

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-279/19 - 1

Υπόθεση C-279/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

3 Απριλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Court of Appeal (Ηνωμένο Βασίλειο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Μαρτίου 2019

Αναιρεσεύοντες:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
[φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου]

Αναιρεσίβλητος:

WR

Τρίτη, 19 Μαρτίου 2019

ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΟΥ COURT OF APPEAL

[παραλειπόμενα]

ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[παραλειπόμενα]

Αναιρεσεύοντων

[παραλειπόμενα]

-και-

WR

Αναιρεσιβλήτου

ΚΑΤΟΠΙΝ αιτήσεως αναίρεσεως που άσκησαν οι ανααιρεσιόντες

ΚΑΙ ΚΑΤΟΠΙΝ της ακροάσεως των πληρεξουσίων δικηγόρων των ανααιρεσιόντων και του ανααιρεσιβλήτου

ΔΙΑΤΑΣΣΕΙ:

1. την απόρριψη της αιτήσεως αναίρεσεως κατά της αποφάσεως του UPPER TRIBUNAL ως προς το σκέλος του διοικητικού προστίμου που επιβλήθηκε στον ανααιρεσίβλητο βάσει του άρθρου 41 του δημοσιονομικού νόμου του 2008·
2. την αναστολή εκδικάσεως της αιτήσεως αναίρεσεως κατά της αποφάσεως του UPPER TRIBUNAL ως προς το σκέλος της βεβαιώσεως οφειλής του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβλήθηκε βάσει των άρθρων 13, παράγραφοι 1 και 2, της κανονιστικής πράξεως για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα του 2010 (κανονιστική πράξη για την κατοχή, κυκλοφορία και επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης), μέχρι την έκδοση αποφάσεως από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί των προδικαστικών ερωτημάτων που υποβάλλονται με την παρούσα.
3. [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΟΥ COURT OF APPEAL

[παραλειπόμενα]

Πολιτικό τμήμα

Επί αιτήσεως αναιρέσεως κατ' αποφάσεως του Upper Tribunal

(τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)

ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ:

COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS

Αναιρεσιόντων

και

WR

Αναιρεσιβλήτου

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης
για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Είναι υπόχρεο στην καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά το άρθρο 33, παράγραφος 3, της οδηγίας 2008/118/EK ένα πρόσωπο το οποίο έχει υπό τη φυσική εξουσία του προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, κατά τη χρονική στιγμή που ο συγκεκριμένος φόρος καθίσταται απαιτητός σε ένα δεύτερο κράτος μέλος, στην περίπτωση που το πρόσωπο αυτό:
 - α) δεν αντλεί ούτε νομικό ούτε οικονομικό όφελος από τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα;
 - β) μεταφέρει, έναντι αμοιβής, από ένα πρώτο κράτος μέλος σε ένα δεύτερο κράτος μέλος τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα για λογαριασμό τρίτων; και
 - γ) γνώριζε μεν ότι τα ευρισκόμενα στην εξουσία του προϊόντα υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, αλλά δεν γνώριζε, ούτε όφειλε να γνωρίζει, ότι ο φόρος αυτός είχε καταστεί απαιτητός είτε **[σελίδα 2 του πρωτοτύπου]** κατά την είσοδό του σε ένα δεύτερο κράτος μέλος είτε σε προγενέστερο χρόνο;

2. Διαφοροποιείται η απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα εάν υποτεθεί ότι το πρόσωπο αυτό δεν γνωρίζει ότι τα προϊόντα που έχει στην εξουσία του υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης;

Εισαγωγή

3. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής απόφασεως ανέκυψε στο πλαίσιο αιτήσεως αναίρεσεως με αντικείμενο την πράξη καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης από τους HMRC εις βάρος του WR. Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως έχουν ως ακολούθως:
4. Στις 6 Σεπτεμβρίου 2013, αξιωματικοί της UKBA (υπηρεσίας φυλάξεως συνόρων του Ηνωμένου Βασιλείου), προέβησαν στον έλεγχο του φορτηγού που οδηγούσε ο WR, οδηγός βαρέος φορτηγού οχήματος (στο εξής: ΒΦΟ), στις ανατολικές αποβάθρες του Ντόβερ. Στο ΒΦΟ ήσαν φορτωμένες 26 παλέτες με μύρα. Ο WR επέδειξε στους αξιωματικούς της UKBA τη φορτωτική, στην οποία αναγράφονταν ότι τα προϊόντα περιλαμβάνονταν σε ηλεκτρονικό διοικητικό έγγραφο με καταχωρισμένο διοικητικό κωδικό αναφοράς (αριθμό ARC). Στη φορτωτική διευκρινίζονταν επίσης ότι τα προϊόντα είχαν αποσταλεί από τελωνειακή αποθήκη στη Γερμανία και ότι παραλήπτης τους ήταν η εταιρία Seabrook Warehousing Ltd, ήτοι μια τελωνειακή αποθήκη στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ως εκ τούτου, από τα συνοδευτικά έγγραφα προέκυπτε ότι η διακίνηση των προϊόντων ορθώς τελούσε υπό καθεστώς τελωνειακής αναστολής.
5. Ωστόσο, αποκαλύφθηκε ότι ο αναγραφόμενος στη φορτωτική αριθμός ARC είχε ήδη χρησιμοποιηθεί σε προγενέστερη αποστολή φορτίου μύρας προς την εταιρία Seabrook. Επομένως, κατ' αντιδιαστολή προς τα συνοδευτικά έγγραφα, το επίμαχο φορτίο δεν τελούσε υπό καθεστώς τελωνειακής αναστολής. Συνεπώς, κατά την είσοδο των εν λόγω προϊόντων στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατέστη απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης.
6. Οι HMRC βεβαίωσαν εις βάρος του WR:
 - α) πράξη καταλογισμού ειδικού φόρου κατανάλωσης ποσού 22 779,00 λιρών βάσει του άρθρου 13, παράγραφοι 1 και 2, της κανονιστικής πράξεως για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα του 2010, και
 - β) διοικητικό πρόστιμο ύψους 4 897,58 λιρών βάσει του άρθρου 41 του δημοσιονομικού νόμου του 2008. **[σελίδα 3 του πρωτοτύπου]**
7. Ο WR άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως καταλογισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης (και κατά της πράξεως επιβολής του προστίμου) ενώπιον του First-tier Tribunal [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] (στο εξής: FTT).

Η απόφαση του FTT

8. Το FTT κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως:

- α) Ο WR είναι ένας έμπειρος οδηγός φορτηγού οχήματος, ο οποίος, από το 2009 έως το 2013, εργάζονταν για λογαριασμό εταιρίας οδικών μεταφορών ενώ από το 2013 και έπειτα εργάζεται υπό το καθεστώς του ελεύθερου επαγγελματία (αλλά υπήχθη στο αντίστοιχο φορολογικό καθεστώς μόλις το 2015). Πληρώνονταν τοις μετρητοίς και οι απολαβές του ήταν μικτές (σκέψη 43). Περί το 2014, δέχθηκε να εργασθεί για λογαριασμό επιχειρήσεως που φέρει την επωνυμία «Kells», έναντι 250 λιρών εβδομαδιαίως για εργασία δύο ή τριών ημερών και έναντι 350 έως 360 λιρών εβδομαδιαίως για περισσότερες ημέρες εργασίας. Ουδέποτε καταρτίστηκε μεταξύ τους γραπτή σύμβαση εργασίας ενώ η καταβολή των απολαβών του γινόταν είτε αυτοπροσώπως και τοις μετρητοίς είτε με χρήματα τα οποία τοποθετούνταν σε κρυφό σημείο στον χώρο σταθμεύσεως των φορτηγών (σκέψη 44).
- β) Ο WR μετέβαινε στον χώρο σταθμεύσεως των φορτηγών και παραλάμβανε ένα άδειο ρυμουλκούμενο, το οποίο μετέφερε σε χώρο ρυμουλκούμενων οχημάτων στο Καλαί (Γαλλία), όπου το στάθμευε, και στη θέση του παραλάμβανε φορτωμένο με προϊόντα ρυμουλκούμενο προκειμένου να το επιστρέψει στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο WR παραλάμβανε τα συνοδευτικά έγγραφα για το εκάστοτε φορτίο, τα οποία βρίσκονταν σε κύλινδρο τοποθετημένο στην πλαϊνή πλευρά του ρυμουλκούμενου και προέβαινε στον έλεγχο των εγγράφων αυτών, που συνίσταντο σε μία φορτωτική και ένα τιμολόγιο-δελτίο αποστολής, προκειμένου να ενημερωθεί σχετικά με το είδος των διακινούμενων προϊόντων και τον προορισμό τους (σκέψη 45). Στον επαγγελματικό κύκλο του WR αυτού του είδους οι συμφωνίες δεν θεωρούνται ασυνήθιστες, δεδομένου ότι οι περιστασιακώς απασχολούμενοι οδηγοί φορτηγών (ανεξαρτήτως εάν αυτό δικαιολογείται ή όχι από τις συνθήκες) πληρώνονται τοις μετρητοίς χωρίς να υπάρχει κανένα έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται η σχετική συμφωνία και χωρίς να τους ενδιαφέρει η ταυτότητα του προσώπου που τους προσλαμβάνει, προκειμένου να μην υποπίπτουν στην αντίληψη των HMRC (σκέψη 63).
- γ) Στις 6 Σεπτεμβρίου 2013, ο WR παρέλαβε φορτίο το οποίο αποτελείτο από φιάλες μπίρας και είχε ως προορισμό την αποθήκη υποκείμενων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων Seabrook, στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συνεπώς, ο WR γνώριζε ότι το φορτίο του αποτελούνταν από προϊόντα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Κατά την είσοδό του στο Ηνωμένο Βασίλειο, τον σταμάτησαν οι αξιωματικοί της Υπηρεσίας Συνοριακής Φυλάξεως του Ηνωμένου

Βασιλείου. Στη φορτωτική που τους επέδειξε αναγράφονταν ο αριθμός αναφοράς ARC (σκέψεις 45 και 46). Οι αξιωματικοί της Υπηρεσίας Συνοριακής Φυλάξεως προέβησαν στον έλεγχο του συστήματος EMCS (συστήματος ελέγχου και διακίνησης των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης) και διαπίστωσαν ότι ο συγκεκριμένος αριθμός ARC [σελίδα 4 του πρωτοτύπου] παρέπεμπε σε προηγούμενη αποστολή φορτίου μύρας προς την ίδια αποθήκη (σκέψη 47). Οι αξιωματικοί της Υπηρεσίας Συνοριακής Φυλάξεως κατέσχον το όχημα και τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα. Ο WR ενημέρωσε το πρόσωπο που του είχε υποδείξει το σημείο από το οποίο έπρεπε να παραλάβει τα προϊόντα, το οποίο φέρεται να ονομάζεται «Des», σχετικά με το τι συνέβη και το πρόσωπο αυτό τον παρέλαβε από το Ντόβερ. Του κατέβαλε το ποσό που του οφείλονταν για την εβδομάδα που εργάστηκε και, έκτοτε, μεταξύ του ιδίου και του «Des» δεν υπήρξε περαιτέρω επικοινωνία.

- δ) Ο WR δεν θεωρήθηκε συνεργός όσον αφορά την απόπειρα λαθρεμπορίας. Ο ίδιος τελούσε υπό τον έλεγχο των προσώπων που είχαν οργανώσει τη λαθραία εισαγωγή των προϊόντων, ενώ, κατά τη χρονική στιγμή της κατασχέσεως των εν λόγω προϊόντων, τα ίδια αυτά πρόσωπα είχαν τόσο το ουσιαστικό όσο και το νομικό δικαίωμα ελέγχου τους. Ο WR δεν αντλούσε κανένα ατομικό όφελος από τα συγκεκριμένα προϊόντα αλλά αποκλειστικό του καθήκον ήταν να ακολουθήσει τις οδηγίες σχετικά με την παραλαβή και την παράδοσή τους και έναντι αυτών των υπηρεσιών θα ελάμβανε μια μετρίου ύψους αμοιβή. Επίσης, δεν ήταν ο κύριος του οχήματος. Η ταυτότητα των προσώπων που υποκρύπτονταν πίσω από την απόπειρα λαθρεμπορίας και συμμετείχαν εκ προθέσεως στην τέλεση του αδικήματος δεν κατέστη εφικτό να εξακριβωθεί (σκέψη 58).
- ε) Οι μοναδικές πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο WR μνημονεύονταν στα έγγραφα που συνόδευαν τα προϊόντα που παραλάμβανε και, εκ πρώτης όψεως, τα έγγραφα αυτά δικαιολογούσαν την αναστολή της επιβολής των νομίμων δασμών επί της κυκλοφορίας των εν λόγω προϊόντων. Ο WR δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει εάν ο αναγραφόμενος στη φορτωτική αριθμός ARC είχε ή δεν είχε χρησιμοποιηθεί κατά το παρελθόν (σκέψη 61). Κανένα από τα αναγραφόμενα στα έγγραφα στοιχείο δεν ήταν ικανό να του δημιουργήσει υποψίες και ο ίδιος δεν είχε πρόσβαση στο σύστημα EMCS (σκέψη 62).
- στ) Κατόπιν τούτων, ο WR θεωρήθηκε ότι συνιστά «όργανο έμμεσου αυτουργού» (σκέψη 64).
- ζ) Οι HMRC ουδεμία σοβαρή προσπάθεια κατέβαλαν προκειμένου να εξακριβώσουν την ταυτότητα του κυρίου του οχήματος ή των φυσικών αυτουργών της απόπειρας λαθρεμπορίας (σκέψεις 52 και 58).

9. Το FTT, αφού έλαβε υπόψη του τις εθνικές ρυθμίσεις, συμπεριλαμβανομένης της αποφάσεως του Court of Appeal στην υπόθεση Taylor και Wood κατά R, [2013], EWCA, Crim 1151, κατέληξε στα ακόλουθα πορίσματα:
- α) «όργανο έμμεσου αυτουργού», το οποίο έχει υπό τη φυσική εξουσία προϊόντα τα οποία έχουν εισαχθεί λαθραίως δεν θεωρείται ότι «κατέχει» τα προϊόντα αυτά για τους σκοπούς του άρθρου 13 της ανωτέρω μνημονευθείσας κανονιστικής πράξεως (σκέψη 38). **[σελίδα 5 του πρωτοτύπου].**
 - β) «η πραγματική ή φερόμενη γνώση της φυσικής εξουσίας των λαθραίων προϊόντων δύναται να συνιστά “κατοχή” [...] και να στερεί την ιδιότητα του “οργάνου έμμεσου αυτουργού” από το οικείο πρόσωπο (σκέψη 38)».
 - γ) Ο WR ήταν όργανο έμμεσου αυτουργού και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ούτε ότι «κατείχε» τα εν λόγω προϊόντα, ούτε ότι «εκτελούσε την παράδοση των προϊόντων αυτών», κατά την έννοια του άρθρου 13 (σκέψεις 60 έως 64).
 - δ) «Με βάση τις διαπιστωθείσες από το δικαστήριο συνθήκες, καταλογισμός ευθύνης στον WR θα ήγειρε σοβαρά ζητήματα συμβατότητας προς τους σκοπούς της σχετικής νομοθεσίας.» (σκέψεις 60 έως 64).
10. Το FTT έκανε δεκτή την προσφυγή του WR και ακύρωσε την πράξη βεβαιώσεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης (και την πράξη καταλογισμού του προστίμου).
11. Οι HMRC άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως του FTT ενώπιον του Upper Tribunal [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)]. Με την έφεση δεν αμφισβητήθηκαν οι διαπιστώσεις του FTT όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά.

Η απόφαση του Upper Tribunal

12. Στις 8 Δεκεμβρίου 2017, το Upper Tribunal απέρριψε την έφεση των HMRC αποφαινόμενο ως ακολούθως:
- α) *Η έφεση κατά της αποφάσεως του FTT δεν στρέφεται κατά των διαπιστώσεων του δικαστηρίου αυτού ως προς τα πραγματικά περιστατικά. Ούτε εξάλλου θα μπορούσε. Συνεπώς, η έφεση εκκινεί από την παραδοχή ότι ο WR δεν είχε ούτε πραγματική ούτε φερόμενη γνώση της απόπειρας λαθρεμπορίας.»* (σκέψη 16).
 - β) «Οι όροι “παράδοση” και “κατοχή”, οι οποίοι απαντούν στο άρθρο 13, είναι όροι οι οποίοι επίσης απαντούν στην οδηγία (καθώς και στον προκάτοχό της, την οδηγία 92/12). Αντιστοιχούν σε αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, των οποίων το νόημα πρέπει να είναι σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης» (σκέψη 50).

- γ) Το *Court of Appeal* (στην υπόθεση *Taylor & Wood*, και *Tatham*) επιβεβαίωσε ότι πρόσωπα τα οποία δεν έχουν πραγματική ή φερόμενη γνώση, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι «κατέχουν» τα προϊόντα υπό την έννοια της κανονιστικής πράξεως. Επομένως, το δικαστήριο αυτό αναγνώρισε ότι η ευρεία [σελίδα 6 του πρωτοτύπου] ερμηνεία των συγκεκριμένων όρων υπόκειται σε εξαίρεση όσον αφορά πρόσωπα τα οποία είναι “όργανα έμμεσων αυτοργών” (σκέψη 51).
- δ) Η εξαίρεση του οργάνου έμμεσου αυτοργού δεν επιτρέπει να βαρύνονται με την ευθύνη πρόσωπα τα οποία δεν έχουν την πραγματική ή φερόμενη γνώση ότι τα προϊόντα που μεταφέρουν είναι προϊόντα για τα οποία θα έπρεπε (αλλά δεν έχει) καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης (βλ. σκέψεις 54 και 55).
- ε) «Δεν μπορούμε να δεχθούμε ότι είναι δίκαιο, σύμφωνα προς την αρχή της αναλογικότητας ή εύλογο να ευθύνονται για τη μη καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης οδηγοί ΒΦΟ οι οποίοι, κατά τη χρονική στιγμή αποκαλύψεως της απόπειρας αποφυγής καταβολής του φόρου, έχουν στην εξουσία τους προϊόντα αλλά δεν είχαν καμία συμμετοχή ή γνώση της οικείας εγκληματικής δραστηριότητας ούτε γνωρίζουν ότι για τα συγκεκριμένα προϊόντα δεν έχει καταβληθεί ο σχετικός φόρος, ούτε θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι όφειλαν να το γνωρίζουν. Ο καταλογισμός ευθύνης σε αυτούς τους οδηγούς απλώς και μόνον για τον λόγο ότι, κατά τη χρονική στιγμή που αποκαλύπτεται το αδίκημα, τα συγκεκριμένα προϊόντα βρίσκονται στην εξουσία τους, χωρίς όμως να έχουν γνώση του τι έχει συμβεί ή τι πρόκειται να συμβεί, δεν είναι ούτε δίκαιος ούτε σύμφωνος προς την αρχή της αναλογικότητας». (σκέψη 57).
- στ) Ο καταλογισμός ευθύνης σε απολύτως αθώα όργανα έμμεσων αυτοργών αντίκειται τόσο στην οδηγία όσο και στην εθνική νομοθεσία (σκέψη 58).
13. Οι HMRC άσκησαν αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Upper Tribunal ενώπιον του Court of Appeal.

To Court of Appeal

14. Το *Court of Appeal* κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ζήτημα εάν οδηγός φορτηγού οχήματος, ο οποίος δεν αντλεί ατομικό όφελος από τα μεταφερόμενα προϊόντα και δεν γνώριζε, ούτε όφειλε να γνωρίζει, ότι για τα εν λόγω προϊόντα έχει καταστεί απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, πρέπει, βάσει της οδηγίας, να καταβάλει ο ίδιος τον εν λόγω φόρο, δεν εμπίπτει στη θεωρία της *acte clair* [σαφούς πράξεως] και, ως εκ τούτου, οφείλει να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ένωσης. Κατόπιν τούτου, το *Court of Appeal* αποφάσισε την αναστολή εκδικάσεως της αιτήσεως αναιρέσεως των HMRC κατά

της αποφάσεως του Upper Tribunal, με την οποία επικυρώθηκε η απόφαση του FTT που ακύρωσε την πράξη καταλογισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης.

15. Το Court of Appeal απέρριψε την αίτηση αναιρέσεως των HMRC κατά της αποφάσεως του Upper Tribunal ως προς το σκέλος του επιβληθέντος βάσει του άρθρου 4 του δημοσιονομικού νόμου του 2008 προστίμου. **[σελίδα 7 του πρωτοτύπου]**
16. Το σκεπτικό της αποφάσεως του Court of Appeal εκτίθεται στην απόφαση που εκδόθηκε στις 19 Μαρτίου 2019.

Εθνική νομοθεσία

17. Το άρθρο 13 της κανονιστικής πράξεως του 2010 σχετικά με τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, ορίζει τα εξής:
 - 1) *Σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί προς ανάληψη σε άλλο κράτος μέλος, κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς στο Ηνωμένο Βασίλειο προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ο οποίος καθίσταται απαιτητός κατά τη χρονική στιγμή που τα προϊόντα αυτά κατέχονται στο Ηνωμένο Βασίλειο.*
 - 2) *Ανάλογα με την περίπτωση που μνημονεύεται στην παράγραφο 1, υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι το πρόσωπο που -*
 - a) *εκτελεί την παράδοση των προϊόντων·*
 - β) *έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα· ή*
 - γ) *το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα εν λόγω προϊόντα.*

Οι σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

18. Το άρθρο 33 της οδηγίας 2008/118/EK ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:
 1. *Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 36 παράγραφος 1, σε περίπτωση κατά την οποία υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάληψη σε ένα κράτος μέλος, κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να παραδοθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτό, υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ο οποίος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.*

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «κατοχή για εμπορικούς σκοπούς» νοείται η κατοχή προϊόντων υποκείμενων σε ειδικό φόρο

κατανάλωσης από μη ιδιώτη ή από ιδιώτη για μη δική του χρήση και τα οποία μεταφέρονται από αυτόν, σύμφωνα με το άρθρο 32.

2. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.
3. Ο υπόχρεος για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης που καθίσταται απαιτητός είναι, ανάλογα με την περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 1, το πρόσωπο το οποίο [σελίδα 8 του πρωτοτύπου] εκτελεί την παράδοση ή το οποίο έχει στην κατοχή του τα παραδοτέα προϊόντα, ή το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα προϊόντα στο άλλο κράτος μέλος.

Εθνική νομολογία

19. Στη σκέψη 23 της απόφασης R. κατά *Tatham* [2014] EWCA Crim 226, το Court of Appeal εξέτασε την απόφαση του ίδιου δικαστηρίου στην υπόθεση R. κατά *Taylor και Wood* [2013] EWCA Crim 1151, και επιβεβαίωσε ότι η απόφαση *Taylor και Wood* έχει την έννοια ότι «ο μεταφορέας ή ο έχων στην εξουσία του τα προϊόντα που δεν έχει ούτε πραγματική ούτε φερόμενη γνώση των εν λόγω προϊόντων ή του φόρου στον οποίο αυτά υπόκεινται, δεν μπορεί να λογίζεται ως “κάτοχος”». (η υπογράμμιση δική μας)
20. Στη σκέψη 39 της απόφασης *Taylor και Wood*, το Court of Appeal σημείωσε:

«Για τους ίδιους λόγους που προεκτέθηκαν στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 13, παράγραφος 1, της κανονιστικής πράξης του [2001], τόσο το γράμμα όσο και ο σκοπός του άρθρου 7, παράγραφος 3, [του προκατόχου του άρθρου 33 της οδηγίας] συνηγορεί σθεναρά υπέρ της απόψεως ότι πρόσωπο το οποίο έχει τόσο τον *de facto* όσο και τον νομικό έλεγχο των προϊόντων κατά τη χρονική στιγμή που καθίσταται απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, είναι το πρόσωπο που υποχρεούται στην καταβολή του εν λόγω φόρου. Το συμπέρασμα αυτό καθίσταται ακόμη πιο επιτακτικό στην περίπτωση που το πρόσωπο το οποίο έχει στη φυσική εξουσία του τα προϊόντα δεν γνωρίζει, ούτε όφειλε να γνωρίζει, την (άγνωστη) ιδιότητα των μεταφερόμενων προϊόντων ως τμήμα της εγκληματικής δραστηριότητας στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ουδόλως συμμετείχε. Ο καταλογισμός ευθύνης σε απολύτως αθώα όργανα έμμεσων αυτουργών, όπως οι εταιρίες *Heijboer* ή *Yeardeley*, και όχι στους αναιρεσειόντες, δεν εξυπηρετεί ούτε τους σκοπούς της οδηγίας αλλά ούτε και τους σκοπούς της κανονιστικής πράξης.»

Συνοπτική παρουσίαση των επιχειρημάτων των διαδίκων**WR [σελίδα 9 του πρωτοτύπου]**

21. Ο αναιρεσίβλητος υποστηρίζει ότι [αυτή] η προσέγγιση του Upper Tribunal (και του Court of Appeal στην υπόθεση *Tatham* και *Taylor & Wood*) (δηλαδή, ότι [πρόσωπα] τα οποία δεν αντλούν προσωπικό όφελος από τα διακινούμενα προϊόντα και δεν γνωρίζουν –ούτε έχουν κάποιον λόγο να γνωρίζουν– ότι επί των προϊόντων αυτών εκκρεμεί ειδικός φόρος κατανάλωσης, δεν πρέπει να θεωρούνται υπόχρεα για την καταβολή του εν λόγω φόρου όταν αυτός καθίσταται απαιτητός) συνάδει με την οικονομία και τον σκοπό της οδηγίας καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης (ιδίως τις αρχές της αναλογικότητας και της επιείκειας).
22. Η οδηγία αποβλέπει στην εγκαθίδρυση ενός πανευρωπαϊκού συστήματος ορθού καταλογισμού και εισπράξεως των ειδικών φόρων κατανάλωσης κατά τη μετακίνηση των προϊόντων μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών. Ωστόσο, από κανένα στοιχείο της οδηγίας αυτής δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο συγκεκριμένος φόρος πρέπει να εισπράττεται από πρόσωπα τα οποία δεν αποκομίζουν κανένα όφελος από τα διακινούμενα προϊόντα και δεν γνωρίζουν (ούτε όφειλαν να γνωρίζουν) ότι για τα προϊόντα αυτά εκκρεμεί η καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης. Μια τέτοια ερμηνεία θα ήταν όχι μόνο ακατάλληλη αλλά και περιττή για την επίτευξη των επιδιωκόμενων από την οδηγία σκοπών και, ως εκ τούτου, θα συνιστούσε παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (βλ. σκέψη 13 της αποφάσεως C-331/88, *Fedesa*). Επιπλέον, θα ενείχε τον κίνδυνο προκλήσεως εμπορικού χάους. Θα μπορούσε, δηλαδή, να σημαίνει ότι μεταφορέας (που εργάζεται, παραδείγματος χάρη, για την εταιρία DHL) ο οποίος παραλαμβάνει ένα κιβώτιο με κρασιά από το σημείο Α και το παραδίδει στο σημείο Β, θα έπρεπε (απλώς και μόνον διότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει από τη σήμανση του κιβωτίου ότι περιέχει φιάλες κρασιού) να θεωρείται υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού ειδικού φόρου (και να καταδικάζεται στην καταβολή προστίμου) στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι ο εν λόγω φόρος δεν είχε καταβληθεί.
23. Εξάλλου, η οδηγία περιέχει ειδική πρόβλεψη όσον αφορά τις «παρατυπίες κατά τη διακίνηση» των υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντων. Συγκεκριμένα, το άρθρο 38 επιβάλλει την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης συνεπεία παρατυπίας κατά τη διακίνηση σε «οποιοδήποτε πρόσωπο συμμετείχε στην παρατυπία». Εν προκειμένω, ο όρος «συμμετοχή» πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι παραπέμπει σε πρόσωπο το οποίο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την παρατυπία –και ως συμμετοχή νοείται η τέλεση συνειδητής εκ προθέσεως ενέργειας σε σχέση με την «παρατυπία». Η προσέγγιση αυτή συνάδει με την προσέγγιση που υιοθετεί το Δικαστήριο σε υποθέσεις σχετικές με τους φόρους επί των εισροών –πρβλ. υπόθεση C-439/04, *Kittel* κατά Βελγίου. Όπως έκρινε το FTT στην υπόθεση *Williams* κατά *HMRC* [2015] UKFTT 0330 (TC), στη σκέψη 103, τούτο συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι στην περίπτωση προσώπων που δεν αποκομίζουν όφελος από τα διακινούμενα προϊόντα, υπεύθυνα για την καταβολή του φόρου πρέπει να θεωρούνται

αποκλειστικά και μόνον τα πρόσωπα που έχουν την πραγματική ή φερόμενη γνώση ότι μετέχουν σε παρατυπία. [σελίδα 10 του πρωτοτύπου].

HMRC

24. Οι HMRC υποστηρίζουν ότι το γράμμα των άρθρων 8 και 33 της οδηγίας είναι σαφές [και ότι] στους όρους «κατοχή» ή «εκτέλεση της παραδόσεως» πρέπει να αποδίδεται το σύνηθες νόημά τους.
25. Εφόσον οι όροι που περιέχονται στα άρθρα 8 και 33 ερμηνευθούν υπό τη συνήθη έννοιά τους, πληρούνται τόσο το αντικείμενο όσο και ο σκοπός της οδηγίας, ήτοι η διασφάλιση ότι α) εναρμονίζεται σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση ο καταλογισμός της ευθύνης όσον αφορά προϊόντα τα οποία έχουν ήδη τεθεί προς κατανάλωση και για τα οποία δεν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που αναλογεί και β) ότι αυτός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης θα εισπραχθεί σε κάποιο από τα κράτη μέλη.
26. Συναφώς, οι HMRC υποστηρίζουν ότι εάν γίνει δεκτό ότι η εθνική νομοθεσία αποκλείει την ευθύνη για προϊόντα που κατέχονται ή διανέμονται από πρόσωπα που θεωρούνται «όργανα έμμεσων αυτοργών», δηλαδή από ιδιώτες που κατέχουν ή διανέμουν υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, οι οποίοι δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι έχουν πραγματική ή φερόμενη γνώση του γεγονότος ότι τα εν λόγω προϊόντα αποτελούν αντικείμενο λαθρεμπορίας, διευκολύνεται η αποφυγή καταβολής αυτού του ειδικού φόρου. Και τούτο διότι τα πρόσωπα που προσλαμβάνονται για τη μεταφορά των προϊόντων είθισται να προσλαμβάνονται χωρίς τα ίδια να γνωρίζουν ή να μπορούν να εξακριβώσουν την ταυτότητα του κυρίου των προϊόντων ή τις ταυτότητες των προσώπων που συμμετέχουν στην τέλεση του εγκλήματος της λαθρεμπορίας.
27. Κατά συνέπεια, ο μοναδικός τρόπος για να επιτευχθούν το αντικείμενο και ο σκοπός της οδηγίας είναι να αποδοθεί στους όρους «κατοχή» και «εκτέλεση της παραδόσεως» το σύνηθες νόημά τους.