

**Affaire C-596/23 [Pohjanri] <sup>i</sup>**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

26 septembre 2023

**Jurisdiction de renvoi :**

Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande)

**Date de la décision de renvoi :**

26 septembre 2023

**Partie requérante :**

B UG

**Autre partie :**

Veronsaajien oikeudenvaltovayksikkö (service de l'administration fiscale chargé de défendre les droits des destinataires des recettes fiscales, Finlande)

---

**HELSINGIN HALLINTO-OIKEUS (TRIBUNAL ADMINISTRATIF D'HELSINKI) ORDONNANCE [OMISSIS]**

26 septembre 2023 [OMISSIS]

**Objet** Demande de décision préjudicielle adressée à la Cour en application de l'article 267 TFUE

**Partie requérante :** B UG

**Parties intéressées :** Veronsaajien oikeudenvaltovayksikkö (service de l'administration fiscale chargé de défendre les droits des destinataires des recettes fiscales, Finlande)  
B UG

<sup>i</sup> Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

## **Décision attaquée :**

Décision de l'administration fiscale du 1<sup>er</sup> juin 2021 ayant pour objet des droits d'accise [OMISSIS]

## **Le contexte des questions**

- 1 Dans le cadre de la procédure pendante devant le hallinto-oikeus (tribunal administratif), qui porte sur les droits d'accise frappant les boissons alcooliques, il se pose la question de savoir si l'administration fiscale était en droit d'imposer une taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques ainsi qu'une amende fiscale à une société établie en Allemagne, au motif que celle-ci, ayant participé à l'organisation du transport des boissons alcooliques vendues par l'intermédiaire de son site Web, était imposable en Finlande en tant que vendeur à distance.
- 2 La question à apprécier en l'espèce est de savoir si la condition définie dans les documents législatifs nationaux préparatoires selon laquelle le vendeur est redevable de l'accise sur les ventes à distance lorsque, sur son site Web, il donne à l'acheteur l'instruction de faire appel à une entreprise de transport déterminée est contraire à la directive 2008/118 du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12). Il s'agit notamment d'interpréter l'article 36, paragraphe 1, de cette directive.

## **L'objet de la procédure et les faits pertinents**

- 3 La société B UG, établie en Allemagne, a exploité un site Web appelé [...], par lequel les clients avaient la possibilité d'acheter dans une boutique en ligne différentes marques de boissons faiblement ou fortement alcoolisées. Ce site était également disponible en finnois [...].
- 4 Le 20 avril 2020, les douanes ont saisi en Finlande un lot de boissons alcooliques contenant différentes boissons alcooliques, qui avait été expédié d'Allemagne en Finlande par la société B UG et était adressé au particulier A. Les produits expédiés ont été saisis sur le fondement de l'article 103 du valmisteverotuslaki (loi relative aux droits d'accise) afin de déterminer si les dispositions de cette loi avaient été appliquées à l'importation de ces boissons.
- 5 L'administration fiscale a demandé à A, l'acheteur qui avait passé la commande sur le site Web de la société B UG, de lui fournir des explications sur le déroulement de la commande et l'organisation du transport. Selon les explications fournies par A le 25 juin 2020, lors de la passation de la commande dans la boutique en ligne de la société B UG, il était fait de la publicité pour les services de transport des sociétés X, Y et Z. Lors de la passation d'une commande sur le site Web de la société B UG, le panier mettait à jour le poids de la commande et le prix du fret chaque fois que des produits lui étaient ajoutés. Après le paiement de la commande d'alcool, un rappel concernant l'organisation du transport apparaissait sur le site Web de la société B UG et, selon A, celui-ci contenait des liens renvoyant directement aux sites Web des prestataires de transport. A a choisi

la société X pour transporter sa commande. En cliquant sur le lien « X », il a été redirigé vers le site Web de X, sur lequel il a fourni ses coordonnées, mais sur lequel il n'a fourni aucune information concernant sa commande, telle que le numéro de celle-ci. Il a payé l'élément relatif au fret directement à X sur le site Web de celle-ci.

- 6 L'administration fiscale a produit une capture d'écran datée du 16 juin 2020 contenant des instructions relatives au mode de livraison [...] se trouvant sur le site Web de la société B UG, qui indiquent notamment ce qui suit :

« Mode de livraison

Le client doit organiser lui-même le transport vers la Finlande. Indiquez vos coordonnées. Vous pourrez alors obtenir de plus amples informations sur l'organisation du transport. Nous recommandons les sociétés de transport suivantes :

X à partir de 26 euros ».

- 7 En outre, l'administration fiscale a produit une capture d'écran datée du 24 juin 2020 contenant les conditions de livraison [...] figurant sur le site Web de la société B UG, qui indiquent notamment ce qui suit :

« Conditions de livraison

Nous vendons tous nos produits déchargés d'un entrepôt allemand.

Nous n'organisons pas le transport, le client doit s'en charger lui-même. Vous pouvez par exemple faire appel aux services de X. Lorsque vous avez placé les produits commandés dans votre panier, le calculateur de fret de X indique le prix du transport en tant que transport de colis et de palettes.

[...]

Durée du transport

Les colis arrivent en Finlande cinq à sept jours après avoir été enlevés. Ils sont enlevés chez nous les jours ouvrables. Vous recevrez des codes de suivi de X, qui vous permettront de suivre le cheminement de vos colis.

Les palettes arrivent en Finlande environ sept à dix jours après avoir été enlevées. X enlève les palettes deux à trois fois par semaine.

Vous pouvez également demander une offre de transport à un autre transporteur.

Veillez nous indiquer si vous enlèverez les boissons vous-même ou si un transporteur viendra les enlever. Nous commencerons à traiter la commande après avoir reçu cette indication.

[...]

### Taxes en Finlande

Le client est lui-même responsable du paiement des taxes. Vous trouverez des informations à ce sujet sur le site des douanes ou sur le site du Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus (office d'autorisation et de supervision en matière sociale et sanitaire, Finlande, ci-après le "Valvira") ».

- 8 Par une décision d'imposition du 21 août 2020, l'administration fiscale a imposé à B UG, au titre des boissons alcooliques saisies le 20 avril 2020, une taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques et une amende fiscale d'un montant total de 1 645,83 euros. Elle a considéré, sur la base des éléments du dossier, que cette société ou une personne agissant pour son compte avaient directement ou indirectement expédié ou transporté les produits vers la Finlande ; que, par conséquent, ladite société avait agi en tant que vendeur à distance et était redevable des droits d'accise en Finlande.
- 9 La société B UG a formé contre la décision d'imposition une réclamation auprès de l'administration fiscale.
- 10 Par décision du 1<sup>er</sup> juin 2021, l'administration fiscale a rejeté cette réclamation.
- 11 La société B UG a saisi le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif d'Helsinki, Finlande) d'un recours dirigé contre la décision de l'administration fiscale du 1<sup>er</sup> juin 2021. Elle a conclu entre autres, à l'annulation de la décision de l'administration fiscale et au retrait de toutes les taxes sur l'alcool et les boissons alcooliques qui lui ont été imposées.

### **Résumé des arguments essentiels des parties**

- 12 B UG fait valoir que, en l'espèce, elle ne doit pas être considérée comme étant un vendeur à distance ; qu'elle n'a pas réellement participé à l'organisation du transport des produits soumis à accise, qu'elle n'a pas, sur son site Web, donné à l'acheteur l'instruction de faire appel à une entreprise de transport particulière, et qu'elle n'a pas non plus mis en contact l'acheteur et l'entreprise de transport ; que c'est entre la société de transport et l'acheteur que la relation contractuelle s'est nouée ; que c'est en Allemagne, lorsque le vendeur livre les produits à l'entreprise de transport choisie par l'acheteur, que la propriété et les risques sont transférés du vendeur à l'acheteur. B UG fait valoir que trois sociétés de transport sont mentionnées en exemple sur son site Web ; que ce site indiquait clairement que les clients choisissaient le prestataire de services de manière autonome ; qu'une vingtaine d'entreprises de transport différentes ont enlevé des produits de son entrepôt et qu'on ne peut pas considérer qu'elle aurait donné à ses clients l'instruction de faire appel à une société de transport déterminée ; que le calculateur de fret qui figure sur le site Web n'a servi que d'outil destiné à permettre aux clients d'estimer la capacité de transport et d'éventuels frais de transport.

- 13 La société B UG fait valoir qu'elle n'a pas transmis d'informations aux sociétés de transport et qu'aucune information n'a été échangée entre elle et une entreprise de transport ; que le lien qui figurait sur son site Web et renvoyait vers le site Web du prestataire de transport ne signifie pas qu'elle aurait participé à l'organisation du transport des produits ; que, en outre, son site Web contenait des liens non pas vers une seule, mais vers plusieurs entreprises de transport ; que son site Web indiquait explicitement que le client est lui-même responsable du paiement des taxes en Finlande et que de plus amples informations peuvent être trouvées sur le site Web des douanes finlandaises et sur celui du Valvira ; que lorsque les produits lui ont été achetés, l'acheteur savait qu'il devrait payer des taxes en Finlande sur les produits achetés à destination de la Finlande ; que compte tenu du prix facturé au client, il est évident que ce dernier devait comprendre que le prix du produit n'incluait pas les taxes dues en Finlande.
- 14 *Le service de l'administration fiscale chargé de défendre les droits des destinataires des recettes fiscales a considéré qu'une vente à distance est une vente dans laquelle un particulier achète des boissons alcooliques mises à la consommation dans un autre État membre et qui sont expédiées ou transportées en Finlande directement ou indirectement par le vendeur à distance ou pour le compte de celui-ci ; que, selon les travaux préparatoires de la loi relative aux droits d'accise (HE 263/2009 vp), une vente est considérée comme étant une vente à distance lorsque le vendeur, sur son site Web, donne l'instruction à l'acheteur de faire appel à des entreprises de transport déterminées ; qu'un vendeur à distance qui n'a pas de représentant fiscal en Finlande doit déclarer les produits à l'administration fiscale avant que ceux-ci soient expédiés en Finlande et fournir une garantie pour le paiement de la taxe ; que les règles qui figurent dans la loi relative aux droits d'accise et dans la directive 2008/118 sont uniformes ; que sur son site Web, la société B UG a donné des instructions à l'acheteur pour qu'il fasse appel à des entreprises de transport déterminées et qu'elle a donc participé à l'organisation du transport ; qu'elle est un vendeur à distance et redevable de la taxe ; qu'elle n'a pas respecté son obligation de déclarer l'expédition des produits à l'administration fiscale et de fournir une garantie.*

### **La législation nationale et les documents législatifs préparatoires**

#### *Les dispositions nationales applicables en 2020*

- 15 La directive 2008/118 a été transposée en Finlande par la loi nationale relative aux droits d'accise (182/2010). En l'espèce, c'est la loi relative aux droits d'accise, telle qu'en vigueur en 2020, qui s'applique. En outre, les principes de détermination de la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques qui est due à l'État et le montant de cette taxe sont définis dans le laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques).
- 16 Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> (182/2010), deuxième alinéa, de la loi relative aux droits d'accise, cette loi s'applique à la perception des droits d'accise sur, entre

autres, l'alcool et les boissons alcooliques, sauf disposition contraire prévue dans une loi en matière d'accise spécifique.

- 17 Aux termes de l'article 6 (182/2010), point 11, de la loi relative aux droits d'accise, on entend par *vente à distance* aux fins de cette loi une vente dans laquelle une personne autre qu'un entrepositaire agréé ou qu'un destinataire enregistré ou temporairement enregistré, établie en Finlande et qui n'exerce pas d'activité économique indépendante, a acheté dans un autre État membre des produits soumis à accise mis à la consommation qui sont expédiés ou transportés en Finlande directement ou indirectement par le vendeur à distance ou pour le compte de celui-ci.
- 18 Aux termes de l'article 6 (182/2010), point 12, de la loi relative aux droits d'accise, on entend par *vendeur à distance* un vendeur qui vend des produits à destination de la Finlande selon les modalités visées au point 11.
- 19 Aux termes de l'article 72, premier alinéa (495/2014), de la loi relative aux droits d'accise, les droits d'accise ne sont pas exigibles sur les produits mis à la consommation dans un autre État membre qui sont achetés par un particulier pour ses besoins propres et transportés par lui-même en Finlande.
- 20 Aux termes de l'article 74, premier alinéa (182/2010), de la loi relative aux droits d'accise, lorsqu'un particulier acquiert, d'une manière autre que celle visée à l'article 72 ou au moyen d'une vente à distance, des produits soumis à accise en provenance d'un autre État membre pour ses besoins propres et que ces produits sont transportés vers la Finlande par un autre particulier ou par un opérateur professionnel, il est redevable de la taxe. Toute personne ayant participé au transport desdits produits ou les détenant en Finlande est elle aussi tenue au paiement de la taxe due par le particulier qui les a acquis comme s'il s'agissait de sa propre dette.
- 21 Aux termes de l'article 79, premier alinéa, de la loi relative aux droits d'accise, des droits d'accise sont perçus sur les produits vendus en Finlande au moyen d'une vente à distance. Aux termes de l'article 79, deuxième alinéa, le vendeur à distance est redevable de la taxe. Si le vendeur à distance a un représentant fiscal, celui-ci est redevable de la taxe à la place du vendeur à distance. Le vendeur à distance est tenu au paiement des droits d'accise dus par le représentant fiscal comme s'il s'agissait de sa propre dette. Aux termes de l'article 79, troisième alinéa, les droits d'accise deviennent exigibles lorsque les produits soumis à accise sont livrés en Finlande. Les droits d'accise sont dus conformément aux dispositions en vigueur le jour où le produit est livré en Finlande.

*Les documents législatifs préparatoires relatifs à l'article 74 de la loi relative aux droits d'accise*

- 22 Dans la proposition du gouvernement de loi relative aux droits d'accise (HE 263/2009 vp, p. 46), les motifs détaillés de l'article 74 de la loi prévoient ce qui suit :

« Cet article régira une situation dans laquelle un particulier acquiert dans un autre État membre des produits soumis à accise pour ses besoins propres d'une manière autre que celle visée à l'article 72 ou au moyen d'une vente à distance. Dans ce cas, le particulier n'apportera pas lui-même les produits en Finlande ; ceux-ci seront transportés par un autre particulier ou par un opérateur professionnel. Cela signifie qu'un particulier pourra acheter, par exemple sur Internet, des produits dans un autre État membre et organiser lui-même le transport de ceux-ci vers la Finlande, sans que le vendeur ou une personne agissant pour le compte de celui-ci participe à l'organisation du transport.

[...]

Les produits seront taxés indépendamment du fait qu'ils aient été importés en Finlande par un opérateur professionnel, tel qu'un transporteur ou un service postal, ou par un autre particulier. La différence essentielle avec la vente à distance sera que le vendeur ou une personne agissant pour le compte de celui-ci ne participeront en aucune manière au transport des produits ou à l'organisation du transport. En revanche, par exemple, si le vendeur, sur son site Web, donne à l'acheteur l'instruction de faire appel à des entreprises de transport déterminées, il s'agira d'une vente à distance, auquel cas le vendeur à distance ou son représentant fiscal seront redevables des droits d'accise dans l'État membre de destination ».

#### **Le droit de l'Union pertinent en l'espèce**

- 23 La directive 2008/118, qui était en vigueur en 2020 à la date des faits, s'applique en l'espèce.
- 24 Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, de la directive 2008/118, les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue.
- 25 Aux termes de l'article 32, paragraphe 1, de la directive 2008/118, pour les produits soumis à accise acquis par un particulier pour ses besoins propres et transportés d'un État membre à un autre par lui-même, les droits d'accise sont exigibles uniquement dans l'État membre où les produits sont acquis.
- 26 L'article 36 de la directive 2008/118 prévoit ce qui suit pour les ventes à distance :
  - « 1. Les produits soumis à accise déjà mis à la consommation dans un État membre qui sont achetés par une personne autre qu'un entrepositaire agréé ou un destinataire enregistré établie dans un autre État membre qui n'exerce pas d'activité économique indépendante, et qui sont expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci, sont soumis aux droits d'accise dans l'État membre de destination.

Aux fins du présent article, on entend par « État membre de destination » l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport.

2. Dans le cas visé au paragraphe 1, les droits d'accise deviennent exigibles dans l'État membre de destination au moment de la livraison des produits soumis à accise. Les conditions d'exigibilité et le taux d'accise à appliquer sont ceux en vigueur à la date à laquelle les droits deviennent exigibles.

Les droits d'accise sont payés conformément à la procédure arrêtée par l'État membre de destination.

3. La personne redevable des droits d'accise dans l'État membre de destination est le vendeur.

Toutefois, l'État membre de destination peut prévoir que le redevable est un représentant fiscal établi dans l'État membre de destination et agréé par les autorités compétentes de cet État membre ou, dans le cas où le vendeur n'a pas respecté les dispositions du paragraphe 4, point a), le destinataire des produits soumis à accise ».

### **Le caractère nécessaire de la demande de décision préjudicielle**

- 27 En l'espèce, il convient de déterminer si la société B UG a participé au transport des boissons alcooliques qu'elle a vendues en Finlande et qui ont été mises à la consommation en Allemagne de sorte qu'elle doit être considérée comme redevable des droits d'accise en Finlande en tant que vendeur à distance de ces produits.
- 28 Il est clair que le particulier qui a acquis les produits en Allemagne les a achetés à la société B UG pour ses besoins propres. Il a payé les frais de transport des produits achetés à cette société directement à la société de transport qui était en charge du transport.
- 29 Le hallinto-oikeus (tribunal administratif) considère que la jurisprudence de la Cour ne permet pas de répondre à la question de savoir comment il convient d'interpréter l'expression « expédiés ou transportés dans un autre État membre directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci » employée à l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118.
- 30 Dans l'affaire dont le hallinto-oikeus (tribunal administratif) a à connaître, il convient d'apprécier en particulier la question de savoir si le vendeur a participé au transport des produits dans un autre État membre directement ou indirectement au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, étant donné que le site Web de celui-ci, sur lequel des produits soumis à accise ont été vendus à des acheteurs établis dans un autre État membre, mentionne différentes entreprises de transport et fournit des informations sur les frais de transport supportés par les acheteurs. En outre, le site Web du vendeur contenait un lien vers le site Web du transporteur et vers lequel des informations sur les marchandises à transporter ont été transmises sans intervention de l'acheteur.

- 31 La directive 2008/118 a été abrogée par la directive (UE) 2020/262 du Conseil, du 19 décembre 2019, établissant le régime général d'accise (refonte) (JO 2020, L 58, p. 4). La directive 2020/262, actuellement en vigueur, prévoit à son article 44, paragraphe 1, une disposition qui correspond à celle de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118.
- 32 Dès lors qu'il n'existe pas de jurisprudence de la Cour sur la question de droit exposée ci-dessus et que, selon le hallinto-oikeus (tribunal administratif), une clarification de l'article 36 de la directive 2008/118 relatif aux ventes à distance est nécessaire aux fins de l'application uniforme, dans les différents États membres, de cette directive comme de la directive 2020/262 actuellement en vigueur, il convient de poser les questions préjudicielles énoncées ci-dessous.
- 33 La société B UG et le service de l'administration fiscale chargé de défendre les droits des destinataires des recettes fiscales ont été mis en mesure de se prononcer sur la demande de décision préjudicielle adressée à la Cour.

**L'ordonnance du hallinto-oikeus (tribunal administratif) adressant à la Cour une demande de décision préjudicielle**

- 34 Le hallinto-oikeus (tribunal administratif) suspend le traitement de l'affaire et demande à la Cour de statuer à titre préjudiciel, en application de l'article 267 TFUE, sur l'interprétation des dispositions relatives à la vente à distance de la directive 2008/118. La demande de décision préjudicielle est nécessaire en vue de la décision à intervenir dans l'affaire pendante devant lui.

**Les questions préjudicielles**

« 1. La directive 2008/118, en particulier son article 36 relatif aux ventes à distance, s'oppose-t-elle à une interprétation législative nationale en vertu de laquelle il est considéré qu'un vendeur de produits soumis à accise établi dans un autre État membre participe au transport de ces produits vers l'État membre de destination et qu'il est redevable dans ce dernier des droits d'accise qui frappent les ventes à distance, au seul motif que, sur son site Web, il donne l'instruction à l'acheteur de faire appel à une entreprise de transport déterminée ?

2. Le vendeur de produits soumis à accise a-t-il expédié ou transporté des marchandises directement ou indirectement vers un autre État membre, au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la directive 2008/118, et est-il redevable des droits d'accise frappant les ventes à distance au sens de cette directive, lorsque son site Web recommandait des entreprises de transport déterminées et fournissait des informations sur les frais de transport supportés par l'acheteur et lorsque les frais de transport ont été facturés par une entreprise de transport à laquelle des informations sur les marchandises à transporter ont été transmises sans intervention de l'acheteur ? Le fait que l'acheteur ait conclu avec l'entreprise de transport figurant sur le site Web du vendeur un contrat séparé pour le transport des marchandises est-il pertinent aux fins de l'appréciation de l'affaire ? ».

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL