Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. PIKAMÄE
fremsat den 26. september 2024[1]

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

B UG
procesdeltager
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Helsingin hallinto-oikeus
(forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland))

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – artikel 36 – onlinekøb af varer, der er punktafgiftspligtige i en anden medlemsstat – varer, som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på dennes vegne – transport ved et transportselskab anbefalet af sælgeren – national lovgivning, hvorefter sælgeren anses for at hæfte for betalingen af punktafgifter, der forfalder i bestemmelsesmedlemsstaten«

1. I den foreliggende sag har Domstolen af Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) fået forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 36, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF[2].

2. Domstolen har hermed for første gang fået lejlighed til at tage stilling til rækkevidden af denne bestemmelse i direktiv 2008/118, idet den skal fastslå, hvilken grad af medvirken i transporten af punktafgiftspligtige varer fra sælgerens side der gør det muligt at fastslå, at der er tale om et »fjernsalg«, for heraf at konkludere, at sælgeren hæfter for betalingen af punktafgiften i disse varers bestemmelsesmedlemsstat.

Retsforskrifter

EU-retten

3. I den foreliggende sag er artikel 32, 33, 34 og 36 i direktiv 2008/118 relevante i lighed med artikel 33 i direktiv 2006/112/EF[3].

[1] – Originalsprog: fransk.

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

[2] – EUT 2009, L 9, s. 12.

[3] – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

Finsk ret

Den retlige ramme, der var gældende i 2020

4. Direktiv 2008/118 blev gennemført i finsk ret ved valmisteverotuslaki (182/2010) (lov om punktafgifter (182/2010) (herefter »punktafgiftsloven«). I den foreliggende sag finder denne lov anvendelse i den affattelse, der var gældende i 2020.

5. Principperne for opkrævning af den afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, der skal betales til staten, og for ansættelsen af afgiftsbeløbet er fastsat i laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer (1471/1994)).

6. I henhold til punktafgiftslovens § 1, stk. 2, finder denne lov anvendelse på opkrævning af punktafgifter på bl.a. alkohol og alkoholholdige drikkevarer, medmindre andet er fastsat i den relevante særlov.

7. I henhold til den nævnte lovs § 6, nr. 11, er et »fjernsalg« som omhandlet i samme lov et salg, hvorved en anden person end en godkendt oplagshaver, en registreret modtager eller en midlertidigt registreret modtager, som er etableret i Finland og ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, har anskaffet punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af fjernsælgeren eller på dennes vegne til Finland.

8. I henhold til punktafgiftslovens § 6, nr. 12, er en »fjernsælger« en sælger, der sælger varer til Finland i henhold til samme paragrafs nr. 11.

9. I henhold til denne lovs § 72, stk. 1, opkræves der ikke punktafgift af varer, der er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, hvis de er anskaffet af en privatperson til eget brug og af den pågældende transporteres til Finland.

10. Den nævnte lovs § 74, stk. 1, bestemmer, at hvis en privatperson på anden måde end den i § 72 fastsatte eller ved fjernsalg anskaffer punktafgiftspligtige varer fra en anden medlemsstat til eget brug, og varerne transporteres til Finland af en anden privatperson eller en erhvervsdrivende, hæfter førstnævnte privatperson for betalingen af punktafgiften. Enhver, der har deltaget i transporten af de nævnte varer eller er i besiddelse af varerne i Finland, hæfter ligeledes for betalingen af den punktafgift, der skal betales af den privatperson, der har anskaffet de punktafgiftspligtige varer, som om det var den pågældendes eget afgiftstilsvar.

11. I henhold til punktafgiftslovens § 79, stk. 1, opkræves der punktafgift af varer, der sælges ved et fjernsalg til Finland. Denne paragrafs stk. 2 fastsætter, at fjernsælgeren hæfter for betalingen af denne afgift. Hvis fjernsælgeren har en fiskal repræsentant, er det denne og ikke fjernsælgeren, der hæfter for betalingen af den nævnte afgift. Fjernsælgeren hæfter for den punktafgift, der skal betales af den fiskale repræsentant, som om det var fjernsælgerens eget afgiftstilsvar. I henhold til den nævnte paragrafs stk. 3 forfalder punktafgiften til betaling, når de punktafgiftspligtige varer overdrages i Finland. Der skal betales punktafgift i henhold til de regler, der gælder den dag, hvor varerne overdrages i Finland.

Forarbejderne til punktafgiftslovens § 74

12. Begrundelsen for vedtagelsen af punktafgiftslovens § 74, således som den fremgår af regeringens forslag til punktafgiftsloven (HE 263/2009 vp, s. 46), har følgende ordlyd:

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

[…]

Varerne vil blive pålagt afgift, uanset om de bliver importeret til Finland af en erhvervsdrivende – som f.eks. et transportfirma eller et postvæsen – eller af en anden privatperson. Den største forskel fra fjernsalg vil være, at sælgeren eller en person, der handler på sælgerens vegne, ikke på nogen måde må være involveret i transporten af varerne eller i organiseringen af transporten. Der er derimod tale om et fjernsalg, hvis f.eks. sælgeren på sit websted tilskynder køberen til at benytte et bestemt transportfirma, idet fjernsælgeren eller dennes fiskale repræsentant i så fald skal betale punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13. Selskabet B UG drev et websted, som også var tilgængeligt på finsk, hvor kunder kunne købe milde og stærke alkoholholdige drikkevarer af forskellige mærker i en onlinebutik.

14. Det finske toldvæsen beslaglagde den 20. april 2020 et parti forskellige alkoholholdige drikkevarer, som B UG havde sendt fra Tyskland til Finland med en privatperson som modtager. Forsendelsen blev i henhold til punktafgiftslovens § 103 beslaglagt med henblik på at fastslå, om denne lovs bestemmelser var overholdt ved importen af disse drikkevarer.

15. Skatte- og afgiftsforvaltningen bad køberen, som havde afgivet sin ordre på B UG's websted, om oplysninger om ordreforløbet og om tilrettelæggelsen af transporten.

16. Ifølge de forklaringer, som denne privatperson afgav den 25. juni 2020, blev der under hans afgivelse af ordren i B UG's onlinebutik reklameret for transportydelser fra selskab X, Y og Z. Hver gang der blev tilføjet varer til indkøbskurven, blev denne opdateret med hensyn til ordrens vægt og fragtprisen. Efter at ordren på de alkoholholdige drikkevarer var betalt, blev der på B UG's websted vist en påmindelse om tilrettelæggelse af transporten. Ifølge denne privatperson indeholdt denne påmindelse direkte links til transportselskabernes websteder. Privatpersonen valgte selskab X til at transportere ordren. Ved at klikke på linket »X« blev han dirigeret til webstedet for dette selskab. På dette websted indtastede han ganske vist sine kontaktoplysninger, men ingen oplysninger om sin ordre såsom ordrenummeret. Han betalte fragtprisen direkte til X på X' websted.

17. Skatte- og afgiftsforvaltningen har til støtte for sin argumentation fremlagt et skærmbillede fra B UG's websted dateret den 16. juni 2020 med anvisninger vedrørende leveringsmåden og et skærmbillede fra samme websted fra den 24. juni 2020 med leveringsbetingelserne. Det fremgår af disse skærmbilleder, at B UG ikke selv arrangerer transporten af varerne, men tilbyder sine kunder muligheden for at afhente ordren selv eller vælge en transportør, hvorefter der på B UG's websted foreslås et udvalg af transportselskaber. Endvidere fremgår det af de nævnte skærmbilleder, at B UG oplyser sine kunder om, at de selv er ansvarlige for at betale afgifter i Finland.

18. Ved afgørelse af 21. august 2020 pålagde skatte- og afgiftsforvaltningen B UG en afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer og en skattebøde på i alt 1 645,83 EUR for de alkoholholdige drikkevarer, der var blevet beslaglagt den foregående dag. Denne forvaltning lagde til grund, at de omhandlede alkoholholdige drikkevarer direkte eller indirekte var blevet fremsendt eller transporteret til Finland af dette selskab eller på dets vegne, og at det nævnte selskab havde optrådt som fjernsælger og derfor hæftede for betalingen af punktafgifterne i Finland.

19. B UG klagede til skatte- og afgiftsforvaltningen over afgiftsansættelsen. Ved afgørelse af 1. juni 2021 afviste skatte- og afgiftsforvaltningen denne klage.

20. B UG har indbragt skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelse af 1. juni 2021 for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki). Selskabet har nedlagt påstand om, at skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelse annulleres, og at alle krav om betaling af afgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, som sagsøgeren er blevet pålagt, frafaldes.

21. Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) er i tvivl om, hvorvidt B UG har deltaget i transporten af de alkoholholdige drikkevarer, som dette selskab solgte på sit websted, og derfor skal anses for at hæfte for betalingen af punktafgiften i Finland som fjernsælger af alkoholholdige drikkevarer. Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) har præciseret, at den privatperson, der anskaffede disse varer i Tyskland, indkøbte dem hos B UG til eget brug og betalte transportfirmaet direkte for fragten af de nævnte varer.

22. Ifølge denne domstol giver EU-Domstolens praksis ikke svar på spørgsmålet om, hvordan udtrykket »fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat« i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118 skal fortolkes.

23. Den nævnte domstol har lagt til grund, at den foreliggende sag kræver en bedømmelse af navnlig spørgsmålet om, hvorvidt B UG har deltaget direkte eller indirekte i transporten af varerne til en anden medlemsstat som omhandlet i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118, når der på dette selskabs websted er blevet henvist til forskellige transportfirmaer og givet oplysninger om de transportomkostninger, som køberne skal bære. Endvidere har den forelæggende ret påpeget, at der på sælgerens websted optrådte links til transportfirmaernes websteder, og at når der var klikket på et sådant link, blev der automatisk fra sælgerens websted til det pågældende websted overført oplysninger om de varer, der skulle transporteres.

24. På denne baggrund har Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

Bedømmelse

Rækkevidden af de præjudicielle spørgsmål

25. Det skal indledningsvis anføres, at hvor den forelæggende rets andet spørgsmål vedrører fortolkningen af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118, henset til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, synes det første præjudicielle spørgsmål, som har en mindre rækkevidde, at omhandle foreneligheden af fortolkningen af punktafgiftslovens § 74, således som den fremgår af den finske regerings lovforslag, med den nævnte artikel 36, stk. 1, som er gennemført i national ret ved den nævnte § 74.

26. Eftersom disse to spørgsmål i virkeligheden begge gælder spørgsmålet om rækkevidden af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118, navnlig udtrykket »fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat«, kan de efter min opfattelse behandles samlet.

Realiteten

27. Direktiv 2008/118 har til formål at sikre, at det indre marked kan fungere tilfredsstillende via fri bevægelighed af punktafgiftspligtige varer inden for Den Europæiske Union. Med henblik herpå kræver dette direktiv en harmonisering af de nationale lovgivninger om disse former for beskatning med henblik på at sikre, at begrebet »punktafgift« og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater[4].

[4] – Jf. navnlig ottende betragtning til direktiv 2008/118.

28. Den generelle ordning for punktafgifter, der indføres ved dette direktiv, finder udelukkende anvendelse på de varer, der er opregnet i artikel 1, stk. 1, heri, heriblandt alkoholholdige drikkevarer.

29. Denne ordnings effektivitet kræver, at punktafgiftspligten opstår på det tidspunkt, hvor en af disse varer får adgang til det indre marked, og at afgiften forfalder så tæt som muligt på den endelige forbruger.

30. EU-lovgiver har tolket disse krav på følgende måde. Artikel 2 i direktiv 2008/118 bestemmer, at den afgiftsudløsende handling udgøres af fremstillingen eller indførslen af nævnte varer på det indre marked. I dette direktivs artikel 7, stk. 1, er der fastsat den generelle regel, at punktafgiften forfalder på tidspunktet for overgang til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne overgang finder sted [5], og i direktivets artikel 9, stk. 1, er det præciseret, at betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug finder sted.

31. Bestemmelserne i kapitel V i direktiv 2008/118 (»Punktafgiftspligtige varers bevægelse efter overgang til forbrug og beskatning heraf«) vedrører situationer, i hvilke en punktafgiftspligtig vare, efter at være overgået til forbrug og efter betaling af den pågældende punktafgift, er blevet bragt i omsætning inden for EU. Disse bestemmelser opfylder kravet om at sikre overholdelse af det skattemæssige territorialprincip, hvorefter punktafgiften betales i den medlemsstat, hvor varerne reelt forbruges, og dobbeltbeskatning af den berørte vare undgås.

32. Mens artikel 32 i direktiv 2008/118 fastsætter, at punktafgiften kun forfalder i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes, når de anskaffes af en privatperson til dennes eget brug og transporteres af privatpersonen selv til en anden medlemsstat, er der i dette direktivs artikel 33 og 36 fastsat undtagelser til den generelle regel, der figurerer i det nævnte direktivs artikel 7, for så vidt som det heri bestemmes, at punktafgiften af en vare, der allerede er overgået til forbrug, forfalder på et *senere* tidspunkt end tidspunktet for overgangen til forbrug.

33. Artikel 33 i direktiv 2008/118 bestemmer, at når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat for at blive leveret eller anvendt der, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 36. I en sådan situation er den person, der hæfter for betalingen af denne afgift, den person, der foretager leveringen, eller som oplægger de varer, der skal leveres, eller til hvem varerne skal leveres i den anden medlemsstat.

34. Dette direktivs artikel 36, der ønskes fortolket i den foreliggende sag, vedrører fjernsalg og bestemmer, at punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, som indkøbes af en person, der ikke er en godkendt oplagshaver eller en registreret modtager, etableret i en anden medlemsstat og ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat, pålægges punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten. I denne situation er den person, der hæfter for betaling af punktafgiften, sælgeren.

[5] – Ifølge artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 forstås følgende ved »overgang til forbrug«: »a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt, b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i fællesskabsretten og den nationale lovgivning, c) når der fremstilles punktafgiftspligtige varer, herunder uretmæssigt, uden for en afgiftssuspensionsordning, d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning«.

35. Artikel 32 i direktiv 2008/118 kan ikke finde anvendelse i den foreliggende sag. Selv om det er ubestridt, at den privatperson, som har købt de omhandlede varer, har anskaffet dem til eget brug, er det nemlig lige så ubestridt, at disse varer ikke blev transporteret fra Tyskland til Finland af køberen selv[6].

36. Den forelæggende ret skal fastslå, om det af det finske toldvæsen beslaglagte parti alkoholholdige drikkevarer var genstand for et »fjernsalg« som omhandlet i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118, idet B UG i så fald skal betale den punktafgift, foruden skattebøden, der fremgår af den finske skatte- og afgiftsforvaltnings afgiftsansættelse af 21. august 2020. Hvis dette ikke var tilfældet, er der nødvendigvis tale om et fjernkøb i overensstemmelse med dette direktivs artikel 33, hvorfor B UG's kunder – og ikke dette selskab – hæfter for den omhandlede punktafgift.

37. Hvordan skal udtrykket »fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat« fortolkes og navnlig sælgerens *indirekte* medvirken?

38. Ordlyden af artikel 36 i direktiv 2008/118 indeholder ikke noget, der kan opklare et sådant spørgsmål, og Domstolen er ikke hidtil blev anmodet om at tage stilling hertil.

39. Det skal imidlertid påpeges, at Domstolen i dom af 2. april 1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152), fastlagde de grundlæggende principper for fortolkningen af denne bestemmelse[7].

40. Den sag, der førte til denne dom, er en faktisk situation, hvor det britiske selskab MBL opfordrede privatpersoner bosat i Det Forenede Kongerige til at afgive ordrer på tobak og cigaretter, som det herefter ekspederede. MBL købte disse varer hos det luxembourgske selskab EMU, som tilhørte samme koncern som det selv, og arrangerede mod betaling af en provision gennem en privat transportvirksomhed importen heraf til Det Forenede Kongerige på disse privatpersoners vegne og for deres regning.

41. I sin dom lagde Domstolen til grund, at en sådan situation udgjorde et fjernsalg og ikke privatpersoners køb, idet det for det første var MBL (og ikke de privatpersoner, som dette selskab repræsenterede), der tog initiativet til de ordrer, der blev placeret hos sælgeren, og bar den risiko, der var forbundet med ændringer i valutakurserne, og idet EMU og MBL for det andet tilhørte den samme økonomiske enhed.

42. Denne konklusion følger ifølge Domstolen af det forhold, at artikel 10, stk. 2, i direktiv 92/12 »er affattet således, at den ikke alene omfatter tilfælde, hvor sælgeren selv transporterer eller forsender varerne, men også i meget videre forstand ethvert tilfælde, hvor varerne forsendes eller transporteres på sælgerens vegne«, og at »det [klart fremgår] af affattelsen af artikel 10, stk. 2, at fællesskabslovgiver har lagt større vægt på, hvilken form for transaktion der objektivt set er tale om, end på transaktionens retlige form«[8].

6 – Jf. i denne henseende dom af 23.11.2006, Jonstra (C-5/05, EU:C:2006:733).

7 – I denne sag blev Domstolen anmodet om en fortolkning af artikel 10, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1) og ikke af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118. Selv om sidstnævnte direktiv, der er det eneste direktiv, der finder tidsmæssig anvendelse på tvisten i hovedsagen, ophævede og erstattede direktiv 92/12 med virkning fra den 1.4.2010, fremgår det imidlertid af ordlyden af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118 og artikel 10, stk. 1, i direktiv 92/12, at indholdet af disse bestemmelser i det væsentlige ikke er forskelligt. Det kan heraf udledes, at Domstolens praksis vedrørende sidstnævnte bestemmelse fortsat finder anvendelse for så vidt angår artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118. Jf. i denne retning dom af 5.3.2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, præmis 34).

8 – Dom af 2.4.1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, præmis 45 og 46).

43. Dette indebærer på samme tid, at udtrykket »fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat« skal tillægges en større rækkevidde, og at fortolkningen heraf skal afspejle den økonomiske virkelighed for den transaktion, der undersøges, uden skelen til formelle hensyn. Denne konstatering udgør ikke desto mindre kun udgangspunktet for den fortolkningsøvelse, der kræves af den forelæggende ret.

44. Som hjælp til fortolkning har Europa-Kommissionen i sine skriftlige indlæg foreslået en analog anvendelse af dommen i sagen KrakVet Marek Batko [9].

45. I denne dom inden for området for merværdiafgift (moms) tog Domstolen stilling til fortolkningen af en bestemmelse, der var meget lig artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118, nemlig artikel 33, stk. 1, i direktiv 2006/112. Denne artikel bestemte, at leveringsstedet for varer, der »af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres« fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, når visse betingelser er opfyldt.

46. Den faktiske situation, som den forelæggende ret skulle tage stilling til, var en situation, hvor varer, som sælges af en leverandør, der er etableret i en medlemsstat, til kunder med bopæl i en anden medlemsstat, befordres til kunderne af et selskab, som anbefales af leverandøren, men med hvilket det står kunderne frit for at kontrahere med henblik på denne befordring. Skulle disse varer anses for at være forsendt eller transporteret »af leverandøren eller for hans regning«?

47. Det forhold, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, førte efter Domstolens opfattelse til den konklusion, at varerne forsendes eller transporteres for leverandørens regning, når denne frem for kunden reelt træffer beslutningen om, hvordan disse varer skal forsendes eller transporteres. Leverandørens rolle »for så vidt angår initiativet til og organiseringen af de væsentlige faser i forsendelsen eller transporten af varerne [skal derfor være] *afgørende*« [10].

48. Domstolen angav herefter fire kriterier, der gør det muligt at efterprøve, om dette er tilfældet.

49. For det første skal der tages hensyn til, hvilken betydning spørgsmålet om befordring af disse varer til kunderne har, henset til den handelspraksis, der kendetegner den virksomhed, som udøves af den pågældende leverandør. For det andet skal det fastslås, hvem de trufne valg vedrørende fremgangsmåden for forsendelsen eller transporten af de pågældende varer kan tilskrives. Det kan udledes, at en forsendelse eller transport af varer er sket for leverandørens regning, når kunderne blot giver deres samtykke til de valg, som leverandøren har truffet, hvad enten de vedrører udpegelsen af det selskab, der varetager befordringen af de pågældende varer, eller fremgangsmåden for forsendelsen eller transporten af varerne. En sådan konklusion kan bl.a. støttes på omstændigheder såsom et udvalg af selskaber, der anbefales af leverandøren med henblik på den nævnte befordring. For det tredje skal det undersøges, om det er leverandøren eller kunden, der bærer risikoen i forbindelse med forsendelsen og leveringen af de omhandlede varer. For det fjerde skal fremgangsmåden for betalingen vedrørende såvel leveringen af disse varer som deres forsendelse eller transport bedømmes. En enkelt finansiel transaktion for erhvervelsen og forsendelsen eller transporten af de nævnte varer udgør et indicium for en betydelig medvirken fra leverandørens side ved befordringen heraf [11].

[9] – Dom af 18.6.2020 (C-276/18, »herefter KrakVet-dommen«, EU:C:2020:485, præmis 61-63).

[10] – KrakVet-dommen, præmis 63 (min fremhævelse).

[11] – KrakVet-dommen, præmis 69-78.

50. Jeg kan for min del konstatere, at de nødvendige forudsætninger for at kunne anvende disse kriterier fra KrakVet-dommen analogt på den foreliggende sag, således som Kommissionen har anbefalet i sine skriftlige indlæg, ikke foreligger.

51. Selv om jeg uden tøven accepterer tanken om, at bestemmelserne i den afledte ret vedrørende punktafgifter og de tilsvarende vedrørende moms kan kræve samme fortolkning, finder jeg det i det foreliggende tilfælde ikke begrundet, henset til indholdet af artikel 33, stk. 1, i 2006/112 i den affattelse, der indgik i KrakVet-dommen, og af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118. Mens det af sidstnævnte artikel følger, at sælgerens indirekte medvirken ved fremsendelsen eller transporten af de omhandlede varer er tilstrækkeligt til at karakterisere et »fjernsalg«, var denne medvirken nemlig ikke en nødvendig betingelse for at kvalificere et »fjernsalg af varer inden for Fællesskabet« som omhandlet i den nævnte artikel 33, stk. 1, før ændringen af direktiv 2006/112 ved artikel 2 i direktiv (EU) 2017/2455 [12].

52. Som Domstolen anførte i KrakVet-dommen fandt denne ændring, hvorefter varerne skal anses for at være »forsendt eller transporteret af leverandøren eller for hans regning«, selv når leverandøren *indirekte* medvirker ved transporten eller forsendelsen af varerne, ratione temporis ikke anvendelse på tvisten i den nævnte hovedsag [13].

53. Det følger heraf, at de af Domstolen i denne dom udledte kriterier ikke kan anvendes på den foreliggende sag, for så vidt som de er opstillet med henblik på at fortolke artikel 33, stk. 1, i direktiv 2006/112 *i den affattelse af dette direktiv, der gik forud for den ændring, der blev indført ved direktiv 2017/2455*.

54. De elementer vedrørende fortolkningen af artikel 33, stk. 1, i direktiv 2006/112 *i den version, der fulgte af denne ændring*, kan derimod efter min opfattelse tjene til at definere rækkevidden af artikel 36 i direktiv 2008/118 ved hjælp af et analogt ræsonnement.

55. Blandt disse elementer skal der tages hensyn til artikel 5a, stk. 1, i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [14], som blev føjet til denne gennemførelsesforordning netop for at klarlægge og definere kriteriet om indirekte medvirken i forbindelse med moms [15].

56. Denne bestemmelse indeholder de situationer, hvori varerne anses for at være forsendt eller transporteret af eller på vegne af leverandøren, herunder når leverandøren indirekte medvirker ved forsendelsen eller transporten af disse varer. De tre første situationer er dem, hvor i) forsendelsen eller transporten af varerne gives i underentreprise til en tredjepart, der leverer varerne til kunden, ii) forsendelsen eller transporten af varerne foretages af en tredjepart, men leverandøren enten helt eller delvist er ansvarlig for levering af varerne til kunden, og iii) leverandøren fakturerer og opkræver transportgebyrerne fra kunden og videresender dem til en

[12] – Rådets direktiv af 5.12.2017 om ændring af direktiv 2006/112/EF og direktiv 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (EUT 2017, L 348, s. 7).

[13] – KrakVet-dommen, præmis 55 og 56. Jf. ligeledes generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, punkt 99), hvorefter den tekst, der blev indført ved direktiv 2017/2455, »faktisk var en ændring, og at det ikke afspejler den fortolkning, der under alle omstændigheder skulle have været foretaget af den eksisterende ordlyd«.

[14] – EUT 2011, L 77, s. 1.

[15] – Jf. fjerde betragtning til Rådets gennemførelsesforordning (EU) 2019/2026 af 21.11.2019 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår levering af varer eller ydelser, der formidles ved brug af elektroniske grænseflader, og særordninger for afgiftspligtige personer, der leverer ydelser til ikkeafgiftspligtige personer, udfører fjernsalg af varer og visse indenlandske leveringer af varer (EUT 2019, L 313, s. 14).

tredjepart, som står for forsendelsen eller transporten af varerne. Den fjerde situation, der efter min opfattelse er særlig relevant for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål, er den, hvori »leverandøren på en hvilken som helst måde fremmer en tredjeparts leveringsydelser over for en kunde, sætter kunden og en tredjepart i kontakt med hinanden eller på anden måde giver en tredjepart oplysninger, som denne skal bruge til at foretage levering af varerne til forbrugeren«.

57. EU-lovgiver har således i den nævnte forordning indarbejdet Momsudvalgets retningslinjer vedrørende fortolkningen af udtrykket »forsendt eller transporteret af eller på vegne af leverandøren« med henblik på anvendelsen af artikel 33 i direktiv 2006/112. Ifølge arbejdsdokument nr. 855 om anvendelsen af momsreglerne for så vidt angår fjernsalg[16] er disse retningslinjer udstedt på foranledning af de britiske og belgiske skattemyndigheder, som havde bemærket, at der var blevet gennemført visse erhvervsmæssige ordninger med henblik på at adskille forsyningen af varer fra deres transport og levering med det formål at undgå at angive og betale moms for varerne i bestemmelsesmedlemsstaten. Den af dette udvalg foreslåede læsning var et udtryk for nødvendigheden af at bekæmpe *misbrug* eller mere præcist transaktioner, som udløser en afgiftsfordel, nemlig opnåelsen af den sandsynligvis lavere punktafgiftssats i de berørte varers ekspeditionsmedlemsstat eller ikkeanvendelsen af punktafgifter som følge af kvalificeringen af transaktionen som fjernsalg, og som strider mod de relevante bestemmelsers formål, dvs. at undgå konkurrenceforvridning som følge af anvendelsen af oprindelsesstatsprincippet på grænseoverskridende transaktioner.

58. Denne udvidende fortolkning, der har afsæt i nødvendigheden af at bekæmpe misbrug, har medført, at der kræves en stadig mindre grad af medvirken, for at en forsendelse eller en transport af varer kan tilregnes leverandøren. Det er med andre ord tilstrækkeligt, at leverandøren på en hvilken som helst måde fremmer en tredjeparts leveringsydelser over for kunden, sætter kunden og en tredjepart i kontakt med hinanden eller på anden måde giver en tredjepart oplysninger, som denne skal bruge til at foretage levering af varerne til forbrugeren, for at konkludere, at varer er blevet forsendt eller transporteret af eller på vegne af leverandøren.

59. Samme rækkevidde bør efter min opfattelse tillægges udtrykket »fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne til en anden medlemsstat«, der fremgår af artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118.

60. Den analoge fortolkning, som jeg foreslår, muliggøres af den omstændighed, at artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118 udsiger den *samme regel om afgiftspligt* som den, der fremgår af artikel 33, stk. 1, i direktiv 2006/112 (sælgeren hæfter for betalingen af punktafgiften på varerne i bestemmelsesmedlemsstaten, når der er tale om fjernsalg), og har det *samme indhold* som artikel 33, stk. 1, i direktiv 2006/112 henset til den version heraf, der ligger før den ændring, der blev indført ved direktiv 2017/2455. Endvidere forekommer denne fortolkning begrundet, henset til det forhold, at direktiv 2008/118 har det samme formål som direktiv 2006/112, nemlig bekæmpelse af misbrug, idet Domstolen gentagne gange har anerkendt, at denne bekæmpelse sammen med bekæmpelsen af svig og skatteunddragelse indgår i formålene med direktiv 2008/118, således som det fremgår af dette direktivs artikel 11, stk. 1, og artikel 39, stk. 3, første afsnit, samt af 31. betragtning hertil[17].

[16] – Arbejdsdokument taxud.c.1(2015)2158321.

[17] – I henseende til direktiv 2008/118 jf. navnlig dom af 21.12.2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis). Med hensyn til direktiv 2006/112 jf. dom af 7.3.2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

61. Det følger heraf, at en indirekte medvirken som omhandlet i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118 bl.a. indtræder, når sælgeren giver kunden *vejledning* med hensyn til valget af det selskab, der skal varetage fremsendelsen og/eller transporten af de omhandlede varer. I en sådan situation må det konkluderes, at sælgeren hæfter for betalingen af punktafgiften i disse varers bestemmelsesmedlemsstat.

62. I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at der på B UG's websted, hvor der er blevet solgt alkoholholdige drikkevarer til kunder med bopæl i Finland, anbefales bestemte transportselskaber. Endvidere er der på dette websted anført oplysninger om de transportomkostninger, som kunden skal bære, hvis vedkommende har valgt et af disse selskaber, og der er indsat link til hvert af disse transportselskabers websted, hvortil der – når kunden har trykket på linket – overføres oplysninger om de varer, der skal transporteres, uden kundens yderligere medvirken.

63. På baggrund af disse oplysninger og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse vil det efter min opfattelse være muligt at lægge til grund, at B UG indirekte transporterede de omhandlede alkoholholdige drikkevarer til Finland som omhandlet i artikel 36 i direktiv 2008/118 og derfor hæfter for betalingen af punktafgiften i denne medlemsstat.

64. Der er i øvrigt tale om den eneste fortolkning, som stemmer overens med den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, eftersom det i bedste fald er lidet sandsynligt og formentlig rent hypotetisk, at kunderne under omstændigheder som de i den foreliggende sag omhandlede vælger et andet transportselskab end et af dem, som sælgeren anbefaler på sit websted.

65. Da denne fortolkning nødvendigvis indebærer at »løfte sløret« for transaktionens retlige form for at undgå eventuelt misbrug [18], giver det sig selv, at kundens indgåelse af to separate aftaler, en med sælgeren, en anden med transportselskabet, ikke er relevant for afgørelsen af, om de pågældende varer skal anses for at være forsendt eller transporteret indirekte af sælgeren eller på dennes vegne.

66. Det skal endelig præciseres, at det argument, som B UG har fremført i sine skriftlige indlæg, og som er baseret på Kommissionens forslag vedrørende direktiv 2008/118 [19], ikke kan så tvivl om den konklusion, som jeg er nået frem til.

67. B UG har nærmere bestemt anført, at bestemmelsen om fjernsalg ifølge forslaget til direktiv om punktafgifter »omhandler procedurer, der gælder for salg foretaget af erhvervsdrivende, der direkte eller indirekte tager ansvaret for transporten af punktafgiftspligtige varer til privatpersoner, der er etableret i en anden medlemsstat«. Denne formulering indebærer, at sælgeren skal anses for at være *ansvarlig* for transporten af de punktafgiftspligtige varer, for at reglen i artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118 kan finde anvendelse.

68. I virkeligheden kan denne formulering efter min opfattelse alene forklares med EU-lovgivers ønske om at tydeliggøre et af de elementer, som adskiller fjernsalg fra fjernkøb, således som det bekræftes i en rapport, der blev offentliggjort i forbindelse med den lovgivningsprocedure, der

[18] – Jf. i denne retning generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1997:203, punkt 88).

[19] – Forslag til Rådets direktiv om den generelle ordning om punktafgift (KOM(2008) 78 endelig).

mundede ud i vedtagelsen af direktiv 2008/118[20], og ikke med ønsket om at gøre anvendelsen af denne artikel 36, stk. 1, betinget af, at der foreligger en form for ansvar, navnlig civilretligt, hos sælgeren.

69. I lyset af det ovenfor anførte er det min opfattelse, at artikel 36, stk. 1, i direktiv 2008/118 bør fortolkes således, at punktafgiftspligtige varer skal anses for »fremsendt eller transporteret direkte eller indirekte af sælger eller på dennes vegne til en anden medlemsstat«, hvorfor sælgeren hæfter for betalingen af punktafgiften i denne anden medlemsstat, navnlig når sælgeren giver kunden vejledning med hensyn til valget af det selskab, der skal varetage transporten af de omhandlede varer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. I så henseende er det bl.a. relevant, at sælgeren på sit websted anbefaler et eller flere bestemte transportselskaber, at der på dette websted er anført oplysninger om de transportomkostninger, som kunden skal bære, hvis vedkommende har valgt et af disse selskaber, og at der er indsat link til hvert af disse transportselskabers websted, hvortil der – når der er trykket på dette link – overføres oplysninger om de varer, der skal transporteres, uden kundens yderligere medvirken. Derimod er kundens indgåelse af to separate aftaler, en med sælgeren, en anden med transportselskabet, ikke en omstændighed, der er relevant med henblik på den nævnte vurdering.

Forslag til afgørelse

70. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Artikel 36, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF

skal fortolkes således, at

punktafgiftspligtige varer skal anses for »fremsendt eller transporteret direkte eller indirekte af sælger eller på dennes vegne til en anden medlemsstat«, således at sælgeren hæfter for betalingen af punktafgiften i denne anden medlemsstat, bl.a. når sælgeren giver kunden vejledning med hensyn til valget af det selskab, der skal varetage fremsendelsen og/eller transporten af de omhandlede varer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve under hensyn til samtlige omstændigheder i tvisten i hovedsagen.«

[20] – Kommissionens rapport til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om anvendelsen af artikel 7-10 i direktiv 92/12/EØF (fremlagt i henhold til artikel 27 i direktiv 92/12/EØF) (KOM(2004) 227 endelig).