



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 december 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Artikel 36.1 – Punktskattepliktiga varor som köps på nätet i en annan medlemsstat – Transport utförs av ett transportbolag som rekommenderas av säljaren – Nationella regler enligt vilka säljaren är skyldig att betala punktskatt i destinationsmedlemsstaten”

I mål C-596/23 [Pohjanri]ⁱ,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland) genom beslut av den 26 september 2023, som inkom till domstolen den 26 september 2023, i målet

B UG,

ytterligare deltagare i rättegången:

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen C. Lycourgos, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna S. Rodin (referent) och O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- B UG, genom P. Snell, juris kandidat,
- Finlands regering, genom H. Leppo, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Björkland och I. Söderlund, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: finska.

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

och efter att den 26 september 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser 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 (EUT L 9, 2009, s. 12).
- 2 Begäran har framställts i ett mål om ogiltigförklaring av ett förvaltningsbeslut genom vilket Skatteförvaltningen (Finland) ålade B UG, ett tyskt bolag, att betala punktskatt på alkohol och alkoholdrycker samt skattetillägg på sammanlagt 1 645,83 euro.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2008/118

- 3 Även om bestämmelserna i direktiv 2008/118 upphävdes med verkan från och med den 13 februari 2023 genom rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (omarbetning) (EUT L 58, 2020, s. 4), är de tillämpliga här med hänsyn till tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.
- 4 Kapitel II i direktiv 2008/118 hade rubriken ”Skyldighet att betala punktskatt, återbetalning av och undantag från punktskatt”. I detta kapitel ingick artikel 7, och punkt 1 i denna artikel hade följande lydelse:

”Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.”
- 5 Kapitel V i direktivet hade rubriken ”Flyttning och beskattning av punktskattepliktiga varor efter frisläppande för konsumtion”. I detta kapitel fanns artikel 32 som hade rubriken ”Enskilda personers förvärv”, och punkt 1 i denna artikel hade följande lydelse:

”För punktskattepliktiga varor, som förvärvas av en enskild person för dennes eget bruk, och som transporteras av denne person från en medlemsstat till en annan, ska punktskatten endast tas ut i den medlemsstat där de punktskattepliktiga varorna förvärvas.”
- 6 Detta kapitel V innehöll artikel 36 i direktiv 2008/118, med rubriken ”Distansförsäljning”. I punkterna 1–3 i denna artikel föreskrevs följande:

”1. 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 hans räkning ska vara punktskattepliktiga i destinationsmedlemsstaten.

Med *destinationsmedlemsstat* avses i denna artikel den medlemsstat dit försändelsen eller transporten ankommer.

2. I det fall som avses i punkt 1 inträder skattskyldigheten i destinationsmedlemsstaten när de punktskattepliktiga varorna levereras. De villkor för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder.

Punktskatten ska betalas enligt det förfarande som fastställts av destinationsmedlemsstaten.

3. Den person som är betalningsskyldig för punktskatten i destinationsmedlemsstaten ska vara säljaren.

Destinationsmedlemsstaten kan emellertid föreskriva att den skattskyldige ska vara en skatterepresentant som är etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten eller, i de fall säljaren inte har iakttagit bestämmelserna i punkt 4 a, mottagaren av de punktskattepliktiga varorna.”

Direktiv 92/12/EEG

- 7 I artikel 10.1 och 10.2 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 2, s. 57) föreskrevs följande:

”1. Punktskattebelagda varor inköpta av personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning skall beskattas i destinationsmedlemsstaten. I denna artikel avses med ’destinationsmedlemsstat’ den medlemsstat dit försändelsen eller transporten anländer.

2. Punktskatt skall därför tas ut i destinationsmedlemsstaten när punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat levereras till en sådan person som avses i punkt 1, som är etablerad i en annan medlemsstat, och varorna avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning.”

Finsk rätt

- 8 Direktiv 2008/118 införlivades i Finland genom punktskattlag (182/2010) (nedan kallad punktskattelagen). I det nationella målet är det denna lag i den lydelse som gällde år 2020 som är tillämplig.
- 9 Av 1 § andra stycket i punktskattelagen följer att denna lag ska tillämpas när punktskatt uppbärs på, bland annat, alkohol och alkoholdrycker, om inte något annat föreskrivs i respektive lagar om punktskatt eller accis.
- 10 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.

- 11 I 72 § första stycket i punktskattelagen 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.
- 12 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. I denna bestämmelse anges vidare att 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.
- 13 Enligt 79 § första stycket i punktskattelagen uppbärs punktskatt på produkter som sålts till Finland genom distansförsäljning. I 79 § andra stycket i denna lag föreskrivs att distansförsäljaren är skattskyldig och att om distansförsäljaren har en skatterepresentant är denne skattskyldig i stället för distansförsäljaren. Distansförsäljaren är solidariskt ansvarig för den punktskatt som ska betalas av skatterepresentanten. I 79 § tredje stycket i nämnda lag föreskrivs att skyldighet att betala punktskatt uppkommer då punktskattepliktiga produkter levereras i Finland. Punktskatt ska betalas enligt de bestämmelser som gäller den dag då produkterna levereras i Finland.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 Bolaget B UG drev en webbplats, som även fanns tillgänglig på finska, där kunderna kunde köpa drycker av olika märken, både med låg och hög alkoholhalt.
- 15 Den 20 april 2020 beslagtogs de finska tullmyndigheterna ett parti alkoholdrycker som B UG hade sålt till en privatperson bosatt i Finland och som hade sänts från Tyskland till denna privatperson. De aktuella dryckerna beslagtogs med stöd av 103 § punktskattelagen. Syftet med beslaget var att kontrollera att bestämmelserna i denna lag iakttagits i samband med importen av dryckerna.
- 16 Skatteförvaltningen anmodade köparen att inkomma med förklaringar avseende hur beställningen av dryckerna och organisationen av transporten av dryckerna till Finland gått till.
- 17 Enligt de förklaringar som köparen lämnade den 25 juni 2020 visades reklam för transporttjänsterna från bolagen X, Y och Z när beställningen gjordes på B UG:s webbplats. Vid inköpstillfället uppdaterades den totala vikten av de beställda varorna och fraktpriset varje gång drycker lades till i beställningen. Efter betalning av de köpta dryckerna visades en påminnelse på B UG:s webbplats om organisationen av transporten. Enligt nämnda köpare innehöll denna påminnelse länkar till transportörernas webbplatser. Samma köpare valde bolaget X för att transportera de drycker som han hade beställt. Genom att klicka på länken "X" i B UG:s nätbutik omdirigerades han direkt till webbplatsen för bolaget X. På denna webbplats lämnade han sina kontaktuppgifter, men däremot inga uppgifter om sin beställning. Han betalade fraktpriset direkt till bolaget X på bolagets webbplats.

- 18 Skatteförvaltningen inkom med två skärmdumpar från B UG:s webbplats, varav den ena var daterad den 16 juni 2020 och innehöll instruktioner om leveranssätt och den andra, daterad den 24 juni 2020, innehöll leveransvillkor. Av skärmdumparna framgick att B UG inte själv organiserar transporten av de produkter man säljer utan ger kunderna möjlighet att komma och hämta beställningen från ett lager i Tyskland eller välja en transportör för detta. På B UG:s webbplats angavs vissa transportörer som möjliga alternativ. Skärmdumparna visade också att bolaget angav för sina kunder att det ankom på dem att betala skatten i Finland.
- 19 Genom beskattningsbeslut av den 21 augusti 2020 påförde Skatteförvaltningen B UG skatt på alkohol och alkoholdrycker samt ett skattetillägg på sammanlagt 1 645,83 euro för de alkoholhaltiga drycker som beslagtagits den 20 april 2020. Skatteförvaltningen ansåg att B UG 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.
- 20 B UG begärde omprövning av detta beslut hos Skatteförvaltningen. Skatteförvaltningen fann vid omprövning den 1 juni 2021 inte skäl att ändra det tidigare beslutet.
- 21 B UG överklagade Skatteförvaltningens beslut av den 1 juni 2021 till Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland), som är den hänskjutande domstolen, och yrkade att detta beslut skulle upphävas och att all punktskatt på alkohol och alkoholdrycker som bolaget hade påförts skulle upphävas.
- 22 Den hänskjutande domstolen 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 i egenskap av distansförsäljare av dessa alkoholdrycker. Förvaltningsdomstolen har angett att det är utrett att den privatperson som förvärvade varorna i Tyskland köpte dem för eget bruk och betalade transportkostnaderna för nämnda produkter direkt till transportföretaget X.
- 23 Enligt Förvaltningsdomstolen ger EU-domstolens praxis inte något svar på frågan hur uttrycket ”som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning” i artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ska tolkas.
- 24 Den hänskjutande domstolen anser att den i det mål som den har att avgöra måste pröva huruvida B UG direkt eller indirekt ska anses ha medverkat vid transporten av de aktuella dryckerna till en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118 när det på detta bolags webbplats finns hänvisningar till olika transportföretag och uppgifter om transportkostnaderna för köparna. Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att denna webbplats innehöll länkar till de nämnda transportföretagens webbplatser och att när köparen hade klickat på länken till ett av dessa företag vidarebefordrades uppgifter om de varor som skulle transporteras automatiskt till det valda transportföretagets webbplats från säljarens webbplats.

25 Mot denna bakgrund beslutade Helsingfors förvaltningsdomstol att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1. Utgör direktiv 2008/118, särskilt artikel 36 om distansförsäljning, hinder för en tolkning av [relevanta bestämmelser i 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, 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att punktskattepliktiga varor, i de situationer som avses i denna bestämmelse, ska anses vara varor som ”avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning”, och att säljaren därmed är betalningsskyldig för punktskatten i denna andra medlemsstat, när säljaren agerar på ett sådant sätt att denne vägleder köparen vid köparen val av vilket bolag som ska ansvara för avsändandet och/eller transporten av dessa varor, genom att föreslå och underlätta anlitandet av vissa bolag för dessa uppdrag.
- 27 Enligt artikel 7.1 i direktiv 2008/118 inträder skattskyldighet för punktskatt när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.
- 28 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande avser bestämmelserna i kapitel V i direktiv 2008/118 situationer där en punktskattepliktig vara, efter det att den frisläppts för konsumtion, har flyttats inom Europeiska unionen. Med förbehåll för de särskilda situationer som avses i artikel 32 i direktivet tillgodoser dessa bestämmelser 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.
- 29 Bland dessa bestämmelser återfinns artikel 36 i direktivet.
- 30 Enligt punkt 1 i denna artikel, som avser distansförsäljning, ska 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 hans räkning vara punktskattepliktiga i destinationsmedlemsstaten.

- 31 I förevarande fall vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den situation som är aktuell i det nationella målet utgör en distansförsäljning som kännetecknas av att de berörda varorna har "avsän[ts] eller transportera[ts] direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning", i den mening som avses i nämnda artikel 36.1.
- 32 Det framgår härvidlag av begäran om förhandsavgörande att bolaget B UG:s webbplats, som även fanns tillgänglig på finska, rekommenderade köparna av de alkoholhaltiga drycker som såldes via denna webbplats att anlita vissa transportföretag som angavs på webbplatsen. Nämnda webbplats innehöll dessutom information om transportkostnaderna för den köpare som valde att anlita ett av dessa bolag och den innehöll en länk till respektive bolags webbplats, till vilken information om de produkter som skulle transporteras överfördes utan att köparen behövde vidta några åtgärder, så snart köparen aktiverade en av dessa länkar.
- 33 Under dessa omständigheter, och med förbehåll för den nationella domstolens prövning, agerar säljaren på ett sådant sätt att denne vägleder köparens val av det företag som ska ansvara för avsändandet och/eller transporten av de varor som köpts på säljarens webbplats.
- 34 När säljaren agerar på detta sätt ska denne anses vara indirekt involverad i avsändandet och/eller transporten av de punktskattepliktiga varorna till destinationsmedlemsstaten och följaktligen vara skyldig att betala punktskatt i den medlemsstaten enligt bestämmelserna i artikel 36.1–36.3 i direktiv 2008/118.
- 35 Såsom särskilt framgår av användningen av ordet "indirekt" i artikel 36.1 i direktivet har denna bestämmelse nämligen utformats på ett sådant sätt att den inte bara omfattar det fall då säljaren själv utför transporten och/eller försändelsen, utan även andra fall, däribland det fall då säljaren indirekt styr avsändandet och/eller transporten genom att erbjuda konsumenten att välja mellan avsändare och/eller transportörer, vilka säljaren rekommenderar.
- 36 Denna bestämmelse visar således tydligt att unionslagstiftaren snarare är intresserad av transaktionernas objektiva beskaffenhet än av deras rättsliga form (se, för ett liknande resonemang, angående artikel 10.2 i direktiv 92/12, vars innehåll motsvarade innehållet i artikel 36.1 i direktiv 2008/118, dom av den 2 april 1998, EMU Tabac m.fl., C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 46).
- 37 Detta innebär, såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 43 i sitt förslag till avgörande, att uttrycket "som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning" ska tolkas så, att betalningen av punktskatt återspeglar de faktiska ekonomiska omständigheterna i den aktuella transaktionen, utan några inslag av formalism.
- 38 Den omständigheten att köparen har ingått två separata avtal, det ena med säljaren och det andra med transportbolaget, saknar således betydelse för bedömningen av huruvida den aktuella distansförsäljningen omfattas av det fall som avses i artikel 36.1 i direktiv 2008/118, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande.
- 39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Artikel 36.1 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att punktskattepliktiga varor, i de situationer som avses i denna bestämmelse, ska anses vara varor som "avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning", och att säljaren därmed är betalningsskyldig för punktskatten i denna andra medlemsstat, när säljaren agerar på ett sådant

sätt att denne vägleder köparen vid köparens val av vilket bolag som ska ansvara för avsändandet och/eller transporten av dessa varor genom att föreslå och underlätta anlitaandet av vissa bolag för dessa uppdrag.

Rättegångskostnader

- 40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

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, i de situationer som avses i denna bestämmelse, ska anses vara varor som "avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning", och att säljaren därmed är betalningsskyldig för punktskatten i denna andra medlemsstat, när säljaren agerar på ett sådant sätt att denne vägleder köparen vid köparens val av vilket bolag som ska ansvara för avsändandet och/eller transporten av dessa varor genom att föreslå och underlätta anlitaandet av vissa bolag för dessa uppdrag.

Underskrifter