Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PRIITA PIKAMÄEA
od 26. rujna 2024.[1]

Predmet C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG
uz sudjelovanje:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 36. – Internetska kupnja trošarinske robe iz druge države članice – Roba koju neposredno ili posredno otprema ili preveze prodavatelj ili netko drugi za njegov račun – Prijevoz prijevozničkim društvom koje je preporučio prodavatelj – Nacionalni propis u kojem se prodavatelj smatra obveznikom plaćanja trošarine za koju postoji obveza obračunavanja u državi članici odredišta”

1. U ovom je predmetu Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska) Sudu uputio zahtjev za prethodnu odluku u pogledu tumačenja 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[2].

2. Sud će prvi put imati priliku odlučiti o dosegu te odredbe Direktive 2008/118 tako da navede u kojoj mjeri prodavatelj treba biti uključen u prijevoz trošarinske robe da bi se mogla utvrditi „prodaja na daljinu” i prema tome zaključiti da je prodavatelj obveznik plaćanja trošarine u državi članici odredišta te robe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. U ovom su predmetu relevantni članci 32., 33., 34. i 36. Direktive 2008/118 i članak 33. Direktive 2006/112/EZ[3].

[1] Izvorni jezik: francuski

[i] Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

[2] SL 2009., L 9, str. 12. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

[3] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Finsko pravo

Pravni okvir na snazi 2020.

4. Direktiva 2008/118 u Finskoj je prenesena valmisteverotuslakijem (182/2010) (Zakon o trošarinama (182/2010) (u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama). U ovom se predmetu taj zakon primjenjuje u verziji koja je bila na snazi 2020.

5. Načela koja uređuju određivanje poreza na alkohol i alkoholna pića koji treba platiti državi te iznos tog poreza utvrđena su u lakiju alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (Zakon o porezu na alkohol i alkoholna pića).

6. Na temelju članka 1. drugog stavka Zakona o trošarinama, on se primjenjuje na ubiranje trošarina, među ostalim, na alkohol i alkoholna pića, osim ako nije drukčije predviđeno posebnim zakonom u području trošarina.

7. U skladu s člankom 6. točkom 11. navedenog zakona, „prodaja na daljinu" u smislu tog zakona jest 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.

8. U skladu s člankom 6. točkom 12. Zakona o trošarinama, „prodavatelj na daljinu" je prodavatelj koji prodaje robu u Finsku, u skladu s uvjetima navedenima u točki 11. tog članka.

9. Člankom 72. prvim stavkom tog zakona 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.

10. Člankom 74. prvim stavkom navedenog zakona određuje se da je, kada pojedinac nabavlja trošarinsku robu iz druge države članice za vlastitu uporabu na način koji nije predviđen člankom 72. tog 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. 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.

11. U skladu s člankom 79. prvim stavkom Zakona o trošarinama, trošarina se ubire na robu koja je prodana u Finsku putem prodaje na daljinu. Drugim stavkom tog članka propisuje se da je prodavatelj na daljinu obveznik plaćanja te trošarine. Ako prodavatelj na daljinu ima poreznog zastupnika, on je obveznik plaćanja te trošarine umjesto prodavatelja na daljinu. Prodavatelj na daljinu odgovara za plaćanje trošarine koju duguje porezni zastupnik kao za vlastiti dug. U skladu s trećim stavkom navedenog članka, obveza obračunavanja trošarine nastaje kada se trošarinska roba isporuči u Finskoj. Trošarina se plaća u skladu s odredbama koje su na snazi na dan isporuke robe u Finskoj.

Pripremni zakonodavni akti u vezi s člankom 74. Zakona o trošarinama

12. Obrazloženje donošenja članka 74. Zakona o trošarinama, kako proizlazi iz vladina prijedloga Zakona o trošarinama (HE 263/2009 vp, str. 46.) glasi:

„Taj će članak uređivati situaciju u kojoj pojedinac nabavlja trošarinsku robu za vlastite potrebe u drugoj državi članici na način koji nije predviđen člankom 72. i koji nije prodaja na daljinu. U tom slučaju pojedinac neće sam prenositi robu u Finsku, nego će je prevoziti drugi pojedinac ili subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost. To znači da će pojedinac moći, primjerice na internetu, kupiti robu u drugoj državi članici i sam organizirati njezin prijevoz u Finsku a da prodavatelj ili druga osoba koja djeluje za njegov račun ne sudjeluje u organizaciji prijevoza.

[…]

Roba će se oporezivati neovisno o tome je li je u Finsku uvezao subjekt koji obavlja gospodarsku djelatnost, kao što je prijevoznik ili poštanska služba, ili drugi pojedinac. Bitna razlika u odnosu na prodaju na daljinu bit će u tome što prodavatelj ili osoba koja djeluje za njegov račun neće ni na koji način sudjelovati u prijevozu robe ili u organizaciji prijevoza. Međutim, ako prodavatelj, na primjer, na svojim internetskim stranicama kupca potakne da angažira određena prijevoznička društva, bit će riječ o prodaji na daljini, a u tom će slučaju obveznik plaćanja trošarine u državi članici odredišta biti prodavatelj na daljinu ili njegov porezni zastupnik.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

13. Društvo B UG upravljalo je internetskim stranicama, dostupnima i na finskom jeziku, na kojima su kupci u internetskoj trgovini mogli kupiti slaba i jaka alkoholna pića različitih marki.

14. Carinska su tijela 20. travnja 2020. u Finskoj zaplijenila pošiljku s više alkoholnih pića koju je iz Njemačke u Finsku otpremio B UG i koja je bila upućena pojedincu. Otpremljena roba zaplijenjena je na temelju članka 103. Zakona o trošarinama kako bi se provjerilo jesu li ta pića uvezena u skladu s odredbama tog zakona.

15. Porezna uprava zatražila je od kupca koji je predao narudžbu na internetskim stranicama društva B UG da joj dostavi informacije o tijeku narudžbe i organizaciji prijevoza.

16. Prema informacijama koje je taj pojedinac dostavio 25. lipnja 2020., prilikom predaje narudžbe u internetskoj trgovini društva B UG pojavio se oglas za usluge prijevoza društava X, Y i Z. Tako su u košarici prilikom svakog dodavanja proizvoda ažurirani težina narudžbe i cijena vozarine. Nakon što je narudžba alkohola plaćena, na internetskim stranicama društva B UG pojavio se poziv na organiziranje prijevoza. Taj je poziv, prema navodima tog pojedinca, sadržavao izravne poveznice na internetske stranice pružateljâ usluga prijevoza. Pojedinac je za prijevoz svoje narudžbe odabrao društvo X. Klikom na poveznicu „X” preusmjeren je na internetske stranice društva X. Ondje je unio svoje podatke za kontakt, ali nije pružio nikakvu informaciju o svojoj narudžbi, poput broja narudžbe. Vozarinu je platio izravno društvu X na njegovim internetskim stranicama.

17. U prilog svojim argumentima porezna uprava dostavila je snimku zaslona od 16. lipnja 2020. na kojoj su prikazane upute u vezi s načinom dostave koje se nalaze na internetskim stranicama društva B UG te snimku zaslona od 24. lipnja 2020. na kojoj su prikazani uvjeti dostave s tih

internetskih stranica. Iz tih snimki proizlazi da B UG sam ne organizira prijevoz robe, nego svojim kupcima nudi mogućnost da preuzmu narudžbu ili odaberu prijevoznika, a određeni su prijevoznici bili navedeni na internetskim stranicama društva B UG kao neke od mogućnosti. Usto, iz navedenih je snimki vidljivo da je to društvo obavijestilo svoje kupce da su oni dužni platiti poreze u Finskoj.

18. Rješenjem od 21. kolovoza 2020. porezna uprava naložila je društvu B UG plaćanje poreza na alkohol i alkoholna pića za alkoholna pića koja su prethodno zaplijenjena 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.

19. B UG je protiv poreznog rješenja poreznoj upravi podnio žalbu. Odlukom od 1. lipnja 2021. porezna uprava odbila je tu žalbu.

20. B UG je protiv odluke porezne uprave od 1. lipnja 2021. podnio tužbu Helsingin hallinto-oikeusu (Upravni sud u Helsinkiju). Zahtijevao je poništenje odluke porezne uprave i povlačenje svih potraživanja prema njemu na osnovi poreza na alkohol i alkoholna pića.

21. Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju) postavlja pitanje je li B UG sudjelovao u prijevozu alkoholnih pića koja je prodao na svojim internetskim stranicama tako da ga treba smatrati obveznikom plaćanja trošarine u Finskoj kao prodavatelja na daljinu tih alkoholnih pića. Pojašnjava da je pojedinac koji je nabavio tu robu u Njemačkoj tu robu kupio od društva B UG za vlastite potrebe i da je troškove prijevoza navedene robe platio izravno prijevozniku.

22. Prema mišljenju tog suda, sudska praksa Suda ne nudi 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.

23. Navedeni sud smatra da u ovom predmetu konkretno treba ocijeniti je li B UG neposredno ili posredno sudjelovao u prijevozu robe 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. Usto, sud koji je uputio zahtjev primjećuje da su prodavateljeve internetske stranice sadržavale poveznicu na internetske stranice prijevoznika i da su, kada se klikne na tu poveznicu, na te stranice automatski proslijeđene informacije o robi koju treba prevesti s internetskih stranica prodavatelja.

24. 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 nacionalnog prava 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?"

Analiza

Opseg prethodnih pitanja

25. Odmah valja istaknuti da se drugo pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosi na tumačenje članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118 s obzirom na činjenične okolnosti ovog slučaja, dok se čini da se prvo pitanje, koje je uže, odnosi na usklađenost tumačenja članka 74. Zakona o trošarinama, kako glasi u prijedlogu zakona finske vlade, s tim člankom 36. stavkom 1., koji je prvonavedenim člankom prenesen u nacionalno pravo.

26. Budući da ta dva pitanja zapravo pokrivaju isto pitanje o dosegu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118, osobito izraza „prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu", ona se prema mojem mišljenju mogu analizirati zajedno.

Meritum

27. Cilj je Direktive 2008/118 zajamčiti pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta slobodnim kretanjem trošarinske robe u Europskoj uniji. U tu se svrhu tom direktivom zahtijeva usklađivanje nacionalnih zakonodavstava kojima se uređuju te vrste poreza kako bi se osiguralo da su pojam trošarina i uvjeti za njezino „obračunavanje" jednaki u svim državama članicama [4].

28. Opći aranžmani za trošarine uspostavljeni tom direktivom primjenjuju se samo na proizvode navedene u njezinu članku 1. stavku 1., među kojima su alkoholna pića.

29. Radi učinkovitosti tih aranžmana zahtijeva se da se obveza plaćanja trošarine primjenjuje u trenutku u kojem se neki od tih proizvoda pojavi na unutarnjem tržištu, a njezino obračunavanje treba biti što bliže krajnjem potrošaču.

30. Zakonodavac Unije prenio je te zahtjeve kako je navedeno u nastavku. Člankom 2. Direktive 2008/118 propisuje se da trošarinu kao oporezivi događaj čine proizvodnja robe o kojoj je riječ na području Unije ili njezin uvoz na područje Unije. Člankom 7. stavkom 1. te direktive utvrđuje se opće pravilo prema kojem obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju u državi

[4] Vidjeti osobito uvodnu izjavu 8. Direktive 2008/118.

članici[5], a u članku 9. prvom stavku navedene direktive pojašnjava se da se primjenjuju uvjeti za obračunavanje trošarine i stopa trošarine koji vrijede na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine u državi članici u kojoj je roba puštena u potrošnju.

31. Odredbe poglavlja V. Direktive 2008/118 („Kretanje i oporezivanje trošarinske robe nakon puštanja u potrošnju") odnose se na situacije u kojima se roba, nakon njezina puštanja u potrošnju i plaćanja pripadajuće trošarine, kretala unutar Unije. Te odredbe ispunjavaju zahtjev da se zajamči poštovanje načela porezne teritorijalnosti, u skladu s kojim trošarinu treba platiti u zemlji stvarne potrošnje, i da se spriječi dvostruko oporezivanje robe o kojoj je riječ.

32. Dok se člankom 32. Direktive 2008/118 određuje da se, kada robu kupuje fizička osoba za vlastitu uporabu i sama je prevozi u drugu državu članicu, trošarina obračunava samo u državi članici u kojoj je roba nabavljena, članci 33. i 36. te direktive sadržavaju iznimke od općeg pravila iz članka 7. navedene direktive s obzirom na to da se u njima utvrđuje da obveza obračunavanja trošarine na robu koja je već puštena u potrošnju nastaje *nakon* trenutka puštanja u potrošnju.

33. Člankom 33. Direktive 2008/118 propisuje se da, ne dovodeći u pitanje njezin članak 36., kada se roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici kako bi se isporučila ili u njoj koristila, obveza obračunavanja trošarine nastaje u toj drugoj državi članici. U takvom je slučaju obveznik plaćanja te trošarine osoba koja isporučuje ili drži robu za isporuku, ili osoba kojoj se roba isporučuje u drugu državu članicu.

34. Članak 36. te direktive, čije se tumačenje traži u ovom predmetu, odnosi se na prodaju na daljinu te se njime propisuje da je trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici i koju kupi osoba, koja nije ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani primatelj, s nastanom u drugoj državi članici i koja ne obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost, te je prodavatelj ili netko za njegov račun neposredno ili posredno otpremi ili preveze u drugu državu članicu, oporeziva trošarinom u državi članici odredišta. U takvom je slučaju obveznik plaćanja trošarine prodavatelj.

35. Članak 32. Direktive 2008/118 u ovom se slučaju ne primjenjuje. Iako je, naime, nesporno da je pojedinac robu o kojoj je riječ nabavio za vlastite potrebe, isto je tako sigurno da on nije sam tu robu prevezao iz Njemačke u Finsku[6].

36. Sud koji je uputio zahtjev treba utvrditi je li pošiljka alkoholnih pića koju su zaplijenila finska carinska tijela bila predmet „prodaje na daljinu" u smislu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118, a u tom bi slučaju B UG bio dužan platiti trošarinu, kao i poreznu novčanu kaznu, na temelju poreznog rješenja koje je donijela finska porezna uprava 21. kolovoza 2020. Ako to nije slučaj, nužno je riječ o kupnji na daljinu, obuhvaćenoj člankom 33. te direktive, tako da bi obveznici plaćanja predmetne trošarine bili kupci društva B UG, a ne to društvo.

37. Na koji način stoga treba tumačiti izraz „[koju] prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu", a osobito *posredno* sudjelovanje prodavatelja?

[5] U članku 7. stavku 2. Direktive 2008/118 pojam „puštanje u potrošnju" definira se na sljedeći način: „(a) otpuštanje trošarinske robe, uključujući nepravilno otpuštanje, iz sustava odgode plaćanja trošarine; (b) držanje trošarinske robe izvan sustava odgode plaćanja trošarine kada trošarina u skladu s važećim odredbama prava Zajednice i nacionalnog zakonodavstva nije ubrana; (c) proizvodnj[a] trošarinske robe, uključujući nepravilnu proizvodnju, izvan sustava odgode plaćanja trošarine; (d) uvoz trošarinske robe, uključujući nepravilni uvoz, osim ako se trošarinska roba odmah nakon uvoza stavi u sustav odgode plaćanja trošarine".

[6] Vidjeti u tom pogledu presudu od 23. studenoga 2006., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733.).

38. Tekst članka 36. Direktive 2008/118 ne sadržava elemente koji bi mogli razjasniti takvo pitanje, a Sud dosad nije bio upitan da odluči o njemu.

39. Međutim, valja istaknuti da je Sud u presudi od 2. travnja 1998., EMU Tabac i dr. (C-296/95, EU:C:1998:152) postavio osnovna načela za tumačenje te odredbe[7].

40. U predmetu u kojem je donesena ta presuda bila je riječ o činjeničnoj situaciji u kojoj je MLB, društvo sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, primalo i izvršavalo narudžbe cigareta i duhana pojedinaca sa stalnom adresom u Ujedinjenoj Kraljevini. MLB je tu robu kupovao od EMU-a, društva sa sjedištem u Luxembourgu koje je pripadalo istoj grupi, te je organizirao njezin uvoz u Ujedinjenu Kraljevinu posredstvom privatnog prijevoznika u ime i za račun tih pojedinaca u zamjenu za plaćanje naknade.

41. U toj je presudi Sud smatrao da takva situacija čini prodaju na daljinu, a ne nabavu pojedinaca s obrazloženjem da je, kao prvo, MLB (a ne pojedinci koje je predstavljao) imao inicijativu kad je riječ o narudžbama koje su predavane prodavatelju te je snosio rizike svojstvene promjenama deviznog tečaja te da su, kao drugo, EMU i MLB bili dio istog gospodarskog subjekta.

42. Sud je smatrao da taj zaključak objašnjava činjenica da je članak 10. stavak 2. Direktive 92/12 „sastavljen na način da ne obuhvaća samo slučaj u kojem prodavatelj sam prevozi ili otprema robu nego i, u mnogo širem smislu, sve slučajeve otpreme ili prijevoza za račun prodavatelja” te da „izraz upotrijebljen u toj odredbi jasno pokazuje da zakonodavca Zajednice više zanima objektivna priroda transakcija nego njihov pravni oblik”[8].

43. To podrazumijeva i da izraz „[koju] prodavatelj ili netko [za njegov račun] neposredno ili posredno otprema ili preveze u drugu državu članicu” treba široko shvaćati i da njegovo tumačenje mora odražavati gospodarsku stvarnost ispitivane transakcije, bez ikakvog formalizma. To je utvrđenje, međutim, samo početna točka interpretativnog rada koji traži sud koji je uputio zahtjev.

44. Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima kao pomoć u tumačenju predlaže primjenu po analogiji presude KrakVet Marek Batko[9].

45. U toj je presudi Sud odlučivao, u području poreza na dodanu vrijednosti (PDV), o tumačenju odredbe koja je uvelike usporediva s člankom 36. stavkom 1. Direktive 2008/118, odnosno članka 33. stavka 1. Direktive 2006/112. Tim je člankom bilo propisano da se mjestom isporuke robe „čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi [za njegov račun]” iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava smatra mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ako su ispunjeni određeni uvjeti.

7 U tom je predmetu Sudu postavljeno pitanje o tumačenju članka 10. stavka 1. 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.), a ne članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118. Međutim, iako je potonja direktiva, koja je jedina primjenjiva *ratione temporis* na glavni postupak, s učinkom od 1. travnja 2010. stavila izvan snage i zamijenila Direktivu 92/12, iz teksta članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118 i članka 10. stavka 1. Direktive 92/12 proizlazi da se sadržaj tih odredbi u biti ne razlikuje. Iz toga valja zaključiti da je sudska praksa Suda koja se odnosi na potonju odredbu primjenjiva i kad je riječ o članku 36. stavku 1. Direktive 2008/118. Vidjeti u tom smislu presudu od 5. ožujka 2015., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, t. 34.).

8 Presuda od 2. travnja 1998., EMU Tabac i dr. (C-296/95, EU:C:1998:152, t. 45. i 46.)

9 Presuda od 18. lipnja 2020., (C-276/18, u daljnjem tekstu: presuda KrakVet, EU:C:2020:485, t. 61. do 63.)

46. U činjeničnoj situaciji koju je prikazao sud koji je uputio zahtjev bila je riječ o robi koju dobavljač s poslovnim nastanom u jednoj državi članici prodaje kupcima s prebivalištem u drugoj državi članici i koju tim kupcima doprema društvo koje je preporučio taj dobavljač, ali s kojim su kupci slobodni sklopiti ugovor za potrebe tog dopremanja. Je li trebalo smatrati da tu robu otprema ili prevozi „dobavljač ili netko drugi [za njegov račun]”?

47. Sud smatra da uzimanje u obzir gospodarske i trgovačke stvarnosti, što je temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a, dovodi do zaključka da robu otprema ili prevozi netko drugi za račun dobavljača ako taj dobavljač, a ne kupac, stvarno odlučuje o tome kako će se ta roba otpremiti ili prevoziti. Uloga dobavljača mora stoga biti „*odlučujuća* u pogledu inicijative i organiziranja ključnih etapa otpreme ili prijevoza robe” [10].

48. Sud je zatim naveo četiri kriterija na temelju kojih se može provjeriti je li to tako.

49. Kao prvo, valja uzeti u obzir važnost pitanja dopremanja te robe kupcima s obzirom na trgovačku praksu koja karakterizira djelatnost koju obavlja dobavljač o kojem je riječ. Kao drugo, valja utvrditi komu se može pripisati izbor u pogledu načina otpreme ili prijevoza predmetne robe. Postojanje otpreme ili prijevoza robe za račun njezina dobavljača može se utvrditi kada kupci samo pristaju na izbor koji je izvršio dobavljač, a koji se odnosi na određivanje društva zaduženog za dopremanje robe o kojoj je riječ ili načina na koji se ta roba otprema ili prevozi. Takav bi se zaključak mogao temeljiti, među ostalim, na elementima kao što je ograničeni izbor društava koje preporučuje dobavljač u svrhu navedenog dopremanja. Kao treće, treba si postaviti pitanje je li rizik povezan s otpremom i isporukom robe o kojoj je riječ na dobavljaču ili kupcu. Kao četvrto, valja ocijeniti načine plaćanja u pogledu isporuke te robe i njezine otpreme ili prijevoza. Ako su stjecanje te otprema i prijevoz navedene robe obuhvaćeni jednom financijskom transakcijom, to je naznaka značajnog sudjelovanja dobavljača u njezinu dopremanju [11].

50. Utvrđujem da ne postoje potrebne pretpostavke za to da se kriteriji navedeni u presudi KrakVet po analogiji primijene u ovom predmetu, kao što je to predložila Komisija u svojim pisanim očitovanjima.

51. Iako se nedvojbeno slažem s idejom da se odredbe sekundarnog prava koje se odnose na trošarine i odgovarajuće odredbe koje se odnose na PDV mogu tumačiti jednako, to mi se u ovom slučaju ne čini opravdanim s obzirom na sadržaj članka 33. stavka 1. Direktive 2006/112, u verziji koja je ispitivana u presudi KrakVet, i članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118. Naime, dok iz potonjeg članka proizlazi da je posredno sudjelovanje prodavatelja u otpremi ili prijevozu robe o kojoj je riječ dovoljno da određuje „prodaju na daljinu”, to isto sudjelovanje nije bilo nužan uvjet za utvrđivanje postojanja „prodaje robe na daljinu unutar Zajednice” u smislu tog članka 33. stavka 1., prije izmjene koja je u Direktivu 2006/112 uvedena člankom 2. Direktive (EU) 2017/2455 [12].

[10] Presuda KrakVet, t. 63. (moje isticanje)

[11] Presuda KrakVet, t. 69. do 78.

[12] Direktiva Vijeća od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu (SL 2017., L 348, str. 7. i ispravci SL 2018., L 225, str. 1. i SL 2019., L 245., str. 9.)

52. Kao što je to Sud istaknuo u presudi KrakVet, ta izmjena, prema kojoj treba smatrati da robu „otprema ili prevozi dobavljač ili netko drugi za njegov račun" čak i kada dobavljač *neizravno* sudjeluje u njezinu prijevozu ili otpremi, nije, međutim, bila primjenjiva *ratione temporis* u glavnom postupku [13].

53. Iz toga slijedi da se kriteriji koje je Sud utvrdio u toj presudi ne mogu primijeniti u ovom slučaju jer su sastavljeni u svrhu tumačenja članka 33. stavka 1. Direktive 2006/112, *u njegovoj verziji prije izmjene uvedene Direktivom 2017/2455*.

54. Suprotno tomu, smatram da elementi tumačenja članka 33. stavka 1. Direktive 2006/112, *u njegovoj verziji proizašloj iz te izmjene*, mogu poslužiti, rasuđivanjem po analogiji, u utvrđivanju dosega članka 36. Direktive 2008/118.

55. Među tim elementima valja uzeti u obzir članak 5.a prvi stavak Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [14], koji je dodan u tu provedbenu uredbu upravo kako bi se razjasnio i odredio kriterij neizravnog sudjelovanja u kontekstu PDV-a [15].

56. Ta odredba navodi situacije u kojima se smatra da je robu otpremio ili prevezao dobavljač ili netko drugi za njegov račun, među ostalim i ako dobavljač neizravno sudjeluje u otpremi ili prijevozu te robe. Prve su tri situacije one u kojima i. dobavljač otpremu ili prijevoz robe daje u podugovor trećoj strani koja robu dostavlja kupcu, ii. otpremu ili prijevoz robe obavlja treća strana, ali dobavljač snosi potpunu ili djelomičnu odgovornost za dostavu robe kupcu i iii. dobavljač izdaje račun i naplaćuje naknade za prijevoz od kupca i zatim ih uplaćuje trećoj strani koja će organizirati otpremu ili prijevoz robe. Četvrta je situacija, koja mi se čini osobito relevantna za odgovor na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev, ona u kojoj „dobavljač na bilo koji način kupcu promiče usluge dostave koje pruža treća strana, uspostavlja kontakt između kupca i treće strane ili na drugi način trećoj strani pruža informacije potrebne za dostavu robe potrošaču".

57. Time je zakonodavac Unije u navedenu uredbu unio smjernice Odbora za PDV o tumačenju izraza „koju otprema ili prevozi dobavljač ili netko drugi za njegov račun" za potrebe primjene članka 33. Direktive 2006/112. Kao što to proizlazi iz Radnog dokumenta br. 855 o primjeni odredaba u području PDV-a na prodaju na daljinu [16], te su smjernice izdane na zahtjev poreznih tijela Ujedinjene Kraljevine i Belgije, koje su uočile da određena društva uvode poslovne sporazume s ciljem odvajanja isporuke robe od njezina prijevoza i dostave s namjerom izbjegavanja obračunavanja i plaćanja PDV-a u državi članici odredišta robe. Tumačenje koje je predložio taj odbor odražavalo je potrebu za borbom protiv *zlouporaba* ili, konkretnije, protiv transakcija koje bi dovele do ostvarenja porezne prednosti, poput primjene vjerojatno niže stope trošarine u državi otpreme robe o kojoj je riječ ili neprimjene trošarina zbog kvalifikacije

[13] Presuda KrakVet, t. 55. i 56. Vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice E. Sharpston u predmetu KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, t. 99.), prema kojem je Direktivom 2017/2455 „doista uvedena izmjena te […] ona *ne* predstavlja tumačenje postojećeg teksta, koje je u svakom slučaju trebalo dati".

[14] SL 2011., L 77, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.)

[15] Vidjeti uvodnu izjavu 4. Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2019/2026 od 21. studenoga 2019. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu isporuka robe ili usluga omogućenih upotrebom elektroničkih sučelja te posebnih programa za porezne obveznike koji isporučuju usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaju robu na daljinu i obavljaju određene isporuke robe na domaćem tržištu (SL 2019., L 313, str. 14.).

[16] Dokument taxud.c.1(2015)2158321

transakcije kao kupnje na daljinu, i koje su u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti relevantnim odredbama, a to je izbjegavanje narušavanja tržišnog natjecanja prouzročenog primjenom načela zemlje podrijetla na prekogranične transakcije.

58. Potaknuto potrebom za borbom protiv zlouporaba, to je široko tumačenje dovelo do smanjivanja potrebne mjere uključenosti dobavljača za to da bi mu se pripisala otprema ili prijevoz robe. Drugim riječima, bilo kakvo promicanje kupcu usluga dostave koje pruža treća strana, uspostavljanje kontakta između kupca i treće strane ili pružanje trećoj strani informacija potrebnih za dostavu robe kupcu dovoljno je da se zaključi da robu otprema ili prevozi dobavljač ili netko drugi za njegov račun.

59. Isti bi doseg, prema mojem mišljenju, trebalo pripisati izrazu „[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.

60. Tumačenje po analogiji koje predlažem moguće je zbog činjenice da članak 36. stavak 1. Direktive 2008/118 izražava *isto pravilo obveze plaćanja poreza* kao ono koje proizlazi iz članka 33. stavka 1. Direktive 2006/112 (prodavatelj je odgovoran za plaćanje trošarine u državi članici odredišta robe kad je riječ o prodaji na daljinu) te ima *isti bitan sadržaj* kao članak 33. stavak 1. Direktive 2006/112, s obzirom na njegovu verziju nakon izmjene uvedene Direktivom 2017/2455. Usto, to se tumačenje čini opravdanim s obzirom na činjenicu da Direktiva 2008/118 jednako kao Direktiva 2006/112 ima cilj koji se odnosi na borbu protiv zlouporaba, te je Sud u više navrata ponovio da je ta borba, uz borbu protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza, dio teleološke dimenzije Direktive 2008/118, kao što to proizlazi iz njezina članka 11. prvog stavka i članka 39. stavka 3. prvog podstavka, kao i njezine uvodne izjave 31. [17].

61. Iz toga slijedi da do posrednog sudjelovanja u smislu članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118 dolazi, među ostalim, kada prodavatelj djeluje na način da *savjetuje* kupca u odabiru društva zaduženog za otpremu i/ili prijevoz robe o kojoj je riječ. U takvom bi slučaju trebalo zaključiti da je prodavatelj obveznik plaćanja trošarine u državi članici odredišta te robe.

62. U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se na internetskim stranicama društva B UG, na kojima su alkoholna pića prodana kupcima s nastanom u Finskoj, preporučuju određena prijevoznička društva. Usto, na tim se internetskim stranicama pružaju informacije o troškovima prijevoza koje snosi kupac koji odabere jedno 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.

63. S obzirom na te informacije i podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, prema mojem bi mišljenju bilo moguće smatrati da je alkoholna pića o kojima je riječ u Finsku prevezao posredno B UG, u smislu članka 36. Direktive 2008/118, tako da bi potonje društvo bilo obveznik plaćanja trošarine u toj državi članici.

[17] U pogledu Direktive 2008/118 vidjeti osobito presudu od 21. prosinca 2023., CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, t. 39. i navedenu sudsku praksu). U pogledu Direktive 2006/112 vidjeti presudu od 7. ožujka 2024., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

64. Uostalom, riječ je o jedinom tumačenju koje odgovara gospodarskoj i trgovačkoj stvarnosti, s obzirom na to da je, u okolnostima kao što su one u ovom slučaju, mogućnost da kupci odaberu prijevozničko društvo koje nije jedno od onih koje im prodavatelj preporučuje na svojim internetskim stranicama u najmanju ruku malena i u stvarnosti vjerojatno isključivo hipotetska.

65. Budući da to tumačenje nužno znači „razotkrivanje" pravnog oblika transakcije kako bi se izbjegle moguće zlouporabe prava [18], podrazumijeva se da to što kupac sklapa dva zasebna ugovora, s prodavateljem i s prijevozničkim društvom, nije relevantno kada se utvrđuje treba li smatrati da robu o kojoj je riječ posredno otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi za njegov račun.

66. Naposljetku, treba pojasniti da argument koji je iznio B UG u svojim pisanim očitovanjima, koji se temelji na Komisijinu prijedlogu Direktive 2008/118 [19], ne može dovesti u pitanje zaključak do kojeg sam došao.

67. Konkretnije, B UG je naveo da se, prema Prijedlogu direktive o trošarinama, odredbom koja se odnosi na prodaju na daljinu „predviđaju postupci koji se primjenjuju na prodaju koju izvršavaju gospodarski subjekti koji preuzimaju odgovornost, neposredno ili posredno, za prijevoz trošarinske robe pojedincima s nastanom u drugoj državi članici". Ta formulacija prema mišljenju tog društva podrazumijeva da prodavatelja treba smatrati *odgovornim* za prijevoz trošarinske robe da bi se moglo primijeniti pravilo iz članka 36. stavka 1. Direktive 2008/118.

68. Takvu formulaciju zapravo objašnjava, prema mojem mišljenju, samo namjera zakonodavca Unije da dodatno istakne jedan od elemenata koji prodaju na daljinu razlikuje od kupnje na daljinu, kao što to potvrđuje izvješće objavljeno u okviru zakonodavnog postupka u kojem je donesena Direktiva 2008/118 [20], a ne namjera da se primjena tog članka 36. stavka 1. uvjetuje postojanjem nekog oblika odgovornosti prodavatelja, osobito građanskopravne odgovornosti.

69. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da bi članak 36. stavak 1. Direktive 2008/118 trebalo tumačiti na način da 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, među ostalim onda kada prodavatelj djeluje na način da savjetuje kupca u odabiru društva zaduženog za prijevoz predmetne robe, što je na nacionalnom sudu da provjeri. U tom su pogledu relevantni elementi osobito to što se na prodavateljevim internetskim stranicama preporučuje jedno ili više određenih prijevozničkih društava, pružaju informacije o troškovima prijevoza koje snosi kupac koji je odabrao jedno od tih društava te se nalazi poveznica na internetske stranice svakog od tih društava, na koje se, kada se klikne na tu poveznicu, bez daljnje kupčeve intervencije prosljeđuju informacije o robi koju treba prevesti. Suprotno tomu, činjenica da kupac sklapa dva zasebna ugovora, jedan s prodavateljem, a drugi s prijevozničkim društvom, nije element relevantan za navedenu ocjenu.

[18] Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika Ruiz-Jarabo Colomera u predmetu EMU Tabac i dr. (C-296/95, EU:C:1997:203, t. 88.)

[19] Prijedlog direktive Vijeća o općim aranžmanima za trošarine (COM/2008/0078 *final*)

[20] Izvješće Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o primjeni članaka 7. do 10. Direktive 92/12/EEZ (podneseno u skladu s člankom 27. Direktive 92/12/EEZ) (COM/2004/0227 *final*)

Zaključak

70. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju, Finska) odgovori na sljedeći način:

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

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, među ostalim onda kada prodavatelj djeluje na način da savjetuje kupca u odabiru društva zaduženog za otpremu i/ili prijevoz predmetne robe, što je na nacionalnom sudu da provjeri uzimajući u obzir sve elemente glavnog postupka.