

Sag C-596/23 [Pohjanri] ¹**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

26. september 2023

Forelæggende ret:

Helsingin hallinto-oikeus (Finland)

Afgørelse af:

26. september 2023

Sagsøger:

B UG

Andre procesdeltagere:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

**HELSINGIN
HALLINTO-OIKEUS****MELLEMAFGØRELSE**
[ikke oversat]

26. september 2023 [ikke oversat]

Sagens genstand

Anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet til Domstolen i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde

Sagsøger

B UG

Procesdeltagere, som har udtalt sig

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Anfægtet afgørelse Skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelse af 1. juni 2021 om hæftelse for betaling af punktafgifter [...] [ikke oversat]

¹ Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

Problemstilling

- 1 I hovedsagen, der verserer for Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol), og som vedrører punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer, skal det afgøres, om skatte- og afgiftsforvaltningen med rette kunne pålægge en virksomhed med hjemsted i Tyskland betaling af afgifter samt et afgiftstillæg på alkohol og alkoholholdige drikkevarer med den begrundelse, at virksomheden hæftede for betaling af punktafgifter som fjernsælger i Finland, fordi den havde været involveret i organiseringen af transporten af de alkoholholdige drikkevarer, der blev solgt via dens websted.
- 2 I sagen skal det vurderes, om et krav, der fremgår af nationale lovforarbejder, hvorefter sælgeren skal betale punktafgift ved fjernsalg, hvis den pågældende på sin webside tilskynder køberen til at benytte en bestemt transportvirksomhed, der fremgår af nationale lovforarbejder, er uforeneligt med Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (herefter »direktiv 2008/118/EF«). Sagen vedrører navnlig fortolkningen af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF.

Sagens genstand og de faktiske omstændigheder, der er relevante for sagens afgørelse

- 3 B UG, som har hjemsted i Tyskland (herefter også »virksomheden«) drev et websted kaldet [...], hvor kunder kunne købe milde og stærke alkoholholdige drikkevarer af forskellige mærker i en onlinebutik. Finsk kunne vælges som sprog på hjemmesiden.
- 4 Toldvæsenet beslaglagde den 20. april 2020 i Finland en forsendelse af alkoholholdige drikkevarer, som virksomheden havde sendt fra Tyskland til Finland, som var stilet til privatperson A, og som indeholdt forskellige alkoholholdige drikkevarer. Forsendelsen blev i henhold til punktafgiftslovens § 103 beslaglagt med henblik på at fastslå, om punktafgiftslovens bestemmelser var overholdt ved importen af de alkoholholdige drikkevarer.
- 5 Skatte- og afgiftsforvaltningen bad A, dvs. køberen, som havde afgivet sin ordre på virksomhedens webside, om oplysninger om ordrens forløb og om tilrettelæggelsen af transporten. Ifølge A's udtalelse af 25. juni 2020 blev der, da ordren blev afgivet i virksomhedens webshop, reklameret for transportydelser fra firmaerne X, Y og Z. Ved afgivelsen af ordren på virksomhedens webside blev ordrens vægt og fragtpriisen opdateret, hver gang der blev lagt produkter i kurven. Efter betaling af alkoholordren kunne der på websiden ses en opfordring vedrørende tilrettelæggelsen af transporten, og ifølge A indeholdt siden direkte links til transportudbyderes websider. A valgte virksomhed X til at transportere ordren. Ved at klikke på linket »X« blev A dirigeret direkte til X's webside, hvor A ganske vist indtastede sine egne kontaktoplysninger, men ingen oplysninger om sin ordre såsom ordrenummeret. A betalte fragtdelen direkte til X på X's webside.

- 6 Skatte- og afgiftsforvaltningen har fremlagt et skærbillede af B Ug's webside dateret den 16. juni 2020 med forklaringer på leveringsvilkårene [...]. Her står bl.a. følgende:

»Leveringsmåde

Kunden skal selv sørge for transporten til Finland. Indtast venligst Deres adresseoplysninger. De vil herefter modtage yderligere oplysninger om tilrettelæggelsen af transporten. Vi anbefaler følgende transportfirmaer:

X fra 26,00 euro«

- 7 Skatte- og afgiftsforvaltningen har derudover fremlagt et skærbillede dateret den 24. juni 2020 med de leveringsvilkår [...], som findes på virksomhedens hjemmeside, hvoraf bl.a. følgende fremgår:

»Leveringsvilkår

Vi sælger alle vores produkter i Tyskland uafæsset til lager.

Vi tilrettelægger ikke transporten, som kunden er ansvarlig for. De kan f.eks. gøre brug af X's tjenester. Når De har lagt de bestilte produkter i indkøbskurven, viser X's fragtberegner prisen for såvel transport som både pakke- og pallelevering.

[...]

Transporttid

Pakker ankommer til Finland 5-7 dage efter afhentning. Pakkerne bliver afhentet hos os på hverdage. De vil modtage sporingsnumre fra X, således at De kan følge Deres pakker under transporten.

Palleleverancer ankommer til Finland ca. 7-10 dage efter afhentning. X afhenter pallerne 2-3 gange om ugen.

De har også mulighed for at indhente tilbud på transport fra et andet transportfirma.

Vi beder Dem venligst meddele os, om De selv afhenter drikkevarerne, eller om et transportfirma afhenter dem. Efter meddelelsen påbegynder vi behandlingen af ordren.

[...]

Skatter i Finland

Kunden er selv ansvarlig for betaling af afgifter. Oplysninger herom kan findes på toldvæsenets eller Valviras (social- og sundhedsvæsenets tilsynsmyndighed) websider.«

- 8 Skatte- og afgiftsforvaltningen pålagde ved afgiftsansættelse af 21. august 2020 B UG afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, et afgiftstillæg og strafrenter på i alt 1 645,83 EUR for de alkoholholdige drikkevarer, der var blevet beslaglagt den 20. april 2020. Skatte- og afgiftsforvaltningen konstaterede på grundlag af de oplysninger, der var indgået i sagen, at varerne var blevet fremsendt eller transporteret direkte eller indirekte af virksomheden eller på dennes vegne til Finland. Efter skatte- og afgiftsforvaltningens opfattelse har virksomheden dermed ageret som fjernsælger og er forpligtet til at betale punktafgifter i Finland.
- 9 B UG klagede til Skatte- og afgiftsforvaltningen over afgiftsansættelsen.
- 10 Skatte- og afgiftsforvaltningen afviste ved afgørelse af 1. juni 2021 B Ug's klage.
- 11 B UG har indbragt Skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelse af 1. juni 2021 for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsingfors). Sagsøgeren har bl.a. nedlagt påstand om, at skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelse annulleres, og at alle krav om betaling af afgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, som sagsøgeren er blevet pålagt, trækkes tilbage.

Sammendrag af de væsentligste argumenter, der anføres af procesdeltagerne i hovedsagen

- 12 B UG er af den opfattelse, at virksomheden ikke skal betragtes som fjernsælger i den foreliggende sag. Virksomheden har ikke været reelt involveret i tilrettelæggelsen af transporten af de punktafgiftspligtige varer og har heller ikke hverken på sin webside tilskyndet køberen til at benytte et bestemt transportfirma eller bragt køberen og transportfirmaet sammen. Kontraktforholdet er kommet i stand mellem transportfirmaet og køberen. I Tyskland overgår ejendomsretten til varerne og risikoen fra sælgeren til køberen, når sælgeren har overdraget varerne til det transportfirma, som køberen har valgt. B UG har på sin webside angivet tre transportfirmaer som eksempler. Det fremgik tydeligt af websiden, at kunderne selv afgør, hvilken tjenesteudbyder de ønsker at benytte. Omkring 20 forskellige transportfirmaer har afhentet varer fra B UG's lager, og det kan ikke lægges til grund, at B UG har tilskyndet sine kunder til at benytte et bestemt transportfirma. Fragtberegneren på websiden har alene fungeret som et hjælpemiddel, der skulle gøre det muligt for kunderne at estimere transportkapaciteten og de mulige omkostninger ved transporten.
- 13 B UG har endvidere forklaret, at virksomheden ikke har videregivet oplysninger til transportfirmaerne, og at virksomheden og transportfirmaet ikke har udvekslet oplysninger med hinanden. Linket fra virksomhedens webside til transportfirmaets webside indebærer ikke, at virksomheden har været involveret i tilrettelæggelsen af transporten af varerne. Virksomhedens webside indeholder desuden links til mere end bare ét transportfirma. På B UG's webside gøres der udtrykkeligt opmærksom på, at kunden selv skal sørge for at betale afgifter i Finland, og at yderligere oplysninger kan findes på det finske toldvæsens og Valviras (social- og sundhedsvæsenets tilsynsmyndighed) websider. Køberen var, da den pågældende

købte virksomhedens produkter, klar over, at den pågældende skulle betale afgifter i Finland for de produkter, der blev leveret til Finland. I betragtning af den pris, som kunden blev afkrævet, var det indlysende, at kunden burde have forstået, at prisen på varerne ikke omfattede de afgifter, der skal betales i Finland.

- 14 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skatte- og afgiftsforvaltningens afdeling for beskyttelse af skatte- og afgiftsmyndighedernes rettigheder) har anført, at et fjernsalg er et salg, hvor en privatperson køber alkoholholdige drikkevarer, der er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af fjernsælgeren eller på dennes vegne til Finland. Ifølge forarbejderne til punktafgiftsloven (HE 263/2009 vp) betragtes et salg som fjernsalg, hvis sælgeren på sin webside tilskynder køberen til at benytte et bestemt transportfirma. En fjernsælger, som ikke har en fiskal repræsentant i Finland, skal før varernes afsendelse til Finland anmelde varerne til Skatte- og afgiftsforvaltningen og stille sikkerhed for betaling af afgifterne. Bestemmelserne i punktafgiftsloven og direktiv 2008/118/EF er i overensstemmelse med hinanden. B UG tilskyndede på sin webside køberen til at benytte bestemte transportfirmaer og deltog dermed i transportens tilrettelæggelse. B UG er en fjernsælger og hæfter dermed for betaling af punktafgiften. Virksomheden har ikke opfyldt sin forpligtelse til at underrette Skatte- og afgiftsforvaltningen om forsendelsen af produkterne og til at stille sikkerhed for den.

National lovgivning og lovforarbejder

Nationale bestemmelser, som var gældende i 2020

- 15 Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF er i Finland gennemført ved den nationale punktafgiftslov (182/2010). I hovedsagen er det punktafgiftsloven i den version, som var gældende i 2020, der finder anvendelse. Princippet for opkrævning af den afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, der skal betales til staten, og for afgiftens størrelse er endvidere fastsat i den relevante lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer (1471/1994).
- 16 I henhold til § 1, stk. 2, i punktafgiftslov (182/2010) finder loven anvendelse på opkrævning af punktafgift på bl.a. alkohol og alkoholholdige drikkevarer, medmindre andet er fastsat i den relevante særlov.
- 17 I henhold til § 6, nr. 11, i punktafgiftslov (182/2010) er et *fjernsalg* som omhandlet i denne lov et salg, hvorved en anden person end en godkendt oplagshaver, en registreret modtager eller en midlertidigt registreret modtager, som er etableret i Finland og ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, har anskaffet punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af fjernsælgeren eller på dennes vegne til Finland.

- 18 I henhold til § 6, nr. 12, i punktafgiftslov (182/2010) er en *fjernsælger* en sælger, der sælger varer til Finland i henhold til samme lovs nr. 11.
- 19 I henhold til § 72, stk. 1, i punktafgiftslov (495/2014) opkræves der ikke punktafgift af varer, der er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, hvis de er anskaffet af en privatperson til eget brug og af den pågældende transporteres til Finland.
- 20 Hvis en privatperson hverken i henhold til § 72 eller ved fjernsalg anskaffer punktafgiftspligtige varer fra en anden medlemsstat til eget brug, og varerne transporteres til Finland af en anden privatperson eller en erhvervsdrivende, hæfter den privatperson, der har anskaffet sig varerne, i henhold til § 74, stk. 1, i punktafgiftslov (182/2010) for betaling af punktafgiften. Enhver person, der er involveret i transporten af varerne eller er i besiddelse af varerne i Finland, er også ansvarlig for den afgift, der skal betales af den privatperson, der har anskaffet varerne, som om det var den pågældendes eget afgiftstilsvar.
- 21 I henhold til § 79, stk. 1, i punktafgiftsloven opkræves punktafgift af varer, der sælges i fjernsalg til Finland. I henhold til samme bestemmelses stk. 2 hæfter fjernsælgeren for betaling af afgiften. Hvis fjernsælgeren har en fiskal repræsentant, er det denne og ikke fjernsælgeren, der hæfter for betaling punktafgiften. Fjernsælgeren hæfter for den punktafgift, der skal betales af den fiskale repræsentant, som om det var den pågældendes eget afgiftstilsvar. I henhold til bestemmelsens stk. 3 forfalder punktafgiften til betaling, når de punktafgiftspligtige varer overdrages i Finland. Der skal betales punktafgift i henhold til de regler, der gælder den dag, hvor varerne overdrages i Finland.

Lovforarbejder vedrørende punktafgiftslovens § 74

- 22 I regeringens forslag til punktafgiftsloven (HE 263/2009 vp, s. 46) fremgår følgende af den udførlige begrundelse for lovens § 74:

»Bestemmelsen vil regulere det tilfælde, hvor en privatpersons anskaffelse af punktafgiftspligtige varer til eget brug fra en anden medlemsstat hverken sker i henhold til § 72 eller ved fjernsalg. I dette tilfælde er det ikke privatpersonen selv, der bringer varerne til Finland, men de vil blive transporteret af en anden privatperson eller en erhvervsdrivende. Dette indebærer, at en privatperson f.eks. anskaffer varer fra en anden medlemsstat via internettet og selv sørger for transporten af disse varer til Finland, uden at sælgeren eller nogen anden er involveret i organiseringen af transporten på privatpersonens vegne.

[...]

Varerne vil blive pålagt afgift, uanset om de bliver importeret til Finland af en erhvervsdrivende - som f.eks. et transportfirma eller et postvæsen - eller af en anden privatperson. Den største forskel fra fjernsalg vil være, at sælgeren eller en person, der handler på sælgerens vegne, ikke på nogen måde må være involveret i

transporten af varerne eller i organiseringen af transporten. Hvis sælgeren derimod f.eks. på sin webside tilskynder køberen til at benytte bestemte transportfirmaer, vil der være tale om et fjernsalg, hvor fjernsælgeren eller dennes skatterepresentant er forpligtet til at betale punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten.«

Relevante EU-retlige forskrifter

- 23 Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12), som var i kraft på tidspunktet for den relevante begivenhed i 2020, finder anvendelse i sagen.
- 24 I henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 2008/118 forfalder punktafgiften ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor overgangen finder sted.
- 25 I henhold til artikel 32, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF forfalder punktafgiften for punktafgiftspligtige varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer fra en medlemsstat til en anden, kun i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes.
- 26 Artikel 36 i direktiv 2008/118/EF indeholder [bl.a.] følgende bestemmelser om fjernsalg:

»1. Punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, som indkøbes af en person, der ikke er en godkendt oplagshaver eller en registreret modtager, etableret i en anden medlemsstat og ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat, pålægges punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten.

I denne artikel forstås ved »bestemmelsesmedlemsstaten« den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.

2. I det i stk. 1 nævnte tilfælde forfalder punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten, når de punktafgiftspligtige varer leveres. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på den dato, hvor afgiften forfalder.

Punktafgiften betales efter den procedure, der er fastlagt af bestemmelsesmedlemsstaten.

3. Sælger er den person, der hæfter for betaling af punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten.

Bestemmelsesmedlemsstaten kan imidlertid fastsætte, at den person, der hæfter for betalingen, er en fiskal repræsentant, der er etableret i

bestemmelsesmedlemsstaten og godkendt af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, eller, i tilfælde hvor sælgeren ikke har overholdt bestemmelserne i stk. 4, litra a), modtageren af de punktafgiftspligtige varer.

[...]«

Behovet for en præjudiciel afgørelse

- 27 Det, som skal afklares i sagen, er, om B UG har været involveret på en sådan måde i transporten af de alkoholholdige drikkevarer, som virksomheden har solgt til Finland, og som var overgået til forbrug i Tyskland, at virksomheden i sin egenskab af fjernsælger af varerne må anses for at hæfte for betaling af punktafgiften i Finland.
- 28 Det står fast, at den privatperson, der anskaffede varerne i Tyskland, købte disse af virksomheden til eget brug. Privatpersonen betalte transportomkostningerne for de varer, som den pågældende købte af virksomheden, direkte til det transportfirma, der var ansvarligt for transporten.
- 29 Ifølge Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol) giver EU-Domstolens praksis ikke svar på spørgsmålet om, hvordan udtrykket »fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat« i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF skal fortolkes.
- 30 I hovedsagen ved Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsingfors) skal det navnlig vurderes, om sælgeren har været direkte eller indirekte involveret i transporten af varerne til en anden medlemsstat som omhandlet i 36, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF, når der på sælgerens webside, via hvilken der er blevet solgt punktafgiftspligtige varer til købere med hjemsted i en anden medlemsstat, er blevet henvist til diverse transportfirmaer og givet oplysninger om de transportomkostninger, som køberne vil pådrage sig. Sælgerens webside indeholdt desuden et link til transportfirmaets webside, hvortil oplysninger om de varer, der skulle transporteres, uden køberens medvirken var blevet overført.
- 31 Direktiv 2008/118/EF er ved en omarbejdning af direktivet blevet ophævet ved Rådets direktiv (EU) 2020/262 af 19. december 2019 om den generelle ordning for punktafgifter. Artikel 44, stk. 1, i det nu gældende omarbejdede direktiv (EU) 2020/262 svarer til artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF.
- 32 I mangel af praksis fra EU-Domstolen om det ovenfor beskrevne juridiske spørgsmål, og eftersom Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol) er af den opfattelse, at en afklaring af artikel 36 i direktiv 2008/118/EF om fjernsalg er nødvendig for en ensartet anvendelse af direktiv 2008/118/EF såvel som af det nu gældende direktiv (EU) 2020/262 i de forskellige medlemsstater, forelægges nedenstående præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen.

- 33 Virksomheden og Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skatte- og afgiftsforvaltningens afdeling for beskyttelse af skatte- og afgiftsmyndighedernes rettigheder) har fået mulighed for at fremsætte bemærkninger om, hvorvidt der skal indgives en anmodning om præjudiciel afgørelse til EU-Domstolen.

Mellemafgørelse truffet af Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol) om anmodning om præjudiciel afgørelse fra Den Europæiske Unions Domstol.

- 34 Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol) udsætter sagen og anmoder i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde EU-Domstolen om en præjudiciel afgørelse om fortolkningen af bestemmelserne om fjernsalg i direktiv 2008/118/EF. Forelæggelsen af de præjudicielle spørgsmål er nødvendig for, at Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol) kan træffe afgørelse i den ved forvaltningsdomstolen verserende sag.

Præjudicielle spørgsmål

1. Er direktiv 2008/118/EF, navnlig artikel 36, der vedrører fjernsalg, til hinder for en national juridisk fortolkning, hvorefter en sælger af punktafgiftspligtige varer, der er etableret i en anden medlemsstat, alene fordi sælgeren på sin webside tilskynder køberen til at benytte et bestemt transportfirma, anses for at være involveret i transporten af varerne til bestemmelsesmedlemsstaten og for at hæfte for betaling af punktafgiften på grund af fjernsalg i bestemmelsesmedlemsstaten?

2. Har sælgeren af punktafgiftspligtige varer som omhandlet i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118/EF fremsendt eller transporteret varer direkte eller indirekte til en anden medlemsstat, og hæfter den pågældende for betaling af punktafgiften på grund af fjernsalg som omhandlet i direktivet, hvis visse transportfirmaer er blevet anbefalet på sælgerens webside, og der sammesteds er givet oplysninger om de transportomkostninger, som køberen pådrager sig, og transportomkostningerne er blevet faktureret af et transportfirma, som uden køberens medvirken har modtaget oplysninger om de varer, der skulle transporteres? Er den omstændighed, at køberen har indgået en separat kontrakt om transporten af varerne med det transportfirma, der er anført på sælgerens webside, relevant for vurderingen af dette spørgsmål?

[...] [ikke oversat]