Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

19 декември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 36, параграф 1 — Онлайн покупка на акцизни стоки в друга държава членка — Превоз с препоръчано от продавача транспортно дружество — Национална правна уредба, съгласно която продавачът се счита за лице, което е задължено да заплати дължимия акциз в държавата членка на получаване“

По дело C-596/23 [Pohjanri][i]

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) с акт от 26 септември 2023 г., постъпил в Съда на 26 септември 2023 г., в рамките на производство по дело

B UG,

при участието на:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: C. Lycourgos, председател на трети състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, S. Rodin (докладчик) и O. Spineanu-Matei, съдии,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за B UG, от P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

– за финландското правителство, от H. Leppo, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от M. Björkland и I. Söderlund, в качеството на представители,

* Език на производството: фински.

[i] Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 26 септември 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Настоящото преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 36, параграф 1 от 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).

2 Запитването е отправено в рамките на производство по жалба за отмяна на административно решение, с което Verohallinto (данъчна администрация, Финландия) облага германското дружество B UG с акциз върху алкохола и алкохолните напитки и му налага имуществена санкция в общ размер на 1 645,83 евро.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2008/118

3 Макар и отменени, считано от 13 февруари 2023 г. с Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз (ОВ L 58, 2020 г., стр. 4), разпоредбите на Директива 2008/118 се прилагат с оглед на датата на настъпване на фактите по главното производство.

4 Глава II от Директива 2008/118, озаглавена „Възникване на задължение, възстановяване и освобождаване от акциз“, съдържа член 7, чийто параграф 1 гласи:

„Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка“.

5 Глава V от посочената директива, озаглавена „Движение и облагане на акцизни стоки след освобождаване за потребление“, включва член 32, озаглавен „Придобиване от частни лица“, чийто параграф 1 предвижда:

„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“.

6 Посочената глава V съдържа член 36 от раздел 3 от Директива 2008/118, озаглавен „Дистанционни продажби“, който в параграфи 1—3 предвижда:

„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“.

Директива 92/12/ЕИО

7 Член 10 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129) предвижда в параграфи 1 и 2:

„1. За продукти, подлежащи на облагане с акциз, купени от лица, които не са лицензирани складодържатели или регистрирани или нерегистрирани търговци, и изпратени или превозени пряко или косвено от продавача или от негово име, се дължи акциз в държавата членка по местоназначение. По смисъла на този член, „държава членка по местоназначение“ означава държавата членка на пристигане на пратката или превоза.

2. За тази цел, при изпращане или превоз на подлежащи на облагане с акциз стоки, до установило се в една държава членка лице измежду посочените в параграф 1, доставката на тези продукти, които вече са били освободени за потребление в друга държава членка и които са изпратени или превозени директно или индиректно от продавача или от негово име, води до възникване на задължение за плащане на акциз по отношение на тези стоки в държавата членка по местоназначение“.

Финландското право

8 Директива 2008/118 е транспонирана във финландското право с valmisteverotuslaki (182/2010) (Закон за акцизите (182/2010) (наричан по-нататък „Законът за акцизите“). По настоящото дело този закон се прилага в редакцията му, приложима през 2020 г.

9 Съгласно член 1, параграф 2 от Закона за акцизите, освен ако в специален закон не е предвидено друго, този закон урежда облагането с акциз, по-специално на алкохола и алкохолните напитки.

10 По смисъла на Закона за акцизите в член 6, точка 11 от посочения закон „дистанционна продажба“ се определя като 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.

11 Член 72, параграф 1 от Закона за акцизите предвижда, че стоки, освободени за потребление в друга държава членка, не се облагат с акциз, когато са придобити от физическо лице за собствено ползване и са транспортирани до Финландия от това лице.

12 Член 74, параграф 1 от този закон гласи, че когато физическо лице придобива за собствено ползване акцизни стоки от друга държава членка, но не по реда на член 72 от посочения закон или при условията на дистанционна продажба, и когато стоките се транспортират до Финландия от друго физическо лице или търговец, частното лице — купувач, дължи акцизи. Тази разпоредба уточнява, че всеки, който участва в превоза на стоките или е собственик на стоките във Финландия, също отговаря за акциза, дължим от физическото лице, придобило акцизните стоки, като за свое собствено данъчно задължение.

13 Член 79, параграф 1 от Закона за акцизите гласи, че с акциз се облагат стоки, които се продават във Финландия при условията на дистанционна продажба. Член 79, параграф 2 от този закон предвижда, че продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба дължи акциз, и че ако има данъчен представител, той дължи тези акцизи на мястото на мястото на продавача на стоки при условията на дистанционна продажба, като последният отговаря за плащането на дължимите акцизи като за свое данъчно задължение. Член 79, трета алинея от посочения закон предвижда, че задължението за акциз възниква в момента на доставката на акцизните стоки във Финландия, като акцизът се дължи съгласно разпоредбите, действащи към датата на доставката.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 Дружество B UG е оператор на уебсайт, който е достъпен и на фински език, чрез който клиентите му имат възможност да закупят средно- и високоалкохолни напитки от различни марки.

15 На 20 април 2020 г. финландските митнически органи конфискуват пратка алкохолни напитки, продадени от B UG на пребиваващо във Финландия физическо лице, изпратени му от Германия. Въпросните напитки са конфискувани на основание член 103 от Закона за акцизите, за да се установи дали при вноса им са спазени разпоредбите на този закон.

16 Данъчната администрация иска от купувача да ѝ предостави информация относно процеса на поръчката и организацията на превоза на тези напитки към Финландия.

17 Според обясненията, предоставени от посочения купувач на 25 юни 2020 г., при създаването на поръчката на уебсайта на B UG се появява реклама на транспортните услуги на дружествата X, Y и Z. В процеса на покупката общото тегло на поръчаните стоки и цената за превоз се актуализират с всяко добавяне на напитки към поръчката. След като цената за закупените алкохолни напитки бъде платена, на уебсайта на B UG се показва искане за организиране на превоза. Според посочения купувач искането съдържа преки връзки към уебсайтове на доставчици на транспортни услуги. Същият купувач избира дружеството X за превоза на поръчаните от него напитки. След кликване върху връзката, наречена „X“, намираща се в онлайн магазина на B UG, той е пренасочен към уебсайта на дружество X. На този сайт той въвежда данните си за контакт, но не и данни за направената от него поръчка. Той заплаща на дружеството X цената за превоза директно на неговия уебсайт.

18 Данъчната администрация представя две екранни снимки на страници от уебсайта на B UG, едната от 16 юни 2020 г. с обяснения за начините на доставка, а другата — от 24 юни 2020 г. с условията за доставка. От екранните снимки следва, че B UG не организира превоза на стоките, с които търгува, а предлага на клиентите си възможност да бъдат събрани поръчаните стоки в склад, намиращ се в Германия, или да изберат превозвач за тази цел, като някои транспортни дружества са посочени на уебсайта на B UG. Освен това тези екранни снимки показвали, че дружеството уведомява клиентите си, че дължат данъци във Финландия.

19 С акт за установяване на данъчно задължение от 21 август 2020 г. данъчната администрация налага на B UG за конфискуваните на 20 април 2020 г. алкохолни напитки акциз върху алкохола и алкохолните напитки в общ размер на 1 645,83 евро. Тя установява, че стоките са били изпратени или превозени до Финландия, пряко или непряко, от дружеството или за негова сметка и че следователно това означава, че дружеството е действало като продавач на стоки при условията на дистанционна продажба и е задължено да заплати акциз във Финландия.

20 B UG подава жалба по административен ред срещу данъчния акт пред данъчната администрация. С решение от 1 юни 2021 г., посочената администрация отхвърля жалбата.

21 B UG подава жалба пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) срещу решението на данъчната администрация от 1 юни 2021 г., като иска отмяна на това решение и на всички наложени му акцизи върху алкохола и алкохолните напитки.

22 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали B UG участва в превоза на алкохолните напитки, които продава чрез уебсайта си, поради което в качеството си на продавач на алкохолните напитки при условията на дистанционна продажба, да трябва да се счита за лице, което е задължено да заплати акциз във Финландия. Тя уточнява, че физическото лице, придобило стоките в Германия, ги е закупило за собствено ползване и е заплатило разходите за превоза на посочените напитки директно на транспортното предприятие X.

23 Според тази юрисдикция практиката на Съда не позволява да се определи начинът, по който трябва да се тълкува изразът в член 36, параграф 1 от Директива 2008/118, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“.

24 Посочената юрисдикция счита, че по делото, с което е сезирана, трябва да прецени дали B UG е участвало в превоза на разглежданите напитки в друга държава членка пряко или непряко по смисъла на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118, като се има предвид, че на уебсайта на това дружество са посочени различни транспортни предприятия и е предоставена информация за транспортните разходи, които се заплащат от купувачите. Освен това същата юрисдикция отбелязва, че този уебсайт съдържа връзки към сайтовете на посочените транспортни предприятия и че след като купувачът е щракнал върху връзката, съответстваща на едно от тези предприятия, информацията за превозваните стоки автоматично се прехвърля към уебсайта на транспортното предприятие, избрано чрез уебсайта на продавача.

25 При тези обстоятелства Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли Директива 2008/118, и по-специално отнасящият се до дистанционните продажби член 36 от тази директива, тълкуване на [релевантните национални разпоредби], 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 [Интернет сайт] 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 [Интернет сайта] 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 [Интернет сайта] на продавача транспортно предприятие?“.

По преюдициалните въпроси

26 С преюдициалните си въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че в случаите, посочени в тази разпоредба, подлежащите на облагане с акциз стоки трябва да се считат за стоки, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, така че този продавач дължи акциз във въпросната друга държава членка, когато действа по начин, който насочва избора на купувача към дружеството, натоварено с изпращането и/или превоза на тези стоки, като предлага и улеснява използването на определени дружества, които могат да бъдат натоварени с това.

27 Съгласно член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в държавата членка, в която то се осъществява.

28 При това положение, както припомня генералният адвокат в точка 31 от заключението си, разпоредбите на глава V от Директива 2008/118 се отнасят до случаи, в които след освобождаването за потребление на акцизна стока тази стока се движи в рамките на Европейския съюз. Освен в конкретните случаи, посочени в член 32 от тази директива, тези разпоредби отговарят на изискването да се гарантира спазването на принципа на териториалност на данъците, съгласно който заплащането на акциза трябва да се извърши в държавата по мястото на действително потребление, и на изискването за избягване на двойното данъчно облагане на съответните стоки.

29 Сред посочените разпоредби е и член 36 от тази директива.

30 Съгласно параграф 1 от посочения член, който се отнася до дистанционните продажби, 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.

31 В случая запитващата юрисдикция иска да се установи дали разглежданото в главното производство положение представлява дистанционна продажба, чиято особеност е, че съответните стоки са били „[изпратени или превозени] до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“ по смисъла на член 36, параграф 1.

32 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че уебсайтът на дружеството B UG, достъпен и на фински, препоръчва посочените транспортни дружества на купувачите на алкохолните напитки, предлагани на пазара чрез този сайт. Освен това посоченият уебсайт предоставя информация за транспортните разходи, направени от купувача, който реши да използва услугите на някое от тези дружества, и съдържа връзка към уебсайта на всяко от посочените дружества, към който, след като купувачът активира една от тези връзки, се предава информация за превозваните стоки без намесата на този купувач.

33 При тези условия, освен ако се установи друго при проверките, които трябва да извърши запитващата юрисдикция, продавачът действа по начин, който насочва избора на купувача към дадено дружество, натоварено с изпращането и/или превоза на стоките, закупени чрез неговия уебсайт.

34 Когато продавачът действа по този начин, следва да се приеме, че той участва непряко в изпращането и/или превоза на акцизните стоки до държавата членка по местоназначение и следователно дължи акциз в тази държава членка съгласно правилата, установени в член 36, параграфи 1—3 от Директива 2008/118.

35 Всъщност, както следва по-специално от употребата на думата „непряко“ в член 36, параграф 1 от тази директива, въпросната разпоредба е редактирана по такъв начин, че да обхваща не само хипотезата, при която самият продавач извършва услугата превоз и/или изпращане, но и други хипотези, включително хипотезата, при която продавачът ръководи непряко изпращането и/или превоза, като предлага на потребителя избор между препоръчани от него спедитори и/или превозвачи.

36 Така посочената разпоредба ясно показва, че вниманието на законодателя на Съюза е фокусирано в по-голяма степен върху обективния характер на сделката, отколкото върху правната ѝ форма (вж. в този смисъл по отношение на член 10, параграф 2 от Директива 92/12, чието съдържание е аналогично на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118, решение от 2 април 1998 г., EMU Tabac и др., C-296/95, EU:C:1998:152, т. 46).

37 Както подчертава генералният адвокат в точка 43 от заключението си, това предполага, че изразът, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, трябва да се тълкува по начин, че плащането на акциза да отразява действителното икономическо положение по разглежданата сделка, като формализмът бъде оставен настрана.

38 Така, както отбелязва генералният адвокат в точка 65 от заключението си, обстоятелството, че купувачът е сключил два отделни договора — единият с продавача, а другият с транспортното дружество — е без значение за преценката дали разглежданата продажба от разстояние попада в хипотезата по член 36, параграф 1 от Директива 2008/118.

39 С оглед на всички гореизложени съображения на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че в случаите, посочени в тази разпоредба, подлежащите на облагане с акциз стоки трябва да се считат за стоки, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, така че този продавач дължи акциз във въпросната друга държава членка, когато действа по начин, който насочва избора на купувача към дружеството, натоварено с изпращането и/или превоза на тези стоки, като предлага и улеснява използването на определени дружества, които могат да бъдат натоварени с това.

По съдебните разноски

40 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 36, параграф 1 от 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

трябва да се тълкува в смисъл, че

в случаите, посочени в тази разпоредба, подлежащите на облагане с акциз стоки трябва да се считат за стоки, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, така че този продавач дължи акциз във въпросната друга държава членка, когато действа по начин, който насочва избора на купувача към дружеството, натоварено с изпращането и/или превоза на тези стоки, като предлага и улеснява използването на определени дружества, които могат да бъдат натоварени с това.

Подписи