Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PRIITA PIKAMÄEA
přednesené dne 26. září 2024 [1]

Věc C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
za účasti:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Článek 36 – Nákup zboží podléhajícího spotřební dani v jiném členském státě na internetu – Zboží odeslané nebo přepravené přímo nebo nepřímo prodejcem nebo jeho jménem – Přeprava dopravní společností doporučenou prodejcem – Vnitrostátní právní úprava považující prodejce za osobu povinnou ke spotřební dani v členském státě určení“

1. V projednávané věci předložil Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko) Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se 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 [2].

2. Soudní dvůr bude mít poprvé možnost rozhodnout o oblasti působnosti tohoto ustanovení směrnice 2008/118 a uvést, jaká míra zapojení prodejce do přepravy zboží podléhajícího spotřební dani umožňuje identifikovat „prodej na dálku“, a tedy dospět k závěru, že prodejce je osobou povinnou ke spotřební dani v členském státě určení tohoto zboží.

Právní rámec

Unijní právo

3. V projednávané věci jsou relevantní články 32, 33, 34 a 36 směrnice 2008/118, jakož i článek 33 směrnice 2006/112/ES [3].

[1] – Původní jazyk: francouzština.

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

[2] – Úř. věst. 2009, L 9, s. 12.

[3] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

Finské právo

Právní rámec platný v roce 2020

4. Směrnice 2008/118 byla ve Finsku provedena prostřednictvím valmisteverotuslaki (182/2010) [zákon o spotřebních daních (182/2010)] (dále jen „zákon o spotřebních daních“). V projednávané věci se tento zákon použije ve znění účinném v roce 2020.

5. Zásady pro stanovení daně z alkoholu a alkoholických nápojů, kterou je třeba zaplatit státu, a výše daně jsou stanoveny v laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojů).

6. 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 příslušný zvláštní zákon jinak.

7. Podle § 6 bodu 11 uvedeného zákona se za „prodej na dálku“ ve smyslu tohoto zákona považuje 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.

8. Podle § 6 bodu 12 zákona o spotřebních daních je „osobou uskutečňující prodej na dálku“ prodejce, který do Finska prodává zboží v souladu s bodem 11 tohoto ustanovení.

9. Podle § 72 prvního pododstavce tohoto zákona se spotřební daň nevybírá 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.

10. Ustanovení § 74 prvního pododstavce uvedeného zákona stanoví, že pokud soukromá osoba zboží podléhající spotřební dani pro svou vlastní potřebu v jiném členském státě nezakoupí ani v souladu s § 72 téhož zákona, ani prostřednictvím prodeje 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. Každá osoba, která se podílí na přepravě uvedeného zboží nebo která má ve Finsku dané zboží v držení, odpovídá za spotřební daň, kterou je povinna zaplatit soukromá osoba, která zboží podléhající spotřební dani zakoupila, stejně jako by se jednalo o její vlastní daňovou povinnost.

11. Podle § 79 prvního pododstavce zákona o spotřebních daních podléhá zboží, které je do Finska prodáno prostřednictvím prodeje na dálku, spotřební dani. Podle druhého pododstavce tohoto ustanovení je k této dani povinna osoba uskutečňující prodej na dálku. Má-li osoba uskutečňující prodej na dálku daňového zástupce, je k uvedené dani namísto osoby uskutečňující prodej na dálku povinen daňový zástupce. Osoba uskutečňující prodej na dálku odpovídá za spotřební daň, kterou je povinen zaplatit daňový zástupce, stejně jako za svou vlastní daňovou povinnost. Podle třetího pododstavce uvedeného ustanovení vzniká povinnost ke spotřební dani v okamžiku, kdy ve Finsku dojde k předání zboží podléhajícího spotřební dani. Spotřební daň se hradí podle právních předpisů účinných v den, kdy ve Finsku dojde k předání zboží.

Legislativní podklady k § 74 zákona o spotřebních daních

12. Důvody pro přijetí § 74 zákona o spotřebních daních, jak jsou uvedeny ve vládním návrhu zákona o spotřebních daních (HE 263/2009 vp, s. 46), zní takto:

„Toto ustanovení by upravovalo případ, kdy soukromá osoba zboží podléhající spotřební dani z jiného členského státu pro svou vlastní potřebu nenabývá ani podle § 72, ani prostřednictvím prodeje na dálku. V tomto případě by soukromá osoba zboží do Finska nepřemístila sama, nýbrž zboží by bylo přepraveno jinou soukromou osobou nebo profesionálním obchodníkem. To znamená, že soukromá osoba by si zboží z jiného členského státu zakoupila například prostřednictvím internetu a sama by zajistila přepravu tohoto zboží do Finska, aniž by se na zajištění přepravy podílel prodejce nebo jiná osoba jednající jeho jménem.

[…]

Zboží by bylo zdaněno bez ohledu na to, zda by do Finska bylo dovezeno hospodářským subjektem – jako například dopravcem nebo poštovní službou – nebo jinou soukromou osobou. Zásadní rozdíl oproti prodeji na dálku by spočíval v tom, že prodejce nebo osoba jednající jeho jménem by se žádným způsobem nemohli podílet na přepravě zboží nebo na zajištění dopravy. Naproti tomu, pokud by prodejce na svých internetových stránkách kupujícího například vybízel, aby využil služeb určitých dopravců, představovalo by to prodej na dálku, v jehož rámci by osoba uskutečňující prodej na dálku nebo její daňový zástupce byli povinni zaplatit v členském státě určení spotřební daň.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13. Společnost B UG provozovala internetové stránky, které jsou rovněž dostupné ve finštině, jejichž prostřednictvím si zákazníci mohli v internetovém obchodě zakoupit alkoholické nápoje různých značek s nižším a vysokým obsahem alkoholu.

14. Celní orgány zabavily dne 20. dubna 2020 ve Finsku zásilku různých alkoholických nápojů určenou soukromé osobě A, kterou společnost B UG zaslala z Německa do Finska. Zásilka byla na základě § 103 zákona o spotřebních daních zabavena za účelem ověření, zda byla při dovozu alkoholických nápojů dodržena ustanovení zákona o spotřebních daních.

15. Správce daně požádal kupujícího, který provedl objednávku na internetových stránkách společnosti B UG, o poskytnutí vysvětlení k průběhu objednávky a organizaci přepravy.

16. Podle vyjádření kupujícího ze dne 25. června 2020 byly při objednávce v internetovém obchodě společnosti B UG propagovány přepravní služby společností X, Y a Z. Kromě toho byly pokaždé, když bylo do nákupního košíku přidáno zboží, aktualizovány hmotnost objednaného zboží a cena přepravy. Po zaplacení objednaného alkoholu se na internetových stránkách společnosti B UG zobrazila výzva k zajištění přepravy. Podle informací, které poskytl kupující, tato výzva obsahovala přímé odkazy na internetové stránky poskytovatelů přepravních služeb. Kupující si pro přepravu objednaného zboží vybral společnost X. Kliknutím na odkaz „X“ byl kupující přesměrován přímo na internetové stránky společnosti X. Na těchto stránkách zadal své kontaktní údaje, nikoli však informace o své objednávce, jako je například číslo objednávky. Poplatek za dopravu kupující zaplatil na internetových stránkách společnosti X přímo této společnosti.

17. Na podporu svých tvrzení předložil správce daně snímek obrazovky ze dne 16. června 2020 obsahující informace o způsobu dodání uvedené na internetových stránkách společnosti B UG a snímek obrazovky ze dne 24. června 2020 obsahující dodací podmínky uvedené na těchto internetových stránkách. Z těchto snímků vyplývá, že společnost B UG sama neorganizuje přepravu zboží, ale nabízí svým zákazníkům možnost vyzvednutí objednávky nebo výběru dopravce, přičemž někteří dopravci byli na internetových stránkách společnosti B UG uvedeni jako možné varianty. Z uvedených snímků navíc vyplynulo, že společnost B UG svým zákazníkům sdělila, že jsou povinni zaplatit daň ve Finsku.

18. Rozhodnutím ze dne 21. srpna 2020 vyměřil správce daně společnosti B UG z alkoholických nápojů zabavených daň z alkoholu a alkoholických nápojů a daňovou pokutu v celkové výši 1 645,83 eura. Správce daně konstatoval, že předmětné 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.

19. Společnost B UG podala proti daňovému rozhodnutí odvolání ke správci daně. Správce daně rozhodnutím ze dne 1. června 2021 odvolání zamítl.

20. Společnost B UG rozhodnutí správce daně ze dne 1. června 2021 napadla žalobou u Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách). Domáhala se zrušení rozhodnutí správce daně a všech vyměřených daní z alkoholu a alkoholických nápojů, jejichž zaplacení jí bylo uloženo.

21. Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) si klade otázku, zda se společnost B UG podílela na přepravě alkoholických nápojů, které prodávala na svých internetových stránkách, takže by měla být považována za osobu povinnou odvést spotřební daň ve Finsku jako prodejce těchto alkoholických nápojů na dálku. Předkládající soud upřesňuje, že soukromá osoba, která zboží nabyla v Německu, toto zboží od společnosti B UG zakoupila pro vlastní potřebu a náklady na přepravu zboží zaplatila přímo dopravní společnosti.

22. Předkládající soud má za to, že judikatura Soudního dvora neposkytuje odpověď na otázku, jak je třeba vykládat výraz „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“ uvedený v čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118.

23. Předkládající soud má za to, že v projednávané věci je zejména třeba posoudit, zda se společnost B UG ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 přímo či nepřímo podílela na přepravě zboží do jiného členského státu, pokud byli na internetových stránkách této společnosti uvedeni různí dopravci a poskytnuty informace o nákladech na přepravu, které nesou kupující. Předkládající soud mimoto podotýká, že internetové stránky prodejce obsahovaly odkaz na internetové stránky dopravce a že po kliknutí na tento odkaz byly na tyto internetové stránky automaticky přeneseny informace o přepravovaném zboží z internetových stránek prodávajícího.

24. 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 vnitrostátnímu výkladu právní úpravy, podle kterého se má za to, že prodejce zboží podléhajícího spotřební dani usazený v jiném členském státě se podílí na přepravě zboží do členského státu určení a je v členském státu určení považován za osobu povinnou odvést spotřební daň z prodeje 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 povinen odvést spotřební daň z prodejů na dálku ve smyslu této směrnice, pokud byli na internetových stránkách prodejce doporučováni určití dopravci a 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?“

Analýza

K dosahu předběžných otázek

25. Na úvod je třeba poznamenat, že druhá otázka předložená předkládajícím soudem se týká výkladu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 ve světle skutkových okolností projednávané věci, zatímco první otázka, která je užšího dosahu, se zřejmě týká slučitelnosti výkladu § 74 zákona o spotřebních daních, jak je uveden v návrhu zákona finské vlády, s tímto čl. 36 odst. 1, přičemž § 74 představuje provedení tohoto článku do vnitrostátního práva.

26. Vzhledem k tomu, že se tyto dvě otázky ve skutečnosti týkají stejné problematiky ohledně působnosti čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118, zejména výrazu „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, měly by být podle mého názoru posouzeny společně.

K věci samé

27. Účelem směrnice 2008/118 je zaručit řádné fungování vnitřního trhu prostřednictvím volného pohybu zboží podléhajícího spotřební dani v Evropské unii. Za tímto účelem tato směrnice vyžaduje harmonizaci vnitrostátních právních předpisů, které upravují tyto druhy zdanění, s cílem zajistit, aby pojem „vznik daňové povinnosti“ ke spotřební dani a podmínky vzniku této povinnosti byly ve všech členských státech stejné [4].

28. Obecný režim spotřebních daní zavedený touto směrnicí se vztahuje pouze na zboží uvedené v jejím čl. 1 odst. 1, mezi které patří alkoholické nápoje.

[4] – Viz zejména bod 8 odůvodnění směrnice 2008/118.

29. Efektivita tohoto režimu vyžaduje, aby spotřební daň byla splatná v okamžiku, kdy se některé z tohoto zboží objeví na vnitřním trhu, přičemž spotřební daň musí být splatná co nejblíže konečnému spotřebiteli.

30. Unijní normotvůrce tyto požadavky promítl následujícím způsobem. Článek 2 směrnice 2008/118 stanoví, že zdanitelné plnění ke spotřební dani představuje výroba nebo dovoz tohoto zboží na území Unie. Článek 7 odst. 1 této směrnice stanoví obecné pravidlo, podle kterého daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo [5], a čl. 9 první pododstavec uvedené směrnice upřesňuje, že se použijí podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v členském státě, v němž bylo zboží propuštěno ke spotřebě.

31. Ustanovení kapitoly V směrnice 2008/118 („Přeprava a zdanění zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě“) se týkají situací, kdy se po propuštění zboží ke spotřebě a zaplacení příslušné spotřební daně toto zboží pohybovalo v rámci Unie. Tato ustanovení mají zajistit dodržování zásady daňové teritoriality, podle níž musí být spotřební daň zaplacena v zemi skutečné spotřeby, a zabránit dvojímu zdanění dotčeného zboží.

32. Zatímco článek 32 směrnice 2008/118 stanoví, že spotřební daň je splatná pouze v členském státě, v němž bylo zboží nabyto, pokud je zboží nabyto soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a je jimi přepravované z jednoho členského státu do druhého, články 33 a 36 této směrnice obsahují výjimky z obecného pravidla stanoveného v článku 7 uvedené směrnice v rozsahu, v němž stanoví, že spotřební daň ze zboží již propuštěného ke spotřebě je splatná v okamžiku *následujícím* po okamžiku propuštění ke spotřebě.

33. Článek 33 směrnice 2008/118 stanoví, že aniž je dotčen článek 36 této směrnice, je-li zboží podléhající spotřební dani, které již bylo propuštěno ke spotřebě v jednom členském státě, drženo pro obchodní účely v jiném členském státě, aby tam bylo dodáno nebo použito, daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v členském státě, v němž je drženo. V takovém případě je osobou povinnou přiznat a zaplatit spotřební daň osoba, která uskutečňuje dodávku nebo která má v držení zboží, jež má být dodáno, anebo které bylo zboží dodáno v jiném členském státě.

34. Článek 36 této směrnice, o jehož výklad se žádá v projednávané věci, se týká prodeje na dálku a stanoví, že 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. V takovém případě je osobou povinnou ke spotřební dani prodejce.

35. Článek 32 směrnice 2008/118 se v projednávané věci nepoužije. Je sice nesporné, že soukromá osoba, která zakoupila dotčené zboží, tak učinila pro vlastní potřebu, ale stejně tak je nesporné, že toto zboží nebylo jí samotnou přepraveno z Německa do Finska [6].

[5] – Článek 7 odst. 2 směrnice 2008/18 definuje pojem „propuštění ke spotřebě“ takto: „a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění; b) držení zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, jestliže spotřební daň z tohoto zboží nebyla vybrána podle použitelných právních předpisů Společenství a vnitrostátních právních předpisů; c) výroba zboží podléhajícího spotřební dani mimo režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněné výroby, nebo d) dovoz zboží podléhajícího spotřební dani, včetně neoprávněného dovozu, pokud není zboží podléhající spotřební dani bezprostředně po dovozu umístěno do režimu s podmíněným osvobozením od daně“.

[6] – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

36. Předkládající soud má určit, zda zásilka alkoholických nápojů zabavená finskými celními orgány byla předmětem „prodeje na dálku“ ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118, přičemž v takovém případě by společnost B UG byla povinna zaplatit spotřební daň, jakož i daňové penále vyplývající z daňového výměru, který finské daňové orgány vydaly dne 21. srpna 2020. Pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se nutně o nákup na dálku, na který se vztahuje článek 33 téže směrnice, takže zákazníci společnosti B UG, a nikoli tato společnost, by byli povinni zaplatit dotčenou spotřební daň.

37. Jak má být tedy vykládán výraz „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, a zejména *nepřímé* zapojení prodávajícího?

38. Znění článku 36 směrnice 2008/118 neposkytuje k této otázce žádné vodítko a Soudní dvůr dosud nebyl vyzván, aby o ní rozhodl.

39. Je však třeba připomenout, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 2. dubna 1998 EMU Tabac a další (C-296/95, EU:C:1998:152) stanovil základní zásady výkladu tohoto ustanovení[7].

40. Věc, ve které byl vydán tento rozsudek, se týkala skutkového stavu, kdy MLB, společnost usazená ve Spojeném království, získávala a vyřizovala objednávky cigaret a tabáku od osob s bydlištěm ve Spojeném království. MLB nakoupila toto zboží od společnosti EMU usazené v Lucembursku, která patří do stejné skupiny, a zajistila jeho dovoz do Spojeného království prostřednictvím soukromého dopravce jménem a na účet těchto soukromých osob za provizi.

41. Soudní dvůr ve svém rozsudku rozhodl, že taková situace představuje prodej na dálku, a nikoli nákup soukromými osobami, a to jednak z toho důvodu, že MLB (a nikoli soukromé osoby, které zastupovala) iniciovala objednávky u prodejce a nesla rizika spojená s vývojem směnných kurzů, a jednak z toho důvodu, že EMU a MLB byly součástí téhož hospodářského subjektu.

42. Podle Soudního dvora lze tento závěr vysvětlit tím, že čl. 10 odst. 2 směrnice 92/12 „byl koncipován tak, aby se vztahoval nejen na případy přepravy nebo odeslání samotným prodejcem, ale také, v mnohem širším slova smyslu, na všechny případy odeslání nebo přepravy na účet prodejce“, a že „formulace použitá v tomto ustanovení jasně ukazuje, že normotvůrce Společenství se více zajímá o objektivní povahu transakcí než o právní formu, která je jim přiznána“[8].

43. Z toho vyplývá, že výrazu „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“ musí být přisouzen široký dosah a že jeho výklad musí odrážet ekonomickou realitu posuzované transakce, přičemž je třeba ponechat stranou jakýkoli formalismus. Toto zjištění však představuje pouze výchozí bod výkladového úsilí požadovaného předkládajícím soudem.

[7] – V této věci byl Soudní dvůr dotázán na výklad čl. 10 odst. 1 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 179), a nikoli čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118. Ačkoli posledně uvedená směrnice, která je jako jediná *ratione temporis* použitelná na spor v původním řízení, s účinností od 1. dubna 2010 zrušila a nahradila směrnici 92/12, ze znění čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 a čl. 10 odst. 1 směrnice 92/12 vyplývá, že podstata těchto ustanovení se v zásadě neliší. Z toho je třeba vyvodit, že judikatura Soudního dvora týkající se posledně uvedeného ustanovení zůstává použitelná, pokud jde o čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, bod 34).

[8] – Rozsudek ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, EU:C:1998:152, body 45 a 46).

44. Jako pomůcku pro výklad navrhuje Evropská komise ve svém písemném vyjádření použití analogie s rozsudkem KrakVet Marek Batko [9].

45. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodoval v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH) o výkladu ustanovení velmi podobného článku 36 odst. 1 směrnice 2008/118, a to čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112. Tento článek stanovil, že za místo dodání zboží, „které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“ z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli, jsou-li přitom splněny určité podmínky.

46. Skutková situace, kterou nastínil předkládající soud, se týkala zboží prodávaného dodavatelem usazeným v jednom členském státě pořizovatelům s bydlištěm v jiném členském státě a dodávaného těmto pořizovatelům společností doporučenou tímto dodavatelem, s níž však pořizovatelé mohli svobodně uzavřít smlouvu pro účely této přepravy. Mělo být toto zboží považováno za odeslané nebo přepravené „dodavatelem nebo na jeho účet“?

47. Zohlednění hospodářské a obchodní reality, která je základním kritériem pro použití společného systému DPH, vede podle Soudního dvora k závěru, že zboží je odesláno nebo přepraveno na účet dodavatele, pokud dodavatel, a nikoli pořizovatel, skutečně rozhoduje o způsobu, jakým má být zboží odesláno nebo přepraveno. Role dodavatele tedy musí být „při iniciování odeslání nebo přepravy zboží a organizaci jejich základních fází *převažující*“ [10].

48. Soudní dvůr dále uvedl čtyři kritéria umožňující ověřit, zda tomu tak je.

49. Zaprvé je třeba zohlednit význam, jaký má doprava tohoto zboží pořizovatelům s ohledem na obchodní praktiky, které charakterizují činnost vykonávanou dotyčným dodavatelem. Zadruhé je třeba posoudit, komu lze přičítat rozhodnutí týkající se způsobů odeslání nebo přepravy dotyčného zboží. Odeslání nebo přepravu zboží na účet dodavatele tohoto zboží lze dovodit, pokud pořizovatelé pouze schvalují rozhodnutí učiněná dodavatelem, ať již se týkají určení společnosti pověřené dopravou dotčeného zboží nebo způsobu, jakým je toto zboží odesláno nebo přepraveno. Takový závěr by bylo zejména možné vyvodit z takových skutečností, jako je úzký výběr společností doporučených dodavatelem pro účely uvedené přepravy. Zatřetí je třeba si položit otázku, zda riziko spojené s odesláním a dodáním dotyčného zboží nese dodavatel nebo pořizovatel. Začtvrté je třeba posoudit platební podmínky týkající se jak dodání dotyčného zboží, tak jeho odeslání nebo přepravy. Jediná finanční transakce za účelem pořízení, jakož i odeslání a přepravy uvedeného zboží naznačuje významné zapojení dodavatele do jeho přepravy [11].

50. Konstatuji, že chybí předpoklady nezbytné pro obdobné použití kritérií stanovených v rozsudku KrakVet v projednávané věci, jak navrhovala Komise ve svém písemném vyjádření.

51. Ačkoli neváhám připustit, že ustanovení sekundárního práva týkající se spotřební daně a odpovídající ustanovení týkající se DPH mohou být vykládána stejným způsobem, nepovažuji to v projednávané věci za odůvodněné s ohledem na znění čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112 ve znění posuzovaném v rozsudku KrakVet a čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118. Zatímco z čl. 36 odst. 1 vyplývá, že nepřímá účast prodejce na odeslání nebo přepravě dotčeného zboží postačuje k tomu,

[9] – Rozsudek ze dne 18. června 2020 (C-276/18, dále jen „rozsudek KrakVet“, EU:C:2020:485, body 61 až 63).

[10] – Rozsudek KrakVet, bod 63 (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

[11] – Rozsudek KrakVet, body 69 až 78.

aby se jednalo o „prodej na dálku“, tato účast nebyla nezbytnou podmínkou pro kvalifikaci existence „prodeje zboží na dálku uvnitř Společenství“ ve smyslu uvedeného čl. 33 odst. 1 před změnou směrnice 2006/112 provedenou článkem 2 směrnice (EU) 2017/2455 [12].

52. Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku KrakVet, tato změna, podle níž musí být zboží považováno za „odesl[ané] nebo přepraven[é] dodavatelem nebo na jeho účet“, i pokud do jeho přepravy či odeslání dodavatel zasahuje *nepřímo*, však nebyla *ratione temporis* použitelná na spor v původním řízení [13].

53. Z toho vyplývá, že kritéria stanovená Soudním dvorem v tomto rozsudku nemohou být v projednávané věci použita, jelikož jsou formulována k výkladu čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112 *ve znění před změnou provedenou směrnicí 2017/2455*.

54. Naproti tomu prvky výkladu čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112 *ve znění vyplývajícím z téže změny* mohou podle mého názoru sloužit k vymezení působnosti článku 36 směrnice 2008/118 na základě analogie.

55. Mezi těmito prvky je třeba zohlednit první pododstavec článku 5a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [14], který byl do uvedeného prováděcího nařízení doplněn právě za účelem vyjasnění a vymezení kritéria nepřímého zásahu v souvislosti s DPH [15].

56. Toto ustanovení uvádí situace, kdy se má za to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo jeho jménem, a to i tehdy, pokud dodavatel zasahuje do odeslání nebo přepravy zboží nepřímo. První tři situace jsou takové, kdy jsou i) odeslání nebo přeprava zboží svěřeny dodavatelem formou subdodávky třetí osobě, která doručí zboží příjemci; ii) odeslání nebo přeprava zboží zajištěny třetí osobou, dodavatel však nese celkovou nebo částečnou odpovědnost za doručení zboží příjemci a iii) dodavatel fakturuje a vybírá poplatky za přepravu od příjemce a poukazuje je třetí osobě, která zajistí odeslání nebo přepravu zboží. Čtvrtou situací, která se mi jeví jako zvláště relevantní pro účely odpovědi na otázky předkládajícího soudu, je situace, kdy „dodavatel jakýmikoli prostředky propaguje služby doručení zboží příjemci poskytované třetí osobou, spojí příjemce se třetí osobou nebo třetí osobě poskytne informace potřebné k doručení zboží příjemci“.

57. Unijní normotvůrce tak do uvedeného nařízení začlenil pokyny Výboru pro DPH týkající se výkladu výrazu „odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet“ pro účely použití článku 33 směrnice 2006/112. Jak vyplývá z pracovního dokumentu č. 855 o použití ustanovení o DPH na prodej na dálku [16], byly tyto pokyny vydány na žádost daňových orgánů Spojeného království a Belgie, které zjistily, že určité společnosti zavedly obchodní postupy, jejichž cílem bylo oddělení dodání zboží od jeho přepravy a doručení za účelem vyhnout se přiznání

[12] – Směrnice Rady ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7).

[13] – Rozsudek KrakVet, body 55 a 56. Viz rovněž stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, bod 99), podle něhož textem zavedeným směrnicí 2017/2455 „byla skutečně zavedena změna a že tato změna *nepředstavuje* výklad, který by měl být v každém případě použit na stávající text“.

[14] – Úř. věst. 2011, L 77, s. 1.

[15] – Viz bod 4 odůvodnění prováděcího nařízení Rady (EU) 2019/2026 ze dne 21. listopadu 2019, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o dodání zboží nebo poskytnutí služeb usnadněná elektronickými rozhraními a zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží (Úř. věst. 2019, L 313, s. 14).

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

a odvedení DPH v členském státě určení zboží. Znění navržené tímto výborem odráželo potřebu bojovat proti *zneužívajícím praktikám*, přesněji řečeno proti transakcím, které vedou k získání daňové výhody, jako je uplatnění patrně nižší sazby spotřební daně státu odeslání dotčeného zboží nebo neuplatnění spotřební daně z důvodu kvalifikace transakce jako nákup na dálku, a které jsou v rozporu s cílem sledovaným příslušnými ustanoveními, tj. zabránit narušení hospodářské soutěže způsobenému uplatněním zásady státu původu na přeshraniční plnění.

58. Tento široký výklad inspirovaný potřebou bojovat proti zneužívajícím praktikám vedl ke snížení míry účasti, která je nutná k tomu, aby odeslání nebo přeprava zboží byla přičitatelná dodavateli. Jinými slovy, propagace doručovacích služeb třetí osoby u kupujícího jakýmkoli způsobem, propojení kupujícího a třetí osoby nebo sdělení informací potřebných pro doručení zboží kupujícímu třetí osobě postačuje k závěru, že zboží je odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo jeho jménem.

59. Domnívám se, že stejnou působnost by měl mít výraz „odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“ uvedený v čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118.

60. Výklad pomocí analogie, který navrhuji, je možný díky tomu, že čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 vyjadřuje *stejné pravidlo odpovědnosti* jako pravidlo stanovené v čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112 (prodávající je v případě prodeje na dálku povinen zaplatit spotřební daň v členském státě určení zboží) a po změně provedené směrnicí 2017/2455 má *stejné znění* jako čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112, s ohledem na znění tohoto článku, které následuje po změně provedené směrnicí 2017/2455. Tento výklad se navíc jeví jako odůvodněný s ohledem na skutečnost, že směrnice 2008/118 sdílí se směrnicí 2006/112 cíl boje proti zneužívání, přičemž Soudní dvůr opakovaně uznal, že tento boj je spolu s bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem součástí teleologického rozměru směrnice 2008/118, jak vyplývá z jejího čl. 11 prvního pododstavce a čl. 39 odst. 3 prvního pododstavce, jakož i z bodu 31 jejího odůvodnění [17].

61. Z toho vyplývá, že k nepřímému zásahu ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 dochází zejména tehdy, pokud prodejce jedná tak, aby kupujícího *usměrňoval* ohledně výběru společnosti odpovědné za odeslání nebo přepravu dotčeného zboží. V takovém případě je třeba dojít k závěru, že prodejce je povinen zaplatit spotřební daň v členském státě určení zboží.

62. V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že internetové stránky společnosti B UG, na nichž byly alkoholické nápoje prodány kupujícím usazeným ve Finsku, doporučují určité dopravní společnosti. Tyto internetové stránky rovněž poskytují informace o nákladech na přepravu, které nese kupující, který si vybral jednu z těchto společností, a obsahují odkaz na internetové stránky každé z těchto společností, na které se po kliknutí na odkaz kupujícím bez dalšího zásahu kupujícího přenesou informace o přepravovaném zboží.

63. S ohledem na tyto informace a s výhradou ověření vnitrostátním soudem lze podle mého názoru mít za to, že předmětné alkoholické nápoje byly společností B UG nepřímo přepraveny do Finska ve smyslu článku 36 směrnice 2008/118, v důsledku čehož je společnost B UG osobou povinnou ke spotřební dani v tomto členském státě.

[17] – Pokud jde o směrnici 2008/118, viz zejména rozsudek ze dne 21. prosince 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, bod 39 a citovaná judikatura). Pokud jde o směrnici 2006/112, viz rozsudek ze dne 7. března 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, bod 33 a citovaná judikatura).

64. Jedná se ostatně o jediný výklad, který je v souladu s hospodářskou a obchodní realitou, jelikož za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, je možnost, že si zákazníci zvolí jinou dopravní společnost než tu, kterou jim doporučuje prodejce na svých internetových stránkách, přinejlepším malá a ve skutečnosti pravděpodobně čistě hypotetická.

65. Vzhledem k tomu, že tento výklad nutně zahrnuje „odhalení roušky“ právní formy transakce, aby se předešlo případnému zneužití práva [18], je samozřejmé, že uzavření dvou samostatných smluv kupujícím, a to s prodávajícím a s dopravní společností, je pro účely určení, zda je třeba dotčené zboží považovat za odeslané nebo přepravené nepřímo prodávajícím nebo jeho jménem, irelevantní.

66. Je důležité upřesnit, že argument, který společnost B UG předložila ve svém písemném vyjádření, založený na návrhu Komise týkajícím se směrnice 2008/118 [19], není takový, aby zpochybnil závěr, ke kterému jsem dospěl.

67. Konkrétně společnost B UG poukázala na to, že podle návrhu směrnice o spotřebních daních ustanovení o prodeji na dálku „stanoví postupy platné pro prodej uskutečňovaný hospodářskými subjekty, které přímo či nepřímo přejímají odpovědnost za přepravu zboží podléhajícího spotřební dani jednotlivcům usazeným v jiném členském státě“. Tato formulace by znamenala, že prodejce musí být považován za osobu *odpovědnou* za přepravu zboží podléhajícího spotřební dani, aby bylo možné použít pravidlo uvedené v čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118.

68. Ve skutečnosti lze podle mého názoru takovou formulaci vysvětlit pouze snahou unijního normotvůrce více zdůraznit jeden z prvků, který odlišuje prodej na dálku od nákupu na dálku, jak potvrzuje zpráva zveřejněná v rámci legislativního postupu vedoucího k přijetí směrnice 2008/118 [20], a nikoli snahou podmínit použití uvedeného čl. 36 odst. 1 existencí určité formy odpovědnosti, zejména občanskoprávní odpovědnosti, na straně prodejce.

69. S ohledem na výše uvedené mám za to, že čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že zboží podléhající spotřební dani se považuje za „odesl[ané] nebo přepraven[é] do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem“, v důsledku čehož je prodejce osobou povinnou ke spotřební dani v tomto jiném členském státě, zejména pokud prodejce jedná tak, že usměrňuje volbu kupujícího ohledně společnosti odpovědné za přepravu dotčeného zboží, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu. V tomto ohledu patří mezi relevantní prvky zejména skutečnost, že internetové stránky prodejce doporučují jednu nebo více konkrétních dopravních společností, poskytují informace o nákladech na přepravu, které nese kupující, který si vybral jednu z těchto společností, a obsahují odkaz na internetové stránky každé z těchto společností, na které jsou po kliknutí na tento odkaz bez dalšího zásahu kupujícího přeneseny informace o přepravovaném zboží. Naproti tomu skutečnost, že kupující uzavřel dvě samostatné smlouvy, a to s prodávajícím a s dopravní společností, není pro účely tohoto posouzení relevantní.

[18] – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jarabo Colomera ve věci EMU Tabac a další (C-296/95, EU:C:1997:203, bod 88).

[19] – Návrh směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní (COM/2008/0078 final).

[20] – Zpráva Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o uplatňování článků 7 až 10 směrnice 92/12/EHS (předložená podle článku 27 směrnice 92/12/EHS) (COM/2004/0227 final).

Závěry

70. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které předložil Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko), 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

zboží podléhající spotřební dani musí být považováno za ‚odesl[ané] nebo přepraven[é] do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem‘, v důsledku čehož je prodejce osobou povinnou ke spotřební dani v tomto jiném členském státě, zejména pokud prodejce jedná tak, že usměrňuje volbu kupujícího ohledně společnosti odpovědné za odeslání nebo přepravu dotčeného zboží, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu při zohlednění všech okolností sporu v původním řízení.“