Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PRIIT PIKAMÄE
prednesené 26. septembra 2024 [1]

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

B UG,
za účasti:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spotrebná daň – Smernica 2008/118/ES – Článok 36 – Online nákup tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v inom členskom štáte – Tovar odosielaný alebo prepravovaný priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene – Preprava prepravnou spoločnosťou odporúčanou predajcom – Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa predajca považuje za osobu povinnú zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia“

1. V prejednávanej veci Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko) podal na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci výkladu článku 36 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS. [2]

2. Po prvý raz bude mať príležitosť vyjadriť sa k pôsobnosti tohto ustanovenia smernice 2008/118 tým, že uvedie, aká miera zapojenia predajcu do prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani umožní konštatovať „zásielkový obchod“, a teda dospieť k záveru, že predajca je povinný zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia tohto tovaru.

Právny rámec

Právo Únie

3. V prejednávanej veci sú relevantné články 32, 33, 34 a 36 smernice 2008/118, ako aj článok 33 smernice 2006/112/ES. [3]

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[i] Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu, ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

[2] Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12.

[3] Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

Fínske právo

Právny rámec platný v roku 2020

4. Smernica 2008/118 bola vo Fínsku prebratá prostredníctvom valmisteverotuslaki (182/2010) [zákon o spotrebných daniach (182/2010)] (ďalej len „zákon o spotrebných daniach“). V prejednávanej veci sa tento zákon uplatňuje v znení účinnom v roku 2020.

5. Zásady určenia dane z liehu a alkoholických nápojov splatnej štátu a výšky tejto dane sú definované v laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (zákon o dani z liehu a alkoholických nápojov).

6. Podľa § 1 druhého odseku zákona o spotrebných daniach (182/2010) sa tento zákon vzťahuje na vyberanie spotrebnej dane okrem iného z liehu a alkoholických nápojov, ak príslušný osobitný zákon nestanovuje inak.

7. Podľa § 6 bodu 11 tohto zákona „zásielkový obchod“ v zmysle tohto zákona je úkon, pri ktorom osoba iná ako oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu alebo registrovaný príjemca, alebo dočasne registrovaný príjemca, ktorá má sídlo vo Fínsku a nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť, nadobudla tovar podliehajúci spotrebnej dani uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte, ktorý je odoslaný alebo prepravený do Fínska, a to priamo alebo nepriamo zásielkovým predajcom alebo v jeho mene.

8. Podľa § 6 bodu 12 zákona o spotrebnej dani je „zásielkovým predajcom“ predajca, ktorý predáva tovar do Fínska v súlade s bodom 11 tohto ustanovenia.

9. Podľa § 72 prvého odseku tohto zákona sa spotrebná daň nevyberá z tovaru uvedeného do daňového voľného obehu v inom členskom štáte, ak ho nadobudla súkromná osoba pre vlastnú potrebu a prepravuje ho do Fínska.

10. § 74 prvý odsek tohto zákona stanovuje, že ak súkromná osoba nadobudne tovar podliehajúci spotrebnej dani z iného členského štátu pre vlastnú potrebu, a to ani podľa § 72, ani prostredníctvom zásielkového obchodu, a tovar do Fínska prepraví iná súkromná osoba alebo obchodník, je povinná zaplatiť spotrebnú daň. Každý, kto sa podieľa na preprave tovaru alebo má tovar vo Fínsku v držbe, tiež ručí za daň, ktorú má zaplatiť súkromná osoba, ktorá tovar nadobudla, ako keby išlo o jeho vlastnú daňovú povinnosť.

11. Podľa § 79 prvého odseku zákona o spotrebnej dani sa spotrebná daň vyberá z tovaru predávaného zásielkovým obchodom do Fínska. Podľa druhého odseku tohto ustanovenia je daň povinný zaplatiť zásielkový predajca. Ak má zásielkový predajca daňového zástupcu, daňový zástupca je povinný zaplatiť daň namiesto zásielkového predajcu. Zásielkový predajca ručí za spotrebnú daň, ktorú má zaplatiť daňový zástupca, ako keby išlo o jeho vlastnú daňovú povinnosť. Podľa tretieho odseku tohto ustanovenia vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani okamihom dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani vo Fínsku. Spotrebná daň sa platí podľa predpisov platných v deň dodania tovaru do Fínska.

Legislatívne materiály k § 74 zákona o spotrebnej dani

12. Vo vládnom návrhu zákona o spotrebnej dani (HE 263/2009 vp, s. 46) sa v dôvodovej správe k § 74 tohto zákona uvádza:

„Ustanovenie by upravovalo prípad, keď súkromná osoba nenadobúda tovar podliehajúci spotrebnej dani pre vlastnú potrebu ani podľa § 72, ani formou zásielkového obchodu z iného členského štátu. V tomto prípade by súkromná osoba nedoviezla tovar do Fínska sama, ale prepravovala by ho iná súkromná osoba alebo obchodník. To znamená, že súkromná osoba by napríklad kúpila tovar z iného členského štátu cez internet a sama by si zabezpečila prepravu tohto tovaru do Fínska bez toho, aby sa na organizácii prepravy podieľal predajca alebo osoba konajúca v jeho mene.

…

Tovar by sa zdaňoval bez ohľadu na to, či ho do Fínska doviezol komerčný obchodník – napríklad prepravná spoločnosť alebo poštová služba – alebo iná súkromná osoba. Hlavným rozdielom v porovnaní so zásielkovým obchodom by bolo, že predajca alebo osoba konajúca v jeho mene sa nijakým spôsobom nepodieľa na preprave tovaru alebo na organizácii prepravy. Na druhej strane, ak by predajca na svojej internetovej stránke dal kupujúcemu pokyn, aby využil napríklad určité prepravné spoločnosti, išlo by o zásielkový obchod, pri ktorom by bol predajca alebo jeho daňový zástupca povinný zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13. Spoločnosť B UG prevádzkovala internetovú stránku, na ktorej sa ako jazyk dala zvoliť aj fínčina a prostredníctvom ktorej si zákazníci mohli v internetovom obchode zakúpiť nápoje s nízkym alebo vysokým obsahom alkoholu rôznych značiek.

14. Dňa 20. apríla 2020 colné orgány vo Fínsku zadržali zásielku rôznych alkoholických nápojov zaslanú spoločnosťou B UG z Nemecka do Fínska a určenú pre súkromnú osobu. Zásielka bola zaistená na základe § 103 zákona o spotrebných daniach s cieľom zistiť, či boli pri dovoze týchto nápojov dodržané ustanovenia zákona o spotrebných daniach.

15. Správca dane požiadal kupujúceho, ktorý zadal objednávku na internetovej stránke spoločnosti B UG, o informácie o priebehu objednávky a organizácii prepravy.

16. Podľa vyjadrenia tejto súkromnej osoby z 25. júna 2020 boli pri zadávaní objednávky v internetovom obchode spoločnosti B UG inzerované prepravné služby spoločností X, Y a Z. Hmotnosť objednávky a cena prepravy sa tak aktualizovali pri každom pridaní výrobkov do košíka. Po zaplatení objednávky alkoholu sa na internetovej stránke spoločnosti B UG objavila požiadavka na zorganizovanie prepravy. Požiadavka podľa tejto súkromnej osoby obsahovala priame odkazy na internetové stránky poskytovateľov prepravy. Uvedená osoba si na prepravu objednávky vybrala spoločnosť X. Kliknutím na odkaz „X“ bola presmerovaná na internetovú stránku spoločnosti X. Na tejto internetovej stránke zadala svoje kontaktné údaje, ale nijaké informácie o svojej objednávke, ako napríklad číslo objednávky. Poplatok za prepravu zaplatila priamo spoločnosti X na jej internetovej stránke.

17. Správca dane na podporu týchto tvrdení predložil snímku obrazovky internetovej stránky spoločnosti B UG zo 16. júna 2020 s vysvetlením spôsobov doručovania a snímku obrazovky tejto internetovej stránky z 24. júna 2020 s podmienkami dodania. Z týchto snímok vyplýva, že B UG sama neorganizuje prepravu výrobkov, ale ponúka svojim zákazníkom možnosť vyzdvihnúť si objednávku alebo vybrať si prepravcu, pričom niektorí prepravcovia boli na internetovej stránke spoločnosti B UG uvedení ako možnosti. Okrem toho z týchto snímok vyplýva, že táto spoločnosť oznámila svojim zákazníkom, že sú povinní zaplatiť daň vo Fínsku.

18. Daňovým výmerom z 21. augusta 2020 správca dane vyrubil spoločnosti B UG daň z liehu a alkoholických nápojov a daňovú pokutu v celkovej výške 1645,83 eura za alkoholické nápoje zaistené v predchádzajúci deň. Vychádzal z toho, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do Fínska priamo alebo nepriamo spoločnosťou alebo v jej mene, a teda táto spoločnosť koná ako zásielkový predajca a je povinná zaplatiť spotrebnú daň vo Fínsku.

19. B UG podala proti daňovému výmeru námietku u správcu dane. Rozhodnutím z 1. júna 2021 daňová správa túto námietku zamietla.

20. B UG napadla rozhodnutie daňovej správy z 1. júna 2021 na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki). Navrhla, aby bolo rozhodnutie správcu dane zrušené a aby boli zrušené všetky výmery dane z liehu a alkoholických nápojov, ktoré jej boli uložené na úhradu.

21. Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) sa pýta, či sa B UG podieľala na preprave alkoholických nápojov, ktoré predávala na svojej internetovej stránke, takže ju treba považovať za osobu podliehajúcu spotrebnej dani vo Fínsku ako zásielkový predajca týchto alkoholických nápojov. Uvádza, že súkromná osoba, ktorá nadobudla tento tovar v Nemecku, ho kúpila od spoločnosti B UG pre svoju vlastnú potrebu a zaplatila náklady na prepravu tohto tovaru priamo prepravcovi.

22. Podľa tohto súdu judikatúra Súdneho dvora neumožňuje odpovedať na otázku, ako sa má vykladať výraz „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“ použitý v článku 36 ods. 1 smernice 2008/118.

23. Uvedený súd sa domnieva, že prejednávaná vec si vyžaduje najmä posúdenie toho, či sa B UG priamo alebo nepriamo podieľala na preprave tovaru do iného členského štátu v zmysle článku 36 ods. 1 smernice 2008/118, keďže internetová stránka tejto spoločnosti uvádza rôzne prepravné podniky a poskytuje informácie o nákladoch na prepravu, ktoré znášajú kupujúci. Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že internetová stránka predajcu obsahovala odkaz na internetovú stránku prepravných podnikov a že po kliknutí na tento odkaz sa informácie o tovare, ktorý sa má prepravovať, automaticky preniesli na túto internetovú stránku z internetovej stránky predajcu.

24. Za týchto podmienok sa Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni smernica 2008/118/ES, najmä jej článok 36, ktorý sa týka zásielkového obchodu, vnútroštátnemu výkladu práva, podľa ktorého sa predajca tovaru podliehajúceho spotrebnej dani so sídlom v inom členskom štáte považuje za účastníka prepravy tovaru do členského štátu určenia a za osobu podliehajúcu spotrebnej dani zo zásielkového obchodu v členskom štáte určenia len preto, že predajca na svojej internetovej stránke nabáda kupujúceho na využitie konkrétnej prepravnej spoločnosti?

2. Odoslal alebo prepravil predajca tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v zmysle článku 36 ods. 1 smernice 2008/118/ES tento tovar priamo alebo nepriamo do iného členského štátu a bol povinný zaplatiť daň zo zásielkového obchodu v zmysle tejto smernice, ak na internetovej stránke predajcu boli odporúčané určité prepravné spoločnosti a boli uvedené údaje o nákladoch na prepravu, ktoré vznikli kupujúcemu, a náklady na prepravu boli fakturované prepravnou spoločnosťou, ktorej boli poskytnuté údaje o prepravovanom tovare bez akéhokoľvek konania kupujúceho? Je pre posúdenie tejto otázky relevantná skutočnosť, že kupujúci uzavrel samostatnú zmluvu o preprave tovaru s prepravnou spoločnosťou uvedenou na internetovej stránke predajcu?“

Analýza

O pôsobnosti prejudiciálnych otázok

25. Na úvod treba uviesť, že druhá otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka výkladu článku 36 ods. 1 smernice 2008/118 s ohľadom na skutkové okolnosti prejednávanej veci, zatiaľ čo prvá otázka, ktorá má užšiu pôsobnosť, sa podľa všetkého týka zlučiteľnosti výkladu § 74 zákona o spotrebných daniach v zmysle návrhu zákona fínskej vlády s článkom 36 ods. 1 smernice, ktorý ním bol prebratý do vnútroštátneho práva.

26. Keďže tieto dve otázky sa v skutočnosti týkajú rovnakej problematiky, a to pôsobnosti článku 36 ods. 1 smernice 2008/118, najmä výrazu „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“, podľa môjho názoru sa nimi možno zaoberať spoločne.

O veci samej

27. Cieľom smernice 2008/118 je zabezpečiť riadne fungovanie vnútorného trhu prostredníctvom voľného pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v rámci Európskej únie. Na tento účel táto smernica požaduje harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov upravujúcich tieto druhy zdanenia, aby sa zabezpečilo, že koncepcia vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani a s ňou súvisiace podmienky budú rovnaké vo všetkých členských štátoch.[4]

28. Všeobecný systém spotrebných daní stanovený touto smernicou sa vzťahuje len na tovary uvedené v článku 1 ods. 1 tejto smernice, medzi ktoré patria aj alkoholické nápoje.

29. Účinnosť tohto systému si vyžaduje, aby tovar začal podliehať spotrebnej dani v okamihu, keď sa objaví na vnútornom trhu, pričom daňová povinnosť k spotrebnej dani musí vzniknúť čo najbližšie ku konečnému spotrebiteľovi.

30. Normotvorca Únie vyjadril tieto požiadavky takto. Článok 2 smernice 2008/118 stanovuje, že zdaniteľnou udalosťou spotrebnej dane je výroba alebo dovoz týchto výrobkov na územie Únie. Článok 7 ods. 1 tejto smernice stanovuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte,

[4] Pozri najmä odôvodnenie 8 smernice 2008/118.

v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený,[5] a článok 9 prvý odsek tejto smernice stanovuje, že sa uplatňujú tie podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzba spotrebnej dane, ktoré sú platné k dátumu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť v členskom štáte, v ktorom sa tovar uvádza do daňového voľného obehu.

31. Ustanovenia kapitoly V smernice 2008/118 („Preprava a zdanenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani po jeho uvedení do daňového voľného obehu“) sa týkajú situácií, v ktorých sa po uvedení tovaru do daňového voľného obehu a zaplatení súvisiacej spotrebnej dane tento tovar dostal do obehu v rámci Európskej únie. Tieto ustanovenia zodpovedajú požiadavke zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej teritoriality, podľa ktorej sa spotrebná daň musí platiť v krajine skutočnej spotreby, a zabrániť dvojitému zdaneniu dotknutého tovaru.

32. Zatiaľ čo článok 32 smernice 2008/118 stanovuje, že daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká len v členskom štáte, v ktorom bol tovar nadobudnutý, ak nákup uskutočňuje súkromná osoba pre svoje vlastné použitie a tento tovar sama prepravuje do iného členského štátu, články 33 a 36 tejto smernice obsahujú výnimky zo všeobecného pravidla stanoveného v článku 7 tejto smernice v rozsahu, v akom stanovujú, že daňová povinnosť k spotrebnej dani vzťahujúcej sa na tovar, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu, vzniká v čase *nasledujúcom po* okamihu uvedenia do daňového voľného obehu.

33. Článok 33 smernice 2008/118 stanovuje, že bez toho, aby bol dotknutý článok 36 smernice, ak sa tovar, ktorý už bol uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, drží na podnikateľské účely v inom členskom štáte, aby sa tam dodal alebo použil, daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v tomto inom členskom štáte. V takom prípade je osobou povinnou platiť túto daň osoba, ktorá uskutočňuje dodanie alebo ktorá má v držbe tovar určený na dodanie, alebo ktorej sa tovar dodáva v inom členskom štáte.

34. Článok 36 tejto smernice, ktorého výklad požaduje vnútroštátny súd v prejednávanej veci, sa týka zásielkového obchodu a stanovuje, že tovar podliehajúci spotrebnej dani už uvedený do daňového voľného obehu v jednom členskom štáte, ktorý kúpi iná osoba než oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu alebo registrovaný príjemca, usadená v inom členskom štáte, ktorá nevykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, a ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene, je predmetom spotrebnej dane v členskom štáte určenia. V takom prípade je osobou povinnou platiť spotrebnú daň predajca.

35. Článok 32 smernice 2008/118 sa v prejednávanej veci neuplatňuje. Hoci je nesporné, že súkromná osoba, ktorá kúpila predmetný tovar, ho nadobudla pre svoje vlastné použitie, je rovnako isté, že tento tovar z Nemecka do Fínska neprepravila ona sama.[6]

36. Vnútroštátny súd má určiť, či zásielka alkoholických nápojov zaistená fínskymi colnými orgánmi bola predmetom „zásielkového obchodu“ v zmysle článku 36 ods. 1 smernice 2008/118, pričom v takom prípade by bola B UG povinná zaplatiť spotrebnú daň, ako aj daňovú pokutu

[5] Článok 7 ods. 2 smernice 2008/18 definuje pojem „uvedenie do daňového voľného obehu“ takto: „a) prepustenie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného prepustenia, z režimu pozastavenia dane; b) držba mimo režimu pozastavenia dane tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého sa spotrebná daň nevyrubila podľa uplatniteľných ustanovení právnych predpisov Spoločenstva a vnútroštátnych právnych predpisov; c) výroba tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávnenej výroby, mimo režimu pozastavenia dane; d) dovoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, vrátane neoprávneného dovozu, pokiaľ nie je tovar podliehajúci spotrebnej dani bezodkladne po dovoze uvedený do režimu pozastavenia dane.“

[6] Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 23. novembra 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

vyplývajúcu z daňového výmeru prijatého fínskou daňovou správou 21. augusta 2020. Ak by to tak nebolo, nevyhnutne by išlo o nákup na diaľku, ktorý patrí do pôsobnosti článku 33 tejto smernice, takže by predmetnú spotrebnú daň boli povinní zaplatiť zákazníci B UG, a nie táto spoločnosť.

37. Ako teda treba vykladať výraz „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“, najmä *nepriamy* zásah predajcu?

38. Znenie článku 36 smernice 2008/118 neposkytuje informácie, ktoré by pomohli objasniť túto otázku, a Súdny dvor o nej ešte doteraz nerozhodoval.

39. Treba však uviesť, že v rozsudku z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i. (C-296/95, EU:C:1998:152), Súdny dvor stanovil základné zásady výkladu tohto ustanovenia. [7]

40. Skutkový stav veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, spočíva v tom, že MLB, spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, vyhľadávala a plnila objednávky cigariet a tabaku od súkromných osôb s bydliskom v Spojenom kráľovstve. MLB nakupovala tieto výrobky od EMU, spoločnosti so sídlom v Luxembursku, ktorá patrila do tej istej skupiny, a zabezpečovala ich dovoz do Spojeného kráľovstva prostredníctvom súkromného prepravcu v mene a na účet týchto osôb za určitý poplatok.

41. Súdny dvor vo svojom rozsudku rozhodol, že takáto situácia predstavuje zásielkový obchod, a nie nadobudnutie súkromnými osobami, a to po prvé z dôvodu, že MLB (a nie jednotlivci, ktorých zastupovala) prevzala iniciatívu, pokiaľ ide o objednávky zadané predajcovi, a znášala riziká spojené s vývojom výmenných kurzov, a po druhé, že EMÚ a MLB boli súčasťou toho istého hospodárskeho subjektu.

42. Tento záver možno podľa Súdneho dvora vysvetliť skutočnosťou, že článok 10 ods. 2 smernice 92/12 „je formulovaný tak, aby zahŕňal nielen prípad prepravy alebo odoslania samotným predajcom, ale aj a v oveľa širšom zmysle všetky prípady odoslania alebo prepravy v mene predajcu“, a že „formulácia použitá v tomto ustanovení jasne preukazuje, že normotvorca Spoločenstva sa viac zaujíma o objektívnu povahu transakcií ako o ich právnu formu“. [8]

43. To znamená, že výraz „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“ má mať širokú pôsobnosť a zároveň musí jeho výklad odrážať hospodársku realitu posudzovanej transakcie bez akéhokoľvek formalizmu. Toto konštatovanie je však len východiskovým bodom exegetickej analýzy, ktorú požaduje vnútroštátny súd.

44. Ako pomôcku pri výklade Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach navrhuje analogické uplatnenie rozsudku KrakVet Marek Batko. [9]

[7] V tejto veci bola Súdnemu dvoru položená otázka týkajúca sa výkladu článku 10 ods. 1 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), a nie článku 36 ods. 1 smernice 2008/118. Hoci však táto smernica, ktorá sa z časového hľadiska ako jediná uplatňuje na spor vo veci samej, zrušila a nahradila smernicu 92/12 s účinnosťou od 1. apríla 2010, zo znenia článku 36 ods. 1 smernice 2008/118 a článku 10 ods. 1 smernice 92/12 vyplýva, že obsah týchto ustanovení v podstate nie je odlišný. Z toho treba vyvodiť, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa posledného uvedeného ustanovenia sa naďalej uplatňuje, pokiaľ ide o článok 36 ods. 1 smernice 2008/118. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. marca 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, bod 34).

[8] Rozsudok z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i. (C-296/95, EU:C:1998:152, body 45 a 46).

[9] Rozsudok z 18. júna 2020 (C-276/18, EU:C:2020:485, body 61 až 63) (ďalej len „rozsudok KrakVet“).

45. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH) o výklade ustanovenia veľmi podobného článku 36 ods. 1 smernice 2008/118, a to článku 33 ods. 1 smernice 2006/112. Tento článok stanovoval, že za miesto dodania tovaru „odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet“ z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí, ak sú splnené určité podmienky.

46. Skutková situácia predložená vnútroštátnym súdom sa týkala tovarov, ktoré predával dodávateľ usadený v jednom členskom štáte kupujúcim s bydliskom v inom členskom štáte a do tohto členského štátu ich prepravovala spoločnosť odporúčaná týmto dodávateľom, s ktorou však kupujúci mohli a nemuseli uzavrieť zmluvu na účely tejto dodávky. Mali sa tieto tovary pokladať za odoslané alebo prepravené „dodávateľom alebo na jeho účet“?

47. Zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality, ktorá je základným kritériom na uplatnenie spoločného systému DPH, podľa Súdneho dvora vedie k záveru, že tovar sa odosiela alebo prepravuje na účet dodávateľa, ak dodávateľ, a nie nadobúdateľ, skutočne rozhoduje o spôsobe odoslania alebo prepravy tovaru. Úloha dodávateľa teda musí *„prevaž[ovať]*, pokiaľ ide o iniciatívu, ako aj organizáciu základných etáp odoslania alebo prepravy tovaru“. [10]

48. Súdny dvor následne uviedol štyri kritériá na určenie, či je to tak.

49. Po prvé treba zohľadniť význam, ktorý má otázka prepravy tohto tovaru nadobúdateľom vzhľadom na obchodné praktiky, ktoré charakterizujú činnosť vykonávanú dotknutým dodávateľom. Po druhé treba posúdiť, komu možno skutočne pripísať rozhodnutia týkajúce sa spôsobov odoslania alebo prepravy predmetného tovaru. Odoslanie alebo prepravu tovaru na účet dodávateľa tohto tovaru možno konštatovať, ak nadobúdatelia iba súhlasili s výberom vykonaným dodávateľom, či už sa týka určenia spoločnosti poverenej prepravou predmetného tovaru alebo spôsobu, akým je tento tovar odoslaný alebo prepravený. Taký záver možno vyvodiť najmä zo skutočností, akou je obmedzený výber spoločností odporúčaných dodávateľom na účely prepravy. Po tretie treba preskúmať otázku, či bremeno rizika spojeného s odoslaním a dodaním dotknutého tovaru znáša dodávateľ alebo nadobúdateľ. Po štvrté treba posúdiť platobné podmienky týkajúce sa tak dodávky predmetného tovaru, ako aj jeho odoslania alebo prepravy. Ak nadobudnutie tohto tovaru, ako aj jeho odoslanie a preprava sú predmetom jedinej finančnej transakcie, táto okolnosť predstavuje nepriamy dôkaz o významnej účasti dodávateľa na preprave uvedeného tovaru. [11]

50. Pokiaľ ide o mňa, konštatujem, že prejednávaná vec nevykazuje nevyhnutné predpoklady na analogické uplatnenie kritérií uvedených v rozsudku KrakVet, ako navrhuje Komisia vo svojich písomných pripomienkach.

51. Hoci bez váhania súhlasím s myšlienkou, že ustanovenia sekundárneho práva týkajúce sa spotrebnej dane a ustanovenia týkajúce sa DPH si môžu vyžadovať rovnaký výklad, nezdá sa mi to v prejednávanej veci odôvodnené vzhľadom na obsah článku 33 ods. 1 smernice 2006/112 v znení skúmanom v rozsudku KrakVet a článku 36 ods. 1 smernice 2008/118. Hoci totiž z posledného uvedeného článku vyplýva, že nepriamy zásah predajcu do odoslania alebo prepravy dotknutého

[10] Rozsudok KrakVet, bod 63 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

[11] Rozsudok KrakVet, body 69 až 78.

tovaru postačuje na konštatovanie „zásielkového obchodu“, ten istý zásah nebol nevyhnutnou podmienkou na kvalifikáciu existencie „predaja tovaru na diaľku v rámci Spoločenstva“ v zmysle článku 33 ods. 1 pred zmenou smernice 2006/112 článkom 2 smernice (EÚ) 2017/2455. [12]

52. Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku KrakVet, táto zmena, podľa ktorej sa tovar má považovať za „odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet“, a to aj vtedy, ak dodávateľ *nepriamo* zasahuje do prepravy alebo odoslania tovaru, sa však z časového hľadiska neuplatnila na spor vo veci samej. [13]

53. Z toho vyplýva, že kritériá stanovené Súdnym dvorom v tomto rozsudku nemožno v prejednávanej veci použiť, keďže sú určené na výklad článku 33 ods. 1 smernice 2006/112 v *znení pred zmenou zavedenou smernicou 2017/2455*.

54. Naopak, prvky výkladu článku 33 ods. 1 smernice 2006/112 v *znení vyplývajúcom z tejto zmeny* možno podľa môjho názoru použiť na analogické vymedzenie pôsobnosti článku 36 smernice 2008/118.

55. Spomedzi týchto prvkov by sa mal zohľadniť článok 5a prvý odsek vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, [14] ktorý bol do uvedeného vykonávacieho nariadenia doplnený práve s cieľom objasniť a vymedziť kritérium nepriameho zásahu v kontexte DPH. [15]

56. Toto ustanovenie upravuje situácie, v ktorých sa tovar považuje za odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet, a to aj vtedy, keď je dodávateľ nepriamo zapojený do odoslania alebo prepravy tohto tovaru. Prvé tri situácie sú tie, v ktorých i) dodávateľ zadal odoslanie alebo prepravu tovaru ako subdodávku tretej strane, ktorá tovar doručuje nadobúdateľovi, ii) odoslanie alebo prepravu tovaru zabezpečuje tretia strana, ale úplnú alebo čiastočnú zodpovednosť za doručenie tovaru nadobúdateľovi nesie dodávateľ, a iii) dodávateľ fakturuje nadobúdateľovi prepravné poplatky, vyberá ich od neho a ďalej ich postúpi tretej strane, ktorá zabezpečí odoslanie alebo prepravu tovaru. Štvrtá situácia, ktorá sa mi zdá byť osobitne relevantná na účely odpovede na otázky položené vnútroštátnym súdom, je tá, v ktorej „dodávateľ akýmikoľvek prostriedkami propaguje u nadobúdateľa doručovateľské služby tretej strany, zabezpečí kontakt medzi nadobúdateľom a treťou stranou alebo iným spôsobom poskytuje tretej strane informácie potrebné na doručenie tovaru nadobúdateľovi“.

57. Normotvorca Únie tak do tohto nariadenia začlenil usmernenia výboru pre DPH týkajúce sa výkladu výrazu „odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet“ na účely uplatnenia článku 33 smernice 2006/112. Ako vyplýva z pracovného dokumentu č. 855 o uplatňovaní ustanovení o DPH pri zásielkovom obchode, [16] tieto usmernenia boli poskytnuté na žiadosť daňových orgánov Spojeného kráľovstva a Belgicka, ktoré konštatovali, že niektoré

[12] Smernica Rady z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7).

[13] Rozsudok KrakVet, body 55 a 56. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, bod 99), podľa ktorých znenie zavedené smernicou 2017/2455 „je skutočne zmenou a doplnením, a *nielen* výkladom, ktorý by sa za každých okolností mal uplatňovať na existujúci text“.

[14] Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1.

[15] Pozri odôvodnenie 4 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) 2019/2026 z 21. novembra 2019, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o dodania tovaru alebo poskytovania služieb uľahčované elektronickými rozhraniami, ako aj o osobitné úpravy pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby nezdaniteľným osobám, uskutočňujú predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru (Ú. v. EÚ L 313, 2019, s. 14).

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

spoločnosti zaviedli obchodné dohody zamerané na oddelenie predaja tovaru od jeho prepravy a dodania, aby sa vyhli povinnosti priznať a zaplatiť DPH v členskom štáte určenia tovaru. Výklad navrhovaný týmto výborom odrážal potrebu bojovať proti *nekalým praktikám*, presnejšie proti plneniam, ktoré vedú k získaniu výhody daňovej povahy, ako je uplatnenie pravdepodobne nižšej sadzby spotrebnej dane štátu odoslania dotknutého tovaru, alebo neuplatnenie spotrebnej dane z dôvodu kvalifikácie transakcie ako nákupu na diaľku a ktoré sú v rozpore s cieľom sledovaným príslušnými ustanoveniami, konkrétne zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže spôsobenému uplatnením zásady domovského štátu na cezhraničné transakcie.

58. Tento široký výklad, inšpirovaný potrebou bojovať proti nekalým praktikám, viedol k posunu smerom nadol v miere zapojenia potrebnej na to, aby bolo možné odoslanie alebo prepravu tovaru pripísať dodávateľovi. Inými slovami, propagácia doručovateľských služieb tretej strany akýmikoľvek prostriedkami u nadobúdateľa, zabezpečenie kontaktu medzi nadobúdateľom a treťou stranou alebo poskytnutie informácií potrebných na doručenie tovaru nadobúdateľovi tretej strane iným spôsobom postačujú na to, aby sa dospelo k záveru, že tovar bol odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet.

59. Podľa môjho názoru by mal mať rovnakú pôsobnosť výraz „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“, uvedený v článku 36 ods. 1 smernice 2008/118.

60. Analogický výklad, ktorý navrhujem, je možný vďaka tomu, že článok 36 ods. 1 smernice 2008/118 vyjadruje *rovnaké pravidlo zdaniteľnosti*, aké vyplýva z článku 33 ods. 1 smernice 2006/112 (predajca je v prípade zásielkového obchodu povinný zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia tovaru), a má *rovnaký obsah* ako článok 33 ods. 1 smernice 2006/112 vzhľadom na jeho znenie, ktoré je neskoršie ako zmena vykonaná smernicou 2017/2455. Okrem toho sa tento výklad zdá byť odôvodnený vzhľadom na skutočnosť, že smernica 2008/118 má spolu so smernicou 2006/112 spoločný cieľ boja proti zneužívaniu, keďže Súdny dvor opakovane uznal, že takýto boj spolu s bojom proti daňovým podvodom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam patrí do teleologického rozmeru smernice 2008/118, ako vyplýva z jej článku 11 prvého odseku, článku 39 ods. 3 prvého pododseku a odôvodnenia 31.[17]

61. Z toho vyplýva, že k nepriamemu zásahu v zmysle článku 36 ods. 1 smernice 2008/118 dochádza najmä vtedy, keď predajca koná tak, aby *nasmeroval* voľbu spoločnosti zodpovednej za odoslanie a/alebo prepravu dotknutého tovaru zo strany kupujúceho. V takom prípade by bolo potrebné dospieť k záveru, že predajca je povinný zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia týchto výrobkov.

62. V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že internetová stránka B UG, na ktorej sa alkoholické nápoje predávali kupujúcim usadeným vo Fínsku, odporúča konkrétne prepravné spoločnosti. Okrem toho táto internetová stránka poskytuje informácie o nákladoch na dopravu, ktoré znáša kupujúci, ak si vyberie jednu z týchto spoločností, a obsahuje odkaz na internetovú stránku každej z týchto spoločností, pričom keď kupujúci na tento odkaz klikne, informácie o prepravovanom tovare sa prenesú na túto stránku bez následného zásahu kupujúceho.

[17] Pokiaľ ide o smernicu 2008/118, pozri najmä rozsudok z 21. decembra 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, bod 39 a citovaná judikatúra). Pokiaľ ide o smernicu 2006/112, pozri rozsudok zo 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, bod 33 a citovaná judikatúra).

63. Vzhľadom na tieto informácie a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom by bolo podľa môjho názoru možné konštatovať, že predmetné alkoholické nápoje boli do Fínska nepriamo prepravené spoločnosťou B UG v zmysle článku 36 smernice 2008/118, takže táto spoločnosť podlieha v tomto členskom štáte spotrebnej dani.

64. Okrem toho ide o jediný výklad, ktorý je v súlade s hospodárskou a obchodnou realitou, keďže za okolností, o aké ide v prejednávanej veci, je pravdepodobnosť, že si zákazníci vyberú inú prepravnú spoločnosť, než akú odporúča predajca na svojej internetovej stránke, prinajlepšom nízka a v skutočnosti zrejme čisto hypotetická.

65. Keďže tento výklad nevyhnutne znamená „odhalenie závoja“ právnej formy transakcie, aby sa predišlo možnému zneužitiu práva,[18] je samozrejmé, že uzavretie dvoch samostatných zmlúv kupujúcim s predajcom a s prepravnou spoločnosťou nie je relevantné na účely určenia, či sa dotknutý tovar má považovať za nepriamo odoslaný alebo prepravený predajcom alebo na jeho účet.

66. Nakoniec treba uviesť, že tvrdenie, ktoré B UG uviedla vo svojich písomných pripomienkach, založené na návrhu smernice 2008/118, ktorý predložila Komisia,[19] nemôže spochybniť záver, ku ktorému som dospel.

67. Konkrétne B UG uviedla, že podľa návrhu smernice o spotrebných daniach sa v ustanovení týkajúcom sa zásielkového obchodu „stanovujú postupy uplatniteľné na predaj realizovaný obchodníkmi, ktorí prijímajú priamu alebo nepriamu zodpovednosť za prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani súkromným osobám usadeným v inom členskom štáte“. Toto znenie znamená, že na to, aby sa uplatnilo pravidlo stanovené v článku 36 ods. 1 smernice 2008/118, sa predajca musí považovať za *zodpovedného* za prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

68. Takúto formuláciu totiž možno podľa môjho názoru vysvetliť len zámerom normotvorcu Únie jasnejšie zdôrazniť jeden z prvkov, ktorý odlišuje zásielkový obchod od nákupu na diaľku, ako potvrdzuje správa uverejnená v rámci legislatívneho postupu, ktorý viedol k prijatiu smernice 2008/118,[20] a nie zámerom podmieniť uplatnenie článku 36 ods. 1 existenciou určitej formy zodpovednosti, najmä občianskoprávnej zodpovednosti predajcu.

69. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že článok 36 ods. 1 smernice 2008/118 treba vykladať v tom zmysle, že tovar podliehajúci spotrebnej dani sa považuje za tovar, „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“, takže predajca je povinný zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte, najmä ak predajca koná tak, aby usmernil kupujúceho pri výbere spoločnosti zodpovednej za prepravu dotknutého tovaru, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu. V tejto súvislosti je relevantná najmä skutočnosť, že internetová stránka predajcu odporúča jednu alebo viacero konkrétnych prepravných spoločností, že poskytuje informácie o nákladoch na dopravu, ktoré znáša kupujúci, ak si vyberie jednu z týchto spoločností, a že obsahuje odkaz na internetovú stránku každej z týchto spoločností, pričom keď kupujúci na tento odkaz klikne, informácie o prepravovanom

[18] Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci EMU Tabac a i. (C-296/95, EU:C:1997:203, bod 88).

[19] Návrh smernica Rady o všeobecnom postupe pre spotrebnú daň [KOM(2008) 0078 v konečnom znení].

[20] Správa Komisie Európskemu parlamentu, Rade a Európskemu Hospodárskemu a Sociálnemu Výboru týkajúca sa uplatňovania článkov 7 až 10 smernice 92/12/EHS (predložená podľa článku 27 smernice 92/12/EHS) [KOM(2004) 227 v konečnom znení].

tovare sa prenesú na túto stránku bez následného zásahu kupujúceho. Naopak, uzavretie dvoch samostatných zmlúv kupujúcim, a to s predajcom a s prepravnou spoločnosťou, nie je relevantnou skutočnosťou na účely tohto posúdenia.

Návrh

70. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko), takto:

Článok 36 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS

sa má vykladať v tom zmysle, že:

tovar podliehajúci spotrebnej dani sa považuje za tovar, „ktorý sa odošle alebo prepraví do iného členského štátu priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene“, takže predajca je povinný zaplatiť spotrebnú daň v tomto inom členskom štáte, najmä ak predajca koná tak, aby usmernil kupujúceho pri výbere spoločnosti zodpovednej za odoslanie a/alebo prepravu dotknutého tovaru, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu s prihliadnutím na všetky okolnosti sporu vo veci samej.