Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PRIIT PIKAMÄE
föredraget den 26 september 2024 [1]

Mål C-596/23 [Pohjanri] [i]

B UG
ytterligare deltagare i rättegången:
Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt

(begäran om förhandsavgörande från Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland))

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskatt – Direktiv 2008/118/EG – Artikel 36 – Punktskattepliktiga varor som köps på nätet i en annan medlemsstat – Varor som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för säljarens räkning – Transport utförs av ett transportbolag som rekommenderas av säljaren – Nationella regler enligt vilka säljaren är skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten”

1. Domstolen ska i det nu aktuella målet besvara en begäran om förhandsavgörande som framställts av Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland) avseende tolkningen av artikel 36.1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. [2]

2. Domstolen ska för första gången uttala sig om räckvidden av denna bestämmelse i direktiv 2008/118 och ange i vilken grad säljaren ska medverka i transporten av punktskattepliktiga varor för att det ska vara fråga om ”distansförsäljning” och för att det således ska fastställas att säljaren ska betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten för varorna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. Relevanta bestämmelser i det nu aktuella målet är artiklarna 32, 33, 34 och 36 i direktiv 2008/118 samt artikel 33 i direktiv 2006/112/EG. [3]

[1] Originalspråk: franska.

[i] Förevarande mål har getts ett fiktivt namn. Detta namn är inte någon av rättegångsdeltagarnas verkliga namn.

[2] EUT L 9, 2009, s. 12.

[3] Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

Finländsk rätt

Tillämpliga bestämmelser år 2020

4. Direktiv 2008/118 har i Finland införlivats genom punktskattelagen (182/2010) (nedan kallad punktskattelagen). I det nu aktuella målet är denna lag tillämplig i den version som var i kraft 2020.

5. Grundprinciperna för skatt på alkohol och alkoholdrycker som ska betalas till staten och skattesatserna fastställs i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994).

6. I 1 § andra stycket i punktskattelagen anges att lagen ska tillämpas på uttag av punktskatter på bland annat alkohol och alkoholdrycker om inget annat föreskrivs i en särskild punktskattelag.

7. Distansförsäljning i punktskattelagens mening definieras i 6 § punkt 11 som försäljning av punktskattepliktiga produkter vilka redan frisläppts för konsumtion och köps från en annan medlemsstat av en annan person än en godkänd upplagshavare eller en registrerad eller tillfälligt registrerad mottagare som är etablerad i Finland och som inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet och vilka avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till Finland av försäljaren eller för dennes räkning.

8. En distansförsäljare är enligt 6 § punkt 12 i punktskattelagen en försäljare som säljer produkter till Finland i enlighet med punkt 11 i samma artikel.

9. I 72 § första stycket i samma lag anges att punktskatt inte uppbärs på produkter som frisläppts för konsumtion i en annan medlemsstat och som en privatperson förvärvar för eget bruk och själv transporterar till Finland.

10. I 74 § första stycket i punktskattelagen anges att om en privatperson på något annat sätt än enligt 72 § i samma lag eller genom distansförsäljning från en annan medlemsstat för eget bruk förvärvar punktskattepliktiga produkter som transporteras till Finland av en annan privatperson eller av en yrkesmässig näringsidkare, är den privatperson som förvärvat produkterna skattskyldig. Också den som medverkat till transporten och den som innehar produkterna i Finland blir tillsammans med den privatperson som förvärvat produkterna solidariskt ansvariga för betalning av skatten.

11. Enligt 79 § första stycket i lagen om punktskatt uppbärs punktskatt på produkter som sålts till Finland genom distansförsäljning. Enligt 79 § andra stycket är distansförsäljaren skattskyldig. Om distansförsäljaren har en skatterepresentant är denne skattskyldig i stället för distansförsäljaren. Distansförsäljaren är solidariskt ansvarig för den punktskatt som ska betalas av skatterepresentanten. Enligt 79 § tredje stycket uppkommer skyldighet att betala punktskatt då punktskattepliktiga produkter levereras i Finland. Punktskatt ska betalas enligt de bestämmelser som gäller den dag då produkterna levereras i Finland.

Förarbetena till 74 § i punktskattelagen

12. I regeringspropositionen till lagen om punktskatt (RP 263/2009 rd, s. 46) angavs följande i motiveringen till 74 §:

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

…

På produkterna uppbärs skatt oberoende av om de förs in i Finland av en yrkesmässig näringsidkare, t.ex. av ett transportföretag eller posten, eller av en annan privatperson. En väsentlig skillnad jämfört med distansförsäljning är att varken säljaren eller någon på dennes vägnar på något sätt får delta i transporten eller ordnandet av transporten av produkterna. Om säljaren t.ex. på sina internetsidor råder köparen att anlita ett visst transportföretag är det fråga om distansförsäljning, vilket innebär att distansförsäljaren eller dennes skatterepresentant är skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13. Företaget B UG (nedan kallat B UG) drev en webbplats, som även fanns tillgänglig på finska, där kunderna kunde köpa olika märken av drycker med låg och hög alkoholhalt i en webbutik.

14. Den 20 april 2020 beslagtog tullen i Finland en försändelse innehållande olika alkoholdrycker som hade skickats från Tyskland till Finland av B UG vilken försändelse var adresserad till en privatperson. Försändelsen beslagtogs med stöd av 103 § i punktskattelagen. Syftet med beslaget var att kontrollera att bestämmelserna i denna lag iakttagits i samband med importen av alkoholdryckerna.

15. Skattemyndigheten bad den köpare som gjort beställningen på B UG:s webbplats att lämna uppgifter om hur beställningsprocessen såg ut och hur transporten organiserades.

16. Enligt de förklaringar som privatpersonen lämnade den 25 juni 2020 visades reklam för X:s, Y:s och Z:s transporttjänster när beställningen gjordes i B UG:s webbshop. Varukorgen uppdaterades således med orderns vikt och fraktpriset varje gång produkter lades till i den. När alkoholbeställningen skulle betalas anmodades kunden på B UG:s webbplats att ordna transporten. Denna påminnelse innehöll enligt privatpersonen länkar till transportörernas webbplatser. Privatpersonen valde bolaget X för transporten av beställningen. Genom att klicka på länken ”X” leddes han direkt till webbplatsen för bolaget X. På denna webbplats lämnade han sina kontaktuppgifter, men däremot inga uppgifter om beställningen, såsom beställningsnumret. Han betalade fraktpriset direkt till bolaget X på bolagets webbplats.

17. Skattemyndigheten har till stöd för sitt resonemang ingett en skärmdump av B UG:s webbplats från den 16 juni 2020 med anvisningar om leveranssätt och en skärmdump från den 24 juni 2020 med de leveransvillkor som anges på webbplatsen. Av skärmdumparna framgår att B UG inte själv organiserade transporten av produkterna utan gav kunderna möjlighet att komma och hämta beställningen eller välja en transportör. På B UG:s webbplats angavs några transportörer som möjliga alternativ. Skärmdumparna visar också att bolaget angav för sina kunder att det ankom på dem att betala skatten i Finland.

18. Genom beslut av den 21 augusti 2020 påförde skattemyndigheten B UG skatt på alkohol och alkoholdrycker, ett skattetillägg och dröjsmålsränta på sammanlagt 1 645,83 euro för de alkoholdrycker som beslagtagits dagen innan. Skattemyndigheten ansåg att bolaget eller en person som handlade för dess räkning direkt eller indirekt hade avsänt eller transporterat alkoholdryckerna i fråga till Finland och att nämnda bolag följaktligen hade agerat som distansförsäljare och var skyldigt att betala punktskatt i Finland.

19. B UG överklagade beskattningsbeslutet till skattemyndigheten. Skattemyndigheten fastställde beskattningsbeslutet genom beslut av den 1 juni 2021.

20. B UG har överklagat skattemyndighetens beslut av den 1 juni 2021 till Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland). Bolaget har yrkat att skattemyndighetens beslut ska upphävas och att beslutet såvitt det avser skatter på alkohol och alkoholdrycker som bolaget påförts ska återkallas.

21. Helsingfors förvaltningsdomstol vill få klarhet i huruvida B UG har medverkat vid transporten av de alkoholdrycker som bolaget sålt på sin webbplats så att det ska anses vara skyldigt att betala punktskatt i Finland som distansförsäljare av dessa alkoholdrycker. Förvaltningsdomstolen har angett att det är utrett att den privatperson som förvärvade varorna i Tyskland köpte dem från B UG för eget bruk och betalade transportkostnaderna för nämnda produkter direkt till transportbolaget.

22. Förvaltningsdomstolen menar att domstolens rättspraxis inte ger något svar på frågan hur uttrycket ”som direkt eller indirekt avsänds eller transporteras till en annan medlemsstat av säljaren eller för säljarens räkning” i artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ska tolkas.

23. Nämnda domstol anser att det måste prövas i det nu aktuella målet huruvida B UG direkt eller indirekt ska anses ha medverkat vid transporten av varorna till en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG när det på säljarens webbplats finns hänvisningar till olika transportbolag och uppgifter om transportkostnaderna för köparna. Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att säljarens webbplats innehöll en länk till transportbolagens webbplatser, och att information om de varor som skulle transporteras lämnades automatiskt så snart kunden klickat på länken.

24. Mot denna bakgrund har Helsingfors förvaltningsdomstol beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

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

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

Bedömning

Tolkningsfrågornas räckvidd

25. Den nationella domstolens andra fråga avser tolkningen av artikel 36.1 i direktiv 2008/118 mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet, medan den första frågan, som har ett snävare tillämpningsområde, tycks vara huruvida tolkningen av 74 § i punktskattelagen, såsom den anges i den finska regeringens lagproposition, är förenlig med artikel 36.1, vilken artikel har införlivats i nationell rätt genom den förstnämnda bestämmelsen.

26. Eftersom dessa två frågor i själva verket rör samma frågeställning om tillämpningsområdet för artikel 36.1 i direktiv 2008/118, särskilt formuleringen ”avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning”, kan de enligt min mening behandlas tillsammans.

Prövning i sak

27. Direktiv 2008/118 syftar till att säkerställa en väl fungerande inre marknad genom fri rörlighet för punktskattepliktiga varor inom Europeiska unionen. För detta ändamål kräver direktivet en harmonisering av nationell lagstiftning som reglerar dessa typer av skatter för att säkerställa att begreppet punktskattskyldighet och villkoren för denna är desamma i alla medlemsstater. [4]

28. De allmänna regler om punktskatt som infördes genom direktivet är enbart tillämpliga på de varor som anges i artikel 1.1 i direktivet, däribland alkoholdrycker.

[4] Se särskilt skäl 8 i direktiv 2008/118.

29. För att systemet ska vara effektivt krävs att punktskatt tas ut när någon av dessa varor släpps ut på den inre marknaden, samtidigt som punktskattskyldigheten bör ligga så nära slutkonsumenten som möjligt.

30. Unionslagstiftaren har uttryckt dessa krav som följer. I artikel 2 i direktiv 2008/118 föreskrivs att skattskyldighet för punktskatt inträder när varorna tillverkas eller importeras till unionens territorium. I artikel 7.1 i direktivet fastställs den allmänna regeln att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.[5] I artikel 9 första stycket i direktivet anges att villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion.

31. Bestämmelserna i kapitel V i direktiv 2008/118 (”Flyttning och beskattning av punktskattepliktiga varor efter frisläppande för konsumtion”) rör situationer där en punktskattepliktig vara, efter att ha släppts för konsumtion och efter det att den därtill hörande punktskatten har betalats, har flyttats inom unionen. Dessa bestämmelser tillgodoser behovet av att säkerställa att den skatterättsliga territorialitetsprincipen iakttas, enligt vilken punktskatt ska betalas i det land där den faktiska konsumtionen sker, och att undvika dubbelbeskattning av de berörda varorna.

32. I artikel 32 i direktiv 2008/118 anges att punktskatten endast ska tas ut i den medlemsstat där de punktskattepliktiga varorna förvärvas, när varorna förvärvas av en enskild person för dennes eget bruk och transporteras av denne person från en medlemsstat till en annan. Samtidigt innehåller artiklarna 33 och 36 i direktivet undantag från den allmänna regeln i artikel 7 i direktivet, eftersom det fastställs i dessa artiklar att punktskatt på en vara som redan frisläppts för konsumtion ska tas ut vid ett *senare* tillfälle än när varan frisläpps för konsumtion.

33. I artikel 33 i direktiv 2008/118 föreskrivs, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 36 i direktivet, att punktskatt på varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och som innehas för kommersiella syften i en annan medlemsstat för att levereras eller användas där, ska tas ut i denna andra medlemsstat. Betalningsskyldig för punktskatten ska i ett sådant fall vara antingen den person som verkställt leveransen eller som innehar de varor som är avsedda att levereras, eller den person till vilken varorna levererats i den andra medlemsstaten.

34. Artikel 36 i direktivet, vars tolkning har begärts i det nu aktuella målet, rör distansförsäljning och föreskriver att punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och som köps av en annan person än en godkänd upplagshavare eller en registrerad mottagare som är etablerad i en annan medlemsstat och som inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet, och som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för säljarens räkning, ska vara punktskattepliktiga i destionationsmedlemsstaten. I det fallet är det säljaren som är skyldig att betala punktskatt.

35. Artikel 32 i direktiv 2008/118 är inte tillämplig i detta mål. Det är visserligen ostridigt att den privatperson som köpte de aktuella produkterna gjorde det för eget bruk, men det är lika ostridigt att vederbörande inte själv transporterade produkterna från Tyskland till Finland.[6]

[5] I artikel 7.2 i direktiv 2008/18 definieras begreppet ”frisläppande för konsumtion” enligt följande: ”a) punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande, b) innehav av punktskattepliktiga varor utanför ramen för ett uppskovsförfarande för vilka punktskatt ännu inte har uppburits enligt gällande gemenskapsbestämmelser eller nationell lagstiftning, c) tillverkning av punktskattepliktiga varor, även otillåten, utanför ramen för ett uppskovsförfarande, d) import av punktskattepliktiga varor, även otillåten, såvida inte de punktskattepliktiga varorna omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.”

[6] Se, i detta avseende, dom av den 23 november 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

36. Den hänskjutande domstolen ska pröva huruvida det parti alkoholdrycker som beslagtagits av den finska tullen var föremål för en distansförsäljning i den mening som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118. I så fall är B UG skyldigt att betala punktskatt och skattetillägg enligt det beskattningsbeslut som fattades av de finska skattemyndigheterna den 21 augusti 2020. Om så inte är fallet är det med nödvändighet fråga om ett distansköp, som omfattas av artikel 33 i direktivet, och då skulle det vara B UG:s kunder, inte bolaget självt, som skulle vara skyldiga att betala punktskatten i fråga.

37. Frågan är alltså hur formuleringen ”som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning”, och särskilt säljarens *indirekta* medverkan, ska tolkas.

38. Ordalydelsen i artikel 36 i direktiv 2008/118 ger inte någon vägledning i frågan, och domstolen har hittills inte haft skäl att ta ställning till den.

39. Det ska emellertid framhållas att domstolen fastställde de grundläggande principerna för bestämmelsens tolkning i dom av den 2 april 1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152).[7]

40. De faktiska omständigheterna i det mål som avgjordes med den domen var att MLB, ett bolag etablerat i Förenade kungariket, tog emot och fullgjorde beställningar av cigaretter och tobak från privatpersoner bosatta i Förenade kungariket. MLB köpte varorna av EMU, ett bolag som var etablerat i Luxemburg och tillhörde samma koncern, och organiserade importen till Förenade kungariket med hjälp av en privat transportör i privatpersonernas namn och för deras räkning, mot betalning av avgift.

41. Domstolen fann i sin dom att detta utgjorde distansförsäljning och att det inte var fråga om ett köp som gjordes av privatpersoner, dels på grund av att MLB (och inte de privatpersoner som MLB företrädde) tog initiativ till de beställningar som gjordes hos säljaren och bar de risker som var förenade med förändringar i växelkurserna, dels på grund av att EMU och MLB utgjorde en del av samma ekonomiska enhet.

42. Domstolen drog denna slutsats på grund av att artikel 10.2 i direktiv 92/12 ”har avfattats så, att den inte enbart täcker det fallet att säljaren själv transporterar eller avsänder varorna utan på ett mycket mer omfattande sätt täcker även alla de fall där varorna avsänds eller transporteras för säljarens räkning”, och att ”det klart [framgår] av den formulering som har använts i denna bestämmelse att gemenskapslagstiftaren snarare är intresserad av transaktionernas objektiva beskaffenhet än av deras rättsliga form”.[8]

43. Det innebär dels att formuleringen ”som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning” ska ges en vid tolkning, dels att tolkningen ska återspegla de faktiska ekonomiska omständigheterna i den aktuella transaktionen, utan några inslag av formalism. Detta konstaterande utgör emellertid inte mer än en utgångspunkt för den tolkningsinsats som krävs av den hänskjutande domstolen.

[7] I det målet hade domstolen fått en fråga om tolkningen av artikel 10.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1 s. 57), och inte om artikel 36.1 i direktiv 2008/118. Direktiv 92/12 upphävdes och ersattes visserligen den 1 april 2010 av det sistnämnda direktivet, som är det enda som är tidsmässigt tillämpligt i det nationella målet. Det framgår emellertid av lydelsen i artikel 36.1 i direktiv 2008/118 och i artikel 10.1 i direktiv 92/12 att innehållet i bestämmelserna inte har ändrats i sak. Domstolens praxis i fråga om den sistnämnda bestämmelsen är alltså fortfarande tillämplig i fråga om artikel 36.1 i direktiv 2008/118. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 34).

[8] Dom av den 2 april 1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, punkterna 45 och 46).

44. Som tolkningshjälp har Europeiska kommissionen i sitt skriftliga yttrande föreslagit en tillämpning i analogi med domen i målet KrakVet Marek Batko. [9]

45. I denna dom uttalade sig domstolen, på området för mervärdesskatt, om tolkningen av en bestämmelse som i högsta grad liknar artikel 36.1 i direktiv 2008/118, nämligen artikel 33.1 i direktiv 2006/112. I den artikeln föreskrevs att ”platsen för leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning” från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas ska anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, när vissa villkor är uppfyllda.

46. Den faktiska situation som beskrivits av den hänskjutande domstolen var ett fall där varor såldes av en leverantör etablerad i en medlemsstat till förvärvare bosatta i en annan medlemsstat vilka transporterades till dem av ett bolag som rekommenderades av leverantören, men som förvärvarna fritt kunde välja att anlita för denna transport. Skulle dessa varor anses ha försänts eller transporterats ”av leverantören eller för hans räkning”?

47. Det grundläggande kravet att de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena ska beaktas vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, föranledde domstolens slutsats att varor försänds eller transporteras för leverantörens räkning när det är leverantören, och inte förvärvaren, som faktiskt beslutar om hur varorna ska försändas eller transporteras. Leverantören måste alltså ha en ”*avgörande* roll när det gäller att ta initiativ till samt att organisera de väsentliga skedena av försändelsen eller transporten av varorna”. [10]

48. Domstolen pekade sedan ut fyra kriterier för att kontrollera om så är fallet.

49. För det första ska det prövas vilken betydelse frågan om försändelsen eller transporten av varorna till förvärvarna har mot bakgrund av de affärsmetoder som kännetecknar den verksamhet som den berörda leverantören bedriver. För det andra ska det fastställas vem som faktiskt kan välja hur försändelsen eller transporten av de berörda varorna ska ske. Varorna kan anses ha försänts eller transporterats för leverantörens räkning när förvärvarna endast godtar leverantörens val, oavsett om det gäller valet av bolag som ska transportera de aktuella varorna eller hur varorna ska försändas eller transporteras. En sådan slutsats skulle bland annat kunna grundas på sådana omständigheter som det begränsade urvalet av företag som leverantören rekommenderar för nämnda vidarebefordran. För det tredje ska det undersökas huruvida det är leverantören eller förvärvaren som bär risken för försändelsen och leveransen av varorna. För det fjärde ska det göras en bedömning av betalningsvillkoren för såväl leveransen av varorna som för försändelsen eller transporten av dem. En enda ekonomisk transaktion för förvärv samt leverans och transport av nämnda varor är en indikation på leverantörens betydande inblandning i varornas vidarebefordran. [11]

50. Jag för min del konstaterar att det i det nu aktuella fallet saknas förutsättningar för en sådan analog tillämpning av kriterierna i KrakVet-domen som kommissionen har förespråkat i sitt skriftliga yttrande.

51. Även om jag utan tvekan godtar tanken att de sekundärrättsliga bestämmelserna om punktskatter och motsvarande bestämmelser om mervärdesskatt kan tolkas på samma sätt, anser jag inte att det är motiverat i det nu aktuella fallet mot bakgrund av innehållet i artikel 33.1 i

[9] Dom av den 18 juni 2020 (C-276/18, EU:C:2020:485, punkterna 61–63) (nedan kallad KrakVet-domen).

[10] KrakVet-domen, punkt 63 (min kursivering).

[11] KrakVet-domen, punkterna 69–78.

direktiv 2006/112, i den lydelse som prövades i KrakVet-domen, och i artikel 36.1 i direktiv 2008/118. Det följer av den sistnämnda artikeln att det är tillräckligt att säljaren indirekt medverkar i avsändandet eller transporten av de berörda varorna för att det ska vara fråga om en ”distansförsäljning”, men samma medverkan var inte ett nödvändigt villkor för att det skulle vara fråga om en ”gemenskapsintern distansförsäljning av varor” i den mening som avsågs i artikel 33.1 före den ändring av direktiv 2006/112 som gjordes genom artikel 2 i direktiv 2017/2455. [12]

52. Denna ändring, enligt vilken varor ska anses ”avsända eller transporterade av leverantören eller för dennes räkning” till och med om leverantören deltar *indirekt* i transporten eller avsändandet, var emellertid inte tidsmässigt tillämplig i det nationella målet, såsom domstolen framhöll i KrakVet-domen. [13]

53. Det betyder att de kriterier som domstolen angav i den ovan angivna domen inte kan användas i det nu aktuella fallet, i och med att de togs fram för att tolka artikel 33.1 i direktiv 2006/112, *i dess lydelse före den ändring som infördes genom direktiv 2017/2455*.

54. Däremot kan uppgifterna om tolkningen av artikel 33.1 i direktiv 2006/112, *i dess lydelse enligt samma ändring*, enligt min mening tjäna till att fastställa tillämpningsområdet för artikel 36 i direktiv 2008/118 genom ett analogt resonemang.

55. Bland annat ska hänsyn tas till artikel 5a första stycket i rådets genomförandeförordning (EU) 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, [14] vilken fördes in i tillämpningsföreskrifterna just för att klargöra och definiera kriteriet indirekt medverkan i mervärdesskattesammanhang. [15]

56. I denna bestämmelse anges i vilka situationer varorna ska anses ha försänts eller transporterats av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varornas transport eller försändelse. De tre första fallen är följande: i) Om försändelsen eller transporten av varorna lagts ut av leverantören på en tredje part som levererar varorna till kunden. ii) Om försändelsen eller transporten av varorna tillhandahålls av en tredje part, men leverantören antingen har helt eller delvist ansvar för leveransen av varorna till kunden. iii) Om leverantören fakturerar och uppbär transportavgifterna från kunden och vidarebefordrar dem till en tredje part som ombesörjer försändelsen eller transporten av varorna. Det fjärde fallet, vilket förefaller vara särskilt relevant för att besvara den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor, är följande: ”Om leverantören gentemot kunden på något sätt främjar en tredje parts leveranstjänster, sätter kunden och tredje part i kontakt med varandra eller på annat sätt ger tredje part den information som behövs för leverans av varorna till konsumenten.”

[12] Rådets direktiv av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor (EUT L 348, 2017, s. 7).

[13] KrakVet-domen, punkterna 55 och 56. Se även förslaget till avgörande av generaladvokat Sharpston i målet KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, punkt 99), enligt vilket den text som infördes genom direktiv 2017/2455 ”verkligen var en ändring och … inte utgör den tolkning som under alla omständigheter borde ha getts den befintliga texten”.

[14] EUT L 77, 2011, s. 1.

[15] Se skäl 4 i rådets genomförandeförordning (EU) 2019/2026 av den 21 november 2019 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som förmedlas genom elektroniska gränssnitt och de särskilda ordningarna för beskattningsbara personer som tillhandahåller tjänster till icke beskattningsbara personer, som utför distansförsäljning av varor och vissa inhemska leveranser av varor (EUT L 313, 2019, s. 14).

57. Unionslagstiftaren har således införlivat mervärdesskattekommitténs riktlinjer för tolkningen av uttrycket ”avsänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning” vid tillämpning av artikel 33 i direktiv 2006/112. Såsom framgår av arbetsdokument nr 855 om tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna på distansförsäljning [16] har dessa riktlinjer lämnats på begäran av skattemyndigheterna i Förenade kungariket och Belgien, vilka hade noterat att vissa bolag hade inrättat affärsarrangemang i syfte att separera transport och avlämnande av varor från leverans av varor [i direktivets mening] i syfte att undvika redovisning och betalning av mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten. Den tolkning som föreslogs av kommittén återspeglade behovet av att bekämpa missbruk, närmare bestämt transaktioner som leder till en skattefördel, såsom påförandet av en förmodat lägre punktskattesats i avsändarstaten för de berörda varorna, eller det uteblivna påförandet av punktskatten, på grund av att transaktionen kvalificeras som distansköp, vilka strider mot det mål som eftersträvas med de relevanta bestämmelserna, nämligen att undvika en snedvriden konkurrens till följd av att principen om ursprungsstat tillämpas på gränsöverskridande transaktioner.

58. Denna breda tolkning, som inspirerades av behovet att bekämpa missbruk, ledde till att ett sänkt krav på den grad av medverkan som krävs för att en leverans eller en transport av varor ska kunna tillskrivas leverantören. Det är med andra ord tillräckligt att leverantören gentemot förvärvaren på något sätt främjar en tredje parts leveranstjänster, sätter förvärvaren och tredje part i kontakt med varandra eller på annat sätt ger tredje part den information som behövs för leverans av varorna till konsumenten för att varorna ska anses ha avsänts eller transporterats av leverantören eller för transportörens räkning.

59. Jag menar att formuleringen ”avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning” i artikel 36.1 i direktiv 2008/118/EG ska ges samma räckvidd.

60. Den analoga tolkning som jag föreslår är möjlig i och med att artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ger uttryck för *samma regel för skattskyldighet* som den som framträder i artikel 33.1 i direktiv 2006/112 (säljaren är skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten när det är fråga om distansförsäljning) och har *samma innehåll* som artikel 33.1 i direktiv 2006/112 i sistnämndas lydelse efter den ändring som gjordes genom direktiv 2017/2455. Denna tolkning förefaller också motiverad mot bakgrund av det faktum att direktiv 2008/118 har samma syfte som direktiv 2006/112, att motverka missbruk, och domstolen har vid upprepade tillfällen medgett att syftet att motverka missbruk, tillsammans med syftena att motverka skatteundandragande och skatteflykt, ska hänföras till den teleologiska dimensionen av direktiv 2008/118, såsom framgår av artikel 11 första stycket och artikel 39.3 första stycket, samt av skäl 31 i samma direktiv. [17]

61. Av detta följer att det är fråga om en indirekt medverkan i den mening som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118 när säljaren agerar på ett sådant sätt att han *styr* köparens val av det bolag som ska ansvara för avsändandet och/eller transporten av de berörda produkterna. I ett sådant fall ska säljaren vara skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten för varorna.

62. I det nu aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att B UG på sin webbplats, där alkoholdrycker såldes till köpare i Finland, rekommenderade vissa transportbolag. Samma webbplats innehöll också upplysningar om transportkostnaderna för den köpare som valde ett av

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

[17] Se särskilt, med avseende på direktiv 2008/118, dom av den 21 december 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punkt 39 och där angiven rättspraxis). Se, beträffande direktiv 2006/112, dom av den 7 mars 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

dessa bolag och en länk till webbplatsen för vart och ett av dessa bolag. När köparen klickat på länken överfördes information om de produkter som skulle transporteras utan att köparen behövde vidta någon ytterligare åtgärd.

63. Mot bakgrund av denna information, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, menar jag att de aktuella alkoholdryckerna indirekt har transporterats till Finland av B UG, i den mening som avses i artikel 36 i direktiv 2008/118, vilket innebär att B UG ska betala punktskatten i denna medlemsstat.

64. Det är för övrigt den enda tolkning som är förenlig med de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena, eftersom kundernas möjlighet att under sådana omständigheter som i det nu aktuella fallet välja ett annat transportbolag än de som säljaren rekommenderar på sin webbplats i bästa fall är avlägsen och i själva verket sannolikt rent hypotetisk.

65. I och med att denna tolkning nödvändigtvis innebär att transaktionens rättsliga form ”avslöjas” för att ett eventuellt rättsmissbruk ska kunna förhindras [18], säger det sig självt att den omständigheten att köparen ingått två separata avtal, med säljaren och med transportbolaget, saknar betydelse för bedömningen av huruvida de berörda varorna ska anses ha avsänts eller transporterats indirekt av säljaren eller för säljarens räkning.

66. Jag vill slutligen klargöra att det argument som B UG har framfört i sitt skriftliga yttrande, vilket grundar sig på kommissionens förslag till direktiv 2008/118, [19] inte påverkar min slutsats.

67. B UG har närmare bestämt angett att bestämmelsen om distansförsäljning enligt förslaget till direktiv om punktskatt ”innehåller bestämmelser om förfaranden vid försäljning av näringsidkare som direkt eller indirekt ansvarar för transporten av de punktskattebelagda varorna till enskilda personer som är etablerade i en annan medlemsstat”. Formuleringen innebär att säljaren måste anses vara ansvarig för transporten av de punktskattepliktiga varorna för att bestämmelsen i artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ska vara tillämplig.

68. Jag menar att den enda förklaringen till en sådan formulering i själva verket är unionslagstiftarens önskan att ge större tyngd åt en av de faktorer som skiljer distansförsäljning från distansköp, vilket bekräftas i en rapport som offentliggjordes i det lagstiftningsförfarande som utmynnade i att direktiv 2008/118 antogs, [20] och inte av någon vilja att som ett villkor för att artikel 36.1 ska vara tillämplig kräva att säljaren ska ha någon form av ansvar, särskilt civilrättsligt.

69. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att punktskattepliktiga varor ”avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning”, vilket medför att säljaren ska betala punktskatten i den andra medlemsstaten, när säljaren agerar på ett sådant sätt som styr köparens val av bolag som ska ansvara för transporten av de berörda varorna, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera. Relevanta omständigheter i detta hänseende är i synnerhet den omständigheten att säljaren på sin webbplats rekommenderar ett eller flera bestämda transportbolag, att säljaren på denna webbplats lämnar upplysningar om de transportkostnader som köparen efter att ha valt ett av dessa bolag får betala, och att webbplatsen innehåller en länk

[18] Se, för ett liknande resonemang, förslaget till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1997:203, punkt 88).

[19] Förslag till rådets direktiv om allmänna regler för punktskatt (KOM(2008) 78 slutlig).

[20] Rapport från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om tillämpningen av artiklarna 7–10 i direktiv 92/12/EEG (framlagd enligt artikel 27 i direktiv 92/12/EEG) (KOM(2004) 227 slutlig).

till webbplatsen för vart och ett av dessa bolag, till vilken information om de produkter som ska transporteras överförs när köparen klickat på länken, utan att köparen behöver vidta någon ytterligare åtgärd. Den omständigheten att köparen har ingått två separata avtal, med säljaren och med transportbolaget, har däremot ingen betydelse för nämnda bedömning.

Förslag till avgörande

70. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland) på följande sätt:

Artikel 36.1 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG

ska tolkas så,

att punktskattepliktiga varor ”avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning”, vilket medför att säljaren ska betala punktskatten i den andra medlemsstaten, särskilt när säljaren agerar på ett sådant sätt som styr köparens val av bolag som ska ansvara för transporten av de berörda varorna, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera med beaktande av samtliga omständigheter i det nationella målet.