Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. PIKAMÄE
van 26 september 2024[1]

Zaak C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG
in tegenwoordigheid van:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[verzoek van de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Artikel 36 – Online aankoop van goederen waarop in een andere lidstaat accijns wordt geheven – Goederen die door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of indirect worden verzonden of vervoerd – Vervoer door een transportonderneming die is aanbevolen door de verkoper – Nationale regeling op grond waarvan de verkoper geacht wordt accijnsplichtig te zijn in de lidstaat van bestemming”

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) het Hof om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118/EEG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG[2].

2. Voor het eerst wordt het Hof in de gelegenheid gesteld zich uit te spreken over de reikwijdte van deze bepaling van richtlijn 2008/118 en aan te geven bij welke mate van betrokkenheid van de verkoper bij het vervoer van accijnsgoederen kan worden gesproken van een „afstandsverkoop” en er dus kan worden geconcludeerd dat de verkoper accijns verschuldigd is in de lidstaat van bestemming van deze goederen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. De artikelen 32, 33, 34 en 36 van richtlijn 2008/118 en artikel 33 van richtlijn 2006/112/EG[3] zijn relevant voor deze zaak.

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

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

[2] PB 2009, L 9, blz. 12.

[3] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

Fins recht

In 2020 toepasselijke bepalingen

4. 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.

5. De beginselen betreffende de vaststelling van belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken die aan de staat verschuldigd is en de hoogte daarvan zijn vastgelegd in de laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (wet inzake de belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken 1471/1994).

6. 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 specifieke wet inzake accijns anders is bepaald.

7. Volgens § 6, punt 11, van deze wet is een afstandsverkoop in de zin van deze wet 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.

8. § 6, punt 12, van de accijnswet bepaalt dat een „afstandsverkoper" een verkoper is die overeenkomstig punt 11 van dat voorschrift goederen naar Finland verkoopt.

9. Ingevolge § 72, eerste alinea, van deze wet 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.

10. § 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 deze wet of door afstandsverkoop, gehouden is tot voldoening van de accijns wanneer die goederen door een andere particulier of een commerciële handelaar naar Finland worden vervoerd. Eenieder die betrokken is bij het vervoer van deze goederen of ze in Finland voorhanden heeft, is eveneens gehouden tot voldoening van de accijns die verschuldigd is door de particulier die de accijnsgoederen heeft verkregen, alsof het zijn eigen belastingschuld is.

11. Volgens § 79, eerste alinea, van de accijnswet wordt accijns geheven op goederen die door middel van afstandsverkoop naar Finland worden verkocht. De tweede alinea 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 de derde alinea 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

12. De redenen voor de vaststelling van § 74 van de accijnswet, zoals die naar voren komen uit het ontwerp van de regering voor de accijnswet (HE 263/2009 vp, blz. 46), luiden:

„Dit voorschrift zal 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 zal 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 zullen worden belast ongeacht of zij door een commercieel bedrijf – zoals een transportbedrijf of een postdienst – of door een andere particulier naar Finland 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, vormt dit een afstandsverkoop en is de afstandsverkoper of zijn fiscaal vertegenwoordiger gehouden om accijns in de lidstaat van bestemming te betalen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

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

14. De douane heeft op 20 april 2020 in Finland een voor een particulier bestemde zending in beslag genomen die door B UG vanuit Duitsland naar Finland was verzonden en uiteenlopende alcoholhoudende dranken bevatte. De zending is op grond van § 103 van de accijnswet in beslag genomen om vast te stellen of bij de invoer van de alcoholhoudende dranken de bepalingen van die wet waren nageleefd.

15. De belastingdienst heeft de koper die de bestelling op de website van B UG had geplaatst, verzocht om informatie over het bestelproces en het regelen van het vervoer.

16. Volgens de verklaring van deze particulier van 25 juni 2020 werd bij het plaatsen van de bestelling in de webwinkel van B UG reclame gemaakt voor de transportdiensten van de ondernemingen X, Y en Z. Zo 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 van B UG een herinnering om het vervoer ervan te regelen. Volgens deze particulier bevatte deze herinnering directe links naar de websites van de transportondernemingen. De particulier koos onderneming X voor het vervoer van de bestelling. Door te klikken op de link „X” werd hij naar de website van die onderneming

geleid, waar hij weliswaar zijn eigen contactgegevens, maar geen enkele informatie over zijn bestelling, zoals het bestelnummer, invulde. Hij betaalde de vracht direct aan onderneming X op haar website.

17. Tot staving van zijn betoog heeft de belastingdienst een screenshot van 16 juni 2020 overgelegd met een toelichting die op de website van B UG staat en betrekking heeft op de wijze van levering, alsook een screenshot van 24 juni 2020 met de leveringsvoorwaarden op die website. Volgens de belastingdienst blijkt uit deze screenshots dat B UG het transport van de producten niet zelf organiseert, maar zijn klanten de mogelijkheid biedt om de bestelling op te halen of een vervoerder te kiezen, en dat op de website van B UG bepaalde vervoerders worden genoemd als mogelijke opties. Bovendien blijkt uit deze screenshots, aldus de belastingdienst, dat B UG zijn klanten heeft medegedeeld dat zij verantwoordelijk zijn voor het betalen van belastingen in Finland.

18. Bij aanslag van 21 augustus 2020 heeft de belastingdienst aan B UG voor de op 20 april 2020 in beslag genomen alcoholische dranken belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken en een fiscale boete van in totaal 1 645,83 EUR opgelegd. Volgens de belastingdienst heeft B UG 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 gehouden was om in Finland accijns te betalen.

19. B UG heeft bij de belastingdienst bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslag. Bij besluit van 1 juni 2021 heeft de belastingdienst het bezwaar van B UG afgewezen.

20. B UG heeft tegen het besluit van de belastingdienst van 1 juni 2021 beroep ingesteld bij de Helsingin hallinto-oikeus. Zij heeft onder meer verzocht om nietigverklaring van dat besluit en om intrekking van alle jegens haar vastgestelde belastingen op alcohol en alcoholhoudende dranken.

21. De Helsingin hallinto-oikeus vraagt zich af of B UG heeft deelgenomen aan het vervoer van de alcoholhoudende dranken die zij op haar internetsite verkocht, zodat zij als afstandsverkoper van deze alcoholhoudende dranken in Finland accijnsplichtig moet worden geacht. Deze rechterlijke instantie wijst erop dat de particulier die deze producten in Duitsland heeft gekocht, deze van B UG voor eigen behoeften heeft gekocht en de kosten voor het vervoer van deze producten rechtstreeks aan de vervoersonderneming heeft betaald.

22. Volgens de Helsingin hallinto-oikeus geeft de rechtspraak van het Hof geen antwoord op de vraag hoe de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd” in artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 moet worden uitgelegd.

23. De Helsingin hallinto-oikeus geeft aan dat in casu in het bijzonder moet worden beoordeeld of B UG rechtstreeks of indirect betrokken was bij het vervoer van de goederen naar een andere lidstaat in de zin van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118, aangezien op haar website verschillende transportbedrijven zijn genoemd en gegevens met betrekking tot de door de kopers verschuldigde vervoerskosten zijn vermeld. Voorts wijst de verwijzende rechterlijke instantie erop dat de website van de verkoper een link naar de website van de vervoersondernemingen bevatte en dat, zodra op die link was geklikt, automatisch informatie over de te vervoeren goederen vanaf de website van de verkoper naar die website werd doorgestuurd.

24. 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 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] 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?”

Analyse

Reikwijdte van de prejudiciële vragen

25. Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de tweede prejudiciële vraag van de verwijzende rechter betrekking heeft op de uitlegging van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 in het licht van de feitelijke omstandigheden van de onderhavige zaak, terwijl de eerste prejudiciële vraag, waarvan de reikwijdte beperkter is, betrekking lijkt te hebben op de verenigbaarheid van de in het wetsontwerp van de Finse regering opgenomen uitlegging van § 74 van de accijnswet met artikel 36, lid 1, dat bij § 74 van de accijnswet in nationaal recht is omgezet.

26. Aangezien deze twee prejudiciële vragen in feite betrekking hebben op dezelfde kwestie met betrekking tot de werkingssfeer van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 en in het bijzonder de strekking van de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd”, kunnen zij mijns inziens beter tezamen worden behandeld.

Ten gronde

27. Richtlijn 2008/118 beoogt de goede werking van de interne markt te garanderen door te zorgen voor het vrije verkeer van accijnsgoederen in de Europese Unie. Daartoe vereist deze richtlijn de harmonisatie van de nationale wettelijke regelingen die dit soort belastingen regelen, teneinde te verzekeren dat het concept „accijns” en de omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt in alle lidstaten dezelfde zijn [4].

[4] Zie met name overweging 8 van richtlijn 2008/118.

28. De bij deze richtlijn ingevoerde algemene regeling inzake accijns is uitsluitend van toepassing op de in artikel 1, lid 1, van de richtlijn opgesomde goederen, waaronder alcoholhoudende dranken.

29. Voor de doeltreffendheid van deze regeling moet de accijns worden geheven op het tijdstip waarop deze goederen op de interne markt verschijnen, waarbij de accijns zo dicht mogelijk bij de eindverbruiker verschuldigd moet worden.

30. De Uniewetgever heeft deze vereisten als volgt omgezet. Artikel 2 van richtlijn 2008/118 bepaalt dat het belastbare feit van de accijns bestaat in de productie van deze goederen of hun invoer in het grondgebied van de Unie. Artikel 7, lid 1, van deze richtlijn legt de algemene regel vast dat de accijns verschuldigd wordt op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik[5], en artikel 9, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt dat de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en het toe te passen tarief die zijn welke van kracht zijn op het tijdstip van het verschuldigd worden in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt.

31. De bepalingen van hoofdstuk V van richtlijn 2008/118 („Overbrenging van accijnsgoederen en accijnsheffing na uitslag tot verbruik") hebben betrekking op situaties waarin het goed, na de uitslag tot verbruik en de betaling van de betrokken accijns, binnen de Unie is overgebracht. Deze bepalingen voorzien 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.

32. Terwijl in artikel 32 van richtlijn 2008/118 is bepaald dat de accijns uitsluitend verschuldigd is in de lidstaat van verkrijging wanneer de producten door een particulier voor eigen behoeften worden verkregen en door hem naar een andere lidstaat worden vervoerd, bevatten de artikelen 33 en 36 van die richtlijn uitzonderingen op de algemene regel van artikel 7 van deze richtlijn, aangezien daarin is bepaald dat de accijns ter zake van een reeds tot verbruik uitgeslagen goed verschuldigd wordt op een tijdstip *na* de uitslag tot verbruik.

33. Artikel 33 van richtlijn 2008/118 bepaalt dat, onverminderd artikel 36 ervan, accijnsgoederen die, nadat zij reeds in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden in een andere lidstaat om er te worden geleverd of gebruikt, aan accijns onderworpen zijn en de accijns verschuldigd wordt in die andere lidstaat. In dat geval is de persoon die de levering verricht, of die de voor levering bestemde goederen voorhanden heeft, of aan wie de goederen in de andere lidstaat worden geleverd, de persoon die de tot voldoening van de accijns gehouden is.

34. Artikel 36 van deze richtlijn, waarvan in casu de uitlegging wordt gevraagd, ziet op de afstandsverkoop en bepaalt dat 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

[5] Artikel 7, lid 2, van richtlijn 2008/18 definieert het begrip „uitslag tot verbruik" als volgt: „a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen; b) het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het [Unierecht] en de nationale wetgeving; c) de productie, met inbegrip van onregelmatige productie, van accijnsgoederen buiten een accijnsschorsingsregeling; d) de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst."

voor diens rekening rechtstreeks of indirect naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd, aan de accijns worden onderworpen in de lidstaat van bestemming. In dit geval is de verkoper de tot voldoening van de accijns gehouden persoon.

35. Artikel 32 van richtlijn 2008/118 is in casu niet van toepassing. Ook al staat het vast dat de particulier die de betrokken goederen heeft gekocht, deze voor zijn eigen behoeften heeft aangeschaft, het staat evenzeer vast dat hij deze goederen niet zelf van Duitsland naar Finland heeft vervoerd. [6]

36. De verwijzende rechter dient na te gaan of de door de Finse douane in beslag genomen partij alcoholhoudende dranken het voorwerp vormde van een afstandsverkoop in de zin van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118, in welk geval B UG de accijns en de fiscale boete zou moeten betalen die voortvloeien uit de door de Finse belastingdienst op 21 augustus 2020 vastgestelde belastingaanslag. Indien dit niet het geval zou zijn, zou het noodzakelijkerwijs gaan om een koop op afstand, die onder de werkingssfeer van artikel 33 van die richtlijn valt, zodat de klanten van B UG, en niet B UG zelf, de betrokken accijns verschuldigd zouden zijn.

37. Hoe moet de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd", en met name de *indirecte* tussenkomst van de verkoper, worden uitgelegd?

38. De bewoordingen van artikel 36 van richtlijn 2008/118 geven geen uitsluitsel over deze vraag en het Hof is tot op heden niet verzocht zich hierover uit te spreken.

39. Opgemerkt dient evenwel te worden dat het Hof in het arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152), de fundamentele uitgangspunten voor de uitlegging van deze bepaling heeft geformuleerd. [7]

40. De zaak die aan dat arrest ten grondslag ligt, betrof een feitelijke situatie waarin MLB, een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming, in het Verenigd Koninkrijk wonende particulieren benaderde om sigaretten en tabak te bestellen en deze bestellingen vervolgens uitvoerde. MLB kocht deze goederen aan bij EMU, een in Luxemburg gevestigde onderneming die tot dezelfde groep behoorde, en zorgde er tegen betaling van een commissie voor dat de goederen in naam en voor rekening van die particulieren via een particuliere vervoerder in het Verenigd Koninkrijk werden ingevoerd.

41. In zijn arrest heeft het Hof geoordeeld dat een dergelijke situatie een afstandsverkoop vormde en geen aankoop door particulieren op grond dat, ten eerste, MLB (en niet de particulieren die zij vertegenwoordigde) het initiatief voor de bij de verkoper geplaatste bestellingen nam en het wisselkoersrisico droeg en, ten tweede, EMU en MLB deel uitmaakten van dezelfde economische eenheid.

6 Zie dienaangaande arrest van 23 november 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

7 In deze zaak werd het Hof bevraagd over de uitlegging van artikel 10, lid 1, 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), en dus niet van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118. Opgemerkt moet echter worden dat richtlijn 2008/118 – de enige richtlijn die ratione temporis van toepassing is in het hoofdgeding – richtlijn 92/12 weliswaar heeft ingetrokken per 1 april 2010 en daarvoor in de plaats is gekomen, maar dat uit de bewoordingen van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 en van artikel 10, lid 1, van richtlijn 92/12 blijkt dat de inhoud van deze bepalingen in wezen niet verschillend is. Daaruit moet worden afgeleid dat de rechtspraak van het Hof over laatstgenoemde bepaling toepasselijk blijft ten aanzien van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118. Zie in die zin arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punt 34).

42. Deze slotsom vindt, volgens het Hof, haar verklaring in het feit dat artikel 10, lid 2, van richtlijn 92/12 „aldus geformuleerd [is], dat daaronder niet enkel de situatie valt waarin de verkoper de waar zelf vervoert of verzendt, maar ook en in veel ruimere zin alle situaties waarin de verzending of het vervoer wordt verricht voor rekening van de verkoper" en dat „uit de bewoordingen van die bepaling duidelijk tot uiting [komt] dat de gemeenschapswetgever meer waarde hecht aan de objectieve aard van de verrichtingen dan aan de rechtsvorm ervan". [8]

43. Dit houdt in dat de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd" een ruime strekking moet krijgen en dat de uitlegging ervan de economische realiteit van de betrokken transactie moet weerspiegelen, waarbij elk formalisme buiten beschouwing wordt gelaten. Deze vaststelling vormt echter slechts het uitgangspunt van de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging.

44. Als hulpmiddel bij de uitlegging geeft de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen een analoge toepassing van het arrest KrakVet Marek Batko [9] in overweging.

45. In dat arrest heeft het Hof zich op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) uitgesproken over de uitlegging van een bepaling die sterk lijkt op artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118, namelijk artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112. Dit artikel bepaalde dat als de plaats van levering van goederen die „door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd" vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, de plaats wordt aangemerkt waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer bepaalde voorwaarden vervuld zijn.

46. De feitelijke situatie die was voorgelegd door de verwijzende rechter in die zaak, betrof goederen die door een in een lidstaat gevestigde leverancier werden verkocht aan afnemers die in een andere lidstaat woonden en die aan hen werden bezorgd door een onderneming die door deze leverancier was aanbevolen, maar waarmee de afnemers vrijelijk een overeenkomst konden sluiten met het oog op dat vervoer. Moesten deze goederen worden geacht te zijn verzonden of vervoerd „door of voor rekening van de leverancier"?

47. De inaanmerkingneming van de economische en commerciële realiteit – een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk btw-stelsel – leidt volgens het Hof tot de slotsom dat goederen worden verzonden of vervoerd voor rekening van de leverancier wanneer deze, en niet de afnemer, daadwerkelijk de beslissingen neemt over de wijze waarop die goederen moeten worden verzonden of vervoerd. Vereist is dus dat die leverancier „een *bepalende* rol speelt bij het in gang zetten van de verzending of het vervoer van die goederen en bij de organisatie van de essentiële fasen daarvan". [10]

48. Vervolgens heeft het Hof vier criteria geformuleerd waarmee kan worden nagegaan of dit het geval is.

49. Ten eerste moet rekening worden gehouden met het belang dat de verzending van deze goederen naar de afnemers heeft gelet op de handelspraktijken die kenmerkend zijn voor de activiteiten van de betrokken leverancier. Ten tweede moet worden uitgemaakt aan wie de keuzen betreffende de voorwaarden voor de verzending of het vervoer van de betrokken goederen kunnen worden toegerekend. Van verzending of vervoer van de goederen door de

8 Arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, punten 45 en 46).

9 Arrest van 18 juni 2020 (C-276/18, EU:C:2020:485, punten 61-63; hierna: „arrest KrakVet").

10 Arrest KrakVet, punt 63 (cursivering van mij).

leverancier ervan is sprake indien de afnemers enkel instemmen met de door de leverancier gemaakte keuzen, ongeacht of die keuzen betrekking hebben op de aanwijzing van de onderneming die de betrokken goederen moet bezorgen, dan wel op de voorwaarden waaronder deze goederen worden verzonden of vervoerd. Een dergelijke slotsom zou met name kunnen zijn gebaseerd op aspecten zoals het feit dat voor de bezorging van de betrokken goederen de keuze aan door de leverancier aanbevolen ondernemingen beperkt is. Ten derde moet worden nagegaan of het risico dat verbonden is met de verzending en de levering van de betrokken goederen door de leverancier of de afnemer wordt gedragen. Ten vierde moeten de betalingsvoorwaarden voor zowel de levering van de betrokken goederen als de verzending of het vervoer ervan worden beoordeeld. Eén enkele financiële transactie voor de verwerving van deze goederen en de verzending of het vervoer daarvan moet worden beschouwd als een aanwijzing dat de leverancier in aanzienlijke mate is betrokken bij de bezorging van deze goederen.[11]

50. Mijns inziens ontbreken in het onderhavige geval de noodzakelijke uitgangspunten om, zoals door de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen is bepleit, de in het arrest KrakVet geformuleerde criteria analoog toe te passen.

51. Ik ben het er weliswaar zonder meer mee eens dat de bepalingen van afgeleid recht inzake accijns en de overeenkomstige bepalingen inzake btw op dezelfde wijze kunnen worden uitgelegd, maar in casu lijkt mij dat niet gerechtvaardigd, gelet op de bewoordingen van artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112, in de versie die in het arrest KrakVet is onderzocht, en artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118. Uit laatstgenoemd artikel volgt inderdaad dat een indirecte tussenkomst van de verkoper bij de verzending of het vervoer van de betrokken goederen volstaat om te kunnen spreken van een afstandsverkoop, maar deze tussenkomst was geen noodzakelijke voorwaarde om te kunnen spreken van een „intracommunautaire afstandsverkoop" in de zin van artikel 33, lid 1 van richtlijn 2006/112, vóór de wijziging van die richtlijn bij artikel 2 van richtlijn (EU) 2017/2455[12].

52. Zoals het Hof in het arrest KrakVet heeft verklaard, was deze wijziging, volgens welke de goederen moeten worden geacht „door of voor rekening van de leverancier" te zijn verzonden of vervoerd, ook wanneer de leverancier *indirect* tussenkomt bij het vervoer of de verzending van de goederen, ratione temporis niet van toepassing op het hoofdgeding.[13]

53. Hieruit volgt dat de criteria die het Hof in dat arrest heeft geformuleerd in casu niet kunnen worden gebruikt, aangezien zij strekken tot uitlegging van artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112 *in de versie vóór de wijziging bij richtlijn 2017/2455*.

54. Daarentegen kunnen de uitleggingselementen van artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112, *in de versie die voortvloeit uit die wijziging*, mijns inziens wel dienen om met behulp van een redenering naar analogie de werkingssfeer van artikel 36 van richtlijn 2008/118 te bepalen.

[11] Arrest KrakVet, punten 69-78.

[12] Richtlijn van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG en richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (PB 2017, L 348, blz. 7).

[13] Arrest KrakVet, punten 55 en 56. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, punt 99), volgens welke hetgeen bij richtlijn 2017/2455 werd geïntroduceerd, „inderdaad een wijziging betrof en *niet* weergeeft welke uitlegging sowieso al aan de bestaande tekst had moeten worden gegeven".

55. Een van deze elementen is artikel 5 bis, eerste alinea, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [14], dat aan die verordening is toegevoegd juist om het criterium van de indirecte tussenkomst in het kader van de btw te definiëren en te verduidelijken [15].

56. Deze bepaling specificeert in welke situaties goederen worden geacht te zijn verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier, inclusief wanneer de leverancier indirect een rol speelt in de verzending of het vervoer van de goederen. De eerste drie situaties zijn die waarin i) de verzending of het vervoer van de goederen door de leverancier wordt uitbesteed aan een derde die de goederen aflevert bij de afnemer, ii) de verzending of het vervoer van de goederen door een derde wordt verricht, maar de leverancier hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk verantwoordelijk is voor de aflevering van de goederen bij de afnemer, en iii) de leverancier de vervoerskosten factureert en bij de afnemer int en de afnemer voorts doorverwijst naar een derde die de verzending of het vervoer van de goederen zal uitvoeren. De vierde situatie, die mij bijzonder relevant lijkt voor de beantwoording van de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen, is die waarin „de leverancier op welke manier ook de leveringsdiensten van een derde promoot, de afnemer en een derde met elkaar in contact brengt of anderszins de informatie die nodig is voor de aflevering van de goederen aan de afnemer verstrekt aan een derde".

57. De Uniewetgever heeft aldus in die verordening de richtsnoeren van het raadgevend comité voor de btw (hierna: „btw-comité") betreffende de uitlegging van de uitdrukking „verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier" opgenomen met het oog op de toepassing van artikel 33 van richtlijn 2006/112. Zoals blijkt uit werkdocument nr. 855 inzake de toepassing van btw-bepalingen met betrekking tot afstandsverkoop [16], werden deze richtsnoeren verstrekt op verzoek van de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk en België die hadden opgemerkt dat er een aantal bedrijfsregelingen was ingevoerd om de levering van de goederen te scheiden van het vervoer en de aflevering teneinde de btw niet in de lidstaat van bestemming van de goederen te hoeven aangeven en betalen. De door het btw-comité voorgestelde lezing weerspiegelde de noodzaak om *misbruikpraktijken* te bestrijden, of preciezer gezegd transacties die leiden tot het verkrijgen van een belastingvoordeel, zoals de toepassing van het vermoedelijk lagere accijnstarief van de staat van verzending van de betrokken goederen of het niet heffen van accijns vanwege de kwalificatie van de transactie als koop op afstand, en die indruisen tegen het doel dat met de desbetreffende bepalingen wordt nagestreefd, namelijk het vermijden van concurrentieverstoringen die worden veroorzaakt door de toepassing van het oorsprongslandbeginsel op grensoverschrijdende transacties.

58. Deze ruime uitlegging, die is ingegeven door de noodzaak om misbruik tegen te gaan, heeft ertoe geleid dat de mate van betrokkenheid die vereist is om de verzending of het vervoer van goederen aan de leverancier te kunnen toerekenen naar beneden toe is bijgesteld. Met andere woorden, het aanbevelen, op welke manier dan ook, van de leveringsdiensten van een derde aan de afnemer, het in contact brengen van de afnemer met een derde, of de mededeling aan een derde

[14] PB 2011, L 77, blz. 1.

[15] Zie overweging 4 van uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regelingen voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten (PB 2019, L 313, blz. 14).

[16] Document taxud.c.1(2015)2158321.

van de informatie die nodig is voor de levering van de goederen aan de afnemer is voldoende om te concluderen dat de goederen worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier.

59. Mijns inziens moet dezelfde strekking worden gegeven aan de uitdrukking „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd" in artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118.

60. De door mij in overweging gegeven analoge uitlegging is mogelijk omdat artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 *dezelfde regel van belastingplichtigheid* formuleert als artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112 (de verkoper is in geval van afstandsverkoop tot voldoening van de accijns gehouden in de lidstaat van bestemming van de goederen) en – gelet op de bewoordingen van artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112 na de wijziging daarvan bij richtlijn 2017/2455 – *dezelfde inhoud* heeft als dat artikel. Bovendien lijkt deze uitlegging gerechtvaardigd gelet op het feit dat richtlijn 2008/118 en richtlijn 2006/112 hetzelfde doel nastreven, namelijk de bestrijding van misbruik, aangezien het Hof herhaaldelijk heeft erkend dat de bestrijding van misbruik, samen met de bestrijding van fraude en belastingontwijking, een doel vormt van richtlijn 2008/118, zoals blijkt uit artikel 11, eerste alinea, en artikel 39, lid 3, eerste alinea, alsook uit overweging 31 van die richtlijn [17].

61. Hieruit volgt dat er met name sprake is van indirecte tussenkomst in de zin van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 wanneer de verkoper op zodanige wijze handelt dat hij de keuze van de koper wat betreft de onderneming die belast is met de verzending en/of het vervoer van de betrokken goederen *stuurt*. In dat geval moet worden geconcludeerd dat de verkoper de accijns verschuldigd is in de lidstaat van bestemming van deze goederen.

62. In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat op de website van B UG, waarop alcoholhoudende dranken aan in Finland gevestigde afnemers zijn verkocht, bepaalde vervoersondernemingen worden aanbevolen. Bovendien bevat die website ook informatie over de transportkosten voor de koper die een van die ondernemingen heeft gekozen, en een link naar de website van elk van die ondernemingen, waarnaar – zodra de koper op de link heeft geklikt – informatie over de te vervoeren goederen wordt doorgestuurd zonder dat de koper daar verder iets voor hoeft te doen.

63. Gelet op deze gegevens kan er, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, mijns inziens van worden uitgegaan dat de betrokken alcoholhoudende dranken indirect door B UG naar Finland zijn vervoerd in de zin van artikel 36 van richtlijn 2008/118, zodat B UG in deze lidstaat accijnsplichtig is.

64. Dit is bovendien de enige uitlegging die strookt met de economische en commerciële realiteit, aangezien in omstandigheden zoals die van de onderhavige zaak de mogelijkheid dat afnemers een andere vervoersonderneming kiezen dan die welke hun door de verkoper op zijn internetsite worden aanbevolen, in het beste geval gering en in werkelijkheid waarschijnlijk louter hypothetisch is.

[17] Zie wat betreft richtlijn 2008/118 met name arrest van 21 december 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie wat betreft richtlijn 2006/112 arrest van 7 maart 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

65. Daar het er bij deze uitlegging noodzakelijkerwijs om gaat ter vermijding van rechtsmisbruik „de sluier van de rechtsvorm van de transactie op te lichten” [18], spreekt het voor zich dat het sluiten door de koper van twee afzonderlijke overeenkomsten met de verkoper en het transportbedrijf irrelevant is om te bepalen of de betrokken goederen moeten worden beschouwd als indirect door of voor rekening van de verkoper te zijn verzonden of vervoerd.

66. Ten slotte zij erop gewezen dat het door B UG in haar schriftelijke opmerkingen naar voren gebrachte argument dat is gebaseerd op het voorstel van de Commissie voor richtlijn 2008/118 [19] mijn conclusie niet op losse schroeven kan zetten.

67. Meer in het bijzonder heeft B UG aangegeven dat volgens het voorstel voor een accijnsrichtlijn de bepaling betreffende afstandsverkopen „voorziet in procedures die van toepassing zijn op de verkopen van bedrijven die direct of indirect zorgen voor het vervoer van accijnsgoederen naar particulieren die in een andere lidstaat wonen”. Volgens B UG betekent deze formulering dat de verkoper moet worden geacht *verantwoordelijk* te zijn voor het vervoer van accijnsgoederen, wil de regel van artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 van toepassing zijn.

68. In werkelijkheid wordt die formulering mijns inziens uitsluitend verklaard door de wens van de Uniewetgever om meer gewicht te geven aan een van de elementen die afstandsverkoop onderscheidt van koop op afstand, zoals is bevestigd in een verslag dat is gepubliceerd in het kader van de wetgevingsprocedure die heeft geleid tot de vaststelling van richtlijn 2008/118 [20], en niet door de wens om de toepassing van artikel 36, lid 1, van die richtlijn afhankelijk te stellen van het bestaan van een of andere vorm van verantwoordelijkheid, met name van civielrechtelijke aard, van de verkoper.

69. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat artikel 36, lid 1, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat accijnsgoederen met name moeten worden beschouwd als „door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat […] verzonden of vervoerd”, zodat de 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 het vervoer van de betrokken goederen belaste onderneming stuurt, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat. In dit verband zijn de omstandigheid dat op de internetsite van de verkoper een of meer specifieke transportondernemingen worden aanbevolen, dat informatie wordt verstrekt over de transportkosten voor de kopers die een van deze ondernemingen hebben gekozen, en dat de site een link bevat naar de internetsite van elk van deze ondernemingen, waarnaar – zodra op deze link wordt geklikt – informatie over de te vervoeren producten wordt doorgestuurd zonder dat de koper daar verder iets voor hoeft te doen, relevante aspecten. Het feit dat de koper twee afzonderlijke overeenkomsten heeft gesloten met respectievelijk de verkoper en de transportonderneming, is daarentegen niet relevant voor deze beoordeling.

[18] Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1997:203, punt 88).

[19] Voorstel voor een richtlijn van de Raad houdende een algemene regeling inzake accijns (COM/2008/0078 def.).

[20] Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité inzake de toepassing van de artikelen 7 tot en met 10 van richtlijn 92/12/EEG (ingediend overeenkomstig artikel 27 van richtlijn 92/12/EEG) (COM/2004/0227 def.).

Conclusie

70. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Helsingin hallinto-oikeus te beantwoorden als volgt:

„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

accijnsgoederen met name moeten worden beschouwd als ‚door de verkoper of voor diens rekening rechtstreeks of [indirect] naar een andere lidstaat […] verzonden of vervoerd', zodat de 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 de betrokken goederen belaste onderneming stuurt; het staat aan de nationale rechter om dit te beoordelen, rekening houdend met alle aspecten van het hoofdgeding."