

Vec C-596/23 [Pohjanri]ⁱ

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

26. september 2023

Vnútroštátny súd:

Helsingin hallinto-oikeus

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

26. september 2023

Žalobkyňa:

B UG

Ďalší účastník konania:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

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

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS**

PREDBEŽNÉ ROZHODNUTIE [omissis]

26. september 2023 [omissis]

Predmet konania Návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný
Súdnemu dvoru podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní
Európskej únie

Žalobkyňa B UG

**Vypočutý ďalší
účastník konania** Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Napadnuté rozhodnutie

Rozhodnutie daňovej správy o spotrebnej dani z 1. júna 2021...
[omissis]

Otázka

- 1 V konaní vo veci samej, ktoré prebieha pred Hallinto-oikeus (správny súd, Fínsko) a ktoré sa týka spotrebnej dane z alkoholických nápojov, je potrebné rozhodnúť, či bola daňová správa oprávnená vybrať daň z alkoholu a alkoholických nápojov, ako aj daňovú prirážku od spoločnosti so sídlom v Nemecku z dôvodu, že táto spoločnosť bola povinná zaplatiť daň vo Fínsku ako zásielkový predajca, pretože sa podieľala na organizovaní prepravy alkoholických nápojov predávaných prostredníctvom svojej internetovej stránky.
- 2 Vo veci ide o posúdenie, či požiadavka stanovená vo vnútroštátnom legislatívnom materiáli, podľa ktorej musí predajca zaplatiť spotrebnú daň zo zásielkového obchodu, ak na svojej internetovej stránke nabáda kupujúceho na využitie konkrétnej prepravnej spoločnosti, je nezlučiteľná so smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS. Konanie sa týka najmä výkladu článku 36 ods. 1 smernice 2008/118/ES.

Predmet konania a skutočnosti dôležité pre rozhodnutie.

- 3 Spoločnosť B UG so sídlom v Nemecku (ďalej len „spoločnosť“) prevádzkovala internetovú stránku s názvom ..., prostredníctvom ktorej si zákazníci mohli v internetovom obchode zakúpiť slabé a silné alkoholické nápoje rôznych značiek. Ako jazyk internetovej stránky mohla byť zvolená ... fínčina.

- 4 Dňa 20. apríla 2020 colné orgány vo Fínsku zadržali zásielku alkoholických nápojov zaslanú spoločnosťou z Nemecka do Fínska a určenú pre súkromnú osobu A, ktorá obsahovala rôzne alkoholické nápoje. Zásielka bola zaistená na základe § 103 zákona o spotrebných daniach s cieľom zistiť, či boli pri dovoze alkoholických nápojov dodržané ustanovenia zákona o spotrebných daniach.
- 5 Správca dane požiadal A, t. j. kupujúceho, ktorý zadal objednávku na internetovej stránke spoločnosti, o informácie o priebehu objednávky a organizácii prepravy. Podľa vyjadrenia A z 25. júna 2020 boli pri zadávaní objednávky v internetovom obchode spoločnosti inzerované prepravné služby spoločností X, Y a Z. Pri zadávaní objednávky na internetovej stránke spoločnosti sa hmotnosť objednávky a cena prepravy aktualizovali pri každom pridaní výrobkov do košíka. Po zaplatení objednávky alkoholu sa na internetovej stránke objavila požiadavka na zorganizovanie prepravy a podľa A obsahovala stránka priame odkazy na internetové stránky poskytovateľov prepravy. A si na prepravu objednávky vybral spoločnosť X. Kliknutím na odkaz „X“ bol A presmerovaný priamo na internetovú stránku spoločnosti X, kde A zadal vlastné kontaktné údaje, ale žiadne informácie o svojej objednávke ako napríklad číslo objednávky. A zaplatil časť sumy za prepravu priamo spoločnosti X na jej internetovej stránke.
- 6 Správca dane predložil snímku obrazovky internetovej stránky spoločnosti B UG zo 16. júna 2020 s vysvetlením spôsobov doručovania V ňom sa okrem iného uvádza:

„Spôsob dopravy

Za prepravu do Fínska zodpovedá zákazník. Zadajte údaje o svojej adrese. Následne dostanete ďalšie informácie o organizácii prepravy. Odporúčame nasledujúce prepravné spoločnosti:

X od 26,00 eura“

- 7 Správca dane ďalej predložil snímku obrazovky z 24. júna 2020 s podmienkami dodania ... obsiahnutými na internetovej stránke spoločnosti, v ktorej sa okrem iného uvádzalo:

„Prepravné podmienky

Všetky naše výrobky v Nemecku predávame bez poplatku za dovoz.

Prepravu neorganizujeme my, ale zodpovedá za ňu zákazník. Môžete napríklad využiť služby spoločnosti X. Po pridaní objednaných výrobkov do nákupného košíka sa v kalkulačke prepravy X zobrazí cena za prepravu v prípade dodanie vo forme balíka či palety.

...

Čas trvania prepravy

Zásielky prídu do Fínska 5 až 7 dní po vyzdvihnutí. Zásielky sa u nás vyzdvihujú v pracovných dňoch. Od X dostanete sledovacie čísla, aby ste mohli sledovať trasu svojich zásielok.

Paletové zásielky dorazia do Fínska približne 7 až 10 dní po ich vyzdvihnutí. X vyzdvihuje palety 2 až 3-krát týždenne.

Ponuku na prepravu si môžete vyžiadať aj od inej prepravnej spoločnosti.

Dovoľujeme si Vás požiadať o informáciu, či si nápoje vyzdvihnete sami alebo ich vyzdvihne prepravná spoločnosť. Po oznámení začneme spracovávať objednávku.

...

Dane vo Fínsku

Zákazník je zodpovedný za zaplatenie dane sám. Informácie o tom možno nájsť na internetových stránkach colných úradov alebo Valvira (Inšpektorát sociálnej a zdravotnej starostlivosti, Fínsko).“

- 8 Daňovým výmerom z 21. augusta 2020 správca dane vyrubil B UG daň z liehu a alkoholických nápojov, daňový doplatok a sankčný úrok v celkovej výške 1645,83 eura za alkoholické nápoje zaistené 20. apríla 2020. Na základe informácií získaných v konaní sa zistilo, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do Fínska priamo alebo nepriamo spoločnosťou alebo na jej účet. Podľa daňovej správy spoločnosť konala ako zásielkový predajca a bola povinná zaplatiť spotrebnú daň vo Fínsku.
- 9 B UG podala proti daňovému výmeru námietku u správcu dane.
- 10 Rozhodnutím z 1. júna 2021 daňová správa zamietla námietku spoločnosti B UG.
- 11 B UG napadla rozhodnutie daňovej správy z 1. júna 2021 na Helsingin hallinto-oikeus (Helsinský správny súd, Fínsko). Okrem iného navrhol, aby bolo rozhodnutie správcu dane zrušené a aby boli zrušené všetky výmery dane z liehu a alkoholických nápojov, ktoré jej boli uložené na úhradu.

Zhrnutie hlavných argumentov účastníkov konania

- 12 Spoločnosť B UG tvrdí, že v tomto prípade by sa nemala považovať za zásielkového predajcu. V skutočnosti sa nepodieľala na organizovaní prepravy tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, ani na svojej internetovej stránke nenavádzala kupujúceho, aby využil konkrétnu prepravnú spoločnosť, ani nezažadovala kupujúcemu a prepravnej spoločnosti žiadne pokyny. Zmluvný vzťah bol uzatvorený medzi prepravcom a kupujúcim. V Nemecku prešlo vlastníctvo tovaru a riziko z predajcu na kupujúceho, keď predajca odovzdal tovar prepravnej spoločnosti zvolenej kupujúcim. Ako príklad boli na internetovej stránke uvedené

tri prepravné spoločnosti. Na internetovej stránke bolo jasne uvedené, že zákazníci sa sami rozhodujú o poskytovateľovi služieb. Z jej skladu odoberalo tovar približne 20 rôznych prepravných spoločností a nedá sa predpokladať, že by svojich zákazníkov viedla k tomu, aby využili konkrétnu prepravnú spoločnosť. Kalkulačka prepravy na internetovej stránke slúžila len ako nástroj, ktorý zákazníkom umožňoval odhadnúť prepravnú kapacitu a možné náklady na prepravu.

- 13 Spoločnosť B UG tiež uvádza, že prepravným spoločnostiam neposkytla žiadne informácie a že si s prepravnou spoločnosťou nevymieňala žiadne informácie. Odkaz na jej internetovej stránke na internetovú stránku poskytovateľa prepravy neznamenal, že sa podieľala na organizácii prepravy tovaru. Okrem toho jej internetová stránka obsahovala odkazy na viac ako jednu prepravnú spoločnosť. Na ich internetovej stránke je výslovne uvedené, že zákazník sa musí sám postarať o zaplatenie daní vo Fínsku a že ďalšie informácie možno nájsť na internetových stránkach fínskej colnej správy a Valviry (Inšpektorát sociálnej a zdravotnej starostlivosti). Pri kúpe svojich výrobkov bola kupujúca informovaná o tom, že za výrobky dodané do Fínska bude musieť zaplatiť dane vo Fínsku. Vzhľadom na cenu účtovanú zákazníkovi bolo zrejme, že zákazník mal pochopiť, že cena tovaru nezahŕňa dane splatné vo Fínsku.
- 14 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Úrad daňovej správy pre ochranu práv príjemcov dane, Fínsko) uviedol, že zásielkový obchod je úkon, pri ktorom súkromná osoba nakupuje alkoholické nápoje, ktoré boli uvedené do daňového voľného obehu v inom členskom štáte a ktoré sú odoslané alebo prepravené do Fínska, priamo alebo nepriamo predajcom, zásielkovým predajcom alebo v jeho mene. Podľa prípravných prác k zákonu o spotrebnej dani (HE 263/2009 vp) sa za zásielkový obchod považuje to, ak predajca na svojej internetovej stránke dáva kupujúcemu pokyn, aby využil konkrétnu prepravnú spoločnosť. Zásielkový predajca, ktorý nemá vo Fínsku zástupcu pre daňové záležitosti, by musel pred odoslaním tovaru do Fínska daňovej správe deklarovať tovar a zložiť zábezpeku na zaplatenie daní. Ustanovenia zákona o spotrebnej dani sú v súlade so smernicou 2008/118/ES. Spoločnosť B UG dala na svojej internetovej stránke kupujúcemu pokyn, aby využil určité prepravné spoločnosti, a tým sa podieľala na spôsobe prepravy. Spoločnosť B UG je zásielkovým predajcom, a preto je povinná platiť daň. Nesplnila si povinnosť oznámiť správcovi dane odoslanie výrobkov a zložiť zábezpeku.

Vnútroštátne právo a legislatívne materiály

Vnútroštátne ustanovenia platné v roku 2020

- 15 Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS bola vo Fínsku prebratá vnútroštátnym zákonom o spotrebnej dani (182/2010). V konaní vo veci samej sa uplatňuje zákon o spotrebnej dani v znení platnom v roku 2020. Zásady vyberania

dane z liehu a alkoholických nápojov splatnej v prospech štátu a výška dane sú tiež stanovené v príslušnom zákone o dani z liehu a alkoholických nápojov (1471/1994).

- 16 Podľa § 1 ods. 2 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 neustanovuje inak.
- 17 Podľa § 6 ods. 11 zákona o spotrebných daniach (182/2010) *zásielkový obchod* v zmysle tohto zákona je úkon, pri ktorom osoba iná ako oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu alebo registrovaný príjemca alebo dočasne registrovaný príjemca, ktorý 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.
- 18 Podľa § 6 bod 12 zákona o spotrebnej dani (182/2010) je zásielkovým predajcom ten predajca, ktorý predáva tovar do Fínska v súlade s bodom 11.
- 19 Podľa § 72 ods. 1 zákona o spotrebných daniach (495/2014) 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.
- 20 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, osobou povinnou zaplatiť daň podľa § 74 ods. 1 zákona o spotrebnej dani (182/2010) je súkromná osoba, ktorá tovar nadobudla. Každý, kto sa podieľa na preprave tovaru alebo má tovar vo Fínsku v držbe, je tiež zodpovedný za daň, ktorú má zaplatiť súkromná osoba, ktorá tovar nadobudla, ako keby išlo o jej vlastnú daňovú povinnosť.
- 21 Podľa § 79 ods. 1 zákona o spotrebnej dani sa spotrebná daň vyberá z tovaru predávaného zásielkovým obchodom do Fínska. Podľa odseku 2 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, akoby to bol jeho vlastný daňový dlh. Podľa odseku 3 tohto ustanovenia vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani okamihom odovzdania 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

- 22 Vo vládnom návrhu zákona o spotrebnej dani (HE 263/2009 vp, s. 46) sa v podrobnej 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 v jej mene podieľal predajca alebo ktokoľvek iný.

...

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 prípade zásielkového obchodu by bolo, že predajca alebo osoba konajúca v jeho mene sa pravdepodobne 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.“

Relevantné ustanovenia práva Únie

- 23 V konaní sa uplatňuje smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, s. 12), ktorá bola platná v čase relevantnej udalosti v roku 2020.
- 24 Podľa článku 7 ods. 1 smernice 2008/118/ES daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.
- 25 Podľa článku 32 ods. 1 smernice 2008/118/ES sa daňová povinnosť z výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré súkromná osoba nadobudla na vlastné použitie a ktoré sama prepravuje z jedného členského štátu do druhého, sa vyberá len v členskom štáte, v ktorom sa tovar podliehajúci spotrebnej dani nadobudol.
- 26 Článok 36 smernice 2008/118/ES upravuje zásielkový obchod:

„1. 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.

Na účely tohto článku ‚členský štát určenia‘ je členský štát doručenia zásielky alebo ukončenia prepravy.

2. V prípade uvedenom v ods. 1 vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani v členskom štáte určenia v čase dodania tovaru podliehajúceho spotrebnej dani. Uplatňujú sa tie podmienky vzniku daňovej povinnosti a sadzba spotrebnej dane, ktoré sú platné k dátumu, ku ktorému vzniká daňová povinnosť.

Spotrebná daň sa platí v súlade s postupom, ktorý ustanoví členský štát určenia.

3. Osobou, ktorá je povinná platiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia, je predajca.

Členský štát určenia však môže stanoviť, že osobou povinnou platiť spotrebnú daň je daňový splnomocnenec usadený v členskom štáte určenia a oprávnený príslušnými orgánmi tohto členského štátu alebo príjemca tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ak predajca nedodrжал ustanovenie ods. 4 písm. a).“

Potreba rozhodnutia o prejudiciálnej otázke

- 27 V danom prípade je potrebné objasniť, či sa spoločnosť B UG podieľala na preprave alkoholických nápojov, ktoré predala do Fínska a ktoré boli uvedené do voľného daňového obehu v Nemecku, takým spôsobom, že ju treba považovať za spoločnosť, ktorá je povinná zaplatiť spotrebnú daň vo Fínsku ako zásielkový predajca tovaru.
- 28 Bolo zistené, že súkromná osoba, ktorá si tovar zakúpila v Nemecku, ho kúpila od spoločnosti pre vlastnú potrebu. Súkromná osoba zaplatila prepravné náklady za tovar, ktorý kúpila od spoločnosti, priamo prepravnej spoločnosti zodpovednej za prepravu.
- 29 Podľa Hallinto-oikeus (správny súd) judikatúra Súdneho dvora nedáva odpoveď na otázku, ako sa má vykladať výraz „odoslaný alebo prepravený priamo alebo nepriamo predajcom alebo v jeho mene do iného členského štátu“ uvedený v článku 36 ods. 1 smernice 2008/118/ES.
- 30 V konaní vo veci samej pred Hallinto-oikeus (správny súd) je potrebné posúdiť najmä otázku, či sa predajca priamo alebo nepriamo podieľal na preprave tovaru do iného členského štátu v zmysle článku 36 ods. 1 smernice 2008/118/ES, keď na internetovej stránke predajcu, prostredníctvom ktorej sa predával tovar podliehajúci spotrebnej dani kupujúcim usadeným v inom členskom štáte, boli uvedené rôzne prepravné spoločnosti a poskytnuté informácie o nákladoch na prepravu, ktoré vznikli kupujúcim. Okrem toho internetová stránka predajcu obsahovala odkaz na internetovú stránku prepravnej spoločnosti, na ktorú boli bez zásahu kupujúceho prenesené informácie o prepravovanom tovare.
- 31 Smernica 2008/118/ES bola zrušená prepracovaným znením smernice Rady (EÚ) 2020/262 z 19. decembra 2019, ktorou sa stanovuje všeobecný režim spotrebnej dane. Článok 44 ods. 1 súčasného prepracovaného znenia smernice (EÚ) 2020/262 zodpovedá článku 36 ods. 1 smernice 2008/118/ES.

- 32 Vzhľadom na neexistenciu judikatúry Súdneho dvora k uvedenej právnej otázke a na to, že objasnenie článku 36 smernice 2008/118/ES týkajúceho sa zásielkového obchodu je podľa názoru Hallinto-oikeus (správny súd) potrebné na jednotné uplatňovanie smernice 2008/118/ES, ako aj súčasnej smernice (EÚ) 2020/262 v rôznych členských štátoch, sa Súdnemu dvoru predkladajú tieto prejudiciálne otázky.
- 33 Spoločnosť a Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Úrad daňovej správy pre ochranu práv príjemcov dane) dostali možnosť vyjadriť sa k tomu, či je potrebné podať Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Predbežné rozhodnutie Hallinto-oikeus (správny súd) o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanému Súdnemu dvoru Európskej únie.

- 34 Hallinto-oikeus (správny súd) prerušil konanie a podal Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vo veci výkladu ustanovení smernice 2008/118/ES týkajúcich sa zásielkového obchodu. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je potrebný na vyriešenie sporu, o ktorom prebieha konanie pred Hallinto-oikeus (správny súd).

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. Bol predajca tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v zmysle článku 36 ods. 1 smernice 2008/118/ES priamo alebo nepriamo odoslaný alebo prepravený 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?

... [omissis]