

Mål C-596/23 [Pohjanri]ⁱ**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

26 september 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

26 september 2023

Klagande:

B UG

Övrig part:

Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt)

**HELSINGFORS
FÖRVALTNINGSDOMSTOL****MELLANLIGGANDE**
[utelämnas]**BESLUT**

26 september 2023 [utelämnas]

Saken i målet

Begäran om förhandsavgörande som hänskjuts till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Klagande

B UG

Övriga parter

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt

Överklagat beslutⁱ Förevarande mål har getts ett fiktivt namn. Detta namn är inte någon av rättegångsdeltagarnas verkliga namn.

Skattemyndighetens beslut av den 1 juni 2021 om uppbörd av punktskatt [utelämnas]

Frågeställning

- 1 I målet som är anhängigt vid förvaltningsdomstolen, vilket rör punktskatt på alkoholdrycker, ska det avgöras huruvida skattemyndigheten hade rätt att ta ut skatt på alkohol och alkoholdrycker från ett företag med hemvist i Tyskland, samt påföra skattetillägg, med motiveringen att företaget är skattskyldigt i Finland i egenskap av distansförsäljare, eftersom det deltagit i att organisera transporten av alkoholdrycker som sålts genom företagets webbplats.
- 2 I målet ska det prövas huruvida ett krav som uppställts i nationella förarbeten, enligt vilket säljaren ska betala punktskatt vid distansförsäljning om denne på sin webbplats råder köparen att anlita ett visst transportföretag, är oförenligt med rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. Förfarandet rör i synnerhet tolkningen av artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG.

Saken i målet och relevanta faktiska omständigheter

- 3 B UG (nedan även kallat företaget) är etablerat i Tyskland och drev en webbplats med namnet ... på vilken kunder kunde köpa svaga och starka alkoholdrycker av olika märken i en onlinebutik. Det var möjligt att välja finska ... som språk på webbplatsen.
- 4 Den 20 april 2020 beslagtogs tullen i Finland en försändelse med alkoholdrycker som B UG skickat från Tyskland till Finland och vilka var avsedda för privatpersonen A. Försändelsen innehöll olika alkoholhaltiga drycker. Försändelsen beslagtogs med stöd av 103 § i lagen om punktskatt för att kontrollera att bestämmelserna i denna lag iakttogs i samband med importen av alkoholdryckerna.
- 5 Skattemyndigheten bad A, det vill säga köparen som gjort beställningen på företagets webbplats, att lämna uppgifter om hur beställningsprocessen såg ut och hur transporten organiserades. Det framgick av A:s yttrande från den 25 juni 2020 att transporttjänster från företagen X, Y och Z marknadsfördes när en beställning gjordes i företagets onlinebutik. I samband med att en beställning gjordes på företagets webbplats uppdaterades beställningens vikt och fraktpriset varje gång som en ny produkt lades till i varukorgen. I samband med att alkoholbeställningen skulle betalas anmodades kunden på webbplatsen att ordna transporten. Enligt A:s uppgifter innehöll sidan direkta länkar till olika transportföretags webbplatser. A valde företaget X för att transportera beställningen. Genom att klicka på länken "X" leddes A direkt till webbplatsen för X, där A visserligen lämnade sina kontaktuppgifter, men däremot inte några uppgifter om sin beställning, såsom beställningsnumret. A betalade fraktpriset direkt till X via företaget X webbplats.

- 6 Skattemyndigheten har ingett en skärmdump av B UG:s webbplats som togs den 16 juni 2020, av vilken leveransvillkoren framgår... I dessa anges bland annat följande:

”Leveranssätt

Kunden ansvarar själv för att ordna transporten till Finland. Ange dina adressuppgifter. Därefter får du ytterligare information om hur du ordnar transporten. Vi rekommenderar följande transportföretag:

X från 26,00 euro”

- 7 Dessutom har skattemyndigheten ingett en skärmdump som togs den 24 juni 2020 med de leveransvillkor som anges på företagets webbplats ... av vilken bland annat följande framgår:

”Leveransvillkor

Vi säljer alla våra produkter i Tyskland fritt lager.

Vi ordnar inte transporten, utan kunden ansvarar själv för att göra det. Du kan till exempel använda X tjänster. Efter att du lagt varorna du vill beställa i varukorgen visar X frakträknare priset för transporten både som paket och som lastpall.

...

Leveranstid

Paket kommer fram till Finland 5–7 dagar efter att de hämtats. Paketerna kan hämtas hos oss på vardagar. Du får trackingnummer av X, som du kan använda för att spåra dina paket.

Leverans av pallar kommer fram till Finland cirka 7–10 dagar efter att de hämtats. X hämtar pallar 2–3 gånger i veckan.

Du kan även inhämta anbud för transporten från andra transportföretag.

Var vänlig och informera oss om du vill hämta dryckerna själv eller om ett transportföretag hämtar dem. Vi bearbetar din beställning efter att du meddelat oss om detta.

...

Skatt i Finland

Kunden ansvarar själv för att betala skatt. Du hittar information om detta på tullens eller Valviras (Tillstånds- och tillsynsverket för social- och hälsovården) webbplatser.”

- 8 Genom beskattningsbeslut av den 21 augusti 2020 påförde skattemyndigheten B UG skatt på alkohol och alkoholdrycker, ett skattetillägg och dröjsmålsränta på sammanlagt 1 645,83 euro för de alkoholhaltiga drycker som beslagtagits den 20 april 2020. På grundval av de uppgifter som framkom under förfarandet fastställde skattemyndigheterna att varorna avsänts eller transporterats direkt eller indirekt av företaget till Finland eller för dess räkning. Skattemyndigheten anser att B UG således ska anses ha agerat i egenskap av distansförsäljare och var skyldigt att betala punktskatt i Finland
- 9 B UG begärde omprövning av beskattningsbeslutet hos skattemyndigheten.
- 10 Skattemyndigheten fann vid omprövning den 1 juni 2021 inte skäl att ändra det tidigare beslutet.
- 11 B UG har överklagat skattemyndighetens beslut av den 1 juni 2021 till Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland). Bolaget har bland annat yrkat att skattemyndighetens beslut ska upphävas och att [beslutet såvitt det avser] skatter på alkohol och alkoholdrycker som bolaget påförts ska återkallas.

Sammanfattning av parternas huvudargument

- 12 *B UG* anser att bolaget inte ska anses som distansförsäljare i förevarande mål. Företaget har rent faktiskt inte varit delaktigt i att ordna transporten av de punktskattepliktiga varorna, på sin webbplats råder bolaget inte köparen att anlita ett visst transportföretag, och bolaget har inte heller sammanfört köparen och transportföretaget. Avtalsförhållandet har uppstått mellan transportföretaget och köparen. Äganderätten till varan och faran för densamma övergick i Tyskland från säljaren till köparen vid tidpunkten då säljaren överlämnade varan till det transportföretag som köparen valt. På företagets webbplats omnämns tre transportföretag som exempel. På webbplatsen anges tydligt att kunderna själva väljer vilken tjänsteleverantör de vill anlita. *B UG* har angett att cirka 20 olika transportföretag har hämtat varor från deras lager och att det inte kan anses att företaget på sin webbplats råder sina kunder att anlita ett visst transportföretag. Frakträknaren på webbplatsen var endast ett hjälpmedel för att kunderna skulle kunna göra en uppskattning av transportkapaciteten och kunna uppskatta vilka ungefärliga kostnader som kan uppstå för transporten.
- 13 *B UG* har även gjort gällande att bolaget inte vidarebefordrat någon information till transportföretagen och att det inte skett något utbyte av information mellan transportföretaget och *B UG*. Att *B UG*:s webbplats innehåller en länk till transportföretaget innebär inte att *B UG* deltagit i att ordna transporten av varorna. Dessutom fanns det länkar till fler än ett transportföretag på webbplatsen. På *B UG*:s webbplats anges uttryckligen att kunden själv ansvarar för att betala skatt i Finland och att mer information i detta hänseende finns på tullens och Valviras (en finländsk myndighet) webbplatser. När de köper *B UG*:s produkter är köparna medvetna om att de ska betala skatt i Finland för de produkter som levereras till Finland. Med hänsyn till priset som fakturerats kunden är det uppenbart att

kunden måste ha insett att varornas pris inte innefattar den skatt som ska betalas i Finland.

- 14 *Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt* har anfört att det rör sig om en distansförsäljning vid en försäljning där en privatperson köper alkoholdrycker som frisläppts för konsumtion i en annan medlemsstat, vilka avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till Finland av distansförsäljaren eller för dennes räkning. Enligt förarbetena till lagen om punktskatt (RP 263/2009 rd) anses en försäljning som distansförsäljning om säljaren på sina internetsidor råder köparen att anlita ett visst transportföretag. En distansförsäljare som inte har en skatterepresentant i Finland är skyldig att anmäla varorna hos skattemyndigheten innan de avsänds till Finland och ställa säkerhet för betalning av skatten. Bestämmelserna i lagen om punktskatt och i direktiv 2008/118/EG överensstämmer med varandra. B UG har på sina internetsidor rått köparen att anlita vissa transportföretag och har således deltagit i ordnandet av transporten. B UG är en distansförsäljare och således skattskyldig. Bolaget har varken uppfyllt sin skyldighet att anmäla att produkterna avsänts till skattemyndigheten eller att ställa en säkerhet för betalning av skatten.

Nationell rätt och förarbeten

Nationella bestämmelser som var i kraft år 2020

- 15 Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG genomfördes i Finland genom den nationella lagen om punktskatt (182/2010). I det nationella målet är lagen om punktskatt i den lydelse som gällde år 2020 tillämplig. Principerna för uppbörd av skatt på alkohol och alkoholdrycker som ska betalas till staten och skattesatserna fastställs dessutom i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994).
- 16 Enligt 1 § andra stycket i lagen om punktskatt (182/2010) ska denna lag tillämpas på uttag av punktskatter på bland annat alkohol och alkoholdrycker om inget annat föreskrivs i den tillämpliga speciallagen.
- 17 Enligt 6 § punkt 11 i lagen om punktskatt (182/2010) definieras *distansförsäljning* i den mening som avses i denna lag som försäljning av punktskattepliktiga produkter vilka redan frisläppts för konsumtion och köps från en annan medlemsstat av en annan person än en godkänd upplagshavare eller en registrerad eller tillfälligt registrerad mottagare som är etablerad i Finland och som inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet och vilka avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till Finland av försäljaren eller för dennes räkning.

- 18 Enligt 6 § punkt 12 i lagen om punktskatt (182/2010) definieras en *distansförsäljare* som en försäljare som säljer produkter till Finland i enlighet med punkt 11.
- 19 Enligt 72 § första stycket i lagen om punktskatt (i dess lydelse enligt lagen 495/2014) uppbärs punktskatt inte på produkter som frisläppts för konsumtion i en annan medlemsstat och som en privatperson förvärvar för eget bruk och själv transporterar till Finland.
- 20 74 § första stycket i lagen om punktskatt (182/2010) föreskriver att om en privatperson på något annat sätt än enligt 72 § eller genom distansförsäljning från en annan medlemsstat för eget bruk förvärvar punktskattepliktiga produkter som transporteras till Finland av en annan privatperson eller av en yrkesmässig näringsidkare, är den privatperson som förvärvat produkterna skattskyldig. Också den som deltagit i transporten och den som innehar produkterna i Finland blir tillsammans med den privatperson som förvärvat produkterna solidariskt ansvariga för betalning av skatten.
- 21 Enligt 79 § första stycket i lagen om punktskatt uppbärs punktskatt på produkter som sålts till Finland genom distansförsäljning. 79 § andra stycket föreskriver att distansförsäljaren är skattskyldig. Om distansförsäljaren har en skatterepresentant är denne skattskyldig i stället för distansförsäljaren. Distansförsäljaren är solidariskt ansvarig för den punktskatt som ska betalas av skatterepresentanten. 79 § tredje stycket föreskriver att skyldighet att betala punktskatt uppkommer då punktskattepliktiga produkter levereras i Finland. Punktskatt ska betalas enligt de bestämmelser som gäller den dag då produkterna levereras i Finland.

Förarbetena till 74 § i lagen om punktskatt

- 22 I regeringspropositionen till lagen om punktskatt (RP 263/2009 rd, s. 46) anges följande i detaljmotiveringen till 74 § i lagen:

”I denna paragraf föreskrivs om den situationen att en privatperson på något annat sätt än enligt 72 § eller genom distansförsäljning från en annan medlemsstat för eget bruk förvärvar punktskattepliktiga produkter. I detta fall för privatpersonen inte själv med sig produkterna till Finland utan de transporteras av en annan privatperson eller av en yrkesmässig näringsidkare. Det är fråga om att privatpersonen t.ex. via internet förvärvar produkter från en annan medlemsstat och själv ordnar transporten till Finland och att varken försäljaren eller någon på dennes vägnar deltar i ordnandet av transporten.

...

På produkterna uppbärs skatt oberoende av om de förs in i Finland av en yrkesmässig näringsidkare, t.ex. av ett transportföretag eller posten, eller av en annan privatperson. En väsentlig skillnad jämfört med distansförsäljning är att varken säljaren eller någon på dennes vägnar på något sätt får delta i transporten

eller ordnandet av transporten av produkterna. Om säljaren t.ex. på sina internetsidor råder köparen att anlita ett visst transportföretag är det fråga om distansförsäljning, vilket innebär att distansförsäljaren eller dennes skatterepresentant är skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten.”

Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser

- 23 I förevarande mål är rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12), som var i kraft år 2020, det vill säga vid tidpunkten för omständigheterna i målet, tillämpligt.
- 24 Enligt artikel 7.1 i direktiv 2008/118/EG inträder skattskyldighet för punktskatt när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.
- 25 Artikel 32.1 i direktiv 2008/118/EG föreskriver för punktskattepliktiga varor, som förvärfvas av en enskild person för dennes eget bruk, och som transporteras av denne person från en medlemsstat till en annan, att punktskatten endast ska tas ut i den medlemsstat där de punktskattepliktiga varorna förvärfvas.
- 26 Artikel 36 i direktiv 2008/118/EG föreskriver följande beträffande distansförsäljning:

”1. Punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och som köps av en annan person än en godkänd upplagshavare eller en registrerad mottagare som är etablerad i en annan medlemsstat och som inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet, och som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning ska vara punktskattepliktiga i destinationsmedlemsstaten.

Med *destinationsmedlemsstat* avses i denna artikel den medlemsstat dit försändelsen eller transporten ankommer.

2. I det fall som avses i punkt 1 inträder skattskyldigheten i destinationsmedlemsstaten när de punktskattepliktiga varorna levereras. De villkor för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder.

Punktskatten ska betalas enligt det förfarande som fastställts av destinationsmedlemsstaten.

3. Den person som är betalningsskyldig för punktskatten i destinationsmedlemsstaten ska vara säljaren.

Destinationsmedlemsstaten kan emellertid föreskriva att den skattskyldige ska vara en skatterepresentant som är etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten eller, i de fall

säljaren inte har iakttagit bestämmelserna i punkt 4 a, mottagaren av de punktskattepliktiga varorna.”

Behovet av förhandsavgörande

- 27 I det aktuella målet behöver det klargöras huruvida B UG deltog i transporten av alkoholdryckerna som företaget sålde till Finland, och som frisläppts för konsumtion i Tyskland, på ett sådant sätt att företaget ska anses vara skattskyldigt för punktskatten i Finland i egenskap av distansförsäljare av varorna.
- 28 Det är utrett att privatpersonen som förvärvade varorna i Tyskland köpte dem från B UG för eget bruk. Privatpersonen betalade transportkostnaderna för varorna som köptes av B UG direkt till transportföretaget som ansvarade för transporten.
- 29 Förvaltningsdomstolen anser att EU-domstolens praxis inte besvarar frågan hur begreppet ”avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning” i artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG ska tolkas.
- 30 I målet vid förvaltningsdomstolen ska det i synnerhet prövas huruvida säljaren ska anses direkt eller indirekt ha deltagit i transporten av varorna till en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG när det på säljarens webbplats, genom vilken punktskattepliktiga varor säljs till en köpare med hemvist i en annan medlemsstat, finns hänvisningar till olika transportföretag och uppgifter om de transportkostnader som uppstår för köparna. Dessutom innehöll säljarens webbplats en länk till transportföretagets webbplats och information om varorna som skulle transporteras vidarebefordrades till sistnämnda webbplats utan någon ytterligare åtgärd från köparens sida.
- 31 Direktiv 2008/118/EG har upphävts genom omarbetningen som infördes genom rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt. Artikel 44.1 i det numera gällande direktivet (EU) 2020/262 motsvarar artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG.
- 32 I avsaknad av praxis från EU-domstolen avseende den ovan beskrivna rättsfrågan, och då den hänskjutande domstolen anser att det är nödvändigt att klargöra artikel 36 i direktiv 2008/118/EG som avser distansförsäljning för att säkerställa en enhetlig tillämpning i de olika medlemsstaterna av direktiv 2008/118/EG och direktiv (EU) 2020/262, vilken numera är i kraft, hänskjuts nedanstående tolkningsfrågor till EU-domstolen.
- 33 B UG och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har getts tillfälle att yttra sig beträffande huruvida en begäran om förhandsavgörande ska hänskjutas till EU-domstolen.

Förvaltningsdomstolens beslut om hänskjutande av en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen

- 34 Förvaltningsdomstolen förklarar förfarandet vilande och begär med stöd av artikel 267 i FEUF förhandsavgörande från EU-domstolen beträffande tolkningen av de bestämmelser som rör distansförsäljning i direktiv 2008/118/EG. Begäran om förhandsavgörande är nödvändig för att avgöra målet vid förvaltningsdomstolen.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Utgör direktiv 2008/118/EG, särskilt artikel 36 om distansförsäljning, hinder för en tolkning av nationell lagstiftning som innebär att en säljare av punktskattepliktiga varor som är etablerad i en annan medlemsstat anses delta i transporten av varorna till destinationsmedlemsstaten och är skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten för distansförsäljning endast av det skälet att säljaren på sin webbplats råder köparen att anlita ett visst transportföretag?

2. Ska säljaren av punktskattepliktiga varor anses direkt eller indirekt ha avsänt eller transporterat varor till en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG, och var denne skyldig att betala punktskatt för distansförsäljning enligt direktivet, i en situation där säljarens webbplats innehöll rekommendationer av vissa transportföretag och uppgifter om de transportkostnader som uppkommer för köparen, och där transportkostnaderna fakturerades av ett transportföretag till vilket informationen om varorna som skulle transporteras vidarebefordras utan någon ytterligare åtgärd från köparens sida? Har det för bedömningen av denna fråga någon betydelse att köparen ingått ett separat avtal om transporten av varorna med transportföretaget som anges på säljarens webbplats?

[utelämnas]