ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

19 december 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 36, lid 1 – Onlineaankoop van goederen waarop in een andere lidstaat accijns wordt geheven – Vervoer door een vervoersonderneming die is aanbevolen door de verkoper – Nationale regeling op grond waarvan de verkoper tot voldoening van de in de lidstaat van bestemming verschuldigde accijns gehouden is”

In zaak C-596/23 [Pohjanri] [i],

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) bij beslissing van 26 september 2023, ingekomen bij het Hof op 26 september 2023, in de procedure ingeleid door

B UG,

in tegenwoordigheid van:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, S. Rodin (rapporteur) en O. Spineanu-Matei, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– B UG, vertegenwoordigd door P. Snell, oikeustieteen kandidaatti,

– de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Leppo als gemachtigde,

* Procestaal: Fins.

[i] Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Björkland en I. Söderlund als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 september 2024,

het navolgende

Arrest

1 Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 36, lid 1, van 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een beroep tot nietigverklaring van een administratief besluit waarbij de Verohallinto (belastingdienst, Finland) B UG, een Duitse onderneming, de betaling van accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken en een fiscale boete van in totaal 1 645,83 EUR heeft opgelegd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2008/118

3 Hoewel richtlijn 2008/118 met ingang van 13 februari 2023 is ingetrokken bij richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2020, L 58, blz. 4), zijn de bepalingen van die richtlijn gelet op de datum van de feiten van het hoofdgeding van toepassing.

4 In hoofdstuk II van richtlijn 2008/118, met het opschrift „Verschuldigdheid, teruggaaf, vrijstelling van accijns” was artikel 7 van deze richtlijn opgenomen, waarvan lid 1 luidde:

„De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.”

5 Hoofdstuk V van deze richtlijn, met het opschrift „Overbrenging van accijnsgoederen en accijnsheffing na uitslag tot verbruik”, bevatte artikel 32 („Verkrijging door particulieren”), waarvan lid 1 bepaalde:

„De accijns ter zake van door particulieren voor eigen behoeften verkregen en door henzelf naar een andere lidstaat vervoerde accijnsgoederen wordt uitsluitend geheven in de lidstaat van verkrijging.”

6 Artikel 36 van richtlijn 2008/118, met het opschrift „Afstandsverkopen”, maakte deel uit van dit hoofdstuk V en bepaalde in de leden 1 tot en met 3:

„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 gekocht en door de verkoper of voor diens

rekening rechtstreeks of [indirect] 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 verkoper is de tot voldoening van de accijns in de lidstaat van bestemming gehouden persoon.

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."

Richtlijn 92/12

7 Artikel 10 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1) bepaalde in de leden 1 en 2:

„1. Accijnsproducten die worden gekocht door personen die niet de hoedanigheid van erkend entrepothouder of geregistreerd of niet-geregistreerd bedrijf hebben, en die direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd, worden aan accijns onderworpen in de lidstaat van bestemming. Onder ‚lidstaat van bestemming' in de zin van dit artikel wordt verstaan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

2. Hiertoe wordt in de lidstaat van bestemming de accijns verschuldigd bij de levering van in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten die aanleiding geeft tot verzending of vervoer van deze producten ter bestemming van een in lid 1 bedoelde, in een andere lidstaat gevestigde persoon, en welke producten direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd."

Fins recht

8 Richtlijn 2008/118 is in Finland omgezet bij de valmisteverotuslaki (182/2010) (accijnswet 182/2010; hierna: „accijnswet"). Deze wet is in de versie die gold in 2020 van toepassing in het hoofdgeding.

9 De accijnswet is volgens § 1, tweede alinea, ervan van toepassing op de heffing van accijns op onder meer alcohol en alcoholhoudende dranken, tenzij in een wet betreffende een specifieke accijns anders is bepaald.

10 In § 6, punt 11, van de accijnswet wordt een „afstandsverkoop” gedefinieerd als „een verkoop waarbij een in Finland gevestigde persoon, anders dan een erkend entrepothouder, een geregistreerde of tijdelijk geregistreerde geadresseerde of een zelfstandig bedrijf, in een andere lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen heeft verkregen die door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of indirect naar Finland worden verzonden of vervoerd”.

11 Volgens § 72, eerste alinea, van de accijnswet wordt geen accijns geheven op goederen die in een andere lidstaat reeds tot verbruik zijn uitgeslagen wanneer zij door een particulier voor eigen behoeften worden verkregen en door hemzelf naar Finland worden vervoerd.

12 § 74, eerste alinea, van deze wet bepaalt dat een particulier die uit een andere lidstaat afkomstige accijnsgoederen voor eigen gebruik verkrijgt op een andere wijze dan bedoeld in § 72 van die wet of door afstandsverkoop, tot voldoening van de accijns gehouden is wanneer die goederen door een andere particulier of een bedrijf naar Finland worden vervoerd. In die eerste alinea van § 74 wordt voorts gepreciseerd dat degene die bij het vervoer van die goederen betrokken is of degene die de goederen in Finland voorhanden heeft, eveneens gehouden is tot voldoening van de accijns die verschuldigd is door de particulier die de accijnsgoederen heeft verkregen, als ware het zijn eigen belastingschuld.

13 Volgens § 79, eerste alinea, van de accijnswet wordt accijns geheven op goederen die door middel van afstandsverkoop naar Finland worden verkocht. In de tweede alinea van § 79 van deze wet is bepaald dat de afstandsverkoper tot voldoening van de accijns is gehouden en dat wanneer de verkoper op afstand een fiscaal vertegenwoordiger heeft, deze laatste in zijn plaats tot voldoening daarvan is gehouden. De afstandsverkoper is aansprakelijk voor de accijns die de fiscaal vertegenwoordiger verschuldigd is als ware het zijn eigen belastingschuld. In § 79, derde alinea, van de accijnswet is bepaald dat de accijns verschuldigd wordt wanneer de accijnsgoederen in Finland worden geleverd, en dit volgens de voorschriften die gelden op de datum van levering.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 De onderneming B UG beheerde een website die ook in de Finse taal beschikbaar was en waarop haar klanten dranken met lage en hoge alcoholpercentages van verschillende merken konden kopen.

15 Op 20 april 2020 hebben de Finse douaneautoriteiten een partij alcoholhoudende dranken in beslag genomen die B UG aan een in Finland verblijvende particulier had verkocht en vanuit Duitsland naar deze laatste had verzonden. De betrokken dranken zijn op grond van § 103 van de accijnswet in beslag genomen om vast te stellen of bij de invoer ervan de bepalingen van deze wet waren nageleefd.

16 De belastingdienst heeft de koper verzocht om informatie over het bestelproces en de regeling voor het vervoer van die dranken naar Finland.

17 Volgens de verklaring van deze koper van 25 juni 2020 werd bij het plaatsen van de bestelling op de website van B UG reclame gemaakt voor de vervoersdiensten van de ondernemingen X, Y en Z. Het totale gewicht van de bestelde producten en de vrachtprijs werden tijdens de aankoop telkens geactualiseerd wanneer er dranken aan de bestelling werden toegevoegd. Na de betaling van de prijs van de aangekochte dranken verscheen op de website van B UG een herinnering om het vervoer ervan te regelen. Volgens de koper bevatte deze herinnering rechtstreekse links naar

de websites van de vervoersondernemingen. Hij heeft onderneming X gekozen voor het vervoer van de bestelde dranken. Met een klik op de link „X” in de webwinkel van B UG werd hij naar de website van onderneming X geleid. Op die website heeft hij zijn contactgegevens ingevuld, maar geen informatie gegeven over zijn bestelling. Hij heeft het vervoer van de goederen rechtstreeks aan onderneming X betaald op haar website.

18 De belastingdienst heeft twee screenshots van pagina's van de website van B UG overgelegd, een van 16 juni 2020, met instructies betreffende de wijze van levering, en een van 24 juni 2020, met de leveringsvoorwaarden. Volgens de belastingdienst blijkt uit deze screenshots dat B UG het vervoer van de producten die zij verkoopt niet zelf regelt, maar haar klanten de mogelijkheid biedt om de bestelling op te halen in een opslagplaats in Duitsland of daarvoor een vervoerder te kiezen, waarbij de website van B UG bepaalde vervoerders worden genoemd als mogelijke opties. Bovendien blijkt uit die screenshots, aldus de belastingdienst, dat deze onderneming haar klanten heeft medegedeeld dat zij verantwoordelijk zijn voor het betalen van belastingen in Finland.

19 Bij aanslag van 21 augustus 2020 heeft de belastingdienst aan B UG voor de op 20 april 2020 in beslag genomen alcoholhoudende dranken de betaling van accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken en een fiscale boete van in totaal 1 645,83 EUR opgelegd. Volgens de belastingdienst had deze onderneming of een voor haar rekening handelende persoon rechtstreeks of indirect de betrokken alcoholhoudende dranken naar Finland verzonden of vervoerd en heeft zij zodoende als afstandsverkoper gehandeld, waardoor zij in Finland tot voldoening van de accijns gehouden was.

20 B UG heeft bij de belastingdienst bezwaar gemaakt tegen deze belastingaanslag. Bij besluit van 1 juni 2021 heeft deze dit bezwaar afgewezen.

21 B UG heeft bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland), de verwijzende rechter, beroep ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst van 1 juni 2021, waarbij zij heeft verzocht om nietigverklaring van dit besluit en van alle accijnsrechten op alcohol en alcoholhoudende dranken die haar waren opgelegd.

22 De verwijzende rechter vraagt zich af of B UG betrokken is bij het vervoer van de alcoholhoudende dranken die zij via haar website heeft verkocht en daarom als afstandsverkoper van deze dranken in Finland moet worden geacht tot voldoening van de accijns gehouden te zijn. Hij wijst erop dat de particulier die deze dranken in Duitsland heeft verkregen, deze voor eigen behoeften heeft aangekocht en de kosten voor het vervoer ervan rechtstreeks aan vervoersonderneming X heeft betaald.

23 Volgens deze rechter kan aan hand van de rechtspraak van het Hof niet worden bepaald hoe de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat […] verzonden of vervoerd” in artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 moet worden uitgelegd.

24 Hij is van oordeel dat hij in de bij hem aanhangige zaak moet beoordelen of B UG rechtstreeks of indirect betrokken was bij het vervoer van de dranken in kwestie naar een andere lidstaat in de zin van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118, aangezien op haar website verschillende vervoersondernemingen zijn genoemd en gegevens met betrekking tot de door de kopers te betalen vervoerskosten zijn vermeld. Voorts wijst deze rechter erop dat deze website links naar de websites van die vervoersondernemingen bevatte en dat, zodra de koper op de link van een

van die ondernemingen had geklikt, automatisch informatie over de te vervoeren goederen vanaf de website van de verkoper naar de website van de gekozen vervoersonderneming werd doorgestuurd.

25 In deze omstandigheden heeft de Helsingin hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet richtlijn [2008/118], met name artikel 36 inzake afstandsverkopen, zich tegen een [uitlegging van de relevante nationale bepalingen] 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] rechtstreeks of indirect 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 wordt 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

26 Met zijn prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat in de in deze bepaling bedoelde gevallen accijnsgoederen moeten worden geacht „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat [te] worden verzonden of vervoerd”, zodat deze verkoper in die andere lidstaat tot voldoening van de accijns is gehouden, indien de verkoper zodanig handelt dat hij de keuze van de koper voor de met de verzending en/of het vervoer van die goederen belaste onderneming stuurt door het beroep op bepaalde ondernemingen die daarmee kunnen worden belast te suggereren en te vergemakkelijken.

27 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.

28 Zoals de advocaat-generaal in punt 31 van zijn conclusie in herinnering heeft gebracht, hebben de bepalingen van hoofdstuk V van richtlijn 2008/118 evenwel betrekking op situaties waarin een accijnsgoed na de uitslag tot verbruik ervan binnen de Europese Unie is overgebracht. Onverminderd de in artikel 32 van deze richtlijn genoemde specifieke situaties voorzien deze bepalingen in de behoefte om de naleving van het beginsel van fiscale territorialiteit te garanderen, volgens hetwelk de accijns moet worden betaald in het land van het werkelijke verbruik, en in de behoefte om dubbele belasting van het betrokken product te voorkomen.

29 Tot deze bepalingen behoort artikel 36 van richtlijn 2008/118.

30 Volgens lid 1 van dit artikel, dat betrekking heeft op afstandsverkoop, worden in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen die worden gekocht door een in een andere lidstaat gevestigde persoon, anders dan een erkend entrepothouder, een geregistreerde geadresseerde of een zelfstandig bedrijf, en door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of indirect naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd, aan de accijns onderworpen in de lidstaat van bestemming.

31 In de onderhavige zaak wil de verwijzende rechter vaststellen of de situatie in het hoofdgeding een afstandsverkoop vormt met als specifiek kenmerk dat de betrokken producten „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat [werden] verzonden of vervoerd" in de zin van dit artikel 36, lid 1.

32 In dit verband blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat op de website van de onderneming B UG, die ook in de Finse taal beschikbaar was, aan de kopers van de alcoholhoudende dranken die via deze website werden verkocht aldaar genoemde vervoersondernemingen werden aanbevolen. Bovendien bevatte die website ook informatie over de vervoerskosten voor de koper die besliste om een beroep te doen op een van deze ondernemingen, en een link naar de website van elk van die ondernemingen. Wanneer de koper op een van deze links klikte werd informatie over de te vervoeren goederen naar de aldus gekozen onderneming doorgestuurd zonder tussenkomst van die koper.

33 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter handelt de verkoper in dergelijke omstandigheden op zodanige wijze dat hij de keuze van de koper voor de onderneming die met de verzending en/of het vervoer van de op zijn website aangekochte goederen wordt belast, stuurt.

34 Wanneer de verkoper op deze wijze handelt, moet hij worden geacht indirect betrokken te zijn bij de verzending en/of het vervoer van de accijnsgoederen naar de lidstaat van bestemming, en bijgevolg in die lidstaat tot voldoening van de accijns gehouden te zijn overeenkomstig artikel 36, leden 1 tot en met 3, van richtlijn 2008/118.

35 Zoals met name blijkt uit het gebruik van de term „indirect" in artikel 36, lid 1, van deze richtlijn, is deze bepaling immers aldus opgesteld dat daaronder niet enkel de situatie valt waarin de verkoper de verzending en/of het vervoer zelf verricht maar ook andere situaties, bijvoorbeeld die waarin de verkoper de verzending en/of het vervoer indirect leidt door de consument voor te stellen om een van de door hem aanbevolen verzenders en/of vervoerders te kiezen.

36 Uit die bepaling komt dus duidelijk tot uiting dat de Uniewetgever meer waarde hecht aan de objectieve aard van de verrichtingen dan aan de rechtsvorm die ze aannemen (zie in die zin, betreffende artikel 10, lid 2, van richtlijn 92/12, waarvan de inhoud vergelijkbaar is met die van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118, arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a., C-296/95, EU:C:1998:152, punt 46).

37 Zoals de advocaat-generaal in punt 43 van zijn conclusie heeft benadrukt, houdt dit in dat aan de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat […] verzonden of vervoerd" zodanig moet worden uitgelegd dat de betaling van de accijns de economische realiteit van de betrokken transactie weerspiegelt, waarbij elk formalisme buiten beschouwing wordt gelaten.

38 Zoals de advocaat-generaal in punt 65 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het feit dat de koper twee afzonderlijke overeenkomsten heeft gesloten met de verkoper en met de vervoersonderneming dan ook irrelevant om te bepalen of de betrokken afstandsverkoop al dan niet valt onder het in artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 bedoelde geval.

39 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat in de in deze bepaling bedoelde gevallen accijnsgoederen moeten worden geacht „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat [te] worden verzonden of vervoerd", zodat deze verkoper in die andere lidstaat tot voldoening van de accijns is gehouden, indien de verkoper zodanig handelt dat hij de keuze van de koper voor de met de verzending en/of het vervoer van die goederen belaste onderneming stuurt door het beroep op bepaalde ondernemingen die daarmee kunnen worden belast te suggereren en te vergemakkelijken.

Kosten

40 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 36, lid 1, van 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

moet aldus worden uitgelegd dat

in de in deze bepaling bedoelde gevallen accijnsgoederen moeten worden geacht „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat [te] worden verzonden of vervoerd", zodat deze verkoper in die andere lidstaat tot voldoening van de accijns is gehouden, indien de verkoper zodanig handelt dat hij de keuze van de koper voor de met de verzending en/of het vervoer van die goederen belaste onderneming stuurt door het beroep op bepaalde ondernemingen die daarmee kunnen worden belast te suggereren en te vergemakkelijken.

ondertekeningen