

Υπόθεση C-596/23 [Pohjanri]ⁱ

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

26 Σεπτεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Helsingin hallinto-oikeus (Φινλανδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

26 Σεπτεμβρίου 2023

Προσφεύγουσα:

B UG

Παρισταμένης της:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (φορολογική υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων υπέρ των οποίων επιβάλλονται φόροι)

**HELSINGIN HALLINTO-OIKEUS (διοικητικό πρωτοδικείο Ελσίνκι,
Φινλανδία) ΠΑΡΕΜΠΗΠΤΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

[παραλειπόμενα]

26 Σεπτεμβρίου 2023 [παραλειπόμενα]

**Αντικείμενο της
διαδικασίας**

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο
δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη
λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Προσφεύγουσα

B UG

**Διάδικοι που
συμμετείχαν**

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Προσβαλλόμενη απόφαση

ⁱ Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

Πράξη καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης της φορολογικής αρχής της 1ης Ιουνίου 2021 [...] [παραλειπόμενα]

Επίμαχο ζήτημα

- 1 Στη διαφορά της κύριας δίκης που εκκρεμεί ενώπιον του Hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου), η οποία αφορά τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται σε αλκοολούχα ποτά, τίθεται το ζήτημα αν η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να επιβάλει σε επιχείρηση εγκατεστημένη στη Γερμανία φόρο επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών καθώς και προσαύξηση φόρου για τον λόγο ότι η επιχείρηση είναι υποκείμενη στον φόρο στη Φινλανδία ως πωλήτρια εξ αποστάσεως, διότι συμμετείχε στην οργάνωση της μεταφοράς των αλκοολούχων ποτών που πωλήθηκαν μέσω του ιστοτόπου της.
- 2 Στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται το ζήτημα αν προϋπόθεση η οποία μνημονεύεται σε συνοδευτικό έγγραφο εθνικού νομοσχεδίου και η οποία προβλέπει ότι ο πωλητής υποχρεούται να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των πωλήσεων εξ αποστάσεως, όταν στον ιστοτόπο του παρακινεί τον αγοραστή να απευθυνθεί σε συγκεκριμένη μεταφορική εταιρία, αντίκειται στην οδηγία 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/EOK. Η διαδικασία αφορά ιδίως την ερμηνεία του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK.

Αντικείμενο της διαδικασίας και κρίσιμα για την επίλυση της διαφοράς πραγματικά περιστατικά

- 3 Η εγκατεστημένη στη Γερμανία B UG (στο εξής επίσης: επιχείρηση) διαχειριζόταν ιστοτόπο με την επωνυμία [...], μέσω του οποίου οι πελάτες μπορούσαν να αποκτήσουν από ηλεκτρονικό κατάστημα διάφορες μάρκες ελαφρών και δυνατών αλκοολούχων ποτών. Ως γλώσσα του ιστοτόπου μπορούσε να επιλεγεί η φινλανδική [...]
- 4 Στις 20 Απριλίου 2020, οι τελωνειακές αρχές κατάσχισαν στη Φινλανδία δέμα το οποίο είχε αποσταλεί από την επιχείρηση από τη Γερμανία προς τη Φινλανδία, προοριζόταν για τον ιδιώτη A και περιείχε διάφορα αλκοολούχα ποτά. Το δέμα κατασχέθηκε βάσει του άρθρου 103 του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν κατά την εισαγωγή των αλκοολούχων ποτών είχαν τηρηθεί οι διατάξεις του νόμου αυτού.
- 5 Η φορολογική αρχή ζήτησε από τον A, ήτοι τον αγοραστή, ο οποίος είχε παραγγείλει τα προϊόντα στον ιστοτόπο της επιχειρήσεως, να της παράσχει πληροφορίες σχετικά με την παραγγελία και την οργάνωση της μεταφοράς των προϊόντων. Σύμφωνα με τη δήλωση του A της 25ης Ιουνίου 2020, κατά την υποβολή της παραγγελίας στο ηλεκτρονικό κατάστημα της επιχειρήσεως, διαφημιζόνταν οι υπηρεσίες μεταφοράς των εταιριών X, Y και Z. Κατά την

υποβολή της παραγγελίας στον ιστότοπο της επιχειρήσεως, κάθε φορά που προστίθεντο προϊόντα στο καλάθι αγορών, επικαιροποιούνταν το συνολικό βάρος της παραγγελίας και το κόστος των μεταφορικών. Μετά την καταβολή του τιμήματος για την παραγγελία των αλκοολούχων ποτών, εμφανιζόταν στον ιστότοπο προτροπή για την οργάνωση της μεταφοράς τους και, κατά τον Α, ο ιστότοπος περιείχε απευθείας συνδέσμους προς τους ιστοτόπους παρόχων μεταφορικών υπηρεσιών. Ο Α επέλεξε την εταιρία Χ για τη μεταφορά των προϊόντων που είχε παραγγείλει. Κάνοντας κλικ στον σύνδεσμο «Χ» ανακατευθύνθηκε απευθείας στον ιστότοπο της Χ, όπου καταχώρισε μεν τα δικά του στοιχεία επικοινωνίας, κανένα όμως στοιχείο που να αφορά την παραγγελία του, π.χ. τον αριθμό παραγγελίας. Ο Α κατέβαλε απευθείας στη Χ, μέσω του ιστοτόπου της, το μέρος του τιμήματος που αφορούσε τα μεταφορικά.

- 6 Η φορολογική αρχή προσκόμισε στιγμιότυπο οθόνης από τον ιστότοπο της B UG με ημερομηνία 16 Ιουνίου 2020 με τις επεξηγήσεις όσον αφορά τον τρόπο παράδοσης [...] Εκεί αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Τρόπος παραδόσεως

Ο πελάτης πρέπει να μεριμνήσει ο ίδιος για τη μεταφορά των προϊόντων στη Φινλανδία. Εισάγετε τη διεύθυνσή σας. Στη συνέχεια, θα λάβετε πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την οργάνωση της μεταφοράς. Συνιστούμε τις ακόλουθες μεταφορικές εταιρίες:

Χ, από 26,00 ευρώ»

- 7 Η φορολογική αρχή προσκόμισε, επιπροσθέτως, στιγμιότυπο οθόνης της 24ης Ιουνίου 2020 με τους όρους παραδόσεως [...] που περιλαμβάνονται στον ιστότοπο της επιχειρήσεως, στους οποίους αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Όροι παραδόσεως

Πωλούμε όλα μας τα προϊόντα από υπαίθρια αποθήκη στη Γερμανία.

Δεν αναλαμβάνουμε την οργάνωση της μεταφοράς· ο πελάτης είναι υπεύθυνος για τη μεταφορά των προϊόντων. Μπορείτε π.χ. να χρησιμοποιήσετε τις υπηρεσίες της Χ. Αφού προσθέσετε στο καλάθι αγορών τα προϊόντα που έχετε παραγγείλει, ειδική εφαρμογή της Χ για τον υπολογισμό των εξόδων μεταφοράς εμφανίζει το αντίτιμο της μεταφοράς τόσο για την παράδοση δέματος όσο και για την παράδοση παλέτας.

...

Διάρκεια της μεταφοράς

Τα δέματα φθάνουν στη Φινλανδία 5-7 μέρες μετά την παραλαβή τους από την επιχείρησή μας. Η παραλαβή των δεμάτων από την επιχείρησή μας γίνεται κατά

τις εργάσιμες ημέρες. Λαμβάνετε από τη Χ τον αριθμό αποστολής με τον οποίο μπορείτε να παρακολουθήσετε τη διαδρομή της παραγγελίας.

Οι παλέτες φθάνουν στη Φινλανδία περίπου 7-10 ημέρες μετά την παραλαβή τους από την επιχείρησή μας. Η Χ παραλαμβάνει τις παλέτες από την επιχείρησή μας 2-3 φορές την εβδομάδα.

Μπορείτε επίσης να ζητήσετε προσφορά και από άλλη μεταφορική εταιρία.

Παρακαλούμε να μας ενημερώσετε για το αν θα παραλάβετε τα ποτά οι ίδιοι ή αν θα τα παραλάβει μεταφορική εταιρία. Η επεξεργασία της παραγγελίας αρχίζει αφού λάβουμε την πληροφορία αυτή.

[...]

Φόροι στη Φινλανδία

Ο πελάτης πρέπει να μεριμνήσει ο ίδιος για την καταβολή των φόρων. Σχετικές πληροφορίες διατίθενται στον ιστότοπο του τελωνείου ή στον ιστότοπο της Valvira (αρχής εποπτείας στους τομείς της κοινωνικής πρόνοιας και της υγείας).»

- 8 Με πράξη επιβολής φόρου της 21ης Αυγούστου 2020, η φορολογική αρχή επέβαλε στη Β UG φόρο επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών για τα ποτά που κατασχέθηκαν στις 20 Απριλίου 2020, προσαύξηση φόρου και τόκους ποινής συνολικού ύψους 1645,83 ευρώ. Βάσει των πληροφοριών που έλαβε στο πλαίσιο της διαδικασίας, διαπίστωσε ότι τα προϊόντα είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί στη Φινλανδία άμεσα ή έμμεσα από την επιχείρηση ή για λογαριασμό της. Κατά τη φορολογική αρχή, η επιχείρηση ενήργησε ως πωλητής εξ αποστάσεως και ήταν υποχρεωμένη να καταβάλει ειδικούς φόρους κατανάλωσης στη Φινλανδία.
- 9 Η Β UG υπέβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής διοικητική ένσταση κατά της πράξεως επιβολής φόρου.
- 10 Με απόφαση της 1ης Ιουνίου 2021, η φορολογική αρχή απέρριψε τη διοικητική ένσταση της Β UG.
- 11 Η Β UG προσέβαλε την απόφαση της φορολογικής αρχής της 1ης Ιουνίου 2021 ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου Ελσίνκι). Ζήτησε, μεταξύ άλλων, την ακύρωση της αποφάσεως της φορολογικής αρχής και την επιστροφή όλων των φόρων επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών που της είχαν επιβληθεί.

Σύνοψη των κύριων επιχειρημάτων των διαδίκων

- 12 Η Β UG ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση υπόθεση δεν πρέπει να θεωρηθεί ως πωλήτρια εξ αποστάσεως. Δεν είχε συμμετάσχει ουσιαστικά στην οργάνωση της μεταφοράς των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων, δεν

παρακίνησε τον αγοραστή μέσω του ιστοτόπου της να απευθυνθεί σε συγκεκριμένη μεταφορική εταιρία, ούτε έφερε σε επαφή τον αγοραστή και τη μεταφορική εταιρία. Η συμβατική σχέση συνήφθη μεταξύ της μεταφορικής εταιρίας και του αγοραστή. Η κυριότητα επί των προϊόντων και ο κίνδυνος μεταβιβάστηκαν από τον πωλητή στον αγοραστή στη Γερμανία, όταν ο πωλητής παρέδωσε τα προϊόντα στη μεταφορική εταιρία που επέλεξε ο αγοραστής. Στον ιστότοπό της, αναφέρονται ενδεικτικά τρεις μεταφορικές εταιρίες. Επισημαίνεται με σαφήνεια ότι οι πελάτες επιλέγουν οι ίδιοι τον πάροχο των υπηρεσιών αυτών. Περίπου 20 διαφορετικές μεταφορικές εταιρίες παραλαμβάνουν εμπορεύματα από την αποθήκη της, και δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι παρακίνησε τους πελάτες της να απευθυνθούν σε συγκεκριμένη μεταφορική εταιρία. Η ειδική εφαρμογή για τον υπολογισμό των εξόδων μεταφοράς που υπάρχει στον ιστότοπο χρησιμεύει μόνο για να διευκολύνει τους πελάτες να εκτιμήσουν τη μεταφορική ικανότητα και το πιθανό κόστος της μεταφοράς.

- 13 Η B UG επισημαίνει περαιτέρω ότι δεν διαβίβασε καμία πληροφορία στη μεταφορική εταιρία ούτε αντάλλαξε κάποια πληροφορία με αυτήν. Ο σύνδεσμος στον ιστότοπό της προς τον ιστότοπο του παρόχου υπηρεσιών μεταφοράς δεν σημαίνει ότι συμμετείχε στην οργάνωση της μεταφοράς των προϊόντων. Επιπλέον, ο ιστότοπός της περιείχε συνδέσμους προς περισσότερες από μία μεταφορικές εταιρίες. Στον ιστότοπό της αναφέρεται ρητώς ότι ο πελάτης πρέπει να επιληφθεί ο ίδιος της καταβολής των φόρων στη Φινλανδία και ότι περαιτέρω πληροφορίες μπορούν να αναζητηθούν στους ιστοτόπους των φινλανδικών τελωνείων και της Valvira (φινλανδικής αρχής). Κατά την αγορά των προϊόντων της, ο αγοραστής γνώριζε ότι όφειλε να καταβάλει φόρους στη Φινλανδία για τα προϊόντα που παραδίδονται στη Φινλανδία. Λαμβανομένης υπόψη της τιμής που χρεώνεται στον πελάτη, είναι προφανές ότι ο πελάτης θα έπρεπε να αντιληφθεί ότι στην τιμή του προϊόντος δεν περιλαμβάνονται οι φόροι που πρέπει να καταβληθούν στη Φινλανδία.
- 14 Η Veronsaajien oikeudenvälontayksikkö (φορολογική υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων υπέρ των οποίων επιβάλλονται φόροι) επισήμανε ότι η πώληση εξ αποστάσεως συνιστά πώληση στο πλαίσιο της οποίας ιδιώτης αποκτά αλκοολούχα ποτά που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλονται ή μεταφέρονται στη Φινλανδία, άμεσα ή έμμεσα, από τον πωλητή εξ αποστάσεως ή για λογαριασμό του. Σύμφωνα με συνοδευτικό έγγραφο του νομοσχεδίου περί του ειδικού φόρου κατανάλωσης (HE 263/2009 vp), μια πώληση θεωρείται ως πώληση εξ αποστάσεως αν ο πωλητής, στον ιστότοπό του, παρακινεί τον αγοραστή να απευθυνθεί σε συγκεκριμένη μεταφορική εταιρία. Πωλητής εξ αποστάσεως ο οποίος δεν έχει φορολογικό αντιπρόσωπο στη Φινλανδία οφείλει να δηλώνει τα προϊόντα στη φορολογική αρχή πριν από την αποστολή τους στη Φινλανδία και να παρέχει εγγύηση για την καταβολή των φόρων. Οι διατάξεις του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης και της οδηγίας 2008/118/EK είναι συνεκτικές μεταξύ τους. Στον ιστότοπό της, η B UG παρακίνησε τον αγοραστή να απευθυνθεί σε συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες και είχε ως εκ τούτου συμμετάσχει στην οργάνωση της μεταφοράς των προϊόντων. Η B UG είναι πωλήτρια εξ αποστάσεως και, ως εκ τούτου, υπόχρεη

να καταβάλει τον φόρο. Παρέβη την υποχρέωσή της να δηλώσει την αποστολή των προϊόντων στη φορολογική αρχή και να παράσχει σχετική εγγύηση.

Εθνικό δίκαιο και προπαρασκευαστικές εργασίες

Εθνικές διατάξεις που ίσχυαν το έτος 2020

- 15 Η οδηγία 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο της Φινλανδίας με τον νόμο περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (182/2010). Στην υπόθεση της κύριας δίκης τυγχάνει εφαρμογής ο νόμος περί ειδικού φόρου κατανάλωσης όπως ίσχυε το 2020. Οι αρχές που διέπουν την επιβολή του φόρου επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών που οφείλεται στο κράτος και το ύψος του φόρου αυτού, καθορίζονται επίσης στον σχετικό νόμο περί φόρου επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών (1471/1994).
- 16 Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (182/2010), ο εν λόγω νόμος εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά, εκτός αν ορίζεται άλλως στον σχετικό ειδικό νόμο.
- 17 Σύμφωνα με το άρθρο 6, σημείο 11, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (182/2010), ως πώληση εξ αποστάσεως, κατά την έννοια του εν λόγω νόμου, νοείται η πώληση στην οποία πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή ή του εγγεγραμμένου παραλήπτη ή του προσωρινού εγγεγραμμένου παραλήπτη, το οποίο είναι εγκατεστημένο στη Φινλανδία και δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, έχει αγοράσει υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στη Φινλανδία άμεσα ή έμμεσα από ή για λογαριασμό του πωλητή εξ αποστάσεως.
- 18 Κατά το άρθρο 6, σημείο 12, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (182/2010), πωλητής εξ αποστάσεως είναι ο πωλητής που πωλεί προϊόντα στη Φινλανδία σύμφωνα με το σημείο 11.
- 19 Κατά το άρθρο 72, παράγραφος 1, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (495/2014), δεν επιβάλλεται ειδικός φόρος κατανάλωσης στα προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε άλλο κράτος μέλος, εφόσον τα αποκτά ιδιώτης για δική του χρήση και τα μεταφέρει ο ίδιος στη Φινλανδία.
- 20 Αν ιδιώτης αποκτήσει μεν για δική του χρήση υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα από άλλο κράτος μέλος, αλλά δεν το πράξει ούτε βάσει του άρθρου 72, ούτε μέσω πωλήσεως εξ αποστάσεως και τα προϊόντα μεταφέρονται από άλλον ιδιώτη ή από επαγγελματία στη Φινλανδία, υπόχρεος να καταβάλει τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 74, παράγραφος 1, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης (182/2010) είναι ο ιδιώτης που απέκτησε τα

εμπορεύματα. Το πρόσωπο που συμμετέχει στη μεταφορά των προϊόντων ή κατέχει τα προϊόντα στη Φινλανδία ευθύνεται και για τον φόρο που οφείλει ο ιδιώτης που τα απέκτησε, σαν να επρόκειτο για δική του φορολογική οφειλή.

- 21 Σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 1, του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται σε προϊόντα που πωλούνται στη Φινλανδία μέσω πώλησεως εξ αποστάσεως. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 της διατάξεως, ο πωλητής εξ αποστάσεως είναι υποκείμενος στον φόρο. Εάν ο πωλητής εξ αποστάσεως έχει φορολογικό αντιπρόσωπο, υποκείμενος στον φόρο είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος και όχι ο πωλητής. Ο πωλητής εξ αποστάσεως ευθύνεται για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που πρέπει να καταβάλει ο φορολογικός αντιπρόσωπος σαν να επρόκειτο για δική του φορολογική οφειλή. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 της διατάξεως, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά την παράδοση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων στη Φινλανδία. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κατά την ημέρα παραδόσεως των εμπορευμάτων στη Φινλανδία.

Εγγραφα των νομοπαρασκευαστικών εργασιών όσον αφορά το άρθρο 74 του νόμου περί ειδικού φόρου κατανάλωσης

- 22 Η λεπτομερής αιτιολογική έκθεση που συνοδεύει το σχέδιο νόμου περί του ειδικού φόρου κατανάλωσης (HE 263/2009 νρ, σ. 46), αναφέρει σχετικά με το άρθρο 74 αναφέρει τα εξής:

«Η διάταξη αυτή θα καλύπτει περίπτωση κατά την οποία ιδιώτης αποκτά μεν για δική του χρήση υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, αλλά δεν το πράττει ούτε βάσει του άρθρου 72, ούτε μέσω πώλησεως εξ αποστάσεως από άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, ο ιδιώτης δεν εισάγει ο ίδιος τα προϊόντα στη Φινλανδία, αλλά αυτά μεταφέρονται από άλλον ιδιώτη ή από επαγγελματία. Αυτό σημαίνει ότι ένας ιδιώτης μπορεί να αγοράσει, για παράδειγμα μέσω του διαδικτύου, προϊόντα προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος και να μεριμνήσει ο ίδιος για τη μεταφορά των προϊόντων στη Φινλανδία, χωρίς ο πωλητής, ή οποιοσδήποτε άλλος για λογαριασμό του, να συμμετάσχει στην οργάνωση της μεταφοράς.

[...]

Τα προϊόντα θα φορολογηθούν ανεξάρτητα από το αν εισήχθησαν στη Φινλανδία από επαγγελματία –όπως μεταφορική εταιρία ή ταχυδρομική υπηρεσία– ή από άλλον ιδιώτη. Η ουσιώδης διαφορά από την πώληση εξ αποστάσεως συνίσταται στο γεγονός ότι ο πωλητής ή πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του δεν συμμετέχουν με κανέναν τρόπο στη μεταφορά των προϊόντων ή στην οργάνωση της μεταφοράς τους. Αντιθέτως, για παράδειγμα, η περίπτωση κατά την οποία ο πωλητής, στον ιστότοπό του, παρακινεί τον αγοραστή να απευθυνθεί σε συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες, συνιστά πώληση εξ αποστάσεως, στο πλαίσιο της οποίας ο πωλητής εξ αποστάσεως ή ο φορολογικός αντιπρόσωπός του

είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού.»

Κρίσιμες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- 23 Στην υπό κρίση διαδικασία τυγχάνει εφαρμογής η οδηγία 2008/118/EK του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ. 2009 L 9, σ. 12), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των κρίσιμων για την επίλυση της διαφοράς περιστατικών του 2020.
- 24 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο και στο κράτος μέλος θέσης σε ανάλωση των προϊόντων.
- 25 Κατά το άρθρο 32, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK, για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αποκτά ιδιώτης για δική του χρήση και τα οποία μεταφέρει αυτοπροσώπως από ένα κράτος μέλος σε άλλο, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οφείλονται μόνο στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται.
- 26 Το άρθρο 36 της οδηγίας 2008/118/EK προβλέπει τα ακόλουθα για τις πωλήσεις εξ αποστάσεως τα ακόλουθα:

«1. Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, τα οποία αγοράζονται από πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή ή του εγγεγραμμένου παραλήπτη, είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, και τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως “κράτος μέλος προορισμού” νοείται το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς.

2. Στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος προορισμού κατά την παράδοση των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καταβάλλεται σύμφωνα με τη διαδικασία που θεσπίζει το κράτος μέλος προορισμού.

3. Υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού είναι ο πωλητής.

Ωστόσο, το κράτος μέλος προορισμού μπορεί να προβλέπει ότι ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι φορολογικός αντιπρόσωπος, εγκατεστημένος στο κράτος μέλος προορισμού και εγκεκριμένος από τις αρμόδιες αρχές του εν λόγω κράτους μέλους, ή, στις περιπτώσεις που ο πωλητής δεν έχει τηρήσει τις διατάξεις της παραγράφου 4 στοιχείο α), ο παραλήπτης των υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων.»

Αναγκαιότητα έκδοσης προδικαστικής αποφάσεως

- 27 Το ζήτημα το οποίο χρήζει διευκρίνισης στην υπό κρίση υπόθεση είναι το κατά πόσον η B UG συμμετείχε στη μεταφορά των αλκοολούχων ποτών τα οποία πώλησε στη Φινλανδία και τα οποία είχαν τεθεί σε ανάλωση στη Γερμανία και, ως εκ τούτου, αν πρέπει να θεωρηθεί ότι υπόκειται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στη Φινλανδία ως πωλητής εξ αποστάσεως των προϊόντων.
- 28 Δεν αμφισβητείται ότι ο ιδιώτης που απέκτησε τα εμπορεύματα στη Γερμανία τα αγόρασε από την επιχείρηση για δική του χρήση. Ο ιδιώτης κατέβαλε τα έξοδα μεταφοράς για τα προϊόντα που αγόρασε από την επιχείρηση απευθείας στη μεταφορική εταιρία που ανέλαβε τη μεταφορά.
- 29 Το Hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο) εκτιμά ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν παρέχει απάντηση ως προς την ορθή ερμηνεία της φράσης «αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του» του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK.
- 30 Στην υπόθεση της κύριας δίκης ενώπιον του Hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου) πρέπει ειδικότερα να διαπιστωθεί κατά πόσον ο πωλητής μετείχε άμεσα ή έμμεσα στη μεταφορά των προϊόντων σε άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK, στην περίπτωση που στον ιστότοπό του, μέσω του οποίου πωλούνται σε αγοραστή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενα στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, μνημονεύονται διάφορες μεταφορικές εταιρίες και παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα έξοδα μεταφοράς που βαρύνουν τους αγοραστές. Επιπλέον, ο ιστότοπος του πωλητή περιείχε σύνδεσμο προς τον ιστότοπο της μεταφορικής εταιρίας, στον οποίο διαβιβάστηκαν, χωρίς την παρέμβαση του αγοραστή, πληροφορίες σχετικά με τα προς μεταφορά προϊόντα.
- 31 Η οδηγία 2008/118/EK καταργήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2020/262 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2019, για τη θέσπιση του γενικού καθεστώτος των ειδικών φόρων κατανάλωσης (αναδιατύπωση). Το άρθρο 44, παράγραφος 1, της ισχύουσας οδηγίας (ΕΕ) 2020/262 αντιστοιχεί στο άρθρο 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK.
- 32 Ελλείπει νομολογία του Δικαστηρίου επί του ανωτέρω περιγραφόμενου νομικού ζητήματος και επειδή, κατά το Hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο), οι διευκρινίσεις όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 36 της οδηγίας 2008/118/EK,

το οποίο αφορά τις πωλήσεις εξ αποστάσεως, είναι απαραίτητη για την ενιαία εφαρμογή της οδηγίας 2008/118/EK, καθώς και της ισχύουσας οδηγίας (ΕΕ) 2020/262 στα διάφορα κράτη μέλη, υποβάλλονται στο Δικαστήριο τα προδικαστικά ερωτήματα που ακολουθούν.

- 33 Στην επιχείρηση και στην Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (φορολογική υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων υπέρ των οποίων επιβάλλονται φόροι) δόθηκε η ευκαιρία να τοποθετηθούν επί του ζητήματος αν πρέπει να υποβληθεί αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο.

Παρεμπίπτουσα απόφαση του Hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου) περί υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 34 Το Hallinto-oikeus (διοικητικό πρωτοδικείο) αναστέλλει τη διαδικασία και υποβάλλει στο Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2008/118/EK που αφορούν τις πωλήσεις εξ αποστάσεως. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του Hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου).

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Αντίκειται στην οδηγία 2008/118/EK, και ιδίως στο άρθρο 36 το οποίο αφορά τις πωλήσεις εξ αποστάσεως, ερμηνεία του εθνικού δικαίου κατά την οποία εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος πωλητής υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων θεωρείται ότι συμμετέχει στη μεταφορά των προϊόντων στο κράτος μέλος προορισμού και υπόκειται στον ειδικό φόρο κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού ως πωλητής εξ αποστάσεως, για τον λόγο και μόνον ότι στον ιστότοπό του παρακινεί τον αγοραστή να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένη μεταφορική εταιρία;

2. Ο πωλητής υποκείμενων στον ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων έχει αποστείλει άμεσα ή έμμεσα προϊόντα σε άλλο κράτος μέλος, κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118/EK, και είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου λόγω πώλησης εξ αποστάσεως, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, όταν στον ιστότοπό του προτείνονται συγκεκριμένες μεταφορικές εταιρίες και παρέχονται πληροφορίες για τα έξοδα μεταφοράς που βαρύνουν τον αγοραστή, τα δε έξοδα μεταφοράς έχουν χρεωθεί από μεταφορική εταιρία στην οποία έχουν διαβιβαστεί, χωρίς την παρέμβαση του αγοραστή, πληροφορίες για τα προς μεταφορά προϊόντα; Είναι κρίσιμο για την απάντηση του ερωτήματος αυτού το γεγονός ότι ο αγοραστής συνήψε χωριστή σύμβαση για τη μεταφορά των προϊόντων με τη μεταφορική εταιρία που μνημονεύεται στον ιστότοπο του πωλητή;

[...] [παραλειπόμενα]