

Anonymiserad version

Översättning

C-279/19 - 1

Mål C-279/19

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

3 april 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Court of Appeal (Förenade kungariket)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 mars 2019

Klagande:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Motpart:

WR

TISDAGEN DEN 19 MARS 2019

VID COURT OF APPEAL

[UTELÄMNAS]

I MÅLET MELLAN

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[UTELÄMNAS]

KLAGANDE

[UTELÄMNAS] - och -

WR

MOTPART

EFTER klagandens överklagande

OCH EFTER att ha hört klagandens ombud och motpartens ombud

BESLUTAS FÖLJANDE:

1. Klagandens överklagande av beslutet som Upper Tribunal meddelat gällande det vite som påförts motparten i enlighet med tillägg 41 till Finance Act 2008 (2008 års finanslag) avslås.
2. Prövningen av klagandens överklagande av beslutet som Upper Tribunal meddelat gällande den punktskatt som påförts klaganden i enlighet med föreskrift 13.1 och 13.2 i Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 (2010 års förordning om punktskattepliktiga varor (innehav, flyttning och skattepunkt)) vilandeförklaras i väntan på avgörandet från Europeiska unionens domstol avseende de tolkningsfrågor som bifogas detta beslut.
3. [UTELÄMNAS]

[UTELÄMNAS]

VID COURT OF APPEAL

[UTELÄMNAS]

CIVILRÄTTSLIGA AVDELNINGEN

**ÖVERKLAGANDE AV EN DOM MEDDELAD AV ÖVERDOMSTOLEN
(SKATTE- OCH FINANSVDELNING)**

I MÅLET MELLAN:

COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS

Klagande

och

WR

Motpart

**BEGÄRAN OM FÖRHANDESAVGÖRANDE I ENLIGHET MED
ARTIKEL 267 I FÖRDRAGET OM EUROPEISKA UNIONENS
FUNKTIONSSÄTT**

TOLKNINGSFRÅGOR

1. Är en person (P) som fysiskt innehar punktskattepliktiga varor vid en punkt där punktskatteskyldighet inträder för dessa varor i medlemsstat B, betalningsskyldig för denna punktskatt i enlighet med artikel 33.3 i direktiv 2008/118/EG (nedan kallat direktivet) under sådana omständigheter där denna person
 - a inte hade något rättsligt intresse eller kunde dra förmån av de punktskattepliktiga varorna,
 - b transporterade de punktskattepliktiga varorna, mot en avgift, för andras räkning, mellan medlemsstat A och medlemsstat B, och
 - c kände till att varorna som han innehade var punktskattepliktiga, men inte visste och inte hade anledning att misstänka att punktskatteskyldighet hade inträtt för varorna [Orig. s. 2] i medlemsstat B vid eller före den tidpunkt när skattskyldigheten inträdde?
2. Blir svaret på fråga 1 annorlunda om P inte kände till att de varor som han innehade var punktskattepliktiga varor?

Inledning

3. Denna begäran om förhandsavgörande har sin grund i ett överklagande med av beslutet av Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallat HMRC) att påföra WR punktskatt. De faktiska omständigheterna kan återges enligt följande:
4. Den 6 september 2013 stoppades en tung lastbil som kördes av WR vid Dover Easter Docks av tjänstemän från Förenade kungarikets gränsbyrå. Lastbilen var lastad med 26 lastpallar öl. WR visade upp en CMR-fraktsedel (en så kallad "Cargo Movement Requirement") för tjänstemännen, var det framgick att varorna omfattades av ett elektroniskt administrativt dokument med en angiven administrativ referenskod. Av CMR-fraktsedeln framgick även att avsändaren var ett skatteupplag i Tyskland, och att mottagaren var Seabrook Warehousing Ltd, ett brittiskt skatteupplag. Dokumentationen var därmed överensstämmande med varorna som fraktades under punktskatteuppskov.
5. Det visade sig emellertid att den administrativa referenskoderna på CMR-fraktsedeln redan hade använts i samband med en tidigare sändning av öl till Seabrooks. Lasten omfattades således inte, i strid med dokumentationen, av punktskatteuppskov. När varorna ankom till Förenade kungariket uppkom därmed en brittisk punkt för punktskatteuppbörd.
6. HMRC påförde WR
 - a punktskatt till ett belopp om 22 779 brittiska pund i enlighet med föreskrift 13.1 och 13.2 i 2010 års förordning om punktskattepliktiga varor (innehav, flyttning och skattepunkt),
 - b vite till ett belopp om 4 897,48 brittiska pund i enlighet med tillägg 41 till 2008 års finanslag. [Orig. s. 3]
7. WR överklagade påförandet av punktskatt (och vitet) till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)).

First-tier Tribunal

8. First-tier Tribunal fastställde följande sakomständigheter:
 - a WR var en erfaren lastbilsförare som hade varit anställd av ett transportföretag mellan 2009 och 2013. Han ansåg sig själv vara egenföretagare sedan 2013 (även om han registrerades som sådan hos skattemyndigheterna först år 2015). Han betalades kontant utan några avdrag (punkt 43). Någon gång under 2014 samtyckte han till att arbeta för ett företag som han uppfattade heta "Kells" för 250 brittiska pund/vecka, baserat på två till tre dagars arbete; om han arbetade längre var ersättningen 350–360 brittiska pund. Det fanns inget skriftligt avtal och han betalades kontant personligen, eller genom att

pengarna gömdes vid lastbilsparkeringen så att han kunde hämta dem (punkt 44).

- b WR brukade åka till en lastbilsparkering och hämta upp ett tomt släp, vilket han transporterade till en säker släpvagnsparkering i Calais och bytte mot ett släp som var lastat med varor som skulle transporteras till Förenade kungariket. Han kunde hitta lastens dokumentation i ett rör inuti släpet. Dokumentationen bestod av en CMR-fraktsedel och en följesedel som upplyste honom om vilken typ av varor han fraktade och deras bestämmelseort (punkt 45). I den miljö där WR arbetade var dessa informella arrangemang inte att betrakta som ovanliga, med lastbilsförare som anlätades då och då (oavsett om omständigheterna motiverade en sådan lösning eller inte), fick betalt kontant utan någon stödjande dokumentation, och inte var intresserade av att veta vilka som anlätade dem och inte ville påkalla HMRC:s uppmärksamhet (punkt 63).
- c Den 6 september 2013 hämtade WR en sändning med öl som var avsedd för ett skatteupplag: Seabrook, i Förenade kungariket. WR visste därmed att sändningen bestod av punktskattepliktiga varor. Han stoppades av tjänstemän från den brittiska gränsbyrån när han skulle köra in i Förenade kungariket. Den CMR-fraktsedel som han visade upp hade en administrativ referenskod (punkterna 45–46). De brittiska tjänstemännen gjorde en kontroll i det elektroniska kontrollsystemet för flyttning av varor och konstaterade att den administrativa referenskoden [**Orig. s. 4**] avsåg en tidigare sändning av öl till samma skatteupplag (punkt 47). Tjänstemännen beslagtogs fordonet och de punktskattepliktiga varorna. WR informerade den person som hade gett honom i uppdrag att hämta varorna, ”Des”, om vad som hade hänt och hämtades upp i Dover. Han fick betalt för veckans arbete och hade ingen ytterligare kontakt med Des.
- d WR var inte en medveten deltagare i smugglingsförsöket. Han kontrollerades av de som organiserade smugglingen av varorna och det är dessa personer som hade den faktiska och juridiska kontrollen över varorna vid tidpunkten när de beslagtogs. WR hade inget eget intresse av varorna. Hans enda avsikt var att följa anvisningarna för att hämta och leverera dem samt att få en blygsam betalning för sina tjänster. Han ägde inte heller fordonet. Identiteten på de som låg bakom smugglingsförsöket och som medvetet deltog i det kan inte fastställas (punkt 58).
- e Den enda information som WR hade var den som fanns i dokumentationen som han hämtade i samband med upphämtningen av varorna, och vid första anblick stämde denna dokumentation överens med en flyttning av varor som omfattades av ett giltigt uppskovsförfarande. WR hade ingen möjlighet att kontrollera om den

administrativa referenskode på CMR-fraktsedeln hade använts tidigare eller inte (punkt 61). Det fanns ingenting i dokumenten som kunde göra honom misstänksam och han hade inte tillgång till det elektroniska kontrollsystemet för flyttning av varor (punkt 62).

- f WR skulle därför anses vara en ”oskyldig mellanhand” (punkt 64).
 - g HMRC har inte gjort några egentliga försök att ta reda på vem som äger fordonet eller vem som låg bakom smugglingsförsöket (punkterna 52 och 58).
9. First-tier Tribunal beaktade de inhemska rättskällorna, däribland domen från Court of Appeal i målet Taylor och Wood mot R [2013] EWCA Crim 1151, och slog fast att
- a en ”oskyldig mellanhand” som fysiskt innehar smugglade varor inte ska anses ”inneha” dessa varor enligt föreskrift 13 (punkt 38), **[Orig. s. 5]**
 - b *”faktisk eller presumtiv vetskap om hans fysiska innehav av smugglade varor kan vara tillräckligt för att utgöra ’innehav’ ... och utesluta att vederbörande ska anses vara en ’oskyldig mellanhand’”* (punkt 38),
 - c WR var en oskyldig mellanhand och kan således varken anses ha ”innehaft” varorna eller ”verkställt leveransen av varorna” enligt föreskrift 13 (punkterna 60–64),
 - d *”Om WR hålls ansvarig under de omständigheter som vi har konstaterat skulle det väcka betydande frågor avseende förenligheten med målen för lagstiftningen.”* (punkterna 60–64).
10. First-tier Tribunal biföll WR:s överklagande och befriade honom från påförandet av punktskatt (och vitet).
11. HMRC överklagade First-tier Tribunals dom till Upper Tribunal (överdomstol (skatte- och finansavdelningen)). Avsikten med överklagandet var inte att ifrågasätta de sakomständigheter som First-tier Tribunal hade konstaterat.

Upper Tribunal

12. Den 8 december 2017 avslog Upper Tribunal HMRC:s överklagande och slog fast bland annat följande:
- a *”De av First-tier Tribunal konstaterade sakomständigheterna ifrågasätts inte. Så skulle inte heller kunna vara fallet. Följden är att detta överklagande behandlas med utgångspunkt i att WR varken hade faktisk eller presumtiv vetskap om smugglingsförsöket.”* (punkt 16).

- b *"orden 'leverans' och 'innehav' såsom de förekommer i föreskrift 13 är ord som återfinns i direktivet (och i direktiv 92/12, som föregick det). De utgör oberoende begrepp i unionsrätten och måste ges en tolkning som är förenlig med EU:s bestämmelser"* (punkt 50).
- c *"Court of Appeal (i Taylor och Wood, och Tatham) har bekräftat att en person som saknar faktisk och presumtiv vetskap inte 'innehär' varorna vid tillämpning av föreskrifterna. Detta är för att tillstå att de allmänna [Orig. s. 6] ordalagen innefattar ett undantag för de som är 'oskyldiga mellanhänder'"* (punkt 51).
- d Undantaget för oskyldiga mellanhänder kommer att skydda personer från ansvar som saknar faktisk eller presumtiv vetskap om att varorna som han/hon transporterar är varor för vilka punktskatt bör (men inte har) betalats (se punkterna 54–55).
- e *"Vi godtar inte att det är rättvist, proportionerligt eller skäligt att hålla lastbilsförare ansvariga för obetald punktskatt, vilka är förare som innehär varorna vid den tidpunkt när skatteundandragandet upptäcks, men som saknar all inblandning i eller vetskap om den brottsliga verksamheten. De känner inte till att skatt har undanhållits för varorna som de fraktar, och det kan inte heller påstås att de borde ha känt till detta. Att hålla dessa förare ansvariga endast för att de innehär varorna vid den tidpunkt när bedrägeriet upptäcks, men utan vetskap om vad som har hänt eller vad som avses, är varken rättvist eller proportionerligt."* (punkt 57).
- f Att hålla helt oskyldiga mellanhänder ansvariga skulle stå i strid med direktivet och den nationella lagstiftningen (punkt 58).
13. HMRC överklagade beslutet av Upper Tribunal till Court of Appeal.

Court of Appeal

14. Court of Appeal bedömde att frågan huruvida en lastbilsförare som inte var intresserad av varorna och inte kände till, eller hade skäl att tro, att varorna omfattades av punktskatt ska hållas skyldig, enligt direktivet, att betala skatten inte var *acte clair*, och att den därför bör hänskjutas till EU-domstolen för förhandsavgörande. Prövningen av HMRC:s överklagande av det beslut som Upper Tribunal meddelade, om fastställande av First-tier Tribunals dom att upphäva påförandet av punktskatt, vilandeförklarades därför.
15. Court of Appeal avslog HMRC:s överklagande av Upper Tribunals beslut om vite som ålagts i enlighet med tillägg 4 till 2008 års finanslag. [Orig. s. 7]
16. Skälen till beslutet av Court of Appeal anges i dess dom av den 19 mars 2019.

Nationell lagstiftning

17. I föreskrift 13 i 2010 års förordning om punktskattepliktiga varor (innehav, flyttning och skattepunkt) föreskrivs bland annat följande:
- 1) *När punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en annan medlemsstat innehas för kommersiella syften i Förenade kungariket för att levereras eller användas i Förenade kungariket är punkten för punktskatteuppbörd den tidpunkt när varorna först innehas.*
 - 2) *I de fall som anges i punkt 1 är den skattskyldiga personen den person som*
 - a) *verkställer leveransen av varorna,*
 - b) *innehar de varor som är avsedda att levereras, eller*
 - c) *den person till vilken varorna levererats.*

Relevanta bestämmelser i unionsrätten

18. I artikel 33 i rådets direktiv 2008/118/EG föreskrivs bland annat följande:
- ”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 36.1 ska punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och som innehas för kommersiella syften i en annan medlemsstat för att levereras eller användas där, beläggas med punktskatt som ska tas ut i denna andra medlemsstat.

Med *innehav i kommersiellt syfte* avses i denna artikel innehav av punktskattepliktiga varor av en annan person än en enskild person eller av en enskild person av andra orsaker än för dennes eget bruk och som transporteras av denne i enlighet med artikel 32.
 2. Villkoren för skattskyldighet och den skattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den andra medlemsstaten.
 3. Betalningsskyldig för punktskatten ska, i de fall som anges i punkt 1, vara antingen den person som verkställt **[Orig. s. 8]** leveransen eller som innehar de varor som är avsedda att levereras, eller den person till vilken varorna levererats i den andra medlemsstaten.”

Nationell rättspraxis

19. I målet R mot Tatham [2014] EWCA Crim 226 beaktade Court of Appeal i punkt 23 domstolens beslut i R mot Taylor och Wood [2013] EWCA Crim 1151, och

fastställde att Taylor och Wood bekräftade antagandet att ”en kurir eller person som fysiskt innehar men som saknar både faktisk och presumtiv vetskap om varorna, eller om att de är skattepliktiga, ... inte [kan] vara ’innehavare’” (vår kursivering).

20. I punkt 39 i Taylor och Wood hade Court of Appeal slagit fast följande:

”Av samma skäl som redan angetts i tolkningen av föreskrift 13.1 i [2001 års] förordning ger både lydelsen av och syftet med artikel 7.3 [föregångare till artikel 33 i direktivet] starkt stöd för slutsatsen att en person som har faktisk och juridisk kontroll över varorna vid punkten för punktskatteuppbörd bör vara skyldig att betala skatten. Denna slutsats är än mer övertygande om den person som har det faktiska fysiska innehavet av de varor som transporteras inte känner till, och inte har skäl att känna till, varornas (gömda) natur som en del av en bedräglig verksamhet som personen inte deltar i. Att ha som avsikt att hålla helt oskyldiga mellanhänder, såsom Heijboer eller Yeardley, ansvariga snarare än klagandena, skulle inte främja varken målen med direktivet eller med föreskrifterna.”

Parternas argument

WR [Orig. s. 9]

21. Motparten hävdar att inställningen hos Upper Tribunal (och hos Court of Appeal i målen Tatham samt Taylor och Wood) (det vill säga att de som inte har intresse av varorna som har flyttats och som inte känner till – och inte har skäl att tro – att varorna omfattas av kvarstående skatt inte ska vara skyldiga att betala skatten för de punktskattepliktiga varorna) är förenlig med avsikten och syftet med direktivet och de bredare principerna i unionsrätten (i synnerhet proportionalitet och rättvisa).
22. Syftet med direktivet är att säkerställa ett unionsomfattande system enligt vilket punktskatt utkrävs och uppbärs på rätt sätt, också när varor flyttas mellan medlemsstater. Det finns emellertid ingenting i direktivet som antyder att skatt bör uppbäras från de som saknar intresse av de varor som har flyttats och som inte känner till (och inte har skäl att tro) att varorna omfattas av kvarstående skatt. En sådan tolkning skulle inte vara lämplig eller nödvändig för att garantera syftena med direktivet och skulle därför stå i strid med proportionalitetsprincipen (se punkt 13 i domen i mål C-331/88, Fedesa). Tolkningen skulle vidare kunna leda till ett kommersiellt kaos. Den skulle innebära att en budbilsförare (som till exempel arbetar för DHL) som hämtat en låda vin vid punkt A och levererat den till punkt B skulle bli skyldig att betala skatt (och vite) (endast eftersom han på grund av märkningen på förpackningen känt till eller borde ha känt till att den innehöll vin), om det visade sig att skatt inte hade betalats för lådan.

23. Direktivet innehåller dessutom särskilda bestämmelser om ”otillåtna flyttningar” av punktskattepliktiga varor. I särskilt artikel 38 föreskrivs att skattskyldighet inträder till följd av en oegentlighet för ”varje person som medverkat i oegentligheten”. Det görs gällande att ”medverka” här måste avse någon som kände till eller borde ha känt till oegentligheten. Medverkandet måste således vara någon form av medveten handling med avseende på ”oegentligheten”. Denna inställning skulle vara förenlig med EU-domstolens slutsatser i mål om ingående skatt (se mål C-439/04, Kittel mot Belgien). Precis som First-tier Tribunal konstaterade i målet Williams mot HMRC [2015] UKFTT 0330 (TC), punkt 103, leder detta till slutsatsen att när det gäller personer som inte har intresse av varorna bör endast de som har faktisk eller presumtiv vetskap om att de medverkar i en oegentlighet kunna hållas ansvariga. **[Orig. s. 10]**

HMRC

24. HMRC menar att orden i artiklarna 8 och 33 i direktivet är tydliga, och att ”innehav” och ”verkställa leverans” bör tolkas utifrån normalt språkbruk.
25. Genom att tolka orden i artiklarna 8 och 33 utifrån normalt språkbruk uppfylls syftet och ändamålet med direktivet, nämligen att a) säkerställa att ansvaret harmoniseras i hela EU med avseende på varor som frisläppts för konsumtion och för vilka punktskatt inte har betalats, och b) att punktskatt för dessa varor betalas någonstans.
26. I detta hänseende gör HMRC gällande att om den nationella lagstiftningen skulle utesluta ansvar för varor som innehas eller levereras av ”oskyldiga mellanhänder”, det vill säga personer som innehar eller levererar punktskattepliktiga varor utan att det visas att de har haft faktisk eller presumtiv vetskap om att varorna smugglades, skulle undandragande av punktskatt underlättas. Skälet är att de som anlitas för att transportera varorna kan anlitas utan att de känner till eller kan identifiera varornas ägare eller identiteterna på de som medverkar i smugglingsverksamheten.
27. I enlighet därmed är det enda sättet att uppnå syftet och ändamålet med direktivet att tolka orden ”innehav” och ”verkställa leverans” utifrån normalt språkbruk.