

Anonymiseret version

Oversættelse

C-279/19 - 1

Sag C-279/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

3. april 2019

Forelæggende ret:

Court of Appeal (Det Forenede Kongerige)

Afgørelse af:

19. marts 2019

Appellant:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Indstævnte:

WR

TIRSDAG DEN 19. MARTS 2019

I COURT OF APPEAL (appeldomstolen)

[UDELADES]

MELLEM

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[UDELADES]

APPELLANT

[UDELADES] - og-

WR

DA

INDSTÆVNTE

EFTER den af appellanten iværksatte appel

OG EFTER at have hørt appellantens og indstævnte advokater

BESLUTTES DET:

1. Den af appellanten iværksatte appel til prøvelse af Upper Tribunals (appeldomstolen) afgørelse vedrørende den bøde, som indstævnte er blevet pålagt i medfør af Schedule 41 i Finance Act 2008, forkastes.
2. Den af appellanten iværksatte appel til prøvelse af Upper Tribunals afgørelse vedrørende appellantens ansættelse af punktafgift i medfør af Regulation 13(1) and (2) i Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010, udsættes, indtil Den Europæiske Unions Domstol har truffet afgørelse om den forelæggelse, der er vedlagt denne afgørelse.
3. [UDELADES]

[UDELADES]

I COURT OF APPEAL

[UDELADES]

CIVIL DIVISION (appeldomstol (afdelingen for civile sager))

**VEDRØRENDE APPEL IVÆRTSAT TIL PRØVELSE AF AFGØRELSE
FRA UPPER TRIBUNAL**

(TAX AND CHANCERY CHAMBER) (appeldomstol (afdelingen for sager om
skatter og afgifter og visse sager om tinglysning))

MELLEM:

COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS

appellant

og

WR

indstævnte

**ANMODNING OM PRÆJUDICIEL AFGØRELSE I MEDFØR AF
ARTIKEL 267 I TRAKTATEN OMDEN EUROPÆISKE UNIONS
FUNKTIONSMÅDE**

PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL

1. Hæfter en person (herefter »P«), som er i fysisk besiddelse af punktafgiftspligtige varer på et tidspunkt, hvor disse varer bliver punktafgiftspligtige i medlemsstat B, for punktafgiften i medfør af artikel 33, stk. 3, i direktiv 2008/118/EF (herefter »direktivet«) under omstændigheder, hvor personen:
 - a. ikke har nogen retlig interesse eller interesse som den egentlige ejer i de punktafgiftspligtige varer
 - b. transporterede de punktafgiftspligtige varer mod et vederlag på andres vegne mellem medlemsstat A og medlemsstat B, og
 - c. vidste, at de varer, som han var i besiddelse af, var punktafgiftspligtige varer, men ikke vidste og havde ikke grund til at have mistanke om, at varerne var blevet [org. s. 2] punktafgiftspligtige i medlemsstat B på eller før det tidspunkt, hvor de blev afgiftspligtige?

2. Er svaret på spørgsmål 1 et andet, hvis P ikke vidste, at de varer, som han var i besiddelse af, var punktafgiftspligtige varer?

Indledning

3. Forelæggelsen er fremkommet i en appelsag vedrørende en ansættelse af punktafgift udstedt af HMRC til WR. De relevante faktiske omstændigheder er de følgende:
4. Den 6. september 2013 blev et tungt godskøretøj (lastvogn) ført af WR stoppet ved den østlige dok i Dover af ansatte ved UKBA (grænsemyndigheden i Det Forenede Kongerige). Lastvognen var læsset med 26 paller øl. WR fremlagde over for de ansatte ved UKBA et CMR-fragtbreve, som angav, at varerne var omfattet af et administrativt elektronisk dokument med et angivet ARC-nummer. CMR-fragtbrevet angav også, at afsenderen var et toldlager i Tyskland, og at modtageren var Seabrook Warehousing Ltd, der var et toldlager i Det Forenede Kongerige. Dokumentationen var følgelig i overensstemmelse med, at varerne blev fragtet under afgiftssuspension.
5. Det viste sig imidlertid, at det i CMR-fragtbrevet angivne ARC-nummer allerede var blevet anvendt i forbindelse med en tidligere forsendelse af øl til Seabrook. Lasten var følgelig ikke under afgiftssuspension – i modsætning til det i dokumentationen angivne. Da varerne ankom til Det Forenede Kongerige, var punktafgiftsopkrævningsstedet dermed Det Forenede Kongerige.
6. HMRC udstedte til WR:
 - a. En ansættelse af punktafgift på £22 779 i medfør af Regulation 13(1) og (2) i Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010
 - b. En bøde på £4 897,48 i medfør af schedule 41 til Finance Act 2008. [Org. s. 3]
7. WR anfægtede afgiftsansættelsen (og bøden) ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (herefter »FTT«).

FTT

8. FTT lagde følgende faktiske omstændigheder til grund:
 - a. WR var en erfaren lastvognschauffør, som havde været ansat ved en transportvirksomhed fra 2009-2013, og som anså sig selv for selvstændig fra 2013 (han registrerede sig dog først på denne måde hos skatte- og afgiftsmyndighederne i 2015). Han fik kontantbetaling uden fradrag (præmis 43). På et tidspunkt i 2014 indvilligede han i at arbejde for en virksomhed, hvis navn han forstod som »Kells«, mod

betaling af £250 pr. uge for to-tre dages arbejde, og hvis han arbejdede mere, £350-£360. Der var ingen skriftlig aftale, og han fik kontantbetaling personligt eller ved, at pengene blev skjult på lastvognsparkeringen, hvor han hentede dem (præmis 44).

- b. WR tog til en lastvognsparkering og hentede en tom anhænger, som han kørte til en sikker anhængerparkering i Calais og byttede til en anhænger lastet med varer, der skulle indføres til Det Forenede Kongerige. Han fandt dokumentationen for lasten i et rør på siden af anhængerens og så på dokumentationen, som bestod af et CMR-fragtbrief og en følgenota, for at fastslå arten af de varer, han skulle transportere, og bestemmelsesstedet (præmis 45). I den verden, hvori WR arbejdede, kunne disse uformelle ordninger ikke anses for usædvanlige for lastvognschauffører, der kun var ansat af og til (uanset om omstændighederne begrundede denne konklusion), fik kontantbetaling uden nogen dokumentation til at underbygge disse ordninger, var uinteresserede i at identificere dem, der ansatte dem og forblev under radaren for så vidt angik HMRC (præmis 63).
- c. Den 6. september 2013 hentede WR en forsendelse af øl, hvor bestemmelsesstedet var et afgiftsoplæg, Seabrook, i Det Forenede Kongerige. WR vidste derfor, at forsendelsen bestod af punktafgiftspligtige varer. Han blev standset af ansatte ved UK Border Force, idet han kørte ind i Det Forenede Kongerige. Det CMR-fragtbrief, som han fremlagde, havde et ARC-referencenummer (præmis 45-46). Ansatte ved UK Border Force kontrollerede EMCS-systemet og fastslog, at ARC-nummeret [org. s. 4] vedrørte en tidligere forsendelse af øl til det samme lager (præmis 47). De ansatte ved Border Force beslaglagde køretøjet og de punktafgiftspligtige varer. WR gav den person, som havde instrueret ham i at hente varerne, »Des«, besked om det, der var sket, og blev hentet i Dover. Han fik sine penge for den pågældende uge og havde ikke yderligere kontakt med Des.
- d. WR var ikke medlemsvoren i forsøget på indsmugling. Han var underlagt de personer, som stod for indsmuglingen, og det var disse personer, der havde den faktiske og retlige kontrol over de varer, der skulle indsmugles, på det tidspunkt, hvor de blev beslaglagt. WT havde ingen selvstændig interesse i varerne, hans eneste interesse var at følge instrukserne om at afhente og levere varerne og få en besked om betaling herfor. Han ejede heller ikke køretøjet. Identiteten af de personer, der stod bag forsøget på indsmugling, og som bevidst deltog heri, kan ikke fastlægges (præmis 58).
- e. De eneste oplysninger, som WR havde, fandtes i den dokumentation, som han hentede, da han hentede varerne, og denne dokumentation var umiddelbart i overensstemmelse med transport af varer, der var

underlagt en gyldig afgiftssuspensionsordning. WR havde ingen måde, hvorpå han kunne kontrollere, om ARC-nummeret på CMR-fragtbrevet havde været anvendt (præmis 61). Der var umiddelbart intet i dokumenterne, som burde gøre ham mistænksom, og han havde ikke adgang til EMCS-systemet (præmis 62).

- f. WR blev følgelig anset for en »uskyldig medhjælper« [innocent agent] (præmis 64).
 - g. HMRC gjorde intet reelt forsøg på at finde ud af, hvem der ejer køretøjet, eller hvem der stod bag forsøget på indsmugling (præmis 52 og 58).
9. FTT tog den nationale praksis, herunder Court of Appeals dom i sagen Taylor og Wood mod R [2013] EWCA Crim 1151, under overvejelse og konkluderede:
- a. En »uskyldig medhjælper«, som er i fysisk besiddelse af indsmuglede varer, skal ikke anses for at »oplægge« disse varer for så vidt angår Regulation 13 (præmis 38) [**Org. s. 5**]
 - b. *»Viden eller burde viden om hans fysiske besiddelse af indsmuglede varer kan være tilstrækkeligt til at udgøre »oplæg« [...] og bevirker, at en sådan person ikke er en »uskyldig medhjælper««* (præmis 38)
 - c. WR var en uskyldig medhjælper og kan derfor ikke siges at have »oplagt« varerne eller have »foretaget leveringen« af varerne for så vidt angår Regulation 13 (præmis 60-64)
 - d. *»Hvis WR gøres ansvarlig under de omstændigheder, som vi har fastslået, vil det rejse alvorlige spørgsmål om foreneligheden med lovgivningens formål.«* (præmis 60-64).
10. FTT tillod WR at iværksætte en appel og annullerede ansættelsen af punktafgift (og bøden).
11. HMRC iværksatte appel til prøvelse af FTT's afgørelse ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Appellen vedrørte ikke FTT's konklusion vedrørende de faktiske omstændigheder.

Upper Tribunal

12. Den 8. december 2017 forkastede Upper Tribunal den af HMRC iværksatte appel, idet retten anførte følgende, for så vidt det er relevant:
- a. *Der er ikke iværksat appel til prøvelse af FTT's konklusion vedrørende de faktiske omstændigheder. Det kan der heller ikke. Følgen er, at det i denne appel lægges til grund, at WR hverken vidste eller burde vide, at der var forsøg på indsmugling.«* (præmis 16)

- b. *»Ordene »levering« og »oplæg«, som de fremgår af regulation 13, er ord, som anvendes i direktivet (og i direktiv 92/12, som gik forud herfor). De udgør uafhængige begreber i EU-retten, som skal fortolkes på en måde, der er i overensstemmelse med EU-retten.« (præmis 50)*
- c. *»Court of Appeal har [i dommen i sagen Taylor & Wood og Tathamdommen] bekræftet, at en person, som ikke har viden eller burde viden, ikke »oplægger« varerne for så vidt angår regulations. Dette er for at anerkende, at der er en undtagelse fra disse brede [org. s. 6] ord for dem, der er »uskyldige medhjælpere«« (præmis 51)*
- d. Undtagelsen for den uskyldige medhjælper beskytter personer, som ikke ved eller burde vide, at de varer, som han/hun transporterer er varer, hvoraf der skal betales punktafgift (men ikke er blevet det), mod at komme til at hæfte (jf. præmis 54-5).
- e. *»Vi kan ikke tiltræde, at det skulle være retfærdigt, forholdsmæssigt eller rimeligt at lade lastvognschauffører, der er i besiddelse af varerne på det tidspunkt, hvor unddragelsen opdages, men som ikke er involveret i eller har viden om det kriminelle foretagende, hæfte for unddragelse af punktafgift; de er ikke klar over, at punktafgiften er blevet unddraget på de varer, som de transporterer, og det kan heller ikke siges, at de burde have været klar over det. Hvis disse chauffører skulle hæfte, blot fordi de er i besiddelse af varerne på det tidspunkt, hvor bedrageriet opdages, men uden at de har viden om det, der er sket eller er tilsigtet, vil det hverken være retfærdigt eller forholdsmæssigt.« (præmis 57)*
- f. Hvis helt uskyldige medhjælpere skulle hæfte, vil det stride mod direktivet og den nationale lovgivning (præmis 58).
13. HMRC iværksatte appel til prøvelse af Upper Tribunals afgørelse til Court of Appeal.

Court of Appeal

14. Court of Appeal konkluderede, at spørgsmålet, om en lastvognschauffør, som ikke havde nogen interesse i varerne, og som ikke vidste eller havde grund til at vide, at varerne var punktafgiftspligtige, bør hæfte i henhold til direktivet for betaling af afgiften, ikke var *acte clair* og derfor burde forelægges EU-Domstolen med henblik på præjudiciel afgørelse. Den af HMRC iværksatte appel til prøvelse af Upper Tribunals afgørelse, som stadfæstede FTT's afgørelse, hvorved ansættelsen af punktafgift blev annulleret, blev derfor udsat.
15. Court of Appeal forkastede den af HMRC iværksatte appel til prøvelse af Upper Tribunals afgørelse for så vidt angik den bøde, der var pålagt i henhold til Schedule 4 i Finance Act 2008. [Org. s. 7]

16. Begrundelsen for Court of Appeals afgørelse findes i dommen af 19. marts 2019.

Den nationale lovgivning

17. Regulation 13 i Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 bestemmer, for så vidt det er relevant:

- 1) *Når punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, oplægges til erhvervmæssige formål i Det Forenede Kongerige for at blive leveret eller anvendt i Det Forenede Kongerige, fastlægges punktafgiftsopkrævningsstedet på det tidspunkt, hvor disse varer for første gang oplægges.*
- 2) *Afhængig af de tilfælde, der er henvist til i paragraph (1), er den person, der hæfter for betalingen af afgift, den person, som*
 - (a) *foretager leveringen af varerne*
 - (b) *oplægger de varer, der skal leveres, eller*
 - (c) *til hvem varerne skal leveres.*

Relevante EU-retlige bestemmelser

18. Artikel 33 i Rådets direktiv 2008/118/EF bestemmer, for så vidt det er relevant:

1. *Når punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervmæssige formål i en anden medlemsstat for at blive leveret eller anvendt der, pålægges de punktafgift, og punktafgiften forfalder i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 36, stk. 1.*

I denne artikel forstås ved »oplægning til erhvervmæssige formål« oplægning af punktafgiftspligtige varer foretaget af en anden person end en privatperson eller af en privatperson til andet end eget brug og transport foretaget af denne i overensstemmelse med artikel 32.

2. *Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i denne anden medlemsstat.*
3. *Den person, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, er alt efter de i stk. 1 nævnte tilfælde den person, der foretager [org. s. 8] leveringen, eller som oplægger de varer, der skal leveres, eller til hvem varerne skal leveres i den anden medlemsstat.*

Nationale retspraksis

19. I dommen i sagen R mod Tatham [2014] EWCA Crim 226, overvejede Court of Appeal i præmis 23 rettens afgørelse i dommen i sagen R mod Taylor og Wood [2013] EWCA Crim 1151, og bekræftede, at det i dommen i sagen Taylor og Wood blev foreslået, at »en kurér eller person, der er i fysisk besiddelse, og som ikke har viden eller burde viden om varerne eller den afgift, der er skal betales, kan ikke være »oplæggeren«« (min fremhævelse).
20. Court of Appeal udtalte i dommen i sagen Taylor og Wood, præmis 39:

»Af de samme grunde, der allerede er blevet redegjort for ved fortolkningen af Regulation 13(1) i [2001] Regulations, yder både ordlyden og formålet med artikel 7, stk. 3 [forgængerer for direktivets artikel 33] kraftig støtte til den konklusion, at en person, der har faktisk og retlig kontrol over varerne på afgiftstidspunktet, bør hæfte for betalingen af afgiften. Denne konklusion er så meget desto mere overbevisende, når den person, der er i fysisk besiddelse, ikke kender eller har nogen grund til at kende til den (skjulte) art af de varer, der transporteres som led i et svingagtigt foretagende, som han ikke medvirker i. Hvis helt uskyldige medhjælpere, såsom Heijboer eller Yeardeley, skal hæfte for afgiften, snarere end appellanterne, vil det hverken medføre en yderligere fremmen af direktivets formål eller af Regulations' formål.«

Sammenfatning af parternes anbringender**WR [org. s. 9]**

21. Indstævnte gør gældende, at Upper Tribunals tilgang (og Court of Appeals tilgang i Tatham-dommen og i dommen i sagen Taylor & Wood) (dvs. at [dem], der ikke har nogen interesse i de varer, der er blevet transporteret, og som ikke vidste – og ikke havde grund til at vide – at der ikke var betalt afgift af varerne, ikke bør hæfte for den punktafgift, der kan opkræves på disse varer), er i overensstemmelse med ordningen i og formålet med direktivet og bredere EU-retlige principper (nærmere bestemt proportionalitet og retfærdighed).
22. Direktivet har til formål at sikre, at der inden for Fællesskabet er et system, hvorunder punktafgift pålægges og opkræves korrekt, herunder når varerne transporteres mellem medlemsstaterne. Der er dog intet i direktivet, der peger mod, at der skal opkræves afgift hos dem, der ikke har nogen interesse i de varer, der er blevet transporteret, og som ikke ved (og ikke havde nogen grund til at tro), at der ikke var betalt afgift af varerne. En sådan fortolkning er ikke hensigtsmæssig og nødvendig for at sikre de formål, som forfølges med direktivet, og vil dermed krænke proportionalitetsprincippet (jf. sag C-331/88, Fedesa, præmis 13). Den kan endvidere potentielt medføre kommercielt kaos. Det betyder, at en chauffør, der leverer varer (der f.eks. arbejder for DHL), og som hentede en kasse vin fra sted A og leverede den til sted B, hæfter (blot fordi han på grund af

mærkningen på pakken vidste eller burde have vidst, at den indeholdt vin) for afgift (og betaling af en bøde), hvis det viste sig, at der ikke var blevet betalt afgift af kassen.

23. Endvidere indeholder direktivet særbestemmelser om punktafgiftspligtige varers »uregelmæssige bevægelser«. Nærmere bestemt pålægger artikel 38 »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden«, at hæfte for afgift som følge af en uregelmæssighed. Det gøres gældende, at »deltage« her må henvise til en person, som vidste eller burde vide, at der var tale om en uregelmæssighed – deltagelse antyder en form for bevidst handling i forhold til »uregelmæssigheden«. En sådan tilgang er i overensstemmelse med EU-Domstolens tilgang i sager om indgående afgift – jf. C-439/04, Kittel mod Belgien. Som FTT fandt i dommen i sagen Williams mod HMRC [2015] UKFTT 0330 (TC), præmis 103, kan dette antyde, at personer, som ikke har nogen interesse i varerne, kun kan hæfte for afgift, hvis de ved eller burde vide, at de deltager i en uregelmæssighed. [Org. s. 10]

HMRC

24. HMRC gør gældende, at ordene i direktivets artikel 8 og 33 er klare, [og at] »oplægger« eller »foretager leveringen« bør tillægges deres normale betydning.
25. Hvis ordene i artikel 8 og 33 tillægges deres normale betydning, opfyldes direktivets mål og formål, nemlig at sikre (a) at hæftelsen er harmoniseret inden for EU for så vidt angår varer, der frigives til forbrug, og af hvilke punktafgift er blevet unddraget, og (b) at punktafgiften på disse varer betales et eller andet sted.
26. HMRC gør i denne henseende gældende, at hvis den nationale lovgivning udelukker hæftelse for varer, der oplægges eller leveres af »uskyldige medhjælpere«, dvs. personer, som oplægger eller leverer punktafgiftspligtige varer, og hvor det ikke kan dokumenteres, at de vidste eller burde vide, at varerne blev indsmuglet, vil det lette unddragelsen af punktafgift. Dette skyldes, at de personer, der ansættes til at transportere varerne, kan ansættes uden, at de kender eller er i stand til at identificere ejeren af varerne eller identiteten på dem, der deltager i indsmuglingen.
27. Den eneste måde, hvorpå direktivets mål og formål kan opfyldes, er at tillægge ordene »oplægger« og »foretager leveringen« deres normale betydning.