijevoznici navedeni u tom pogledu na internetskoj stranici društva B UG. Usto, iz navedenih je snimki zaslona vidljivo da je to društvo obavijestilo svoje kupce da su oni dužni platiti poreze u Finskoj.

- 19 Rješenjem od 21. kolovoza 2020. Porezna uprava naložila je društvu B UG plaćanje trošarine na alkohol i alkoholna pića za alkoholna pića koja su zaplijenjena 20. travnja 2020. i porezne novčane kazne u ukupnom iznosu od 1645,83 eura. Smatrala je da su to društvo ili osoba koja djeluje za njegov račun neposredno ili posredno otpremili ili prevezli alkoholna pića o kojima je riječ u Finsku i da je stoga navedeno društvo djelovalo kao prodavatelj na daljinu te je bilo obveznik plaćanja trošarine u Finskoj.
- 20 Društvo B UG je protiv te odluke podnijelo žalbu Poreznoj upravi. Odlukom od 1. lipnja 2021. ona je odbila tu žalbu.
- 21 Društvo B UG podnijelo je Helsingin hallinto-oikeusu (Upravni sud u Helsinkiju, Finska), sudu koji je uputio zahtjev, tužbu protiv odluke Porezne uprave od 1. lipnja 2021., zahtijevajući poništenje te odluke i svih trošarina na alkohol i alkoholna pića koje su mu naložene.
- 22 Sud koji je uputio zahtjev pita se je li društvo B UG sudjelovalo u prijevozu alkoholnih pića koja je prodalo na svojim internetskim stranicama tako da ga treba smatrati obveznikom plaćanja trošarine u Finskoj kao prodavatelja na daljinu tih pića. Pojašnjava da je pojedinac koji je nabavio ta pića u Njemačkoj ta pića kupio za vlastite potrebe i da je troškove prijevoza navedenih pića platio izravno prijevozničkom društvu X.
- 23 Prema mišljenju tog suda, iz sudske prakse Suda ne može se utvrditi odgovor na pitanje na koji način treba tumačiti izraz „[koju] prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu” iz članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118.
- 24 Navedeni sud smatra da u predmetu o kojem odlučuje on treba ocijeniti je li društvo B UG neposredno ili posredno sudjelovalo u prijevozu pića o kojima je riječ u drugu državu članicu u smislu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118, s obzirom na to da se na internetskim stranicama tog društva navodi više prijevoznika i pružaju informacije o troškovima prijevoza koje snose kupci. Osim toga, isti sud primjećuje da te internetske stranice sadržavaju poveznice na internetske stranice navedenih prijevozničkih poduzeća i da se, nakon što kupac klikne na poveznicu koja odgovara jednom od tih poduzeća, informacije o robu koju treba prevesti automatski prenose na internetske stranice odabranog prijevozničkog poduzeća s prodavateljevih internetskih stranica.
- 25 U tim je okolnostima Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se Direktivi 2008/118, a osobito njezinu članku 36., koji se odnosi na prodaju na daljinu, tumačenje [relevantnih nacionalnih zakonskih odredbi] 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 neposredno ili posredno otpremio ili prevezao robu u drugu državu članicu u smislu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118 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 račun za troškove prijevoza izdao je prijevoznik 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?”

O prethodnim pitanjima

26. Svojim prethodnim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 36. stavak 1. Direktive 2008/118 tumačiti na način da u situacijama na koje se odnosi ta odredba treba smatrati da trošarinsku robu „prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu”, tako da je taj prodavatelj obveznik plaćanja trošarine u toj drugoj državi članici, kada prodavatelj djeluje na način da savjetuje kupca u odabiru društva zaduženog za otpremu i/ili prijevoz tih proizvoda, predlažući ili olakšavajući korištenje određenim društvima koja za to mogu biti zadužena.
27. U skladu s člankom 7. stavkom 1. Direktive 2008/118, obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku puštanja u potrošnju te u državi članici u kojoj je to puštanje nastupilo.
28. Međutim, kao što je na to podsjetio nezavisni odvjetnik u točki 31. svojeg mišljenja, odredbe poglavlja V. Direktive 2008/118 odnose se na situacije u kojima se, nakon puštanja u potrošnju trošarinske robe, ona kretala unutar Europske unije. Osim u slučaju posebnih situacija iz članka 32. te direktive, te odredbe ispunjavaju zahtjev da se zajamči poštovanje načela porezne teritorijalnosti, u skladu s kojim trošarinu treba platiti u zemlji stvarne potrošnje, i zahtjev da se spriječi dvostruko oporezivanje robe o kojoj je riječ.
29. Među navedenim odredbama nalazi se i članak 36. navedene direktive.
30. U skladu sa stavkom 1. tog članka, koji se odnosi na prodaju na daljinu, 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, [s nastanom] u drugoj državi članici i koja ne obavlja [neovisnu] gospodarsku djelatnost te [koju] prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu, oporeziva je trošarinom u državi članici odredišta.
31. U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi čini li situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku prodaju na daljinu čija je posebnost to da je predmetne proizvode „otpremio ili prevezao u drugu državu članicu, neposredno ili posredno, prodavatelj ili netko drugi za njegov račun”, u smislu tog članka 36. stavka 1.
32. U tom pogledu iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se na internetskim stranicama društva B UG, koje su također dostupne na finskom jeziku, kupcima alkoholnih pića koja se prodaju putem te stranice preporučuju prijevoznika društva koja su ondje navedena. Usto, na tim se internetskim stranicama pružaju informacije o troškovima prijevoza koje snosi kupac koji

odabere koristiti se jednim od tih društava te se nalazi poveznica na internetske stranice svakog od tih društava, na koje se, kada kupac klikne na poveznicu, bez njegove daljnje intervencije prosljeđuju informacije o robi koju treba prevesti.

- 33 U takvim okolnostima, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, prodavatelj djeluje na način da savjetuje kupca u pogledu društva zaduženog za otpremu i/ili prijevoz proizvoda kupljenih na njegovim internetskim stranicama.
- 34 Kada prodavatelj tako postupa, treba smatrati da je posredno uključen u otpremu i/ili prijevoz trošarinske robe u državu članicu odredišta i da je stoga obveznik plaćanja trošarine u toj državi članici, na temelju pravila iz članka 36. stavaka 1. do 3. Direktive 2008/118.
- 35 Naime, kao što to osobito proizlazi iz upotrebe izraza „posredno” u članku 36. stavku 1. te direktive, ta je odredba sastavljena tako da osim slučaja u kojem prodavatelj sam izvršava uslugu prijevoza i/ili otpreme, obuhvaća i druge slučajeve, uključujući i slučaj u kojem prodavatelj posredno usmjerava otpremu i/ili prijevoz tako što potrošaču nudi da odabere između pošiljatelja i/ili prijevoznika, koje preporučuje.
- 36 Navedena odredna tako jasno potvrđuje da zakonodavca Unije više zanima objektivna priroda transakcija nego njihov pravni oblik (vidjeti u tom smislu, u pogledu članka 10. stavka 2. Direktive 92/12, čiji je sadržaj sličan onom članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118, presudu od 2. travnja 1998., EMU Tabac i dr., C-296/95, EU:C:1998:152, t. 46.).
- 37 To podrazumijeva, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 43. svojeg mišljenja, da izraz „[koju] prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu” treba tumačiti na način da plaćanje trošarina odražava gospodarsku stvarnost transakcije, bez ikakvog formalizma.
- 38 Stoga, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 65. svojeg mišljenja, okolnost da je kupac sklopio dva različita ugovora, jedan s prodavateljem i drugi s prijevozničkim društvom, nije relevantna za ocjenu toga je li prodaja na daljinu o kojoj je riječ obuhvaćena slučajem iz članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118.
- 39 S obzirom na prethodna razmatranja, na prethodna pitanja valja odgovoriti tako da članak 36. stavak 1. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da u situacijama na koje se odnosi ta odredba treba smatrati da trošarinsku robu „prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu”, tako da je taj prodavatelj obveznik plaćanja trošarine u toj drugoj državi članici, kada prodavatelj djeluje na način da savjetuje kupca u odabiru društva zaduženog za otpremu i/ili prijevoz tih proizvoda, predlažući ili olakšavajući korištenje određenim društvima koja za to mogu biti zadužena.

Troškovi

- 40 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 36. stavak 1. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ

treba tumačiti na način da:

u situacijama na koje se odnosi ta odredba treba smatrati da trošarinsku robu „prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu”, tako da je taj prodavatelj obveznik plaćanja trošarine u toj drugoj državi članici, kada prodavatelj djeluje na način da savjetuje kupca u odabiru društva zaduženog za otpremu i/ili prijevoz tih proizvoda, predlažući ili olakšavajući korištenje određenim društvima koja za to mogu biti zadužena.

Potpisi