

# Version anonymisée

Traduction

C-279/19 - 1

**Affaire C-279/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

3 avril 2019

**Juridiction de renvoi :**

Court of Appeal (United Kingdom)

**Date de la décision de renvoi :**

19 mars 2019

**Partie requérante :**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Partie défenderesse :**

WR

---

JEUDI 19 MARS 2019

**DEVANT LA COURT OF APPEAL [cour d'appel]**

[OMISSIS]

**DANS LE LITIGE OPPOSANT**

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[OMISSIS]

**PARTIE REQUÉRANTE AU POURVOI (« partie requérante »)**

[OMISSIS] - à-

WR

**PARTIE DÉFENDERESSE AU POURVOI (« partie défenderesse »)**

Vu le pourvoi

Et ayant entendu les conseils des parties

**ORDONNE :**

1. Le pourvoi formé par la partie requérante contre la décision de l'Upper Tribunal en ce qui concerne l'amende infligée à la partie défenderesse au titre de l'annexe 41 du Finance Act 2008 [loi de finances de 2008] est rejeté.
2. Il est sursis à statuer sur le pourvoi formé par la partie requérante contre la décision de l'Upper Tribunal en ce qui concerne l'avis de recouvrement de droits d'accise notifié [à la partie défenderesse] en application de l'article 13, paragraphes 1 et 2, de l'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 [règlement de 2010 sur les produits soumis à accise (détention, circulation et point de contrôle)] jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se prononce sur la demande de décision préjudicielle jointe à la présente ordonnance.
3. [OMISSIS]

[OMISSIS]

**DEVANT LA COURT OF APPEAL**

[OMISSIS]

**CIVIL DIVISION**

**SUR POURVOI CONTRE UNE DECISION DE L'UPPER TRIBUNAL,  
(TAX AND CHANCERY CHAMBER)**

**DANS LE LITIGE OPPOSANT :**

**THE COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS**

**Partie requérante**

à

**WR**

**Partie défenderesse**

**DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE**

**EN APPLICATION DE L'ARTICLE 267 du TRAITÉ**

**SUR LE FONCTIONNEMENT DE L'UNION EUROPÉENNE**

**LES QUESTIONS DEFEREES**

1. Une personne (« P ») qui est en possession matérielle de produits soumis à accise à un moment où les droits d'accise deviennent exigibles sur ces produits dans un État membre B, est-elle redevable de ces droits d'accise conformément à l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (« la directive ») lorsque cette personne :
  - a n'avait aucun droit, ou intérêt juridique ou économique à l'égard des produits soumis à accise ;
  - b transportait les produits soumis à accise pour le compte d'autrui en contrepartie d'une rémunération, entre l'État membre A et l'État membre B ; et
  - c savait que les marchandises en sa possession étaient des produits soumis à accise, mais ignorait et n'avait pas de raison de suspecter que les droits d'accise étaient devenus exigibles sur ces produits [Or. 2] dans l'État membre B à la date où les droits d'accise étaient devenus exigibles ou avant cette date ?

2. La réponse à la première question diffère-t-elle si la personne en cause (P) ne savait pas que les marchandises en sa possession étaient des produits soumis à accise ?

### **Introduction**

3. Le présent renvoi préjudiciel s'inscrit dans le cadre d'une procédure de recours relative à un avis de recouvrement de droits d'accise imposé par Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après « HMRC », l'administration fiscale britannique) à WR. Les faits de l'espèce peuvent être résumés comme suit :
4. Le 6 septembre 2013, un poids lourd conduit par WR est arrêté au port de Douvres (Dover Easter Docks) par des agents de l'United Kingdom Border Agency (UKBA, agence des frontières du Royaume-Uni). Le poids lourd en question contient 26 palettes de bière. WR produit aux agents de l'UKBA une lettre de voiture dite « CMR » (Cargo Movement Requirement<sup>\*</sup>) qui précise que les marchandises sont couvertes par un document administratif électronique (document dit « e-AD ») comportant un Code de référence administratif (CRA). La lettre de voiture CMR indique également que l'expéditeur est un entrepôt douanier situé en Allemagne, et que le destinataire est Seabrook Warehousing Ltd, un entrepôt douanier au Royaume-Uni. Les documents sont donc conformes aux marchandises circulant sous le régime de la suspension de droits d'accise.
5. Il est cependant apparu par la suite que le CRA figurant sur la lettre de voiture CMR avait déjà été employé en relation avec une précédente livraison de bière à Seabrooks, ce qui signifie que le chargement n'était donc pas, contrairement à ce qu'indique la documentation, sous le régime de la suspension de droits. A l'arrivée au Royaume-Uni des marchandises, les droits d'accise étaient donc devenus exigibles.
6. HMRC a donc imposé à WR :
  - a un avis de recouvrement de droits d'accise d'un montant de 22 779 livres sterling (GBP) en application de l'article 13, paragraphes 1 et 2 de l'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) de 2010 [règlement de 2010 sur les produits soumis à accise (détention, circulation et point de contrôle)] ;
  - b une amende d'un montant de 4 897,48 GBP en application de l'annexe 41 du Finance Act de 2008 [loi de finances de 2008]. **[Or. 3]**

<sup>\*</sup> NdT : lettre d'expédition établie sur la base de la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route, signée à Genève le 19 mai 1956, telle que modifiée par le protocole du 5 juillet 1978.

7. WR a formé un recours contre l'avis de recouvrement de droits d'accise (ainsi que contre l'amende) devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) (tribunal de première instance (chambre fiscale), ci-après « FTT »).

### **La décision du FTT**

8. Le FTT a constaté les faits suivants.
- a WR est un chauffeur de camion expérimenté, employé par une entreprise de transport de 2009 à 2013 et qui se considère comme indépendant depuis 2013 (mais qui ne s'est enregistré comme tel auprès des autorités fiscales qu'en 2015). WR était rémunéré en espèces sans déductions (point 43 de la décision du FTT). Au cours de l'année 2014, il a accepté de travailler pour une entreprise dénommée, selon lui, « Kells » en contrepartie d'une rémunération de 250 GBP par semaine pour deux à trois journées de travail et de 350 à 360 GBP pour une durée de travail supérieure. Cet accord n'a pas fait l'objet d'un contrat écrit et WR a été payé en espèces remises en main propre ou qu'il trouvait dissimulées dans un endroit du parking pour camions (point 44 de la décision du FTT).
  - b WR se rendait sur un parking pour poids lourds et y prenait une remorque vide qu'il conduisait jusqu'à un parking sécurisé à Calais et échangeait pour une remorque chargée de marchandises qu'il devait conduire au Royaume-Uni. La documentation relative au chargement se trouvait dans un tube attaché le long de la remorque et WR examinait celle-ci, qui consistait en une lettre de voiture CMR et un bordereau de livraison, afin de vérifier la nature des marchandises qu'il transportait et leur destination (point 45 de la décision du FTT). Dans ce milieu dans lequel travaillait WR, de tels arrangements informels avec des chauffeurs routiers employés occasionnellement (que les circonstances le justifient ou non), payés en espèces en vertu d'un accord non matérialisé par un document écrit, ne cherchant pas à connaître l'identité de leur employeur et demeurant inconnus du HMRC, n'étaient pas considérés comme inhabituels (point 63 de la décision du FTT).
  - c Le 6 septembre 2013, WR a pris en charge une livraison de bière destinée à un entrepôt fiscal au Royaume-Uni, Seabrook. WR savait par conséquent que le chargement consistait en des produits soumis à accise. Arrêté lors de son entrée au Royaume-Uni par des agents de la police aux frontières (Border Force Officials), il a produit la lettre de voiture CMR, portant un code de référence administratif (« CRA ») (point[s] 45-46 de la décision du FTT). Les agents de la police aux frontières ont alors consulté le système d'informatisation des mouvements et des contrôles des produits soumis à accise (Excise Movement and Control System – EMCS) et ont pu établir que le CRA

en question **[Or. 4]** se rapportait à une livraison antérieure de bière au même entrepôt fiscal (point 47 de la décision du FTT). Ils ont alors saisi le véhicule ainsi que les produits soumis à accise à son bord. WR en a informé la personne qui lui avait donné instruction de prendre en charge les marchandises, un certain « Des », et l'on est venu le chercher à Douvres. Il a perçu sa rémunération pour la semaine et n'a plus eu d'autre contact avec Des.

- d WR n'était pas complice de la tentative de contrebande. Il se trouvait sous l'autorité des personnes ayant organisé l'entrée en fraude des marchandises et ce sont ces personnes qui disposaient en fait et en droit du contrôle des marchandises au moment de leur saisie. WR n'avait aucun droit ou intérêt propre à l'égard des marchandises, son seul intérêt était de suivre les instructions qui lui avaient été données de collecter et de livrer les marchandises afin de percevoir sa modeste rémunération en contrepartie de ses services. Il n'était pas non plus le propriétaire du véhicule, et l'identité des personnes à l'origine de la tentative de la contrebande à laquelle elles participaient en toute connaissance de cause ne peut être établie (point 58 de la décision du FTT).
  - e Les seules informations dont disposait WR figuraient dans la documentation qu'il avait trouvée lorsqu'il avait pris en charge les marchandises et cette documentation était, à première vue, conforme à la circulation des marchandises sous un régime de suspension de droits régulier. WR n'avait aucun moyen de vérifier si le CRA mentionné sur la lettre de voiture CMR avait été déjà utilisé ou non (point 61 de la décision du FTT). Rien dans la documentation n'était de nature à éveiller sa méfiance ou à lui permettre de suspecter une fraude, et il ne pouvait avoir accès au système EMCS (point 62 de la décision du FTT).
  - f WR devait dès lors être considéré comme un « agent innocent » (« innocent agent ») \* (point 64 de la décision du FTT) ;
  - g HMRC n'a pas réellement tenté de déterminer l'identité du propriétaire du véhicule ou des personnes à l'origine de la tentative de contrebande (points 52 et 58 de la décision du FTT).
9. Le FTT a examiné la jurisprudence nationale, notamment l'arrêt de la Court of Appeal dans l'affaire Taylor and Wood v R [2013] EWCA Crim 1151, et est arrivé à la conclusion que :

\* NdT : nous retenons une traduction littérale de cette notion, après nous être cependant demandé si elle n'aurait pas également pu être rendue par celles d'« intermédiaire », de « représentant » voire de « préposé » de bonne foi.

- a un « agent innocent » qui est en possession matérielle de marchandises de contrebande ne saurait être considéré comme « détenant » ces marchandises ou ces produits aux fins de l'article 13 (point 38) ; **[Or. 5]**
  - b « *la connaissance réelle ou implicite de sa possession matérielle de marchandises de contrebande pourrait suffire à constituer une "détenation" et à ôter à cette personne la qualité d'"agent innocent" » (point 38) ;*
  - c WR était un agent innocent et ne pouvait par conséquent pas être considéré comme ayant « détenu » les produits ni comme « effectuant la livraison des produits » aux fins de l'article 13 (points 60-64) ;
  - d « *Retenir la responsabilité de WR dans les circonstances établies plus haut soulèverait de graves questions de compatibilité avec les objectifs de la législation. » (points 60-64).*
10. Le FTT a donc fait droit au recours formé par WR et annulé l'avis de recouvrement de droits d'accise (ainsi que l'amende).
11. HMRC a interjeté appel contre la décision du FTT devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)], mais ne conteste pas les constatations de fait opérées par le FTT.

### **La décision de l'Upper Tribunal**

12. Le 8 décembre 2017, l'Upper Tribunal a rejeté l'appel interjeté par HMRC en considérant, pour ce qui nous occupe ici, que :
- a *L'appel ne porte pas sur les constatations de fait établies par le FTT, ce qui n'était d'ailleurs pas possible. L'appel est donc fondé sur le fait que WR n'avait aucune connaissance réelle ou implicite de la tentative de contrebande. (point 16)*
  - b « *les mots "livraison" et "qui détient" tels qu'ils apparaissent dans l'article 13 sont également employés dans la directive (et dans la directive 92/12 qui l'a précédée). Ils correspondent à des notions indépendantes du droit de l'UE auxquelles il convient de donner une interprétation conforme au droit de l'UE » (point 50)*
  - c « *La Court of Appeal [dans les arrêts qu'elle a rendus dans les affaires Taylor & Wood, et Tatham], a confirmé qu'une personne qui n'a pas une connaissance réelle ou implicite ne "détient" pas les produits au sens de la législation nationale [Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010]. Cela implique donc que l'interprétation large fait **[Or. 6]** l'objet d'une exception en ce qui concerne les "agents innocents" » (point 51).*

- d L'exception applicable à l'agent innocent a donc pour effet d'exonérer de toute responsabilité les personnes qui n'ont pas une connaissance réelle ou implicite du fait que les marchandises qu'elles transportent sont des produits au titre desquels des droits d'accise auraient dû être acquittés (mais ne l'ont pas été) (voir points 54 et 55).
  - e *« Nous refusons d'admettre comme équitable, proportionné ou raisonnable de retenir la responsabilité au titre de la fraude aux droits d'accise d'un chauffeur de poids lourd ayant été trouvé en possession de marchandises au moment de la découverte de la fraude, mais qui n'est en rien impliqué dans cette fraude et n'a en rien connaissance de l'activité délictueuse ; ce dernier ignore en effet que les droits d'accise sur les produits qu'il transporte ont été éludés, et rien ne permet d'affirmer qu'il aurait dû en être informé. Retenir la responsabilité de ce chauffeur uniquement parce qu'il est en possession des marchandises au moment où la fraude est découverte, alors même qu'il ignore ce qui s'est passé ou ce qui devait se produire, n'est ni équitable ni proportionné. »* (point 57)
  - f. Faire peser la responsabilité [de la fraude] sur l'agent totalement innocent serait contraire à la directive et à la législation nationale (point 58).
13. HMRC s'est pourvu devant la Cour of Appeal contre la décision de l'Upper Tribunal.

#### **La décision de la Court of Appeal**

14. La Court of Appeal a considéré que la question de savoir si un chauffeur de camion n'ayant aucun droit ou intérêt à l'égard des produits et qui ignorait ou n'avait aucune raison de croire que ceux-ci étaient soumis à des droits d'accise, doit ou non être tenu pour redevable de ces droits en vertu de la directive ne peut être résolue par l'application de la théorie de l'acte clair, et qu'elle doit donc être renvoyée devant la Cour de justice de l'Union européenne afin que cette dernière statue à titre préjudiciel. Elle a dès lors décidé de surseoir à statuer sur le pourvoi formé par HMRC contre la décision de l'Upper Tribunal ayant confirmé la décision du FTT annulant l'avis de recouvrement de droits d'accise.
15. La Court of Appeal a rejeté le pourvoi formé par HMRC contre la décision de l'Upper Tribunal en ce qui concerne l'amende infligée en application de l'annexe [41] du Finance Act 2008. [Or. 7]
16. Les motifs fondant la décision de la Court of Appeal figurent dans son arrêt du 19 mars 2019.



**La législation nationale**

17. L'article 13 de l'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 dispose, pour ce qui nous concerne ici :
- 1) *Lorsque des produits soumis à accise déjà mis à la consommation dans un autre État membre sont détenus à des fins commerciales au Royaume-Uni pour y être livrés ou y être utilisés, les droits d'accise deviennent exigibles au moment où ces produits y sont ainsi détenus pour la première fois.*
  - 2) *Selon les cas visés au point (1), la personne redevable des droits d'accise est la personne :*
    - (a) *qui effectue la livraison des produits ;*
    - (b) *qui détient les produits destinés à être livrés ; ou*
    - (c) *à qui sont livrés les produits.*

**Les dispositions pertinentes du droit de l'UE**

18. L'article 33 de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise dispose notamment, pour ce qui nous concerne ici :
1. *Sans préjudice de l'article 36, paragraphe 1, dans les cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre pour y être livrés ou y être utilisés, ils sont soumis aux droits d'accise, et les droits d'accise deviennent exigibles dans cet autre État membre.*  
*Aux fins du présent article, on entend par « détention à des fins commerciales » la détention de produits soumis à accise par une personne autre qu'un particulier ou par un particulier autrement que pour ses besoins propres et transportés par lui-même, conformément à l'article 32.*
  2. *Les conditions d'exigibilité et le taux d'accise à appliquer sont ceux en vigueur à la date à laquelle les droits deviennent exigibles dans cet autre État membre.*
  3. *La personne redevable des droits d'accise, devenus exigibles, est, selon les cas visés au paragraphe 1, la personne qui effectue [Or. 8] la livraison, ou qui détient les produits destinés à être livrés, ou à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre.*

### **La jurisprudence nationale**

19. Au point 23 de l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire R v Tatham [2014] EWCA Crim 226, la Court of Appeal a examiné l'arrêt rendu dans l'affaire R v Taylor and Wood [2013] EWCA Crim 1151, et confirmé qu'il convenait d'en déduire que « *un messenger ou une personne en possession matérielle qui n'a pas une connaissance à la fois réelle et implicite des produits, ou des droits exigibles au titre de ces produits, ne peut en être le "détenteur"* ». (nous soulignons.)
20. Au point 39 de l'arrêt rendu dans l'affaire Taylor and Wood, la Court of Appeal a précisé que :

*« Pour les mêmes raisons que celles qui ont déjà été exposées dans l'interprétation de l'article 13, paragraphe 1, du règlement [de 2001], le libellé et l'objet de l'article 7, paragraphe 3 [disposition applicable antérieurement à l'article 33 de la directive] autorisent clairement à conclure qu'une personne qui détient en fait et en droit le contrôle des produits au moment où les droits d'accise deviennent exigibles devrait être redevable des droits d'accise. Cette conclusion est d'autant plus impérieuse que la personne en possession matérielle effective ne connaît pas, et n'a aucune raison de connaître, la nature (cachée) des produits transportés dans le cadre d'une entreprise frauduleuse à laquelle elle n'est pas partie. Vouloir retenir la responsabilité d'agents totalement innocents tels que Heijboer ou Yeardley plutôt que celle des requérants ne servirait pas davantage les objectifs poursuivis par la directive que ceux visés par les Regulations. »*

### **Résumé des arguments des parties**

#### **WR [Or. 9]**

21. La partie défenderesse fait valoir que l'approche retenue par l'Upper Tribunal (et par la Court of Appeal dans les arrêts rendus dans les affaires Tatham and Taylor & Wood) (à savoir, que [la personne] qui n'a aucun droit ou intérêt à l'égard des produits transportés et qui ignore – et n'avait aucune raison de croire – que des droits d'accise sont exigibles au titre de ces produits ne devrait pas être redevable de ces droits d'accise) est conforme à l'économie et à la finalité de la directive et aux principes plus larges du droit de l'UE (en particulier les principes de proportionnalité et d'équité).
22. La directive vise à garantir la mise en place d'un système communautaire permettant de lever et de percevoir correctement les droits d'accise, y compris lorsque les produits circulent entre les États membres. Toutefois, rien dans la directive n'indique que les taxes devraient être perçues auprès de ceux qui n'ont aucun droit ou intérêt à l'égard des produits qui ont été transportés et qui ne savent pas (et n'avaient aucune raison de croire) que les droits exigibles au titre de ces produits n'ont pas été acquittés. Une telle interprétation ne serait ni appropriée ni

nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par la directive et serait donc contraire au principe de proportionnalité (voir le point 13 de l'arrêt du 13 novembre 1990, Fedesa e.a., C-331/88, EU:C:1990:391). Une telle interprétation serait susceptible en outre de perturber gravement le commerce. Elle signifierait en effet qu'un livreur (travaillant par exemple pour DHL) qui a pris en charge une caisse de vin en un point A et l'a livrée en un point B serait (du simple fait qu'il savait ou aurait dû savoir, au vu des mentions figurant sur l'emballage, que cette caisse contenait du vin) redevable des droits d'accise (et aurait à payer une amende) s'il s'avérait que ces droits n'ont pas été acquittés au titre de cette caisse.

23. De plus, la directive prévoit des dispositions spécifiques en ce qui concerne les « mouvements irréguliers » de produits soumis à accise. En particulier, l'article 38 prévoit qu'est redevable des droits d'accise découlant d'une irrégularité « toute personne ayant participé à l'irrégularité ». La partie défenderesse considère donc que le terme « participer » doit désigner une personne qui connaissait ou qui aurait dû connaître l'irrégularité – le fait de participer indiquant une forme quelconque d'acte conscient en relation avec l'« irrégularité ». Une telle approche serait conforme à celle qu'a retenue la Cour de justice dans les affaires de taxe en amont, notamment dans l'arrêt du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446. Ainsi que le FTT l'a jugé au point 103 de la décision qu'il a rendue dans l'affaire Williams v HMRC [2015] UKFTT 0330 (TC), cela tend à laisser penser que, s'agissant de personnes qui n'ont aucun droit ou intérêt à l'égard des produits, seules devraient être redevables des droits d'accise les personnes ayant une connaissance réelle ou implicite du fait qu'elles participent à une irrégularité. [Or. 10]

### HMRC

24. HMRC fait valoir que le libellé des articles 8 et 33 de la directive est clair [et que] les expressions « qui détient » ou « qui effectue la livraison » devraient se voir reconnaître leur signification normale.
25. C'est en donnant aux termes des articles 8 et 33 leur signification normale que l'objet et la finalité de la directive [sont] atteints, à savoir garantir a) que la responsabilité relative aux produits mis à la consommation et au titre desquels les droits d'accise ont été éludés est harmonisée dans toute l'UE et b) que les droits d'accise sur ces produits sont acquittés quelque part.
26. HMRC soutient à cet égard que si la législation nationale devait exonérer de toute responsabilité les « agents innocents » au titre des produits dont ils ont eu la détention ou assuré la livraison, c'est-à-dire les personnes détenant ou livrant des produits soumis à accise et dont il ne peut être démontré qu'elles ont eu une connaissance réelle ou implicite du fait que ces produits étaient introduits en contrebande, la fraude aux droits d'accise s'en trouverait facilitée. Les personnes chargées du transport de marchandises peuvent, en effet, être employées sans

qu'elles ne connaissent ou ne soient en mesure d'identifier le propriétaire des produits ou les personnes participant à l'activité de contrebande.

27. HMRC considère, dès lors, que la seule manière d'atteindre l'objet et la finalité de la directive est de donner aux termes « qui détient » et « qui effectue la livraison » leur signification normale.

DOCUMENT DE TRAVAIL