

Věc C-596/23 [Pohjanri]<sup>i</sup>

## Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

## Datum doručení:

26. září 2023

## Předkládající soud:

Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko)

## Datum předkládacího rozhodnutí:

26. září 2023

## Žalobkyně:

B UG

## Vedlejší účastník:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (útvár finanční správy pro ochranu práv příjemců daňových výnosů, Finsko)

**HELSINGIN  
HALLINTO-OIKEUS**  
(SPRÁVNÍ SOUD**MEZITÍMNÍ**  
[omissis]**ROZHODNUTÍ**

V HELSINKÁCH, Finsko)

26. září 2023 [omissis]

**Předmět řízení**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená  
Soudnímu dvoru Evropské unie na základě článku 267  
Smlouvy o fungování Evropské unie**Žalobkyně**

B UG

**Účastník řízení  
slyšený ve věci:**Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (útvár finanční  
správy pro ochranu práv příjemců daňových výnosů,  
Finsko)<sup>i</sup> Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

## Napadené rozhodnutí

Platební výměr správce daně ze dne 1. června 2021, jehož předmětem je výměr spotřební daně

[*omissis*]

## Předmět otázek

- 1 V původním řízení vedeném u hallinto-oikeus (správní soud, Finsko), které se týká spotřební daně z alkoholických nápojů, je třeba rozhodnout, zda byl správce daně oprávněn podniku usazenému v Německu vyměřit daně z alkoholu a alkoholických nápojů, jakož i penále s odůvodněním, že tento podnik je jakožto osoba uskutečňující prodej na dálku povinen ve Finsku přiznat a zaplatit daň, protože se podílel na zajištění přepravy alkoholických nápojů prodaných prostřednictvím jeho internetových stránek.
- 2 V projednávané věci je třeba posoudit, zda je požadavek, který je stanoven ve vnitrostátních legislativních podkladech a podle kterého je prodejce v případě, že kupujícího na svých internetových stránkách vybízí k tomu, aby využil služeb určitého dopravce, povinen odvést spotřební daň z prodeje na dálku, neslučitelný se směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/ES. Předmětem tohoto řízení je zejména výklad čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.

## Předmět řízení a skutkové okolnosti relevantní pro rozhodnutí

- 3 Společnost B UG se sídlem v Německu (dále jen „podnik“) provozovala internetové stránky nazvané [*omissis*], jejichž prostřednictvím si zákazníci mohli v internetovém obchodě zakoupit alkoholické nápoje různých značek se středním a vysokým obsahem alkoholu. Jako jazyk internetové stránky bylo možno zvolit finštinu [*omissis*].
- 4 Celní orgány dne 20. dubna 2020 ve Finsku zabavily zásilku alkoholických nápojů určenou soukromé osobě A, kterou podnik zaslal z Německa do Finska a která obsahovala různé alkoholické nápoje. Zásilka byla na základě § 103 valmisteverotuslaki (zákon o spotřebních daních) zabavena za účelem ověření, zda byla při dovozu alkoholických nápojů dodržena ustanovení zákona o spotřebních daních.
- 5 Správce daně požádal A, tedy kupujícího, který uskutečnil objednávku na internetových stránkách podniku, o poskytnutí informací o průběhu objednávky a organizaci přepravy. Podle vyjádření A ze dne 25. června 2020 byly při objednávce v internetovém obchodě podniku doporučovány přepravní služby

podniků X, Y a Z. Při objednávce na internetových stránkách podniku byly pokaždé, když bylo do nákupního košíku přidáno zboží, aktualizovány hmotnost objednaného zboží a cena přepravy. Po zaplacení objednaného alkoholu se na internetových stránkách zobrazila výzva k zajištění přepravy a podle informací, které poskytl A, daná stránka obsahovala přímé odkazy na internetové stránky poskytovatelů přepravních služeb. A si pro přepravu objednaného zboží vybral podnik X. Kliknutím na odkaz „X“ byl A přesměrován přímo na internetové stránky podniku X, na kterých A sice zadal své vlastní kontaktní údaje, nikoli však informace o své objednávce, jako je například číslo objednávky. Poplatek za dopravu A zaplatil na internetových stránkách podniku X přímo podniku X.

- 6 Správce daně předložil snímek obrazovky internetových stránek podniku B UG ze dne 16. června 2020 obsahující informace o dodacích podmínkách [omissis]. Mimo jiné se v něm uvádí:

„Způsob dodání

Zákazník si dopravu do Finska musí zajistit sám. Zadejte údaje o Vaší adrese. Následně obdržíte další informace o zajištění dopravy. Doporučujeme tyto dopravce:

X od 26 eur“

- 7 Správce daně mimoto předložil snímek obrazovky ze dne 24. června 2020 obsahující dodací podmínky uvedené na internetových stránkách podniku [omissis], v nichž je mimo jiné uvedeno:

„Dodací podmínky

Veškeré naše zboží v Německu prodáváme bez dopravy.

Dopravu nezajišťujeme my, nýbrž je za ni odpovědný samotný zákazník. Můžete například využít služeb podniku X. Po přidání zboží, které jste si objednali, do nákupního košíku, zobrazí kalkulátor dovozního podniku X cenu za dopravu formou balíkové nebo i paletové zásilky.

[...]

Doba trvání přepravy

Balíky do Finska dorazí 5 až 7 dnů po vyzvednutí. Balíky jsou u nás vyzvedávány v pracovní dny. Od podniku X obdržíte sledovací čísla, díky kterým můžete sledovat cestu Vašich balíků.

Paletové zásilky do Finska dorazí přibližně 7 až 10 dní po vyzvednutí. Podnik X palety vyzvedává 2 až 3krát týdně.

Nabídku dopravy si můžete vyžádat i od jiného dopravce.

Žádáme Vás, abyste nám sdělili, zda si nápoje vyzvednete sami, nebo zda je vyzvedne nějaký dopravce. Jakmile nám to sdělíte, začneme vyřizovat objednávku.

[...]

### Finské daně

Zaplacení daní si musí zákazník zajistit sám. Příslušné informace naleznete na internetových stránkách celních orgánů nebo Valvira (orgán dohledu v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotnictví, Finsko).“

- 8 Daňovým výměrem ze dne 21. srpna 2020 správce daně společnosti B UG z alkoholických nápojů zabavených dne 20. dubna 2020 vyměřil daň z alkoholu a alkoholických nápojů, penále a sankční úroky v celkové výši 1 645,83 eura. Na základě informací získaných v průběhu řízení konstatoval, že dané zboží bylo podnikem nebo jeho jménem přímo nebo nepřímo odesláno nebo přepraveno do Finska. Správce daně má za to, že podnik tedy jednal jako osoba uskutečňující prodej na dálku a byl povinen odvést ve Finsku spotřební daň.
- 9 Společnost B UG proti daňovému výměru podala odvolání k správci daně.
- 10 Správce daně rozhodnutím ze dne 1. června 2021 odvolání společnosti B UG zamítl.
- 11 Společnost B UG rozhodnutí správce daně ze dne 1. června 2021 napadla u Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách). Mimo jiné se domáhala zrušení rozhodnutí správce daně a všech vyměřených daní z alkoholu a alkoholických nápojů, jejichž zaplacení jí bylo uloženo.

### **Shrnutí hlavních argumentů účastníků řízení**

- 12 Společnost B UG má za to, že ji v této věci nelze považovat za osobu uskutečňující prodej na dálku. Ve skutečnosti se ani nepodílela na zajištění přepravy zboží podléhajícího spotřební dani, ani kupujícího na svých internetových stránkách nevybízela k tomu, aby využil služeb určitého dopravce, ani nezprostředkovala kontakt zákazníka s dopravcem. Smluvní vztah vznikl mezi dopravcem a kupujícím. K přechodu vlastnického práva ke zboží a nebezpečí škody na věci z prodejce na kupujícího došlo v Německu, a to v okamžiku, kdy prodejce zboží předal dopravci, kterého si zvolil kupující. Na jejích internetových stránkách byli jako příklad uvedeni tři dopravci. Na internetových stránkách bylo jasně uvedeno, že zákazníci o poskytovateli služeb rozhodují sami. Zboží v jejím skladu vyzvedávalo přibližně dvacet různých dopravců a nelze mít za to, že své zákazníky vybízela k tomu, aby přepravou pověřili určitého dopravce. Kalkulátor dovozného dostupný na internetových stránkách sloužil pouze jako pomůcka umožňující zákazníkům odhadnout kapacitu dopravy a případné náklady na dopravu.

- 13 Společnost B UG dále uvádí, že dopravcům nepředávala žádné informace a že si ona a dopravce mezi sebou nevyměňovali žádné informace. Odkaz na internetové stránky poskytovatele přepravních služeb umístěný na jejích internetových stránkách neznámá, že se podílela na zajištění přepravy zboží. Kromě toho její internetové stránky obsahovaly odkazy na více než jednoho dopravce. Na jejích internetových stránkách je výslovně uvedeno, že zaplacení daní ve Finsku musí zákazník zajistit sám a že další informace lze nalézt na internetových stránkách finských celních orgánů a orgánu dohledu v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotnictví. Při nákupu jejího zboží si kupující byl vědom toho, že za zboží dodané do Finska musí ve Finsku zaplatit daň. S ohledem na cenu fakturovanou zákazníkovi je zřejmé, že zákazník musel pochopit, že cena zboží nezahrnuje daň, které je třeba uhradit ve Finsku.
- 14 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (útvár finanční správy pro ochranu práv příjemců daňových výnosů, Finsko) uvedl, že v případě prodeje na dálku se jedná o prodej, v jehož rámci si soukromá osoba zakoupí alkoholické nápoje, které byly propuštěny ke spotřebě v jiném členském státě a které byly do Finska odeslány nebo přepraveny přímo či nepřímo osobou uskutečňující prodej na dálku nebo jejím jménem. Podle přípravných prací k zákonu o spotřebních daních (HE 263/2009 vp) se prodej považuje za prodej na dálku, pokud prodejce na svých internetových stránkách vybízí kupujícího, aby přepravou pověřil určitého dopravce. Osoba uskutečňující prodej na dálku, která nemá ve Finsku zástupce zastupujícího ji v daňových záležitostech, je povinna zboží před odesláním do Finska nahlásit správci daně a složit jistotu za zaplacení daní. Ustanovení zákona o spotřebních daních a směrnice 2008/118/ES jsou konzistentní. Společnost B UG kupujícího na svých internetových stránkách vybízela k tomu, aby přepravou pověřil určitého dopravce, a podílela se tedy, na stanovení podmínek přepravy. Společnost B UG je osobou uskutečňující prodej na dálku, a tudíž osobou povinnou přiznat a zaplatit daň. Nesplnila svou povinnost nahlásit odeslání daného zboží správci daně a složit za tímto účelem jistotu.

### **Vnitrostátní právní předpisy a legislativní podklady**

#### *Ustanovení vnitrostátního práva platná v roce 2020*

- 15 Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS byla ve Finsku provedena vnitrostátním zákonem o spotřebních daních (182/2010). Na spor v původním řízení se zákon o spotřebních daních použije ve znění platném v roce 2020. Zásady, kterými se řídí výběr daně z alkoholu a alkoholických nápojů, kterou je třeba zaplatit státu, a výše daně jsou mimoto stanoveny v příslušném zákoně o dani z alkoholu a alkoholických nápojů (1471/1994).
- 16 Podle § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních (182/2010) se tento zákon vztahuje na výběr spotřebních daní mimo jiné z alkoholu a alkoholických nápojů, nestanoví-li příslušný zvláštní zákon jinak.

- 17 Podle § 6 bodu 11 zákona o spotřebních daních (182/2010) 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.
- 18 Podle § 6 bodu 12 zákona o spotřebních daních (182/2010) je *osobou uskutečňující prodej na dálku* prodejce, který do Finska prodává zboží v souladu s bodem 11.
- 19 Podle čl. 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních (495/2014) se spotřební daň nevybírá ze zboží, které bylo ke spotřebě propuštěno v jiném členském státě, pokud je zakoupí soukromá osoba pro svou vlastní potřebu a přepraví je do Finska.
- 20 Pokud soukromá osoba zboží podléhající spotřební dani pro svou vlastní potřebu v jiném členském státě nezakoupí ani v souladu s § 72, ani prostřednictvím prodejce na dálku a zboží je do Finska přepraveno jinou soukromou osobou nebo hospodářským subjektem, je podle čl. 74 odst. 1 zákona o spotřebních daních (182/2010) osobou povinnou přiznat a zaplatit daň soukromá osoba, která zboží zakoupila. Osoba, která se podílí na přepravě zboží nebo která má ve Finsku dané zboží v držení, za daň, kterou je povinna zaplatit soukromá osoba, která zboží zakoupila, rovněž odpovídá stejně jako za svou vlastní daňovou povinnost.
- 21 Podle čl. 79 odst. 1 zákona o spotřebních daních je zboží, které je do Finska prodáno prostřednictvím prodejce na dálku, předmětem spotřební daně. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení je daň povinna přiznat a zaplatit osoba uskutečňující prodej na dálku. Má-li osoba uskutečňující prodej na dálku daňového zástupce, je daň namísto osoby uskutečňující prodej na dálku povinen přiznat a zaplatit daňový zástupce. Osoba uskutečňující prodej na dálku za daň, kterou je povinen zaplatit daňový zástupce, odpovídá stejně jako za svou vlastní daňovou povinnost. Podle odstavce 3 tohoto ustanovení vzniká povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň 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*

- 22 Ve vládním návrhu zákona o spotřebních daních (HE 263/2009 vp, s. 46) je v zevrubné důvodové zprávě k § 74 tohoto zákona uvedeno:

„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 prodejce 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 jeho jménem jiná osoba.

[...]

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.“

### **Relevantní ustanovení unijního práva**

- 23 Na projednávanou věc se použije směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12), ve znění platném v roce 2020, kdy se odehrály události rozhodné pro rozhodnutí ve věci.
- 24 Podle čl. 7 odst. 1 směrnice 2008/118/ES vzniká daňová povinnost ke spotřební dani okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.
- 25 Podle čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES vzniká u zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého povinnost ke spotřební dani pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.
- 26 Článek 36 směrnice 2008/118/ES ohledně prodeje na dálku stanoví toto:
  - „1. Zboží podléhající spotřební dani, které již bylo propuštěno ke spotřebě v některém členském státě, bylo zakoupeno osobou, která není oprávněným skladovatelem ani registrovaným příjemcem usazeným v jiném členském státě a která nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, a bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu přímo či nepřímo prodejcem nebo jeho jménem, podléhá spotřební dani v členském státě určení.

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

2. V případě uvedeném v odstavci 1 vzniká daňová povinnost ke spotřební dani v členském státě určení v okamžiku dodání zboží podléhajícího spotřební dani.

Použijí se podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně platné ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost.

Spotřební daň se platí postupem stanoveným členským státem určení.

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

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

### **Nezbytnost rozhodnutí o předběžných otázkách**

- 27 V projednávané věci je třeba objasnit, zda se společnost B UG podílela na přepravě alkoholických nápojů, které prodala do Finska a které byly propuštěny ke spotřebě v Německu, takovým způsobem, že je třeba mít za to, že podnik je ve Finsku povinen přiznat a zaplatit spotřební daň jakožto osoba uskutečňující prodej na dálku.
- 28 Je nesporné, že soukromá osoba, která zboží nabyla v Německu, toto zboží od podniku zakoupila pro svou vlastní potřebu. Daná soukromá osoba za přepravu zboží, které zakoupila od podniku, zaplatila přímo dopravci odpovědnému za přepravu.
- 29 Hallinto-oikeus (správní soud) má za to, že judikatura Soudního dvora neskýtá 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/ES.
- 30 V původním řízení vedeném před hallinto-oikeus (správní soud) je zejména třeba posoudit, zda se prodejce ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118/ES přímo či nepřímo podílel na přepravě zboží do jiného členského státu, pokud byly na internetových stránkách prodejce, jejichž prostřednictvím bylo kupujícím usazeným v jiných členských státech prodáváno zboží podléhající spotřební dani, uvedeni různí dopravci a poskytnuty informace o nákladech na přepravu, které vznikají kupujícím. Mimoto internetové stránky prodejce obsahovaly odkaz na internetové stránky dopravce, na kterou byly bez přičinění kupujícího přeneseny informace o přepravovaném zboží.
- 31 Směrnice 2008/118/ES byla formou přepracovaného znění zrušena směrnicí Rady (EU) 2020/262 ze dne 19. prosince 2019, kterou se stanoví obecná úprava spotřebních daní. Ustanovení čl. 44 odst. 1 platné přepracované směrnice (EU) 2020/262 odpovídá čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118/ES.



- 32 Vzhledem k neexistenci judikatury Soudního dvora týkající se výše popsané právní otázky, a protože má hallinto-oikeus (správní soud) za to, že upřesnění článku 36 směrnice 2008/118/ES, který se týká prodeje na dálku, je nezbytné pro jednotné uplatňování směrnice 2008/118/ES, jakož i platné směrnice (EU) 2020/262 v jednotlivých členských státech, se Soudnímu dvoru předkládají následující předběžné otázky.
- 33 Podniku a útvaru finanční správy pro ochranu práv příjemců daňových výnosů byla poskytnuta příležitost vyjádřit se k otázce, zda je třeba Soudnímu dvoru předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

**Mezitímní rozhodnutí hallinto-oikeus (správní soud) o předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie**

- 34 Hallinto-oikeus (správní soud) přerušuje řízení a na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie žádá Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžných otázkách týkajících se výkladu ustanovení směrnice 2008/118/ES o prodeji na dálku. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nezbytná pro vyřešení sporu, který hallinto-oikeus (správní soud) projednává.

**Předběžné otázky**

1. Brání směrnice 2008/118/ES, 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 přiznat a zaplatit spotřební daň z prodeje na dálku, pouze z toho důvodu, že prodejce kupujícího na svých internetových stránkách nabízí k využití služeb určitého dopravce?

2. Odeslal nebo přepravil prodejce zboží podléhajícího spotřební dani ve smyslu čl. 36 odst. 1 směrnice 2008/118/ES zboží přímo či nepřímo do jiného členského státu a byl povinen odvést daň z prodejů na dálku ve smyslu této směrnice, pokud byly 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?

[omissis]