



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. prosince 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Článek 36 odst. 1 – Nákup zboží on-line, které podléhá spotřební dani v jiném členském státě – Přeprava dopravcem, kterého doporučil prodejce – Vnitrostátní právní úprava, podle které se prodejce považuje za osobu povinnou ke spotřební dani v členském státě určení“

Ve věci C-596/23 [Pohjanri]ⁱ,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Helsingin hallinto-oikeus (Správní soud v Helsinkách, Finsko) ze dne 26. září 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 26. září 2023, v řízení

B UG,

za účasti:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení: C. Lycourgos, předseda třetího senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, S. Rodin (zpravodaj) a O. Spineanu-Matei, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za B UG: P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,
- za finskou vládu: H. Leppo, jako zmocněnkyně,
- za Evropskou komisi: M. Björkland a I. Söderlund, jako zmocněnci,

po vypsání stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. září 2024,

* Jednací jazyk: finština.

ⁱ Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 36 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci žaloby na neplatnost správního rozhodnutí, kterým Verohallinto (správce daně, Finsko) uložil B UG, německé společnosti, zaplacení spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů a daňovou pokutu v celkové výši 1 645,83 eura.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2008/118

- 3 I když byla s účinkem od 13. února 2023 směrnice 2008/118 zrušena směrnicí Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní (Úř. věst. 2020, L 58, s. 4), použijí se s ohledem na dobu rozhodnou z hlediska skutkového stavu věci v původním řízení ustanovení prvně uvedené směrnice.
- 4 V kapitole II směrnice 2008/118, nadepsané „Vznik daňové povinnosti, vrácení daně, osvobození od daně“, bylo v článku 7 v odstavci 1 stanoveno:

„Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.“
- 5 V kapitole V uvedené směrnice, nadepsané „Přeprava a zdanění zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě“, byl uveden článek 32, který byl nadepsán „Nabytí zboží soukromými osobami“, v jehož odstavci 1 bylo stanoveno:

„U zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého vzniká povinnost ke spotřební dani pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.“
- 6 V této kapitole V byl obsažen rovněž článek 36 směrnice 2008/118, nadepsaný „Prodej na dálku“, v jehož odstavcích 1 až 3 bylo stanoveno:

„1. Zboží podléhající spotřební dani, které již bylo propuštěno ke spotřebě v některém členském státě, bylo zakoupeno osobou, která není oprávněným skladovatelem ani registrovaným příjemcem usazeným v jiném členském státě a která nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, a bylo odesláno nebo přepravováno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem, podléhá spotřební dani v členském státě určení.

Pro účely tohoto článku se „členským státem určení“ rozumí členský stát doručení zásilky nebo dokončení přepravy.

2. V případě uvedeném v odstavci 1 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani v členském státě určení v okamžiku dodání zboží podléhajícího spotřební dani. Použijí se podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost.

Spotřební daň se platí postupem stanoveným členským státem určení.

3. Osobou povinnou přiznat a zaplatit spotřební daň v členském státě určení je prodejce.

Členský stát určení však může stanovit, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je daňový zástupce, který je usazen v členském státě určení a je schválen příslušnými orgány tohoto členského státu, nebo v případě, že prodejce nedodržel odst. 4 písm. a), příjemce zboží podléhajícího spotřební dani.“

Směrnice 92/12/EHS

- 7 V článku 10 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) bylo v jeho odstavcích 1 a 2 stanoveno:

„1. Výrobky podléhající spotřební dani zakoupené osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými či neregistrovanými hospodářskými subjekty, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se „členským státem určení“ rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena.

2. K tomuto účelu vzniká u výrobků podléhajících spotřební dani v některém členském státě, které již byly propuštěny pro domácí spotřebu a jejichž dodání vede k odeslání nebo přepravě osobě uvedené v odstavci 1, která je usazena v jiném členském státě, a které jsou odeslány či přepraveny přímo nebo nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, daňová povinnost ke spotřební dani z těchto výrobků v členském státě určení.“

Finské právo

- 8 Směrnice 2008/118 byla ve Finsku provedena prostřednictvím valmisteveryotuslaki (182/2010) [zákon o spotřebních daních (182/2010)] (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Ve věci v původním řízení se tento zákon použije v znění účinném v roce 2020.
- 9 Podle § 1 druhého pododstavce zákona o spotřebních daních se tento zákon vztahuje na výběr spotřebních daní mimo jiné z alkoholu a alkoholických nápojů, nestanoví-li zvláštní právní úprava konkrétní spotřební daně jinak.
- 10 Pro účely zákona o spotřebních daních se podle § 6 bodu 11 „prodejem na dálku“ rozumí prodej, při němž jiná osoba než oprávněný skladovatel nebo registrovaný příjemce nebo dočasně registrovaný příjemce, která je usazena ve Finsku a nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, zakoupila zboží podléhající spotřební dani, které bylo propuštěno ke spotřebě, v jiném členském státě a bylo přímo nebo nepřímo osobou uskutečňující prodej na dálku nebo jejím jménem odesláno nebo přepraveno do Finska.

- 11 Podle § 72 prvního pododstavce zákona o spotřebních daních se spotřební daň nevybírání ze zboží, které bylo ke spotřebě propuštěno v jiném členském státě, pokud je zakoupí soukromá osoba pro vlastní potřebu a sama je přepraví do Finska.
- 12 V ustanovení § 74 prvního pododstavce tohoto zákona je stanoveno, že pokud soukromá osoba zakoupí zboží podléhající spotřební dani pro svou vlastní potřebu v jiném členském státě jinak, než jak je stanoveno v § 72 téhož zákona, nebo prostřednictvím prodejce na dálku a zboží je do Finska přepraveno jinou soukromou osobou nebo hospodářským subjektem, je osobou povinnou ke spotřební dani soukromá osoba, která zboží zakoupila. V tomto ustanovení je upřesněno, že každá osoba, která se podílí na přepravě uvedeného zboží nebo která má ve Finsku dané zboží v držení, rovněž odpovídá za zaplacení spotřební daně splatné soukromou osobou, jež zakoupila zboží podléhající spotřební dani, stejně jako by to byla její vlastní daňová povinnost.
- 13 V ustanovení § 79 prvního pododstavce zákona o spotřebních daních je stanoveno, že spotřební daň je vybírána ze zboží, jež je do Finska prodáno prostřednictvím prodejce na dálku. V ustanovení § 79 druhém pododstavci tohoto zákona je stanoveno, že prodejce uskutečňující prodej na dálku je osobou povinnou k uvedené dani a že má-li prodejce uskutečňující prodej na dálku daňového zástupce, je tento zástupce osobou povinnou k uvedené dani namísto prodejce na dálku, jenž je povinen zaplatit spotřební daň dlužnou daňovým zástupcem, jako by se jednalo o jeho vlastní daňový dluh. V ustanovení § 79 třetím pododstavci uvedeného zákona je stanoveno, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v okamžiku, kdy je zboží podléhající spotřební dani dodáno ve Finsku, přičemž tato daň je splatná v souladu s ustanoveními platnými v den dodání.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 Společnost B UG provozovala internetové stránky, které jsou rovněž dostupné ve finštině, jejichž prostřednictvím si zákazníci mohli zakoupit nápoje různých značek s nižším či vyšším obsahem alkoholu.
- 15 Dne 20. dubna 2020 zajistily finské celní orgány zásilku alkoholických nápojů, které B UG prodala soukromé osobě s bydlištěm ve Finsku a které byly uvedené osobě odeslány z Německa. Dotčené nápoje byly zajištěny podle § 103 zákona o spotřebních daních za účelem ověření, zda byla při jejich dovozu dodržena ustanovení uvedeného zákona.
- 16 Správce daně tohoto kupujícího požádal, aby mu vysvětlil postup objednání a průběh přepravy těchto nápojů do Finska.
- 17 Podle vysvětlení poskytnutých uvedeným kupujícím dne 25. června 2020 se při zadání objednávky na internetových stránkách společnosti B UG objevila reklama na dopravní služby společnosti X, Y a Z. V průběhu nákupu byly celková váha objednaných výrobků a cena za přepravu zásilky aktualizovány pokaždé, když byly k objednávce přidány další nápoje. Po zaplacení ceny objednaných nápojů se na internetových stránkách společnosti B UG zobrazila výzva týkající se zajištění přepravy. Podle informací, které poskytl kupující, byly v této výzvě uvedeny přímé odkazy na internetové stránky poskytovatelů přepravních služeb. Tentýž kupující si pro přepravu nápojů, jež si objednal, vybral společnost X. Kliknutím na odkaz nadepsaný „X“, který byl uveden v internetovém obchodě společnosti B UG, byl kupující přesměrován na internetové stránky

společnosti X. Na těchto stránkách zadal své kontaktní údaje, ale neposkytl žádnou informaci o své objednávce. Poplatek za dopravu kupující zaplatil na internetových stránkách společnosti X přímo této společnosti.

- 18 Správce daně předložil dva snímky obrazovky internetových stránek společnosti B UG, jeden ze dne 16. června 2020 obsahující pokyny týkající se způsobu doručení a druhý ze dne 24. června 2020 obsahující podmínky doručení. Z těchto snímků vyplývá, že společnost B UG sama neorganizuje přepravu zboží, které prodává, ale nabízí svým zákazníkům možnost vyzvednout si objednávku ve skladu, jenž se nachází v Německu, nebo možnost vybrat si za tímto účelem dopravce, přičemž někteří z dopravců jsou za tímto účelem uvedeni na internetových stránkách společnosti B UG. Z uvedených snímků obrazovky mimoto vyplývá, že tato společnost svým zákazníkům sdělila, že jsou povinni zaplatit daň ve Finsku.
- 19 Rozhodnutím ze dne 21. srpna 2020 uložil správce daně společnosti B UG povinnost zaplatit za alkoholické nápoje zajištěné dne 20. dubna 2020 spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů a daňovou pokutu v celkové výši 1 645,83 eura. Správce daně konstatoval, že dotčené alkoholické nápoje byly společností nebo osobou jednající jejím jménem přímo nebo nepřímo odeslány nebo přepraveny do Finska, a že tato společnost tedy jednala jako osoba uskutečňující prodej na dálku a byla osobou povinnou odvést spotřební daň ve Finsku.
- 20 Společnost B UG podala proti tomuto rozhodnutí stížnost ke správci daně. Správce daně rozhodnutím ze dne 1. června 2021 uvedenou stížnost zamítl.
- 21 Společnost B UG podala k Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko), který je předkládajícím soudem, žalobu směřující proti rozhodnutí správce daně ze dne 1. června 2021, v níž se domáhala zrušení tohoto rozhodnutí a všech spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, jejichž zaplacení jí bylo uloženo.
- 22 Předkládající soud si klade otázku, zda se společnost B UG podílela na přepravě alkoholických nápojů, které prodávala prostřednictvím svých internetových stránek, takže by měla být považována za osobu povinnou odvést spotřební daň ve Finsku jako prodejce těchto nápojů na dálku. Předkládající soud upřesňuje, že soukromá osoba, která tyto nápoje nabyla v Německu, je zakoupila pro vlastní potřebu a náklady na přepravu uvedených nápojů zaplatila přímo dopravci X.
- 23 Podle předkládajícího soudu z judikatury Soudního dvora nelze dovodit, jak je třeba vykládat výraz „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, jenž je uveden v čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118.
- 24 Uvedený soud má za to, že ve věci, která mu byla předložena, musí posoudit, zda se společnost B UG podílela na přepravě dotčených nápojů do jiného členského státu přímo či nepřímo ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118, a to s ohledem na skutečnost, že na internetových stránkách této společnosti byli uvedeni různí dopravci a byly na nich poskytnuty informace o nákladech na přepravu, které nesou kupující. Předkládající soud mimoto podotýká, že tyto internetové stránky prodejce obsahovaly odkazy na internetové stránky dopravců a že poté, co kupující klikl na odkaz označující některého z těchto dopravců, byly na internetové stránky dopravce, jenž byl vybrán na internetových stránkách prodejce, automaticky přeneseny informace o přepravovaném zboží.

25 Za těchto podmínek se Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání směrnice 2008/118, zejména její článek 36, který se týká prodeje na dálku, takovému výkladu [relevantní vnitrostátní právní úpravy], podle kterého se má za to, že se prodejce zboží podléhajícího spotřební dani usazený v jiném členském státě podílí na přepravě zboží do členského státu určení a je v členském státu určení považován za osobu povinnou ke spotřební dani, jež se uplatní na prodej na dálku, pouze z toho důvodu, že prodejce kupujícího na svých internetových stránkách vybízí k využití služeb určitého dopravce?
- 2) Odeslal nebo přepravil prodejce zboží podléhajícího spotřební dani ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 zboží přímo či nepřímo do jiného členského státu a byl osobou povinnou ke spotřební dani z prodejů na dálku ve smyslu této směrnice, pokud byli na internetových stránkách prodejce doporučováni určití dopravci a byly na nich uvedeny informace o nákladech na přepravu vzniklých kupujícímu a náklady na přepravu byly fakturovány dopravcem, kterému byly informace o přepravovaném zboží poskytnuty bez přičinění kupujícího? Je pro posouzení této otázky relevantní okolnost, že kupující s dopravcem uvedeným na internetových stránkách prodejce uzavřel samostatnou smlouvu o přepravě zboží?“

K předběžným otázkám

- 26 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že v situacích uvedených v tomto ustanovení musí být zboží podléhající spotřební dani považováno za zboží, které bylo „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, takže tento prodejce je osobou povinnou ke spotřební dani v tomto jiném členském státě, pokud uvedený prodejce jedná tak, že usměrňuje výběr kupujícího, pokud jde o společnost pověřenou odesíláním nebo přepravou těchto výrobků, tím, že doporučuje a usnadňuje využití určitých společností, které mohou být uvedenou přepravou pověřeny.
- 27 Podle čl. 7 odst. 1 směrnice 2008/118 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.
- 28 Jak však připomněl generální advokát v bodě 31 svého stanoviska, ustanovení kapitoly V směrnice 2008/118 se týkají situací, kdy se po propuštění zboží ke spotřebě toto zboží podléhající spotřební dani pohybovalo v rámci Unie. S výhradou zvláštních situací uvedených v článku 32 této směrnice tato ustanovení odpovídají požadavku zajistit dodržování zásady daňové teritoriality, podle níž musí být spotřební daň zaplacená v zemi skutečné spotřeby, a zabránit dvojímu zdanění dotčeného zboží.
- 29 Mezi tato ustanovení náleží i článek 36 uvedené směrnice.
- 30 Podle odstavce 1 tohoto článku, jenž se týká prodeje na dálku, zboží podléhající spotřební dani, které již bylo propuštěno ke spotřebě v některém členském státě, bylo zakoupeno osobou, která není oprávněným skladovatelem ani registrovaným příjemcem usazeným v jiném členském státě a která nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, a bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem, podléhá spotřební dani v členském státě určení.

- 31 V projednávané věci se předkládající soud snaží určit, zda situace dotčená ve věci v původním řízení představuje prodej na dálku, který se vyznačuje tím, že dotčené zboží bylo „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“ ve smyslu tohoto čl. 36 odst. 1.
- 32 V tomto ohledu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že internetové stránky společnosti B UG, jež byly rovněž dostupné ve finském jazyce, doporučovaly kupujícím alkoholických nápojů prodávaných prostřednictvím těchto stránek přepravní společnosti, které na nich byly uvedeny. Mimoto byly na těchto internetových stránkách uvedeny informace o nákladech na přepravu, které nese kupující, který si vybral jednu z těchto společností, a byly na nich uvedeny odkazy na internetové stránky těchto jednotlivých společností, na které byly poté, co kupující klikl na příslušný odkaz, bez jeho dalšího přičinění přeneseny informace o přepravovaném zboží.
- 33 Za takových podmínek, s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, prodejce jednal tak, že usměrnil výběr kupujícího, pokud jde o společnost pověřenou odesláním či přepravou zboží, jež bylo zakoupeno na jeho internetových stránkách.
- 34 Jedná-li prodejce tímto způsobem, musí být považován za osobu, která se nepřímo podílí na odeslání nebo přepravě zboží podléhajícího spotřební dani do členského státu určení, a v důsledku toho za osobu povinnou ke spotřební dani v tomto členském státě podle pravidel stanovených v čl. 36 odst. 1 až 3 směrnice 2008/118.
- 35 Jak totiž vyplývá zejména z použití výrazu „nepřímo“ v čl. 36 odst. 1 této směrnice, toto ustanovení bylo formulováno tak, aby zahrnovalo nejen případ, kdy prodejce sám poskytuje přepravu nebo odeslání, ale i jiné případy, včetně případu, kdy prodejce nepřímo řídí odeslání nebo přepravu tím, že spotřebiteli nabídne možnost vybrat si odesílatele nebo přepravce, jež doporučuje.
- 36 Uvedené ustanovení tak jasně potvrzuje, že unijní normotvůrce přikládá větší váhu objektivní povaze transakcí než právní formě, v níž jsou učiněny (v tomto smyslu, pokud jde o čl. 10 odst. 2 směrnice 92/12, jehož obsah byl obdobný obsahu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118, viz rozsudek ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další, C-296/95, EU:C:1998:152, bod 46).
- 37 To znamená, jak zdůraznil generální advokát v bodě 43 svého stanoviska, že výraz „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“ musí být vykládán tak, že uhrazení spotřební daně musí odrážet ekonomickou realitu posuzované transakce, přičemž je třeba ponechat stranou jakýkoli formalismus.
- 38 Jak uvedl generální advokát v bodě 65 svého stanoviska, okolnost, že kupující uzavřel dvě samostatné smlouvy, první s prodávajícím a druhou s dopravcem, je pro účely určení, zda dotčený prodej na dálku spadá pod případ uvedený v čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118, irelevantní.
- 39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na předběžné otázky odpovědět tak, že čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že v situacích uvedených v tomto ustanovení musí být zboží podléhající spotřební dani považováno za zboží, které bylo „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, takže tento prodejce je osobou povinnou ke spotřební dani v tomto jiném členském státě, pokud uvedený prodejce jedná tak, že usměrňuje výběr kupujícího, pokud jde o společnost pověřenou odesláním nebo přepravou tohoto zboží, tím, že doporučuje a usnadňuje využití určitých společností, které mohou být takovými činnostmi pověřeny.

K nákladům řízení

- 40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 36 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

musí být vykládán v tom smyslu, že

v situacích uvedených v tomto ustanovení musí být zboží podléhající spotřební dani považováno za zboží, které bylo „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, takže tento prodejce je osobou povinnou ke spotřební dani v tomto jiném členském státě, pokud uvedený prodejce jedná tak, že usměrňuje výběr kupujícího, pokud jde o společnost pověřenou odesláním nebo přepravou tohoto zboží, tím, že doporučuje a usnadňuje využití určitých společností, které mohou být takovými činnostmi pověřeny.

Podpisy