Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PRIITA PIKAMÄEJA,
predstavljeni 26. septembra 2024[1]

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

B UG
ob udeležbi
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska))

„Predhodno odločanje – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – Člen 36 – Spletni nakup trošarinskega blaga v drugi državi članici – Blago, ki ga neposredno ali posredno pošlje ali prevaža prodajalec ali nekdo v njegovem imenu – Prevoz, ki ga opravi prevozna družba, ki jo je priporočil prodajalec – Nacionalna zakonodaja, na podlagi katere je prodajalec zavezan plačilu trošarine v namembni državi članici“

1. V tej zadevi je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska) Sodišču predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki se nanaša na razlago člena 36(1) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS[2].

2. Sodišče bo imelo prvič priložnost odločiti o področju uporabe te določbe Direktive 2008/118 tako, da bo navedlo, ob kakšni stopnji vključenosti prodajalca v prevoz trošarinskega blaga je mogoče ugotoviti „prodajo na daljavo“ in tako skleniti, da je prodajalec zavezan plačilu trošarine v namembni državi članici tega blaga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. V tej zadevi so upoštevni členi 32, 33, 34 in 36 Direktive 2008/118 ter člen 33 Direktive 2006/112/ES[3].

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

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

[2] UL 2009, L 9, str. 12.

[3] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

Finsko pravo

Pravni okvir, ki je veljal leta 2020

4. Direktiva 2008/118 je bila na Finskem prenesena z valmisteverotuslaki (182/2010) (zakon o trošarinah (182/2010)) (v nadaljevanju: zakon o trošarinah). V tej zadevi se ta zakon uporablja v različici, ki je veljala leta 2020.

5. Načela za odmero davka na alkohol in alkoholne pijače, ki ga je treba plačati državi, in višina tega davka so določeni v laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače).

6. V skladu s členom 1, drugi odstavek, zakona o trošarinah se ta zakon uporablja za pobiranje trošarin, med drugim za alkohol in alkoholne pijače, razen če je v posebnem zakonu s področja trošarin določeno drugače.

7. V skladu s členom 6, točka 11, navedenega zakona „prodaja na daljavo“ za namene istega zakona pomeni prodajo, pri kateri je oseba s sedežem na Finskem, ki ni imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani prejemnik ali začasno registrirani prejemnik in ki ne opravlja samostojne gospodarske dejavnosti, kupila trošarinsko blago, ki je bilo sproščeno v porabo v drugi državi članici in ki ga prodajalec na daljavo ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prepelje na Finsko.

8. V skladu s členom 6, točka 12, zakona o trošarinah je „prodajalec na daljavo“ prodajalec, ki v skladu s točko 11 tega člena prodaja blago na Finsko.

9. Člen 72, prvi odstavek, tega zakona določa, da se trošarina ne obračuna za blago, ki je bilo sproščeno v porabo v drugi državi članici in ki ga je fizična oseba kupila za lastno uporabo in ga sama prepeljala na Finsko.

10. Člen 74, prvi odstavek, navedenega zakona določa, da če fizična oseba kupi trošarinsko blago iz druge države članice za lastno uporabo na način, ki ni naveden v členu 72 istega zakona, ali na podlagi prodaje na daljavo in če prevoz tega blaga na Finsko opravi druga fizična oseba ali poklicni prevoznik, je ta fizična oseba zavezana plačilu trošarine. Vsaka oseba, ki je sodelovala pri prevozu navedenega blaga ali ga hrani na Finskem, je prav tako odgovorna za plačilo trošarine, ki jo mora plačati fizična oseba, ki je kupila trošarinsko blago, kot da bi šlo za njen dolg.

11. V skladu s členom 79, prvi odstavek, zakona o trošarinah se trošarina obračuna za blago, ki se na podlagi prodaje na daljavo prodaja na Finsko. Drugi odstavek tega člena določa, da je plačilu te trošarine zavezan prodajalec na daljavo. Če ima prodajalec na daljavo davčnega zastopnika, je namesto prodajalca na daljavo plačilu navedene trošarine zavezan davčni zastopnik. Prodajalec na daljavo je odgovoren za plačilo trošarine, ki jo mora plačati davčni zastopnik, kot da bi šlo za njegov dolg. V skladu s tretjim odstavkom navedenega člena obveznost plačila trošarine nastane ob dobavi trošarinskega blaga na Finskem. Trošarina se plača v skladu z določbami, ki veljajo na dan dobave blaga na Finskem.

Zakonodajno gradivo v zvezi s členom 74 zakona o trošarinah

12. Razlogi, ki utemeljujejo sprejetje člena 74 zakona o trošarinah, kot izhajajo iz vladnega predloga zakona o trošarinah (HE 263/2009 vp, str. 46), se glasijo:

„Ta člen bo urejal primer, v katerem fizična oseba kupi trošarinsko blago iz druge države članice za lastno uporabo na način, ki ni naveden v členu 72, ali na podlagi prodaje na daljavo. V tem primeru fizična oseba blaga ne bo sama pripeljala na Finsko, ampak bo njegov prevoz opravila druga fizična oseba ali poklicni prevoznik. To pomeni, da bo lahko fizična oseba, na primer prek spleta, kupila blago v drugi državi članici in sama poskrbela za njegov prevoz na Finsko, ne da bi pri organizaciji prevoza sodeloval prodajalec ali nekdo drug v njegovem imenu.

[…]

Blago bo obdavčeno ne glede na to, ali ga je na Finsko uvozil poklicni prevoznik – kot na primer prevozno podjetje ali pošta – ali druga fizična oseba. Bistvena razlika v primerjavi s prodajo na daljavo bo v tem, da prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ne bosta na noben način sodelovala pri prevozu blaga ali organizaciji prevoza. Če pa bo prodajalec kupcu na svoji spletni strani na primer naročil, naj uporabi storitve določenih prevoznih podjetij, bo to pomenilo prodajo na daljavo, pri kateri bosta prodajalec na daljavo ali njegov davčni zastopnik zavezana plačati trošarino v namembni državi članici.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13. Družba B UG je upravljala spletno stran, ki je bila na voljo tudi v finščini in prek katere so lahko stranke v spletni trgovini kupovale različne znamke blagih in močnih alkoholnih pijač.

14. Carinski organi so 20. aprila 2020 na Finskem zasegli pošiljko različnih alkoholnih pijač, ki jo je iz Nemčije na Finsko poslala družba B UG in ki je bila namenjena fizični osebi. Poslano blago je bilo zaseženo na podlagi člena 103 zakona o trošarinah, da bi se ugotovilo, ali so bile pri uvozu teh pijač upoštevane določbe tega zakona.

15. Davčna uprava je pozvala kupca, ki je oddal naročilo na spletni strani družbe B UG, naj ji zagotovi pojasnila v zvezi s potekom naročila in organizacijo prevoza.

16. Glede na pojasnila, ki jih je ta fizična oseba predložila 25. junija 2020, so se pri oddaji naročila v spletni trgovini družbe B UG pojavili oglasi za prevozne storitve družb X, Y in Z. Tako so se vsakič, ko so bili v košarico dodani izdelki, v košarici posodobili podatki o teži naročila in prevoznini. Po plačilu naročila alkoholnih pijač se je na spletni strani družbe B UG prikazal poziv glede organizacije prevoza. Ta poziv je po navedbah te fizične osebe vključeval povezave neposredno do spletnih strani ponudnikov prevoza. Fizična oseba je za prevoz svojega naročila izbrala družbo X. S klikom na povezavo „X“ je bila preusmerjena na spletno stran družbe X. Na tej strani je vnesla svoje kontaktne podatke, vendar pa ni navedla nobenih podatkov o svojem naročilu, na primer številke naročila. Prevoznino je plačala neposredno družbi X na njeni spletni strani.

17. Davčna uprava je v utemeljitev svojih trditev predložila posnetek zaslona spletne strani družbe B UG z dne 16. junija 2020 z navodili o načinu dobave in posnetek zaslona te strani z dne 24. junija 2020 z dobavnimi pogoji. Iz teh posnetkov naj bi bilo razvidno, da družba B UG ne

organizira sama prevoza blaga, temveč svojim strankam ponuja možnost, da same prevzamejo naročilo ali da izberejo prevoznika, pri čemer so bili nekateri prevozniki navedeni na spletni strani družbe B UG kot možne izbire. Poleg tega naj bi navedena posnetka razkrivala, da je ta družba svojim strankam navedla, da morajo plačati davke na Finskem.

18. Davčna uprava je družbi B UG z odločbo z dne 21. avgusta 2020 za predhodno zasežene alkoholne pijače naložila plačilo davka na alkohol in alkoholne pijače ter davčne globe v skupni višini 1645,83 EUR. Menila je, da je ta družba ali nekdo v njenem imenu neposredno ali posredno poslal ali prepeljal zadevne alkoholne pijače na Finsko in da je zato navedena družba ravnala kot prodajalec na daljavo in je bila na Finskem zavezana plačilu trošarine.

19. Družba B UG je pri davčni upravi vložila ugovor zoper to odmerno odločbo. Davčna uprava je z odločbo z dne 1. junija 2021 zavrnila ta ugovor.

20. Družba B UG je pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) vložila tožbo zoper odločbo davčne uprave z dne 1. junija 2021. Predlagala je razglasitev ničnosti odločbe davčne uprave in razveljavitev vseh davkov na alkohol in alkoholne pijače, ki so ji bili naloženi.

21. Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) se sprašuje, ali je družba B UG sodelovala pri prevozu alkoholnih pijač, ki jih je prodala na svoji spletni strani, tako da jo je treba kot prodajalca teh alkoholnih pijač na daljavo šteti za zavezano plačilu trošarine na Finskem. Poudarja, da je fizična oseba, ki je to blago kupila v Nemčiji, to blago od družbe B UG kupila za lastno uporabo in je stroške prevoza navedenega blaga plačala neposredno prevoznemu podjetju.

22. Po mnenju tega sodišča na podlagi sodne prakse Sodišča ni mogoče odgovoriti na vprašanje, kako je treba razlagati izraz „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ iz člena 36(1) Direktive 2008/118/ES.

23. Navedeno sodišče meni, da je treba v tej zadevi presoditi zlasti vprašanje, ali je družba B UG neposredno ali posredno sodelovala pri prevozu blaga v drugo državo članico v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118, ker so na spletni strani te družbe navedena različna prevozna podjetja in informacije o stroških prevoza, ki jih nosijo kupci. Poleg tega predložitveno sodišče navaja, da je spletna stran prodajalca vsebovala povezavo do spletne strani prevoznih podjetij in da so se ob kliku na to povezavo informacije o blagu, ki ga je bilo treba prepeljati, s spletne strani prodajalca samodejno prenesle na to spletno stran.

24. V teh okoliščinah je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„(1) Ali Direktiva 2008/118/ES, zlasti člen 36, ki se nanaša na prodajo na daljavo, nasprotuje razlagi nacionalnega prava, na podlagi katere se za prodajalca trošarinskega blaga s sedežem v drugi državi članici šteje, da sodeluje pri prevozu tega blaga v namembno državo članico in da je v namembni državi članici zavezanec za plačilo trošarine od prodaje na daljavo, zgolj zato, ker prodajalec kupcu na svoji spletni strani naroča, naj uporabi storitve določenega prevoznega podjetja?

(2) Ali je prodajalec trošarinskega blaga v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118/ES neposredno ali posredno poslal ali prevažal blago v drugo državo članico in ali je bil zavezan plačati trošarino od prodaje na daljavo v smislu te direktive, če so bila na spletni strani prodajalca priporočena določena prevozna podjetja in navedeni podatki o stroških prevoza, ki bi nastali

kupcu, stroške prevoza pa je zaračunalo prevozno podjetje, ki so mu bili podatki o blagu za prevoz posredovani brez pomoči kupca? Ali je za presojo tega vprašanja pomembno, da je kupec s prevoznim podjetjem, navedenim na spletni strani prodajalca, sklenil ločeno pogodbo o prevozu blaga?“

Analiza

Obseg vprašanj za predhodno odločanje

25. Uvodoma je treba navesti, da se drugo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, nanaša na razlago člena 36(1) Direktive 2008/118 glede na dejanske okoliščine zadeve, medtem ko se zdi, da se prvo vprašanje, ki je ožje, nanaša na združljivost razlage člena 74 zakona o trošarinah, kot je navedena v predlogu zakona finske vlade, s tem členom 36(1), ki je bil v nacionalno pravo prenesen s prvonavedenim členom.

26. Ker ti vprašanji dejansko zajemata isto vprašanje glede področja uporabe člena 36(1) Direktive 2008/118, zlasti izraza „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo“, ju je po mojem mnenju mogoče obravnavati skupaj.

Vsebinska presoja

27. Cilj Direktive 2008/118 je zagotoviti pravilno delovanje notranjega trga s prostim pretokom trošarinskega blaga v Evropski uniji. V ta namen se s to direktivo zahteva harmonizacija nacionalnih zakonodaj, ki urejajo te vrste obdavčitve, da se zagotovi, da so pojem „obveznost plačila“ trošarine in pogoji za njeno plačilo enaki v vseh državah članicah. [4]

28. Splošni režim za trošarino, uveden s to direktivo, se uporablja le za blago, navedeno v njenem členu 1(1), med katerim so alkoholne pijače.

29. Za učinkovitost tega režima se zahteva, da zavezanost za plačilo trošarine nastane, ko se eden od teh izdelkov pojavi na notranjem trgu, medtem ko mora biti obveznost plačila trošarine čim bližje končnemu potrošniku.

30. Zakonodajalec Unije je te zahteve izrazil tako. Člen 2 Direktive 2008/118 določa, da obdavčljivi dogodek za plačilo trošarine zajema proizvodnjo navedenega blaga na ozemlju Unije ali njegov uvoz na ozemlje Unije. Člen 7(1) te direktive določa splošno pravilo, v skladu s katerim obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi, [5] člen 9, prvi odstavek, navedene direktive pa določa, da se uporabljajo tisti pogoji obveznosti plačila in stopnje trošarine, ki veljajo na dan nastanka obveznosti za plačilo trošarine v državi članici, kjer se blago sprosti v porabo.

[4] Glej zlasti uvodno izjavo 8 Direktive 2008/118/ES.

[5] V členu 7(2) Direktive 2008/18 je pojem „sprostitev v porabo“ opredeljen tako: „(a) odprema trošarinskega blaga, vključno z nepravilno odpremo, iz režima odloga plačila trošarine; (b) skladiščenje trošarinskega blaga zunaj režima odloga plačila trošarine, pri katerem se trošarina v skladu z veljavnimi določbami prava Skupnosti in nacionalne zakonodaje ne pobira; (c) proizvodnja trošarinskega blaga, vključno z nepravilno proizvodnjo, zunaj režima odloga plačila trošarine; (d) uvoz trošarinskega blaga, vključno z nepravilnim uvozom, razen če se za trošarinsko blago takoj po uvozu začne režim odloga plačila trošarine.“

31. Določbe poglavja V Direktive 2008/118 („Gibanje in obdavčenje trošarinskega blaga po sprostitvi v porabo“) se nanašajo na položaje, v katerih se blago, potem ko je bilo sproščeno v porabo in je bila plačana z njim povezana trošarina, giblje v Uniji. Te določbe izpolnjujejo zahtevo po zagotovitvi spoštovanja načela davčne teritorialnosti, v skladu s katerim je treba trošarino plačati v državi dejanske porabe, in po preprečitvi dvojne obdavčitve zadevnega blaga.

32. Medtem ko člen 32 Direktive 2008/118 določa, da se trošarina obračuna le v državi članici, kjer je blago nabavljeno, če nakup opravi fizična oseba za lastno uporabo in to blago sama prepelje v drugo državo članico, člena 33 in 36 te direktive vsebujeta izjeme od splošnega pravila iz člena 7 navedene direktive, ker določata, da obveznost plačila trošarine za blago, ki je že bilo sproščeno v porabo, nastane *po* sprostitvi v porabo.

33. Člen 33 Direktive 2008/118 določa, da brez poseganja v člen 36 te direktive, kadar se blago, ki je že bilo sproščeno v porabo v eni državi članici, skladišči v komercialne namene v drugi državi članici, da bi bilo tam dobavljeno ali uporabljeno, zanj velja obveznost plačila trošarine v tej drugi državi članici. V takem primeru je zavezanec za plačilo te trošarine oseba, ki opravi dobavo blaga ali ga skladišči za dobavo ali ki ji je dobavljeno blago v drugi državi članici.

34. Člen 36 te direktive, katerega razlaga se zahteva v tej zadevi, se nanaša na prodajo na daljavo in določa, da je za trošarinsko blago, ki je že sproščeno v porabo v eni državi članici in ki ga kupi oseba, ki ni imetnik trošarinskega skladišča ali registrirani prejemnik, ki ima sedež v drugi državi članici in ne opravlja samostojne gospodarske dejavnosti, in ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico, obvezno plačilo trošarine v namembni državi članici. V tem primeru je zavezanec za plačilo trošarine prodajalec.

35. Člen 32 Direktive 2008/118 se v obravnavani zadevi ne uporablja. Čeprav namreč ni sporno, da je fizična oseba, ki je kupila zadevno blago, to blago kupila za lastno uporabo, je prav tako gotovo, da tega blaga ni sama prepeljala iz Nemčije na Finsko. [6]

36. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali je bila pošiljka alkoholnih pijač, ki so jo zasegli finski carinski organi, predmet „prodaje na daljavo“ v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118, pri čemer bi morala v takem primeru družba B UG plačati trošarino in davčno globo, ki izhajata iz odmerne odločbe, ki jo je finska davčna uprava sprejela 21. avgusta 2020. Če to ne bi bilo tako, bi nujno šlo za nakup na daljavo, ki spada na področje uporabe člena 33 te direktive, tako da bi bile plačilu zadevne trošarine zavezane stranke družbe B UG in ne ta družba.

37. Kako je torej treba razlagati izraz „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ in zlasti *posredno* sodelovanje prodajalca?

38. Besedilo člena 36 Direktive 2008/118 ne vsebuje nobenih elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče odgovoriti na tako vprašanje, Sodišče pa do zdaj še ni bilo pozvano, naj odloči o njem.

[6] Glej v zvezi s tem sodbo z dne 23. novembra 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

39. Vendar je treba navesti, da je Sodišče v sodbi z dne 2. aprila 1998, EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1998:152), postavilo temeljna načela za razlago te določbe.[7]

40. Zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba, se je nanašala na dejansko stanje, v katerem je družba MLB s sedežem v Združenem kraljestvu sprejemala in izpolnjevala naročila za cigarete in tobak, ki so jih oddale fizične osebe s stalnim prebivališčem v Združenem kraljestvu. Družba MLB je te izdelke kupila od družbe EMU, ki je imela sedež v Luksemburgu in je bila del iste skupine, ter poskrbela za njihov uvoz v Združeno kraljestvo prek zasebnega prevoznika v imenu in za račun teh fizičnih oseb v zameno za plačilo provizije.

41. Sodišče je v sodbi razsodilo, da gre v takem primeru za prodajo na daljavo in ne za nakup s strani fizičnih oseb, ker je, prvič, družba MLB (in ne fizične osebe, ki jih je zastopala) prevzela pobudo glede naročil, oddanih pri prodajalcu, in nosila tveganja, povezana s spremembami menjalnih tečajev, ter drugič, ker sta bili družbi EMU in MLB del istega gospodarskega subjekta.

42. Po mnenju Sodišča je to ugotovitev mogoče pojasniti z dejstvom, da je bil člen 10(2) Direktive 92/12 „oblikovan tako, da zajema ne le primer prevoza ali pošiljanja, ki ga opravi prodajalec sam, temveč tudi in veliko širše vse primere pošiljanja ali prevoza v imenu prodajalca“ in da „besedilo, uporabljeno v tej določbi, jasno kaže, da zakonodajalca Skupnosti bolj kot pravna oblika transakcije zanima njena objektivna narava“.[8]

43. To obenem pomeni, da je treba izrazu „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ pripisati široko področje uporabe in da mora njegova razlaga odražati ekonomsko stvarnost obravnavane transakcije brez kakršnega koli formalizma. Vendar je ta ugotovitev le izhodišče za razlago, ki jo zahteva predložitveno sodišče.

44. Evropska komisija kot pomoč pri razlagi v svojih pisnih stališčih predlaga, naj se po analogiji uporabi sodba v zadevi KrakVet Marek Batko[9].

45. Sodišče je v tej sodbi na področju davka na dodano vrednost (DDV) odločilo o razlagi določbe, ki je zelo podobna členu 36(1) Direktive 2008/118, in sicer člena 33(1) Direktive 2006/112. Ta člen je določal, da se za kraj dobave blaga, „ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“ iz države članice, ki ni tista, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni določeni pogoji.

46. Dejanski primer, ki ga je predstavilo predložitveno sodišče, je bil primer blaga, ki ga je dobavitelj s sedežem v eni državi članici prodal kupcem s stalnim prebivališčem v drugi državi članici in ki ga je tem kupcem pripeljala družba, ki jo je priporočil ta dobavitelj, vendar s katero so lahko kupci prosto sklepali pogodbe za namene tega pošiljanja. Ali je bilo za to blago treba šteti, da ga je odposlal ali odpeljal „dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“?

[7] V tej zadevi je bilo Sodišču postavljeno vprašanje glede razlage člena 10(1) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179) in ne člena 36(1) Direktive 2008/118. Vendar čeprav je bila z zadnjenavedno direktivo, ki se edina uporablja *ratione temporis* za spor o glavni stvari, z učinkom od 1. aprila 2010 razveljavljena in nadomeščena Direktiva 92/12, iz besedila člena 36(1) Direktive 2008/118 in člena 10(1) Direktive 92/12 izhaja, da se vsebina teh določb v bistvu ne razlikuje. Iz tega je treba sklepati, da se sodna praksa Sodišča v zvezi z zadnjenavedeno določbo še vedno uporablja, kar zadeva člen 36(1) Direktive 2008/118. Glej v tem smislu sodbo z dne 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, točka 34).

[8] Sodba z dne 2. aprila 1998, EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1998:152, točki 45 in 46).

[9] Sodba z dne 18. junija 2020 (C-276/18, v nadaljevanju: sodba KrakVet, EU:C:2020:485, točke od 61 do 63).

47. Ob upoštevanju ekonomske in poslovne stvarnosti, ki je temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV, je treba po mnenju Sodišča ugotoviti, da se blago odpošlje ali prepelje za račun dobavitelja, če dobavitelj, in ne pridobitelj, dejansko sprejme odločitve glede tega, kako se to blago odpošlje ali odpelje. Vloga dobavitelja mora torej biti „*odločilna* glede iniciative in glede organizacije bistvenih korakov pri pošiljanju ali prevozu blaga“. [10]

48. Sodišče je nato navedlo štiri merila, na podlagi katerih je mogoče preveriti, ali gre za tak primer.

49. Prvič, upoštevati je treba pomembnost, ki jo ima odprema tega blaga k pridobiteljem glede na poslovno prakso dejavnosti, ki jo opravlja zadevni dobavitelj. Drugič, ugotoviti je treba, komu je mogoče pripisati izbiro glede izvedbe pošiljanja ali prevoza zadevnega blaga. Odpošiljanje ali prevoz blaga za račun dobavitelja tega blaga je mogoče ugotoviti, kadar pridobitelji le potrdijo izbiro dobavitelja glede določitve družbe, ki je odgovorna za odpremo zadevnega blaga, ali načina, kako bo to blago odposlano ali prepeljano. Taka ugotovitev bi lahko temeljila zlasti na elementih, kot je omejena izbira družb, ki jih je dobavitelj priporočil za namene navedene odpreme. Tretjič, vprašati se je treba, ali breme tveganja, povezanega z odpošiljanjem in dobavo zadevnega blaga, nosi dobavitelj ali pridobitelj. Četrtič, presoditi je treba načine plačila tako v zvezi z dobavo tega blaga kot tudi v zvezi z njegovim odpošiljanjem ali prevozom. Enotna finančna transakcija za pridobitev ter pošiljanje in prevoz navedenega blaga je znak, da je dobavitelj pomembno vključen v njegovo odpremo. [11]

50. Sam ugotavljam, da niso izpolnjene nujne predpostavke, da bi se v tej zadevi po analogiji uporabila merila iz sodbe KrakVet, kot je v svojih pisnih stališčih priporočila Komisija.

51. Čeprav se brez zadržkov strinjam s stališčem, da je mogoče določbe sekundarne zakonodaje, ki se nanašajo na trošarine, in ustrezne določbe, ki se nanašajo na DDV, razlagati enako, se mi to v obravnavani zadevi glede na besedilo člena 33(1) Direktive 2006/112 v različici, ki je bila preučena v sodbi KrakVet, in člena 36(1) Direktive 2008/118 ne zdi utemeljeno. Medtem ko namreč iz zadnjenavedenega člena izhaja, da za opredelitev „prodaje na daljavo“ zadostuje posredno sodelovanje prodajalca pri pošiljanju ali prevozu zadevnega blaga, to isto sodelovanje ni bilo nujen pogoj za opredelitev obstoja „prodaje blaga na daljavo znotraj Skupnosti“ v smislu tega člena 33(1) pred spremembo Direktive 2006/112 s členom 2 Direktive (EU) 2017/2455 [12].

52. Kot je Sodišče poudarilo v sodbi KrakVet, pa se ta sprememba, v skladu s katero je treba šteti, da blago „odpošlje ali prevaža dobavitelj ali druga oseba za njegov račun“, tudi kadar dobavitelj *posredno* sodeluje pri prevozu ali odpošiljanju tega blaga, ni uporabljala *ratione temporis* v sporu o glavni stvari. [13]

53. Iz tega sledi, da meril, ki jih je Sodišče opredelilo v navedeni sodbi, ni mogoče uporabiti v obravnavani zadevi, ker so oblikovana za razlago člena 33(1) Direktive 2006/112 *v različici pred spremembo, uvedeno z Direktivo 2017/2455*.

[10] Sodba KrakVet, točka 63 (moj poudarek).

[11] Sodba KrakVet, točke od 69 do 78.

[12] Direktiva Sveta z dne 5. decembra 2017 o spremembi Direktive 2006/112/ES in Direktive 2009/132/ES v zvezi z nekaterimi obveznostmi glede davka na dodano vrednost, ki veljajo za opravljanje storitev in prodajo blaga na daljavo (UL 2017, L 348, str. 7).

[13] Sodba KrakVet, točki 55 in 56. Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, točka 99), v skladu s katerimi je bilo besedilo, uvedeno z Direktivo 2017/2455, „res […] sprememb[a] in […] *ne* pomeni razlage, ki bi se vsekakor morala uporabiti za obstoječe besedilo“.

54. Po drugi strani pa se elementi razlage člena 33(1) Direktive 2006/112 *v različici, nastali s to spremembo*, po mojem mnenju lahko uporabijo za opredelitev področja uporabe člena 36 Direktive 2008/118 na podlagi razlogovanja po analogiji.

55. Med temi elementi je treba upoštevati člen 5a, prvi odstavek, Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[14], ki je bil v to izvedbeno uredbo dodan prav zaradi pojasnitve in opredelitve merila posrednega sodelovanja v okviru DDV.[15]

56. V tej določbi so navedeni primeri, v katerih se šteje, da je bilo blago odposlano ali prepeljano s strani ali za račun dobavitelja, tudi kadar dobavitelj posredno sodeluje pri odpošiljanju ali prevozu tega blaga. Prvi trije primeri so tisti, v katerih (i) dobavitelj odpošiljanje ali prevoz blaga odda podizvajalcu, tj. tretji osebi, ki blago dobavi prejemniku; (ii) odpošiljanje ali prevoz blaga zagotavlja tretja oseba, vendar je dobavitelj v celoti ali delno odgovoren za dobavo blaga prejemniku, in (iii) dobavitelj izda račun in zaračuna prevoznino prejemniku, nato pa jo plača tretji osebi, ki bo organizirala odpošiljanje ali prevoz blaga. Četrti primer, ki se mi zdi še posebno upošteven za odgovor na vprašanji predložitvenega sodišča, je tisti, v katerem „dobavitelj na kakršen koli način spodbuja storitve dobave prejemniku s strani tretje osebe, poveže prejemnika in tretjo osebo ali tretji osebi kako drugače zagotovi informacije, ki jih potrebuje za dobavo blaga prejemniku“.

57. Zakonodajalec Unije je tako v navedeno uredbo vključil smernice odbora za DDV v zvezi z razlago izraza „odposlano ali prepeljano s strani ali za račun dobavitelja“ za namene uporabe člena 33 Direktive 2006/112. Kot izhaja iz delovnega dokumenta št. 855 o uporabi določb o DDV pri prodaji na daljavo,[16] so bile te smernice pripravljene na zahtevo davčnih organov Združenega kraljestva in Belgije, ki so ugotovili, da so nekatere družbe vzpostavile poslovne ureditve za ločitev dobave blaga od njegovega prevoza in dostave, da bi se izognile obračunu in plačilu DDV v državi članici, v katero je bilo blago namenjeno. Razlaga, ki jo je predlagal ta odbor, je odražala potrebo po boju proti *zlorabam* ali, natančneje, transakcijam, ki imajo za posledico pridobitev davčne prednosti, kot je uporaba verjetno nižje trošarinske stopnje države odpošiljanja zadevnega blaga ali neuporaba trošarin zaradi opredelitve transakcije za nakup na daljavo, in ki so v nasprotju s ciljem, zastavljenim z upoštevnimi določbami, in sicer preprečiti izkrivljanje konkurence, ki ga povzroča uporaba načela države porekla za čezmejne transakcije.

58. Zaradi potrebe po boju proti zlorabam je ta široka razlaga povzročila znižanje stopnje vključenosti, ki je potrebna, da se odpošiljanje ali prevoz blaga pripiše dobavitelju. Povedano drugače, kakršno koli oglaševanje storitev dobave tretje osebe pri prejemniku, povezovanje prejemnika in tretje osebe ali sporočanje informacij, potrebnih za dobavo blaga prejemniku, tretji osebi zadostujejo za ugotovitev, da je blago odposlano ali prepeljeno s strani dobavitelja ali za njegov račun.

59. Enak obseg bi bilo treba po mojem mnenju pripisati izrazu „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“ iz člena 36(1) Direktive 2008/118/ES.

[14] UL 2011, L 77, str. 1.

[15] Glej uvodno izjavo 4 Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2019/2026 z dne 21. novembra 2019 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev, ki jih omogočajo elektronski vmesniki, in posebnimi ureditvami za davčne zavezance, ki opravljajo storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci, ter prodajajo blago na daljavo in opravljajo nekatere domače dobave blaga (UL 2019, L 313, str. 14).

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

60. Razlago po analogiji, ki jo predlagam, omogoča dejstvo, da člen 36(1) Direktive 2008/118 izraža *enako pravilo glede obveznosti plačila trošarine* kot pravilo, ki izhaja iz člena 33(1) Direktive 2006/112 (v primeru prodaje na daljavo mora prodajalec plačati trošarino v namembni državi članici blaga), in ima *enako vsebino* kot člen 33(1) Direktive 2006/112 glede na njegovo različico po spremembi z Direktivo 2017/2455. Poleg tega se ta razlaga zdi utemeljena glede na to, da ima Direktiva 2008/118 enak cilj kot Direktiva 2006/112, in sicer boj proti zlorabam, pri čemer je Sodišče že večkrat priznalo, da je tak boj skupaj z bojem proti goljufijam in davčnim utajam del teleološke razsežnosti Direktive 2008/118, kot izhaja iz člena 11, prvi odstavek, in člena 39(3), prvi pododstavek, ter uvodne izjave 31 te direktive.[17]

61. Iz tega sledi, da se posredno sodelovanje v smislu člena 36(1) Direktive 2008/118 zgodi med drugim takrat, kadar prodajalec ravna tako, da *usmerja* kupca pri izbiri družbe, odgovorne za odpošiljanje in/ali prevoz zadevnega blaga. V takem primeru bi bilo treba ugotoviti, da je prodajalec zavezan za plačilo trošarine v namembni državi članici tega blaga.

62. V obravnavani zadevi iz predložitvene odločbe izhaja, da se na spletni strani družbe B UG, na kateri so bile alkoholne pijače prodane kupcem s sedežem na Finskem, priporočajo določene prevozne družbe. Poleg tega so na isti spletni strani navedene informacije o stroških prevoza, ki jih nosi kupec, ki je izbral eno od teh družb, in povezava do spletne strani vsake od teh družb, na katero se, ko kupec klikne povezavo, brez njegovega nadaljnjega posredovanja prenesejo informacije o blagu, ki ga je treba prepeljati.

63. Ob upoštevanju teh informacij in pod pogojem, da jih preveri predložitveno sodišče, bi bilo po mojem mnenju mogoče ugotoviti, da je zadevne alkoholne pijače na Finsko posredno prepeljala družba B UG v smislu člena 36 Direktive 2008/118, zaradi česar je ta družba zavezana plačilu trošarine v tej državi članici.

64. Poleg tega je to edina razlaga, ki je skladna z ekonomsko in poslovno stvarnostjo, saj je v okoliščinah, kot so te v obravnavani zadevi, možnost, da bi stranke izbrale drugo prevozno družbo od tistih, ki jih prodajalec priporoča na svoji spletni strani, v najboljšem primeru majhna in v resnici verjetno povsem hipotetična.

65. Ker ta razlaga nujno vključuje „odgrnjenje tančice“ glede pravne oblike transakcije, da bi se izognili morebitni zlorabi prava,[18] je samoumevno, da sklenitev dveh ločenih pogodb s strani kupca, to je s prodajalcem in prevozno družbo, ni pomembna za ugotovitev, ali je treba za zadevno blago šteti, da ga je odposlal ali prepeljal posredno prodajalec ali druga oseba za njegov račun.

66. Nazadnje je treba pojasniti, da trditev, ki jo je družba B UG navedla v svojih pisnih stališčih in ki temelji na predlogu Komisije v zvezi z Direktivo 2008/118,[19] ne more omajati ugotovitve, do katere sem prišel.

[17] V zvezi z Direktivo 2008/118 glej zlasti sodbo z dne 21. decembra 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, točka 39 in navedena sodna praksa). V zvezi z Direktivo 2006/112 glej sodbo z dne 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, točka 33 in navedena sodna praksa).

[18] Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja Colomerja v zadevi EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1997:203, točka 88).

[19] Predlog direktive Sveta o splošnem režimu za trošarino (COM(2008) 0078 final).

67. Natančneje, družba B UG je navedla, da so v skladu s predlogom direktive o trošarinah v določbi o prodaji na daljavo „določeni postopki, uporabljeni za prodajo, ki jo izvedejo gospodarski subjekti, ki neposredno ali posredno prevzamejo odgovornost za prevoz trošarinskega blaga do fizičnih oseb s sedežem v drugi državi članici“. To besedilo naj bi pomenilo, da je treba prodajalca šteti za *odgovornega* za prevoz trošarinskega blaga, da bi se uporabljalo pravilo iz člena 36(1) Direktive 2008/118.

68. Dejansko je tako besedilo po mojem mnenju mogoče pojasniti le z željo zakonodajalca Unije, da bi dodatno poudaril enega od elementov, po katerem se prodaja na daljavo razlikuje od nakupa na daljavo, kot je bilo potrjeno v poročilu, objavljenem v okviru zakonodajnega postopka, ki je privedel do sprejetja Direktive 2008/118,[20] in ne z željo, da bi bila uporaba tega člena 36(1) pogojena z obstojem določene oblike odgovornosti prodajalca, zlasti civilne.

69. Glede na navedeno menim, da bi bilo treba člen 36(1) Direktive 2008/118 razlagati tako, da je treba za trošarinsko blago šteti, da „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“, tako da je zadnjenavedeni zavezan plačati trošarino v tej drugi državi članici, med drugim kadar prodajalec ravna tako, da kupca usmerja pri izbiri družbe, odgovorne za prevoz zadevnega blaga, kar mora preveriti predložitveno sodišče. V zvezi s tem je med upoštevnimi elementi dejstvo, da je na spletni strani prodajalca priporočenih ena ali več določenih prevoznih družb ter da so na njej navedene informacije o stroških prevoza, ki jih nosi kupec, ki je izbral eno od teh družb, in povezava do spletne strani vsake od teh družb, na katero se, ko kupec klikne povezavo, brez njegovega nadaljnjega posredovanja prenesejo informacije o blagu, ki ga je treba prepeljati. Po drugi strani pa dejstvo, da je kupec sklenil dve ločeni pogodbi, to je s prodajalcem in prevozno družbo, ni upošteven element za namene navedene presoje.

Predlog

70. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska), odgovori:

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

je treba razlagati tako, da:

je treba za trošarinsko blago šteti, da „ga prodajalec ali nekdo v njegovem imenu neposredno ali posredno pošlje ali prevaža v drugo državo članico“, tako da je zadnjenavedeni zavezan plačati trošarino v tej drugi državi članici, med drugim kadar prodajalec ravna tako, da kupca usmerja pri izbiri družbe, odgovorne za odpošiljanje in/ali prevoz zadevnega blaga, kar mora ob upoštevanju vseh elementov spora o glavni stvari preveriti nacionalno sodišče.

[20] Poročilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o uporabi členov 7 do 10 Direktive 92/12/EGS (predloženo v skladu s členom 27 Direktive 92/12/EGS) (COM(2004) 0227 final).