

Zaak C-596/23 [Pohjanri]ⁱ

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

26 september 2023

Verwijzende rechter:

Helsingin hallinto-oikeus (Finland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 september 2023

Verzoekende partij:

B UG

Andere partij:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (eenheid binnen de Finse belastingdienst belast met de bescherming van de rechten van de ontvangers van belastinginkomsten)

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS**

TUSSENUITSPRAAK [OMISSIS]

26 september 2023 [OMISSIS]

**Voorwerp van het
geding**

Verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)

Verzoekster

B UG

Gehoorde partij

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Bestreden beslissing

ⁱ De onderhavige zaak wordt aangeduid met een fictieve naam die niet overeenkomt met de werkelijke naam van een partij in de procedure.

Accijnsaanslag van de belastingdienst van 1 juni 2021 [...] [OMISSIS]

Aan de orde zijnde kwesties

- 1 In het bij de hallinto-oikeus (bestuursrechter, Finland) aanhangige hoofdgeding dat de accijns op alcoholhoudende dranken betreft, moet uitspraak worden gedaan over de vraag of de belastingdienst bevoegd was om jegens een in Duitsland gevestigde onderneming belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken te heffen en een belastingtoeslag op te leggen op grond dat de onderneming in Finland als afstandsverkoper belastingplichtig is, omdat zij betrokken was bij het regelen van het vervoer van de alcoholhoudende dranken die via haar website zijn verkocht.
- 2 In de zaak moet worden beoordeeld of een in nationale voorbereidende wetgevingsstukken neergelegd vereiste, dat inhoudt dat de verkoper gehouden is accijns op afstandsverkopen te betalen wanneer hij op zijn website de koper ertoe aanspoort van een specifiek transportbedrijf gebruik te maken, onverenigbaar is met richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (hierna: „richtlijn 2008/118”). Het geding betreft met name de uitlegging van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118.

Voorwerp van het geding en feiten die relevant zijn voor de beslechting van het geding

- 3 De in Duitsland gevestigde onderneming B UG (hierna: „verzoekster”) beheerde een website met de benaming [...] waarop klanten in een webwinkel dranken met lage en hoge alcoholpercentages van verschillende merken konden verkrijgen. Als taal van de website kon Fins [...] worden gekozen.
- 4 De douane nam op 20 april 2020 in Finland een voor particulier A bestemde zending in beslag die door verzoekster vanuit Duitsland naar Finland was verzonden en uiteenlopende alcoholhoudende dranken bevatte. De zending is op grond van § 103 van de Finse accijnswet in beslag genomen om vast te stellen of bij de invoer van de alcoholhoudende dranken de bepalingen van de accijnswet waren nageleefd.
- 5 De belastingdienst verzocht A, dus de koper die de bestelling op verzoeksters website had geplaatst, om informatie over het bestelproces en het regelen van het vervoer. Volgens de verklaring van A van 25 juni 2020 werd bij het plaatsen van de bestelling in verzoeksters webwinkel reclame gemaakt voor de transportdiensten van de bedrijven X, Y en Z. Tijdens het bestelproces op verzoeksters website werden het gewicht van de bestelling en de vrachtprijs steeds geactualiseerd op het moment dat er producten aan de winkelwagen werden toegevoegd. Na de betaling van de bestelling van de alcohol, verscheen op de website een verzoek om het vervoer ervan te regelen. Volgens A bevatte deze

pagina directe links naar de websites van transportbedrijven. A koos bedrijf X voor het vervoer van de bestelling. Door te klikken op de link „X” werd A direct naar de website van X geleid, waar A weliswaar zijn eigen contactgegevens, maar geen enkele informatie over zijn bestelling, zoals het bestelnummer, invulde. A betaalde op de website van X het aandeel in de vracht direct aan X.

- 6 De belastingdienst heeft een screenshot van verzoeksters website van 16 juni 2020 overgelegd met een toelichting over de leveringsvoorwaarden. Daarin wordt onder meer het volgende vermeld:

„Wijze van levering

De klant moet zelf voor het vervoer naar Finland zorgen. Vul uw adresgegevens in. Hierna ontvangt u aanvullende informatie over het regelen van het vervoer. Wij bevelen de volgende transportbedrijven aan:

X vanaf 26,00 EUR”

- 7 De belastingdienst heeft tevens een screenshot van 24 juni 2020 overgelegd met de leveringsvoorwaarden [...] die op verzoeksters website staan, waarin onder meer wordt vermeld:

„Leveringsvoorwaarden

Wij verkopen al onze producten in Duitsland franco magazijn.

Wij zorgen niet voor het vervoer, daarvoor is de klant zelf verantwoordelijk. U kunt bijvoorbeeld gebruikmaken van de diensten van X. Nadat u de door u bestelde producten in de winkelwagen heeft gelegd, toont de vrachtcaculator van X de prijs voor het vervoer als pakketlevering en als palletlevering.

[...]

Duur van het vervoer

Pakketten komen 5-7 dagen na afhaling in Finland aan. De pakketten worden op werkdagen bij ons opgehaald. U ontvangt van X trackingnummers waarmee u het traject van de pakketten kunt volgen.

Palletleveringen komen ongeveer 7-10 dagen na afhaling in Finland aan. X haalt de pallets 2-3 keer per week af.

U kunt ook een offerte voor het vervoer bij een ander transportbedrijf aanvragen.

Wij verzoeken u aan ons mee te delen of de dranken door uzelf of door een transportbedrijf worden opgehaald. Na deze mededeling beginnen wij met de afhandeling van de bestelling.

[...]

Belastingen in Finland

De klant moet zelf erop toezien dat de belasting wordt voldaan. Desbetreffende informatie vindt u op de websites van de douane of van Valvira (toezichthoudende instantie op sociaal en gezondheidsgebied, Finland; hierna: „Valvira”).”

- 8 Bij aanslag van 21 augustus 2021 legde de belastingdienst verzoekster voor de op 20 april 2020 in beslag genomen alcoholische dranken belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken op alsook een belastingtoeslag en boeterente van in totaal 1 645,83 EUR. Op basis van de in het geding verkregen informatie stelde de belastingdienst vast dat de goederen rechtstreeks of onrechtstreeks door verzoekster of voor diens rekening naar Finland zijn verzonden of vervoerd. Volgens de belastingdienst heeft verzoekster zodoende als afstandsverkoper gehandeld en was zij gehouden om in Finland accijns te betalen.
- 9 Verzoekster heeft bij de belastingdienst bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslag.
- 10 Bij beslissing van 1 juni 2021 heeft de belastingdienst verzoeksters bezwaar afgewezen.
- 11 Verzoekster heeft tegen de beslissing van de belastingdienst van 1 juni 2021 beroep ingesteld bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland). Zij verzocht onder meer om nietigverklaring van de beslissing van de belastingdienst en om intrekking van alle jegens haar vastgestelde belastingen op alcohol en alcoholhoudende dranken.

Samenvatting van de belangrijkste argumenten van partijen

- 12 *Verzoekster* is van mening dat zij in deze zaak niet als afstandsverkoper kan worden beschouwd. Zij was noch feitelijk betrokken bij het regelen van het vervoer van de accijnsgoederen, noch heeft zij de koper op haar website ertoe aangespoord gebruik te maken van een specifiek transportbedrijf of de koper en het transportbedrijf met elkaar in contact gebracht. De overeenkomst is tot stand gekomen tussen het transportbedrijf en de koper. De eigendom van de goederen en het risico zijn in Duitsland van de verkoper op de koper overgegaan, toen de verkoper de goederen aan het door de koper uitgekozen transportbedrijf heeft overhandigd. Op haar website zijn drie transportbedrijven bij wijze van voorbeeld genoemd. Op de website is er duidelijk op gewezen dat de klanten zelf beslissen over de dienstverrichter. Ongeveer 20 verschillende transportbedrijven hebben goederen in haar magazijn opgehaald en er kan niet van worden uitgegaan dat zij haar klanten ertoe heeft aangespoord gebruik te maken van een specifiek transportbedrijf. De vrachtcaculator op de website diende slechts als hulpmiddel zodat klanten de transportcapaciteit en de eventuele transportkosten kunnen inschatten.

- 13 Voorts voert verzoekster aan dat zij geen informatie aan het transportbedrijf heeft doorgegeven en dat het transportbedrijf en zij geen informatie met elkaar hebben uitgewisseld. De link op haar website naar de website van het transportbedrijf betekent niet dat zij betrokken is geweest bij het regelen van het vervoer van de goederen. Bovendien stonden op haar website links naar meer dan slechts één transportbedrijf. Op haar website wordt er uitdrukkelijk op gewezen dat de klant zelf moet zorgen voor de betalingen van de belastingen in Finland en dat meer informatie te vinden is op de websites van de Finse douane en Valvira (een Finse autoriteit). De koper wist bij de koop van zijn producten dat hij voor de naar Finland geleverde producten in Finland belasting moet betalen. Gelet op de prijs die aan de klant in rekening is gebracht, is duidelijk dat de klant had moeten begrijpen dat de prijs van de goederen niet de in Finland verschuldigde belasting omvat.
- 14 De *Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö* heeft uiteengezet dat het bij een afstandsverkoop gaat om een verkoop waarbij een particulier alcoholhoudende dranken verkrijgt die in een andere lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en die rechtstreeks of onrechtstreeks door de afstandsverkoper of voor diens rekening naar Finland zijn verzonden of vervoerd. Volgens de voorbereidende stukken van de accijnswet (HE 263/2009 vp) wordt een verkoop als afstandsverkoop beschouwd, wanneer de verkoper op zijn website de koper ertoe aanspoort de opdracht te geven aan een specifiek transportbedrijf. Een afstandsverkoper die geen fiscaal vertegenwoordiger in Finland heeft, moet de goederen voorafgaand aan de verzending naar Finland bij de belastingdienst aangeven en zekerheid stellen voor de betaling van de belastingen. De bepalingen van de accijnswet en richtlijn 2008/118 zijn coherent. Verzoekster heeft op haar website de koper ertoe aangespoord de opdracht te geven aan specifieke transportbedrijven en is zodoende betrokken geweest bij het regelen van het vervoer. Verzoekster is een afstandsverkoper en dus een tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Zij is haar verplichting om de verzending van de producten bij de belastingdienst aan te geven en daarvoor zekerheid te stellen, niet nagekomen.

Nationaal recht en voorbereidende wetgevingsstukken

Nationale bepalingen die in 2020 golden

- 15 Richtlijn 2008/118 is bij de nationale accijnswet (182/2010) in Finland omgezet. Deze wet is in de versie die gold in 2020, van toepassing in het hoofdgeding. De beginselen betreffende de heffing van belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken door de staat en de hoogte daarvan zijn bovendien vastgelegd in de relevante wet inzake de belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken (1471/1994).
- 16 De accijnswet (182/2010) is volgens § 1, lid 2, ervan, van toepassing op de heffing van accijns op onder meer alcohol en alcoholhoudende dranken, tenzij in de relevante bijzondere wet anders is bepaald.

- 17 Volgens § 6, punt 11, van de accijnswet (182/2010) is een *afstandsverkoop* in de zin van deze wet een verkoop waarbij een in Finland gevestigde persoon, anders dan een erkend entrepouhouder, een geregistreerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde of een zelfstandig bedrijf, in een andere lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen heeft verkregen en door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of onrechtstreeks naar Finland worden verzonden of vervoerd.
- 18 § 6, punt 12, van de accijnswet (182/2010) bepaalt dat een *afstandsverkoper* een verkoper is die overeenkomstig punt 11 goederen naar Finland verkoopt.
- 19 Ingevolge § 72, lid 1, van de accijnswet (495/2014) wordt geen accijns geheven op goederen die in een andere lidstaat reeds tot verbruik zijn uitgeslagen, wanneer zij door een particulier voor eigen behoeften zijn verkregen en door hem naar Finland zijn vervoerd.
- 20 Wanneer een particulier accijnsgoederen uit een andere lidstaat voor eigen behoeften noch overeenkomstig § 72 noch door middel van afstandsverkoop verkrijgt en de goederen door een andere particulier of een commercieel bedrijf naar Finland worden vervoerd, is de particulier die de goederen heeft verkregen, de tot voldoening van de belasting gehouden persoon als bedoeld in § 74, lid 1, van de accijnswet (182/2020). Degene die betrokken is bij het vervoer van de goederen of in Finland de goederen voorhanden heeft, is tevens aansprakelijk voor de belasting die de particulier die de goederen heeft verkregen verschuldigd is, alsof het zijn eigen belastingschuld is.
- 21 Volgens § 79, lid 1, van de accijnswet wordt accijns geheven op goederen die door middel van afstandsverkoop naar Finland worden verkocht. Lid 2 van dit voorschrift bepaalt dat de afstandsverkoper belastingplichtig is. Heeft de afstandsverkoper een fiscaal vertegenwoordiger, dan is laatstgenoemde belastingplichtig in plaats van de afstandsverkoper. De afstandsverkoper is aansprakelijk voor de door de fiscaal vertegenwoordiger te betalen accijns, alsof het zijn eigen belastingschuld is. Volgens lid 3 van het voorschrift wordt de accijns verschuldigd, wanneer de accijnsgoederen in Finland worden overhandigd. De accijns dient te worden voldaan volgens de voorschriften die gelden op de datum van overhandiging van de goederen in Finland.

Voorbereidende wetgevingsstukken van § 74 van de accijnswet

- 22 In het wetsontwerp voor de accijnswet (HE 263/2009 vp, blz. 46) luidt de gedetailleerde toelichting bij § 74 van de wet als volgt:

„Dit voorschrift zou van toepassing zijn wanneer een particulier accijnsgoederen voor eigen behoeften noch overeenkomstig § 72 noch door middel van afstandsverkoop uit een andere lidstaat verkrijgt. In dit geval zou de particulier niet zelf de goederen naar Finland overbrengen, maar worden deze door een andere particulier of een commerciële handelaar vervoerd. Dit betekent dat een

particulier, bijvoorbeeld via het internet, goederen uit een andere lidstaat verkrijgt en zelf voor het vervoer van deze goederen naar Finland zorgt, zonder dat de verkoper of een ander voor diens rekening betrokken is bij het regelen van het vervoer.

[...]

De goederen zouden worden belast ongeacht of zij door een commercieel bedrijf – zoals een transportbedrijf of een postdienst – of door een andere particulier naar Finland zouden worden ingevoerd. Het wezenlijke verschil met een afstandsverkoop is dat de verkoper of een voor zijn rekening handelende persoon op geen enkele wijze betrokken mag zijn bij het vervoer van de goederen of het regelen daarvan. Indien de verkoper echter op zijn website de koper bijvoorbeeld ertoe aanspoort van specifieke transportbedrijven gebruik te maken, zou dit een afstandsverkoop vormen waarbij de afstandsverkoper of zijn fiscaal vertegenwoordiger gehouden zijn om accijns in de lidstaat van bestemming te betalen.”

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

- 23 In de zaak is richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz.12) (richtlijn 2008/118) van toepassing, die van kracht was ten tijde van de gebeurtenis in 2020 die relevant voor de beslechting van het geding.
- 24 Volgens artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118 wordt de accijns verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.
- 25 Artikel 32, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat de accijns ter zake van door particulieren voor eigen behoeften verkregen en door henzelf over het grondgebied van de ene lidstaat naar het grondgebied van een andere lidstaat vervoerde accijnsgoederen uitsluitend wordt geheven in de lidstaat van verkrijging.
- 26 Artikel 36 bepaalt ten aanzien van afstandsverkopen als volgt:

„(1) In een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen die door een in een andere lidstaat gevestigde persoon, anders dan een erkend entrepothouder, een geregistreerde geadresseerde of een zelfstandig bedrijf, worden verkregen en door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of onrechtstreeks naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd, worden aan de accijns onderworpen in de lidstaat van bestemming.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‚lidstaat van bestemming’ verstaan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

(2) In het in lid 1 bedoelde geval wordt de accijns in de lidstaat van bestemming verschuldigd op het tijdstip van levering van de accijnsgoederen. De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn.

De accijns wordt betaald volgens de procedure die door de lidstaat van bestemming is vastgesteld.

(3) De accijns in de lidstaat van bestemming wordt verschuldigd door de verkoper.

De lidstaat van bestemming kan evenwel bepalen dat een in die lidstaat gevestigde en door de bevoegde autoriteiten van die lidstaat erkende fiscaal vertegenwoordiger of, indien de verkoper zich niet heeft gehouden aan het bepaalde in lid 4, onder a), de geadresseerde van de accijnsgoederen de tot voldoening van de accijns gehouden persoon is.”

Noodzaak van een prejudiciële verwijzing

- 27 In deze zaak moet worden verduidelijkt of verzoekster op zodanige wijze betrokken was bij het vervoer van de alcoholhoudende dranken die zij naar Finland heeft verkocht en die in Duitsland tot verbruik waren uitgeslagen, dat zij in Finland in haar hoedanigheid van afstandsverkoper van de goederen als accijnsplichtig moet worden aangemerkt.
- 28 Vaststaat dat de particulier die de goederen in Duitsland heeft verkregen, deze voor eigen behoeften heeft gekocht van verzoekster. De particulier heeft de kosten voor het vervoer van de goederen die hij van verzoekster heeft gekocht, direct aan het met het vervoer belaste transportbedrijf betaald.
- 29 Volgens de hallinto-oikeus geeft de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) geen antwoord op de vraag hoe de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of onrechtstreeks naar een andere lidstaat [...] verzonden of vervoerd” in artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 moet worden uitgelegd.
- 30 In het hoofdgeding bij de hallinto-oikeus moet met name worden beoordeeld of de verkoper rechtstreeks of onrechtstreeks betrokken was bij het vervoer van de goederen naar een andere lidstaat in de zin van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118, wanneer op de website van de verkoper, via welke de accijnsgoederen zijn verkocht aan een in een andere lidstaat gevestigde koper, verschillende transportbedrijven zijn genoemd en gegevens met betrekking tot de door de kopers verschuldigde vervoerskosten zijn vermeld. Bovendien bevatte de website van de verkoper een link naar de website van het transportbedrijf, waarnaar de informatie over het te vervoeren goed is doorgestuurd zonder tussenkomst van de koper.

- 31 Richtlijn 2008/118 is ingetrokken bij de herschikking van richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (hierna: „richtlijn 2020/262”). Artikel 44, lid 1, van de geldende herschikte richtlijn 2020/262 komt overeen met artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118.
- 32 Bij gebreke van rechtspraak van het Hof over de hierboven omschreven rechtsvraag en omdat een verduidelijking van artikel 36 van richtlijn 2008/118 betreffende afstandsverkopen volgens de hallinto-oikeus noodzakelijk is voor de uniforme toepassing van die richtlijn alsook van de geldende richtlijn 2020/262 in de verschillende lidstaten, worden de volgende prejudiciële vragen aan het Hof gesteld.
- 33 Verzoekster en de Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö zijn in de gelegenheid gesteld zich uit te spreken over de vraag of het Hof om een prejudiciële beslissing moet worden verzocht.

Tussenuitspraak van de hallinto-oikeus over een verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof

- 34 De hallinto-oikeus schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de in richtlijn 2008/118 vervatte bepalingen betreffende afstandsverkopen. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is noodzakelijk voor de beslechting van het bij de hallinto-oikeus aanhangige geding.

Prejudiciële vragen

- 1) Verzet richtlijn 2008/118/EG, met name artikel 36 inzake afstandsverkopen, zich tegen een nationale uitlegging van het recht, die inhoudt dat een in een andere lidstaat gevestigde verkoper van accijnsgoederen wordt geacht betrokken te zijn bij het vervoer van de goederen naar de lidstaat van bestemming en in laatstgenoemde lidstaat wegens afstandsverkopen als accijnsplichtig wordt beschouwd, alleen omdat deze verkoper op zijn website de koper ertoe aanspoort gebruik te maken van een bepaald transportbedrijf?
- 2) Heeft de verkoper accijnsgoederen als bedoeld in artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG rechtstreeks of onrechtstreeks naar een andere lidstaat verzonden of vervoerd en was hij over afstandsverkopen in de zin van deze richtlijn belasting verschuldigd, wanneer op de website van de verkoper bepaalde transportbedrijven aanbevolen worden alsmede informatie over de door de koper te betalen vervoerskosten worden vermeld en de vervoerskosten in rekening worden gebracht door een transportbedrijf waaraan de informatie over de te vervoeren goederen is doorgegeven zonder tussenkomst van de koper? Is de omstandigheid dat de koper een afzonderlijke overeenkomst betreffende het vervoer van de goederen heeft gesloten met het transportbedrijf dat op de website van de verkoper is vermeld, relevant voor de beoordeling van deze vraag?

[...][OMISSIS]

WERKDOCUMENT