Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. PIKAMÄE
представено на 26 септември 2024 година [1]

Дело C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
при участието на
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(Преюдициално запитване, отправено от Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия)

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 36 — Онлайн покупка на акцизни стоки в друга държава членка — Стоки, изпратени или превозени пряко или непряко от продавача или за негова сметка — 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“

1. По настоящото дело Съдът е сезиран от Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) с преюдициално запитване относно тълкуването на член 36, параграф 1 от Директива на Съвета 2008/118/ЕО от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (наричана по-нататък „Директива 2008/118“) [2].

2. За първи път Съдът ще има възможност да се произнесе по обхвата на тази разпоредба от Директива 2008/118, като посочи каква степен на участие на продавача в превоза на акцизни стоки позволява продажба да се определи като „дистанционна продажба“, за да направи съответно извод, че продавачът се счита за лице, което е задължено да заплати акциз в държавата членка на получаване на тези стоки.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

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

[2] ОВ L 9, 2009 г., стр. 12.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Релевантни за настоящото дело са членове 32, 33, 34 и 36 от Директива 2008/118, както и член 33 от Директива 2006/112/ЕО [3].

Финландското право

Правна уредба, приложима през 2020 г.

4. Директива 2008/118 е транспонирана във Финландия 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.

5. Принципите за събиране на дължимия на държавата данък върху алкохола и алкохолните напитки и размерът на данъка са определени в Laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки).

6. 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.

7. Съгласно член 6, точка 11 от посочения закон „дистанционна продажба“ по смисъла на същия закон е 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.

8. Съгласно член 6, точка 12 от Закона за акцизите „продавач на стоки при условията на дистанционна продажба“ е лице, което продава стоки във Финландия по реда на точка 11 от този член.

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

10. Член 74, параграф 1 от посочения закон гласи, че когато физическо лице придобива за собствено ползване акцизни стоки от друга държава членка, но не по реда на член 72 от същия закон или при условията на дистанционна продажба, и когато стоките се транспортират до Финландия от друго физическо лице или търговец, то дължи акцизи. 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.

[3] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

11. Съгласно член 79, параграф 1 от Закона за акцизите с акциз се облагат стоки, които се продават във Финландия при условията на дистанционна продажба. Съгласно параграф 2 от тази разпоредба данъчнозадължено лице за тези данъци е продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба. Ако продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба има данъчен представител, данъчнозадължено лице за тези данъци е този представител, а не продавачът. Продавачът на стоки при условията на дистанционна продажба отговаря за дължимия от данъчния представител акциз като за свое данъчно задължение. Съгласно параграф 3 от тази разпоредба акцизното задължение възниква с доставката на акцизните стоки във Финландия. Акцизът се заплаща съгласно разпоредбите, приложими към датата, на която стоките са доставени във Финландия.

Подготвителни материали във връзка с член 74 от Закона за акцизите

12. В мотивите, обосноваващи приемането на член 74 от Закона за акцизите, видни от проекта на правителството за този закон (HE 263/2009 vp, стр. 46), се посочва:

„Разпоредбата следва да урежда случаите, в които физическо лице придобива акцизни стоки за собствено ползване, но не по реда на член 72 или при условията на дистанционна продажба от друга държава членка. В този случай стоките не следва да се доставят във Финландия от самото физическо лице, а да се транспортират от друго физическо лице или търговец. Това означава, че дадено физическо лице може например да придобие по интернет стоки от друга държава членка и само́ да организира превоза на тези стоки до Финландия, без продавачът или някой друг да участва за своя сметка в организирането на превоза.

[…]

Стоките се облагат с данък, независимо дали са внесени във Финландия от търговец — например предприятие за транспортни или пощенски услуги — или от друго физическо лице. Съществената разлика с дистанционните продажби е обстоятелството, че продавачът или лице, което действа за негова сметка, не може да участва по никакъв начин в превоза на стоките или в неговата организация. Ако обаче на своя уебсайт продавачът насочва например купувача кои точно транспортни предприятия да използва, това следва да се приема за дистанционна продажба, при която продавачът или неговият данъчен представител следва да са задължени да заплатят акциза в държавата членка на получаване“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13. Дружеството B UG е оператор на уебсайт, който е достъпен и на фински език, на който в онлайн магазин потребителите могат да купуват средно- и високоалкохолни напитки от различни марки.

14. На 20 април 2020 г. митническите власти във Финландия конфискуват пратка с различни алкохолни напитки от Германия до Финландия, изпратена от дружеството B UG до физическо лице. Пратката е конфискувана на основание член 103 от Закона за акцизите, за да се установи дали при вноса на алкохолните напитки са спазени разпоредбите на този закон.

15. Данъчната администрация иска от купувача, който е направил поръчката на уебсайта на B UG, да предостави информация относно процеса на поръчката и организацията на превоза.

16. Съгласно посоченото от физическото лице на 25 юни 2020 г. при генерирането на поръчката в онлайн магазина на B UG се рекламират транспортните услуги на дружествата X, Y и Z. Съответно теглото на поръчката и цената за превоз се актуализират с всяко добавяне на продукти в продуктовата кошница. След като поръчката за алкохолни напитки бъде платена, на уебсайта на B UG се показва искане за организиране на превоза. Според физическото лице искането съдържа преки връзки към уебсайтове на доставчици на транспортни услуги. За транспорта на поръчаните стоки физическото лице избира дружеството X. След кликване върху връзката „X“ то е пренасочено директно към уебсайта на дружеството X, където въвежда данните си за контакт, но не и данни за направената от него поръчка, като например нейния номер. То заплаща на дружеството X цената за превоза директно на неговия уебсайт.

17. В подкрепа на доводите си данъчната администрация представя екранна снимка на уебсайта на B UG от 16 юни 2020 г. с обяснения за начините на доставка и екранна снимка на уебсайта от 24 юни 2020 г. с условията за доставка. От тези екранни снимки било видно, че самото B UG не организира превоза на стоките, а предлага на клиентите си възможност да бъдат събрани поръчаните стоки или да изберат превозвач, като някои транспортни дружества са посочени на уебсайта на B UG като възможни варианти. Освен това тези екранни снимки показвали, че дружеството уведомява клиентите си, че те следва да заплатят данъци във Финландия.

18. С данъчен акт от 21 август 2020 г. данъчната администрация налага на B UG за конфискуваните предходния ден алкохолни напитки данък върху алкохола и алкохолните напитки, допълнителен данък и наказателна лихва 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.

19. B UG обжалва данъчния акт по административен ред пред данъчната администрация. С решение от 1 юни 2021 г. данъчната администрация отхвърля жалбата.

20. B UG обжалва по съдебен ред решението на данъчната администрация от 1 юни 2021 г. пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки). Дружеството иска да бъде отменено решението на данъчната администрация и да бъде обезсилено разпореждането за заплащане на всички наложени му данъци върху алкохол и алкохолни напитки.

21. Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки) си задава въпроса дали B UG участва в превозването на алкохолните напитки, които продава на уебсайта си, поради което в качеството си на продавач на алкохолните напитки при условията на дистанционна продажба, трябва да се счита за лице, което е задължено да заплати акциз във Финландия. Този съд уточнява, че физическото лице, придобило стоките в Германия, ги е закупило от B UG за собствено ползване и е заплатило разходите за превоза на стоките директно на транспортното предприятие.

22. Според този съд в практиката си Съдът не дава отговор на въпроса как 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“.

23. Посочената юрисдикция счита, че настоящото дело изисква по-специално да се прецени дали B UG участва пряко или косвено в превоза на стоките до друга държава членка по смисъла на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО, в случай че на неговия уебсайт се посочват различни транспортни предприятия и на купувачите се предоставя информация за разходите за превоза. Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че уебсайтът на продавача съдържа връзка към уебсайта на транспортното предприятие и след кликване върху тази връзка автоматично се прехвърля информация за стоките, които трябва да бъдат превозени от сайта на продавача.

24. 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 националното право, 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 уебсайт 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 уебсайта 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 уебсайта на продавача транспортно предприятие?“.

Анализ

По обхвата на преюдициалните въпроси

25. В самото начало следва да се отбележи, че вторият въпрос на запитващата юрисдикция се отнася до тълкуването на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 с оглед на фактическите обстоятелства в конкретния случай, докато първият въпрос, с по-тесен обхват, изглежда, е свързан със съвместимостта на тълкуването на член 74 от Закона за акцизите, съдържащо се в предложението за закон на финландското правителство, с член 36, параграф 1, транспониран в националното право с първата разпоредба.

26. Тъй като тези два въпроса се отнасят до една и съща проблематика относно обхвата на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118, по-специално на израза, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, според мен е уместно да се разгледат заедно.

По същество

27. Директива 2008/118 цели да гарантира доброто функциониране на вътрешния пазар чрез свободното движение на акцизни стоки в Европейския съюз. За тази цел посочената директива изисква хармонизиране на националните законодателства, уреждащи тези видове данъчно облагане, за да се гарантира, че понятието „изискуемост“ и условията за облагане с акциз са едни и същи във всички държави членки [4].

28. Установеният с тази директива общ режим на облагане с акциз се прилага само за изброените в член 1, параграф 1 от нея стоки, сред които са алкохолните напитки.

29. Ефективността на този режим изисква облагането с акциз да се извършва в момента на появата на една от тези стоки на вътрешния пазар, докато дължимостта на акциза трябва да е във възможно най-голяма близост до крайния потребител.

30. Законодателят на Съюза е въвел тези изисквания по следния начин. Член 2 от Директива 2008/118 предвижда, че данъчното събитие при облагане с акциз е производството или внасянето на посочените стоки на територията на Съюза. Член 7, параграф 1 от тази директива установява общото правило, че задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка [5], а член 9, първа алинея от посочената директива предвижда, че се прилагат условията за облагане и ставката на акциза, които са в сила на датата, на която акцизът става дължим в държавата членка, в която се осъществява освобождаването за потребление.

31. Разпоредбите на глава V от Директива 2008/118 („Движение и облагане на акцизни стоки след освобождаване за потребление“) се отнасят до случаи, в които след освобождаването за потребление на акцизна стока и плащането на съответния акциз тази стока се движи в рамките на Съюза. 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 да се избегне двойното данъчно облагане на съответните стоки.

32. Докато член 32 от Директива 2008/118 гласи, че когато акцизни стоки са придобити от физическо лице за собствено ползване и тези стоки са превозени от него до друга държава членка, те се облагат с акциз само в държавата членка, в която са придобити, членове 33 и 36 от тази директива съдържат изключения от закрепеното в член 7 от посочената директива общо правило, доколкото предвиждат, че акцизът върху вече освободена за потребление стока става дължим в момент, *следващ* момента на освобождаването за потребление.

[4] Вж. по-специално съображение 8 от Директива 2008/118.

[5] Член 7, параграф 2 от Директива 2008/18 дефинира понятието „освобождаване за потребление“ по следния начин: „а) извеждане на акцизни стоки, включително нередовно извеждане, от режим отложено плащане на акциз; б) държане на акцизни стоки извън режим отложено плащане на акциз, когато не е начислен акциз съгласно приложимите разпоредби на правото на Общността и националното законодателство; в) производство на акцизни стоки, включително нередовно производство, извън режим отложено плащане на акциз; г) внасяне на акцизни стоки, включително нередовно внасяне, освен ако веднага след внасянето акцизните стоки не са поставени под режим отложено плащане на акциз“.

33. Член 33 от Директива 2008/118 предвижда, че без да се засягат разпоредбите на член 36 от нея, когато акцизни стоки, които вече са били освободени за потребление в една държава членка, се държат за търговски цели в друга държава членка, за да бъдат доставени или използвани в нея, те се облагат с акциз, който става дължим в тази друга държава членка. В такъв случай лицето, отговорно за плащането на задължението, е лицето, което извършва доставката на стоките или което държи стоките, предназначени за доставка, или на което стоките се доставят в другата държава членка.

34. Член 36 от тази директива, чието тълкуване се иска по настоящото дело, се отнася до дистанционни продажби и предвижда, че 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. В този случай лицето, отговорно за плащането на задължението, е продавачът.

35. Член 32 от Директива 2008/118 не е приложим в случая. Действително, макар и да е безспорно, че физическо лице, закупило въпросните стоки, ги е придобило за собствено ползване, също толкова сигурно е, че тези стоки не са били превозени от Германия до Финландия пряко от самия него[6].

36. От запитващата юрисдикция се иска да определи дали партидата алкохолни напитки, конфискувана от финландските митници, е била предмет на „дистанционна продажба“ по смисъла на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118, в който случай B UG би било длъжно да плати акциза, както и допълнителния данък и наказателната лихва, посочени в данъчния акт на финландската данъчна администрация от 21 август 2020 г. Ако това не е така, непременно става въпрос за дистанционна покупка, която попада в обхвата на член 33 от Директивата, поради което клиентите на B UG, а не дружеството, биха били задължени да заплатят въпросния акциз.

37. Как следва да се тълкува изразът, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, и по-специално *косвеното* участие на продавача?

38. Текстът на член 36 от Директива 2008/118 не съдържа елементи, позволяващи да се изясни този въпрос, и досега от Съда не е искано да се произнесе по такава проблематика.

39. Следва обаче да се отбележи, че в решение от 2 април 1998 г., EMU Tabac и др. (C-296/95, EU:C:1998:152), Съдът е установил основните принципи за тълкуване на тази разпоредба[7].

[6] Вж. в това отношение решение от 23 ноември 2006 г., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] По посоченото дело на Съда е поставен въпрос относно тълкуването на член 10, параграф 1 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), а не на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118. Макар обаче последно посочената директива, която единствено е приложима ratione temporis към спора в главното производство, да отменя и заменя Директива 92/12, считано от 1 април 2010 г., от текстовете на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 и член 10, параграф 1 от Директива 92/12 е видно, че тези разпоредби по същество нямат различно съдържание. От това следва да се направи извод, че практиката на Съда относно последната разпоредба продължава да се прилага по отношение на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118. Вж. в този смисъл решение от 5 март 2015 г., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, т. 34).

40. Делото, по което е постановено това решение, се отнася до фактическо положение, при което MBL, установено в Обединеното кралство дружество, събира и изпълнява поръчки за закупуване на цигари и тютюн от физически лица, които пребивават в Обединеното кралство. MBL купува тези стоки от EMU, установено в Люксембург дружество и принадлежащо към същата група, и организира вноса им в Обединеното кралство с посредничеството на частен превозвач от името и за сметка на тези физически лица срещу заплащане на комисиона.

41. В решението си Съдът е приел, че подобно положение представлява дистанционна продажба, а не придобиване от физически лица, тъй като, първо, MBL (а не представляваните от него физически лица) поема инициативата във връзка с подаваните към продавача поръчки и носи рисковете, присъщи на промените на валутните курсове, и второ, EMU и MBL са част от един и същи стопански субект.

42. Според Съда този извод се обяснява с факта, че член 10, параграф 2 от Директива 92/12 „е формулиран така, че да обхваща не само случаите, когато стоките се изпращат или превозват от самия продавач, но и в по-широк смисъл всички случаи на изпращане или превозване от името на продавача“, и че „използваната в тази разпоредба формулировка ясно показва, че вниманието на общностния законодател е било фокусирано в по-голяма степен върху обективния характер на сделката, отколкото върху правната ѝ форма“ [8].

43. Това предполага, че на израза, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, трябва да се придаде широк обхват и че тълкуването му трябва да отразява действителното икономическо положение по разглежданата сделка, като формализмът бъде оставен настрана. Все пак този извод е само отправна точка за тълкувателното усилие, изисквано от запитващата юрисдикция.

44. За да подпомогне тълкуването, в писменото си становище Европейската комисия предлага да се приложи по аналогия решение KrakVet Marek Batko [9].

45. В това решение Съдът се произнася в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС) по тълкуването на разпоредба, която до голяма степен е аналогична на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118, а именно член 33, параграф 1 от Директива 2006/112. Този член предвижда, че мястото на доставка на стоките, „изпращани или превозени от или за сметка на доставчика“ от държава членка, различна от тази, в която завършва изпращането или превозването, се счита, при изпълнение на определени условия, че е мястото, където стоките се намират към момента, когато завършва изпращането или превозът към клиента.

46. Фактическата хипотеза, представена от запитващата юрисдикция, се отнася за стоки, продавани от доставчик, установен в една държава членка, на клиенти, пребиваващи в друга държава членка, превозени до последните от препоръчано от този доставчик дружество, с което обаче клиентите са свободни да сключат договор за целите на това превозване. Трябва ли тези стоки да се считат за изпратени или превозени „от доставчика или за негова сметка“?

[8] Решение от 2 април 1998 г., EMU Tabac и др. (C-296/95, EU:C:1998:152, т. 45 и 46).

[9] Решение от 18 юни 2020 г., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, т. 61—63) (наричано по-нататък „решение KrakVet“).

47. Според Съда отчитането на действителното икономическо и търговско положение, което представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС, води до извода, че стоките се изпращат или превозват за сметка на доставчика, ако не клиентът, а доставчикът в действителност взема решенията относно начина на изпращане или превозване на стоките. Следователно ролята на доставчика трябва да е „*първостепенна*, що се отнася до инициативата, както и до организацията на съществените етапи на изпращането или на превоза на стоките“ [10].

48. По-нататък, Съдът посочва четири критерия, които позволяват да се провери дали случаят е такъв.

49. Първо, следва да се вземе предвид значението на въпроса за превоза на тези стоки до клиентите с оглед на търговските практики, които характеризират извършваната от съответния доставчик дейност. Второ, следва да се прецени на кого може да се вмени изборът на условията на изпращане или превозване на съответните стоки. Изпращане или превозване на стоките за сметка на доставчика им може да се установи, ако клиентите само се съгласяват с направения от доставчика избор, независимо дали той се отнася до определянето на дружеството, на което се възлага превозът на съответните стоки, или до условията, при които тези стоки се изпращат или превозват. Подобен извод може да се основава по-специално на обстоятелства като ограничения избор на препоръчани от доставчика дружества за целите на това превозване. Трето, следва да се постави въпросът дали тежестта на риска, свързан с изпращането и доставката на съответните стоки, се носи от доставчика или от купувача. Четвърто, следва да се преценят условията на плащане, свързани както с доставката на съответните стоки, така и с изпращането или превозването им. Единна финансова сделка за придобиването на посочените стоки, както и за изпращането или превозването им, представлява индиция за значителното участие на доставчика в превоза им [11].

50. От своя страна констатирам, че не са налице необходимите предпоставки за прилагане по аналогия към настоящото дело на установените в решение KrakVet критерии, както застъпва Комисията в писменото си становище.

51. Макар да приемам без колебание, че разпоредбите на вторичното право относно акцизите и съответните разпоредби относно ДДС могат да се тълкуват по един и същ начин, в настоящия случай това не ми се струва обосновано с оглед на съдържанието на член 33, параграф 1 от Директива 2006/112, в редакцията му, разгледана в решение KrakVet, и на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118. Всъщност, докато от последния член следва, че косвеното участие на продавача в изпращането или превозването на съответните стоки е достатъчно, за да е налице „дистанционна продажба“, същото участие не е необходимо условие за установяване на наличието на „вътреобщностна дистанционна продажба на стоки“ по смисъла на този член 33, параграф 1 преди изменението на Директива 2006/112 с член 2 от Директива (ЕС) 2017/2455 [12].

[10] Решение KrakVet, точка 63 (курсивът е мой).

[11] Решение KrakVet, точки 69—78.

[12] Директива (ЕС) 2017/2455 на Съвета от 5 декември 2017 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО и Директива 2009/132/ЕО по отношение на някои задължения, свързани с данъка върху добавената стойност, приложими при доставките на услуги и дистанционните продажби на стоки (ОВ L 348, 2017 г., стр. 1).

52. Както отбелязва Съдът в решение KrakVet, това изменение, съгласно което стоките трябва да се считат за „изпратени или превозени от доставчика или за негова сметка“, дори когато доставчикът участва *непряко* в превоза или изпращането им, не е обаче приложимо ratione temporis към спора по главното производство [13].

53. Ето защо развитите от Съда в това решение критерии не могат да се използват в случая, доколкото са предназначени за тълкуване на член 33, параграф 1 от Директива 2006/112 *в редакцията ѝ преди изменението с Директива 2017/2455*.

54. Насоките за тълкуване обаче на член 33, параграф 1 от Директива 2006/112 *в редакцията му след това изменение* според мен могат да служат за определяне на обхвата на член 36 от Директива 2008/118 по пътя на аналогията.

55. Сред тези насоки следва да се вземе предвид член 5а, първа алинея от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност [14], който е добавен към този регламент за изпълнение именно с цел да се направи по-ясен и да се дефинира критерият за косвеното участие в контекста на ДДС [15].

56. В тази разпоредба се посочват случаите, в които стоките се считат за изпратени или превозени от доставчика или от негово име, включително когато доставчикът се намесва непряко в изпращането или превоза на тези стоки. Първите три случая са тези, в които: i) изпращането или превозът на стоките е възложен от доставчика за подизпълнение от трета страна, която доставя стоките до клиента, ii) изпращането или превозът на стоките се осигурява от трета страна, но доставчикът поема или пълна, или частична отговорност за доставянето на стоките до клиента, и iii) доставчикът фактурира и събира таксата за превоз от клиента и след това я превежда на трета страна, която ще организира изпращането или превоза на стоките. Четвъртият случай, който ми се струва от особено значение за целите на отговора на поставените от запитващата юрисдикция въпроси, е този, в който „доставчикът популяризира по какъвто и да е начин услугите за доставка на трета страна пред клиента, свързва клиента и трета страна или предоставя по друг начин на трета страна информацията, необходима за доставянето на стоките до клиента“.

57. Така за целите на прилагането на член 33 от Директива 2006/112 законодателят на Съюза е включил в посочения регламент Насоките на Комитета по ДДС относно тълкуването на израза „изпратени или превозени от доставчика или от негово име“. Както е видно от работен документ № 855 относно прилагането на разпоредбите в областта на ДДС по отношение на дистанционните продажби [16], тези насоки са предоставени по искане на данъчните администрации в Обединеното кралство и Белгия, които са забелязали въвеждането на търговски договорености от някои дружества с цел да се отдели предоставянето на стоките от техния превоз и доставка, за да се избегне начисляване и плащане на ДДС в държавата членка по местоназначението на стоките. Предложеното от

[13] Решение KrakVet, точки 55 и 56. Вж. също заключението на генерален адвокат Sharpston по дело KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, т. 99), в което се посочва, че новият текст на Директива 2017/2455 „всъщност е изменение и че той *не* представлява тълкуването, което във всеки случай би трябвало да получи съществуващият текст“.

[14] ОВ L 77, 2011 г., стр. 1.

[15] Вж. съображение 4 от Регламент за изпълнение (ЕС) 2019/2026 на Съвета от 21 ноември 2019 година за изменение на Регламент (ЕС) № 282/2011 по отношение на доставките на стоки или услуги, предоставяни за улеснение чрез електронен интерфейс, и специалните режими за данъчно задължени лица, предоставящи услуги на данъчно незадължени лица, извършващи дистанционни продажби на стоки и някои вътрешни доставки на стоки (ОВ L 313, 2019 г., стр. 14).

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

посочения комитет тълкуване отразява необходимостта за борба със *злоупотребите*, или по-конкретно със сделките, които водят до постигане на данъчно предимство, като прилагане на вероятно по-ниска акцизна ставка от държавата на експедицията на съответните стоки или неприлагането на акциз поради квалифицирането на сделката като дистанционна продажба, което противоречи на целта, преследвана от съответните разпоредби, а именно предотвратяването на нарушения на конкуренцията, породени от прилагането на принципа на държавата на произход към трансграничните сделки.

58. Вдъхновено от необходимостта за борба със злоупотребите, това разширително тълкуване води до намаляване на степента на участие, която е необходима, за да може доставчикът да е отговорен за изпращане или превозване на стоки. С други думи, популяризирането по какъвто и да е начин на услугите за доставка на трета страна пред клиента, свързването на клиента и трета страна или предоставянето по друг начин на трета страна на информацията, необходима за доставянето на стоките до клиента, са достатъчни, за да се направи изводът, че стоките се изпращат или превозват от или за сметка на доставчика.

59. Според мен същият обхват трябва да се придаде на израза, „които се изпращат или превозват до друга държава членка, пряко или непряко, от продавача или за негова сметка“, съдържащ се в член 36, параграф 1 от Директива 2008/118.

60. Предлаганото от мен тълкуване по аналогия е възможно, поради факта че член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 изразява *същото правило за облагане* като произтичащото от член 33, параграф 1 от Директива 2006/112 (продавачът е длъжен да плати акциз в държавата членка на получаване на стоките, когато става дума за дистанционна продажба) и има *същото съдържание* като член 33, параграф 1 от Директива 2006/112 с оглед на редакцията му след изменението съгласно Директива 2017/2455. Освен това такова тълкуване изглежда оправдано с оглед на обстоятелството, че и Директива 2008/118, и Директива 2006/112 имат за цел борбата със злоупотребите, като Съдът многократно е признавал, че тази борба, заедно с борбата с данъчните измами и избягването на данъци, спада към телеологичното измерение на Директива 2008/118, както следва от член 11, първа алинея и от член 39, параграф 3, първа алинея, както и от съображение 31 от нея[17].

61. Следователно косвено участие по смисъла на член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 е налице, по-специално когато продавачът действа по начин, който *насочва* купувача да избере дружеството, отговарящо за изпращането и/или превозването на съответните стоки. При такава хипотеза следва да се направи извод, че продавачът е задължен да заплати акциз в държавата членка на получаване на тези стоки.

62. В настоящия случай от акта за преюдициално запитване е видно, че на уебсайта на B UG, чрез който алкохолни напитки са продавани на установени във Финландия купувачи, са препоръчвани точно определени транспортни дружества. Освен това на този уебсайт е предоставяна информация за разходите за превоза, направени от купувача, избрал едно от тези дружества, и се съдържа връзка към уебсайта на всяко от транспортните дружества, към който без съдействие от страна на купувача и след последване на връзката от купувача са прехвърлени данни за стоките, които трябва да бъдат превозени.

[17] Относно Директива 2008/118 вж. по-специално решение от 21 декември 2023 г., CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, т. 39 и цитираната съдебна практика). Относно Директива 2006/112 вж. решение от 7 март 2024 г., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, т. 33 и цитираната съдебна практика).

63. С оглед на тази информация, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, според мен е възможно да се приеме, че въпросните алкохолни напитки са били превозени непряко до Финландия от B UG по смисъла на член 36 от Директива 2008/118, поради което това дружество е задължено да заплати акциз в тази държава членка.

64. Още повече че става дума за единственото тълкуване, което е в съответствие с действителното икономическо и търговско положение, тъй като при обстоятелства като тези по настоящото дело възможността клиентът да избере транспортно дружество, различно от това, което продавачът му предлага на уебсайта, е малка, всъщност вероятно чисто хипотетична.

65. Тъй като това тълкуване непременно предполага да се „разбули“ правната форма на сделката с цел избягване на евентуални злоупотреби с право [18], от само себе си се разбира, че сключването от купувача на два отделни договора с продавача и транспортното дружество е без значение за определянето дали съответните стоки трябва да се считат за изпратени или превозени непряко от продавача или за негова сметка.

66. Накрая, важно е да се уточни, че доводът, изтъкнат от B UG в писменото му становище и основан на предложението на Комисията за Директива 2008/118 [19], не може да постави под въпрос извода, до който стигнах.

67. По-конкретно, B UG посочва, че съгласно предложението за директива относно общия режим на облагане с акцизи разпоредбата относно дистанционните продажби „посочва процедурите, приложими за продажби, които се осъществяват от търговци, поемащи, пряко или непряко, отговорността за транспорта на акцизни стоки за частни лица, установени в друга държава членка“. Тази формулировка означавала, че продавачът трябва да се счита за *отговорен* за превоза на акцизни стоки, за да може да се приложи правилото по член 36, параграф 1 от Директива 2008/118.

68. Всъщност според мен тази формулировка се обяснява само с желанието на законодателя на Съюза да придаде по-голяма тежест на един от елементите, които отличават дистанционна продажба от дистанционна покупка, както се потвърждава в доклад, публикуван в хода на законодателната процедура, довела до приемането на Директива 2008/118 [20], а не с желанието да се обвърже прилагането на посочения член 36, параграф 1 с наличието на форма на отговорност на продавача, по-специално гражданска отговорност.

69. С оглед на изложеното считам, че член 36, параграф 1 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че акцизни 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“, поради което продавачът е задължен да плати акциз в тази друга държава членка, по-специално когато продавачът действа по начин, който насочва купувача да избере дружеството, отговарящо за превозването на съответните стоки, което националният съд трябва да провери. В това отношение релевантни фактори са по-специално фактът, че на

[18] Вж. в този смисъл заключението на генерален адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело EMU Tabac и др. (C-296/95, EU:C:1997:203, т. 88).

[19] Предложение за директива на Съвета относно общия режим на облагане с акцизи (COM(2008)78 окончателен).

[20] Доклад на Комисията до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет относно прилагането на членове 7—10 от Директива 92/12/ЕИО (представен съгласно член 27 от Директива 92/12/ЕИО) (COM(2004)0227 окончателен).

уебсайта на продавача са препоръчвани едно или повече точно определени транспортни дружества, предоставяна е информация за разходите за превоза, направени от купувача, избрал едно от тези дружества, и се съдържа връзка към уебсайта на всяко от транспортните дружества, към който без съдействие от страна на купувача и след последване на връзката са прехвърлени данни за стоките, които трябва да бъдат превозени. От друга страна, сключването от купувача на два отделни договора съответно с продавача и с транспортното дружество не е от значение за целите на тази преценка.

Заключение

70. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) по следния начин:

„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

акцизни 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“, поради което продавачът е задължен да плати акциз в тази друга държава членка, по-специално когато продавачът действа по начин, който насочва купувача да избере дружеството, отговарящо за изпращането и/или превозването на съответните стоки, което националният съд трябва да провери, като вземе предвид всички обстоятелства по спора в главното производство“.