Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
EVGENI TANCHEV
föredraget den 21 januari 2021 [1]

Mål C-279/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
mot
WR

(begäran om förhandsavgörande från Court of Appeal (Appellationsdomstolen, Förenade kungariket))

"Begäran om förhandsavgörande – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Betalningsskyldig för punktskatten – Person som innehar varor avsedda för leverans – Person som har deltagit i oegentligheten – Begrepp – Den som transporterar varorna – Oskyldig aktör"

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande önskar Court of Appeal (Appellationsdomstolen, Förenade kungariket) få klarhet i tolkningen av artikel 33.3 i direktiv 2008/118/EG. [2] Begäran om förhandsavgörande uppkom i ett mål mellan The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skattemyndigheten) (nedan kallad HMRC) och WR avseende lagenligheten av beslutet om att WR skulle betala punktskatt för varor som WR transporterat olagligt till Förenade kungariket. Den centrala frågan är i huvudsak huruvida en lastbilsförare (WR) som vid punkten för punktskatteuppbörd visade sig fysiskt inneha varor för vilka punktskatt inte hade betalats är *strikt skyldig* att betala punktskatten enligt direktivet.

I. Tillämpliga bestämmelser

2. I detta förslag till avgörande räcker det att hänvisa till unionsbestämmelserna och de nationella bestämmelserna såsom de anges i sin helhet i punkterna 14–24 i den hänskjutande domstolens dom av den 19 mars 2019. [3]

II. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

3. Den 6 september 2013 stoppades en tung lastbil som kördes av WR, som är egenföretagare, vid Dover Easter Docks av tjänstemän från UK Border Agency (Förenade kungarikets gränsbyrå) (nedan kallad UKBA). Lastbilen var lastad med 26 lastpallar öl. WR visade upp en fraktsedel för varutransport (nedan kallad CMR-fraktsedel) för tjänstemännen, av vilken det framgick att varorna omfattades av ett elektroniskt administrativt dokument med en angiven elektronisk administrativ referenskod (nedan

1 Originalspråk: engelska.

2 Rådets direktiv av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12) (nedan kallat direktivet).

3 [2019] EWCA Civ 465 (nedan kallad domen av den 19 mars 2019).

kallad ARC-kod). Av CMR-fraktsedeln framgick även att avsändaren var ett skatteupplag i Tyskland och att mottagaren var Seabrook Warehousing Ltd, ett brittiskt skatteupplag. Dokumentationen stämmer följaktligen vid första anblicken överens med ett uppskovsförfarande för flyttning av varor enligt artikel 4.7 i direktivet.

4. Tjänstemännen från UKBA gjorde emellertid en kontroll genom EMCS-systemet (systemet för kontroller av förflyttningar av punktskattepliktiga varor) och konstaterade att den ARC-kod som angavs på CMR-fraktsedeln redan hade använts för en tidigare försändelse med öl till Seabrook. Lasten omfattades således inte, tvärtemot enligt vad som angavs i dokumentationen, av punktskatteuppskov. När varorna ankom till Förenade kungariket uppkom därmed en brittisk punkt för punktskatteuppbörd.

5. HMRC meddelade därför ett beslut om påförande av punktskatt för WR på 22 779 brittiska pund (GBP) (cirka 25 200 euro) i enlighet med Regulation 13.1 och 13.2 i Excise Goods (Holding, Movement och Duty Point Regulations) 2010 (2010 års förordning om innehav, flyttning och punkt för punktskatteuppbörd för punktskattepliktiga varor) samt vite på 4 897,48 brittiska pund (cirka 5 400 euro) med tillämpning av Schedule 41 i Finance Act 2008 (2008 års finanslag).

6. WR överklagade beslutet om påförande av punktskatt (och vitet) till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) (nedan kallad FtT), som fann att följande faktiska omständigheter förelåg: WR var en erfaren lastbilsförare som hade varit anställd av ett transportföretag mellan 2009 och 2013. Han ansåg sig vara egenföretagare sedan 2013 (även om han registrerades som sådan hos skattemyndigheterna först år 2015). Han fick betalt kontant utan några avdrag. Någon gång under 2014 tackade han ja till att börja arbeta för ett företag som han uppfattade heta ”Kells” för 250 brittiska pund i veckan, grundat 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.

7. Enligt FtT brukade WR åka till en lastbilsparkering och hämta upp ett tomt släp som han transporterade till en säker släpvagnsparkering i Calais (Frankrike) 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 och se att dokumentationen bestod av en CMR-fraktsedel och en följesedel som upplyste honom om vilken typ av varor han fraktade och deras bestämmelseort. I den miljö där WR arbetade var tydligen inte ovanligt att lastbilsförare då och då anlitades under sådana informella arrangemang (oavsett om omständigheterna motiverade en sådan lösning eller inte), där förarna fick betalt kontant utan någon stödjande dokumentation, eftersom de inte brydde sig om vem som anlitade dem och således förblev okända för HMRC.

8. Den 6 september 2013 hämtade WR enligt FtT en sändning med öl som var avsedd för ett skatteupplag: Seabrook i Förenade kungariket. WR visste därmed att sändningen bestod av punktskattepliktiga varor. Till följd av vad som har beskrivits i punkt 4 ovan beslagtog polistjänstemän 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 sedan ingen ytterligare kontakt med Des.

9. Enligt FtT var WR inte en medveten deltagare i smugglingsförsöket. Han kontrollerades av den person eller de personer som organiserade smugglingen av varorna och det var dessa personer som hade den faktiska och juridiska kontrollen över varorna vid den tidpunkt då de beslagtogs. WR hade inget eget intresse av varorna. Hans enda avsikt var att följa anvisningarna för att hämta och leverera varorna och få en blygsam betalning för sina tjänster. Han ägde inte heller fordonet. Identiteten på dem som låg bakom smugglingsförsöket och som medvetet deltog i det kan inte fastställas. Den enda information som WR hade var den som fanns i dokumentationen som han hämtade i samband med att han hämtade varorna och vid första anblicken stämde denna dokumentation överens med en

flyttning av varor som omfattades av ett giltigt uppskovsförfarande. WR hade ingen möjlighet att kontrollera om ARC-koden på CMR-fraktsedeln hade använts tidigare eller inte. Det fanns ingenting i dokumenten som gav honom anledning att ifrågasätta dem och han hade inte tillgång till det elektroniska kontrollsystemet för flyttning av varor.

10. FtT har således tillämpat praxis från brottmålsavdelningen vid Court of Appeal (Appellationsdomstolen)[4] och slagit fast följande: i) ”faktisk eller presumtiv vetskap om WR:s fysiska innehav av smugglade varor kan vara tillräckligt för att utgöra ’innehav’ … och utesluta att vederbörande ska anses vara en ’oskyldig aktör’”, ii) WR var dock en oskyldig aktör och kan således varken anses ha ”innehaft” varorna eller ”verkställt leveransen av varorna” enligt Regulation 13, och iii) ”Om WR hålls ansvarig under de omständigheter som vi har konstaterat skulle det väcka betydande frågor avseende förenligheten med målen för lagstiftningen.” FtT biföll WR:s överklagande och befriade honom från påförandet av punktskatt och vite.

11. HMRC överklagade den domen till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket). Upper Tribunal (Överdomstolen) avslog HMRC:s överklagande och angav i huvudsak att FtT:s fastställande av de faktiska omständigheterna inte ifrågasattes i överklagandet och i den fortsatta handläggningen av överklagandet utgick rätten från att WR varken hade faktisk eller presumtiv vetskap om försöket till smuggling. Rätten tillämpade även, i huvudsak, undantaget för oskyldiga aktörer och fastställde FtT:s dom.

12. HRMC överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen (Court of Appeal, Appellationsdomstolen). Appellationsdomstolen avslog HMRC:s överklagande av Upper Tribunals (Överdomstolens) dom om vite som ålagts i enlighet med Schedule 41 till Finance Act 2008 (2008 års finanslag). Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel avseende huruvida domen från Upper Tribunal (Överdomstolen) är rättsenlig och, i synnerhet, huruvida en förare av en tung lastbil, som varken har rättigheter till eller kan dra förmån av de varor som han eller hon transporterar och som inte är medveten om eller saknar anledning att tro att dessa varor är punktskattepliktiga, är skyldig att betala denna punktskatt enligt artikel 33.3 i direktivet.

13. Mot denna bakgrund beslutade Court of Appeal (Appellationsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Är en person (P) som fysiskt innehar punktskattepliktiga varor vid en punkt där skattskyldighet för punktskatt inträder för dessa varor i medlemsstat B betalningsskyldig för denna enligt artikel 33.3 i direktiv 2008/118 … 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 skattskyldighet för punktskatt hade inträtt för varorna i medlemsstat B vid eller före den tidpunkt då skattskyldigheten inträdde?

2. Blir svaret på fråga 1 annorlunda om P inte visste att de varor som han innehade var punktskattepliktiga varor?”

4 Domen i målet Taylor and Wood v R [2013] EWCA Crim 1151.

III. Bedömning

A. Kortfattad redogörelse för parternas argument

14. Skriftliga yttranden har inkommit till domstolen från WR, Förenade kungarikets regering, Nederländernas regering och Italiens regering samt från Europeiska kommissionen.

15. WR (motparten i det nationella målet) har i huvudsak hävdat att de två nationella domstolarna rätteligen kvalificerade honom som ”oskyldig aktör”, eftersom han varken hade rättigheter till eller intresse av de varor som han transporterade för andras räkning mot ersättning, inte visste att skatt hade undandragits för de varor som han transporterade och inte heller rimligen borde ha vetat om detta och följaktligen inte ska vara skyldig att betala sådan punktskatt enligt artikel 33.3 i direktivet. Att komma fram till att en person i WR:s situation är skyldig att betala punktskatt skulle leda till kommersiellt kaos, eftersom det skulle innebära att en budbilsförare (som till exempel arbetar för DHL) som hämtat en låda med vin vid punkt A och levererat den till punkt B skulle bli skyldig att betala punktskatt (endast på grund av han eller hon på grund av märkningen på förpackningen visste eller borde ha vetat att den innehöll vin) om det visade sig att punktskatt inte hade betalats för lådan.

16. Vidare ska artikel 38 i direktivet, enligt vilken ”varje person som medverkat i oegentligheten” är skyldig att betala punktskatt till följd av en oegentlighet vid flyttning av punktskattepliktiga varor, tolkas så, att det avser en person som kände till eller borde ha känt till oegentligheten.

17. I direktivet anges inte heller att punktskatt ska uppbäras från dem som saknar intresse av de varor som har flyttats och som inte vet (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.

18. Förenade kungarikets regering, den nederländska regeringen och kommissionen har i huvudsak hävdat att artikel 33.3 i direktivet ska tolkas så, att den föreskriver att den som ”innehar … varor” vid den tidpunkt då punktskatten ska betalas, såsom WR, är skyldig att betala sådan punktskatt.

19. Den italienska regeringen har kommit fram till en liknande slutsats men vill i stället stödja sig på artikel 38 i direktivet.

B. Prövning av tolkningsfrågorna

1. Inledande synpunkter

20. Jag anser att de båda tolkningsfrågorna ska prövas gemensamt, eftersom den hänskjutande domstolen i huvudsak vill få klarhet i huruvida en sådan lastbilsförare som WR ska vara skyldig att betala punktskatt, särskilt på grundval av artikel 33.3 i direktivet, när vederbörande inte har något intresse av varorna och inte vet eller inte har någon anledning att misstänka att skattskyldighet för punktskatt har inträtt för varorna.

21. Av de skäl som anges nedan har jag dragit slutsatsen att det är den ståndpunkt som företräds av samtliga parter (med undantag av WR) som är korrekt. Den ovannämnda frågan ska således besvaras jakande: en sådan lastbilsförare som WR är strikt skyldig att betala punktskatt.

22. Jag kommer särskilt att undersöka åtgärdens syfte, de relevanta bestämmelsernas ordalydelse och eventuella likheter med annan rättslig reglering.

23. Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska, enligt EU-domstolens fasta rättspraxis, inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i.[5] Likaledes ska fastställandet av betydelsen av och räckvidden för sådana uttryck som inte definierats i unionsrätten ske i enlighet med deras normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket de används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som uttrycken ingår i.[6]

2. Syftet med direktiv 2008/118 och målet med de relevanta bestämmelserna

24. Det huvudsakliga syftet med direktivet är att fastställa regler för innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, så att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater.[7] Denna harmonisering ska resultera i ett integrerat system där punktskatt systematiskt betalas före det att varor övergår till fri omsättning – för att möjliggöra fri rörlighet för varor samtidigt som det säkerställs att rätt skattebelopp faktiskt tas ut av de nationella myndigheterna – och som förhindrar att transaktioner mellan medlemsstater blir föremål för dubbelbeskattning.

25. I förevarande fall har varorna inte flyttats enligt uppskovsreglerna, eftersom handlingarna var falska (de punktskattepliktiga varorna transporterades med användning av en CMR-fraktsedel som innehöll en falsk ACR-kod).

26. Det framgår av beslutet om hänskjutande att de aktuella varorna redan har frisläppts för konsumtion, till följd av att den handling som var avsedd att visa att varorna cirkulerade enligt systemet för punktskatteuppskov inte var giltig, och förvarades för kommersiella ändamål och således kunde medföra att skattskyldighet för punktskatt inträdde omedelbart vid den tidpunkt då de anlände till Förenade kungariket.

27. Med hänsyn till direktivets syfte (vilket det erinras om i punkt 24 ovan) identifieras i denna lagstiftning ett antal personer som är skyldiga att betala punktskatt.

28. Enligt artikel 33.3 i direktivet är det den person som a) verkställt leveransen, b) innehar varorna (i den rent objektiva meningen att personen fysiskt innehar dem) eller c) den person till vilken varorna levererats i den andra medlemsstaten som är skyldiga att betala punktskatt. Om en oegentlighet har skett ska punktskatten enligt artikel 38.3 i direktivet betalas av ”den person som ställt garanti för betalning av skatten enligt artikel 34.2 a eller artikel 36.4 a” och av ”varje person som medverkat i oegentligheten”.

29. Vad gäller direktivets syften är, som jag kommer att förklara längre fram i det följande avsnittet, den *vida lydelsen* av de aktuella bestämmelserna, som avser ett antal personer som kan vara skyldiga att betala punktskatt utan att det anges någon prioritetsordning och som är solidariskt betalningsansvariga, avsedd att säkerställa att skatteskulden faktiskt betalas och att *någon ska hållas ansvarig* för detta ändamål. Domstolen har stött denna ståndpunkt i sin rättspraxis.[8]

30. I artikel 8.2 i direktivet stadgas att *principen om solidariskt ansvar* tillämpas i direktivet: ”Om flera personer är skyldiga att betala en punktskatteskuld, ska de solidariskt ansvara för denna skuld.”

5 Dom av den 26 januari 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 26) och dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 27 och där angiven rättspraxis.

6 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

7 Se dom av den 5 april 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 39).

8 Dom av den 5 april 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkterna 41 och 42) och dom av den 3 juli 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punkterna 25 och 26).

31. Det följer av denna princip att *varje skattskyldig person* är ansvarig för skuldens *totala belopp* och att den aktör som uppbär punktskatt i princip är fri att kräva betalning av denna skuld av en eller flera skattskyldiga personer enligt den aktörens eget val. [9]

32. Jag anser att unionslagstiftarens val att tillämpa principen om solidariskt ansvar är förenligt med direktivets systematik för att *säkerställa att punktskatt faktiskt tas ut*. Detta framgår av skälen 15, 19 och 20 i direktivet och betydelsen av denna fråga betonades även i målet van de Water. [10]

33. Såsom framgår av skäl 8 i direktivet innebär direktivet inte bara en harmonisering av punktskattepliktiga varor och platsen för skattskyldighetens inträde, utan även av den eller de personer som är betalningsskyldiga. När en person fysiskt innehar de punktskattepliktiga varor som frisläppts för konsumtion är den personen således skyldig att betala den punktskatt som ska betalas, oavsett huruvida vederbörande vet eller borde veta att skattskyldighet för punktskatt inträtt för varorna.

34. Syftet med solidariskt ansvar är nämligen att utöka möjligheterna till myndighetsutövning och att därigenom stärka den faktiska uppbörden av punktskatteskulder [11] och skyddet av Europeiska unionens egna medel.

35. Jag anser (i likhet med den nederländska regeringen) att detta syfte (punkt 24 ovan) skulle äventyras om skattemyndigheterna behövde visa att den person som är skyldig att betala punktskatten även vet att punktskatt ska betalas för varorna i fråga. Ett sådant krav skulle i praktiken göra det svårare att driva in skatteskulden.

36. Kravet att personen har denna kännedom främjar nämligen undandragande av punktskatt. Transaktioner som ger upphov till punktskatteplikt innefattar ofta nätverk där handel, transport och återförsäljning äger rum och där flera personer var och en har en (begränsad) individuell roll i spelet. Det är således fullt möjligt att en person – såsom en lastbilsförare – som inte har någon personlig kännedom och endast är en liten länk i hela kedjan, ändå måste kunna hållas ansvarig, eftersom faktisk beskattning annars inte är möjlig.

37. Såsom Förenade kungarikets regering har tillagt skulle införandet av ett krav på vetskap i begreppen ”innehar” eller ”som verkställt leveransen” i artikel 8.1 b och artikel 33.3 i direktivet strida mot direktivets syfte och ändamål. Det skulle skapa en möjlighet genom vilken punktskatten skulle kunna undandras relativt enkelt. En privatperson som fysiskt innehar punktskattepliktiga varor kan således, såsom WR, helt enkelt kunna underlåta att identifiera vem som anställt honom eller henne för att transportera varorna eller någon annan detalj avseende äganderätten till varorna (antingen uppsåtligen eller på grund av att oriktiga uppgifter hade lämnats till vederbörande).

38. Detta kan, återigen, göra det svårt att bekämpa bedrägeri och missbruk, medan avsikten med själva direktivet och skälen till direktivet kräver att *de nationella myndigheterna ska se till att förfallna skattebelopp betalas* (se punkt 32 ovan).

39. Det argument som WR har anfört avseende exemplet med en DHL-förare (i punkt 15 i detta förslag till avgörande) [12] kan utan svårighet avfärdas. En person som utför en leverans för DHL skulle inte vara skattskyldig, utan det är DHL – själva företaget – som skulle vara skattskyldigt. Som den nederländska regeringen har understrukit ska WR betraktas som egenföretagare och därmed som

9 Se dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 85).

10 Se dom av den 5 april 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 41) och förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 27).

11 Se, i detta hänseende, även dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 88).

12 Detta argument har redan framförts av aktörer tidigare. Se Snell, C., *Whose duty is it anyway*?, Chambers Commercial & Chancery Bulletin nr 5, vintern 2015/2016, s. 8–9.

företagare, som har godtagit att arbeta utan något skriftligt avtal och som ska betalas kontant. Företagande innebär en affärsrisk och detta inbegriper att företagaren är personligen ansvarig för de personer med vilka han eller hon bedriver sin verksamhet och av vilka han eller hon tar emot provision. Dessutom kan en företagare skydda sig mot sådana risker genom en försäkring eller genom att enligt avtal låta kunderna bära dessa risker.

3. Ordalydelsen i de relevanta bestämmelserna

40. De som är skyldiga att betala punktskatten omfattar, beroende på de situationer som avses i artikel 33.3 i direktivet, den person som verkställt leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans eller den person till vilken varorna levererats.

41. Enligt min mening är ordalydelsen i denna bestämmelse klar och samtidigt mycket bred.

42. Såsom Förenade kungarikets regering har påpekat finns det ingenting i direktivet (precis som det inte fanns något i dess föregångare, direktiv 92/12/EEG [13]) som förbjuder medlemsstaterna att ta ut förfallen punktskatt från vem som helst som innehar punktskattepliktiga varor för kommersiella ändamål vilka inte omfattas av uppskovsreglerna för punktskatt. Det finns inte heller något krav på att en person, för att ”inneha” varorna, ska ha någon särskild vetskap om deras status i punktskattehänseende.

43. Den normala betydelsen av begreppen ”innehar” och ”verkställt leveransen” som används i direktivet avseende varor är uppenbar: De kräver endast fysiskt innehav av varorna. Med hänsyn till att det i de olika språkversionerna av texten inte föreligger några skillnader i detta avseende kan slutsatsen dras att uttrycket ”den person som … innehar … varor” avser varje person som faktiskt innehar varan, såvida inte denna tolkning motsägs av bestämmelsens syfte eller allmänna rättsprinciper.

44. Om unionslagstiftaren hade velat kräva faktisk eller konstruktiv vetskap skulle uttryckliga bestämmelser i det avseendet ha införts.

45. Det finns visserligen ingen definition av begreppet ”innehar” i unionslagstiftningen om punktskatter. Såsom kommissionen har påpekat visar dock en kontextuell tolkning att det finns en sådan definition i tullagstiftningen, ett system som har många likheter med lagstiftningen om punktskatter. Enligt artikel 5.34 i tullkodexen för unionen [14] innebär ”innehavare av varor” den person som äger varorna eller har en liknande förfoganderätt över dem *eller har fysisk kontroll över dem* (min kursivering).

46. Den vida formuleringen i artikel 33 i direktivet syftar till att säkerställa att skattskyldigheten gäller för *vem som helst* som innehar varorna till dess att skatten betalats, såsom domstolen preciserade i domen i målet Gross [15], som avsåg tolkningen av artikel 7 i direktiv 92/12 (föregångaren till artikel 33 i direktivet) och särskilt huruvida de på varandra följande innehavarna av de varor som frisläppts för konsumtion kunde vara skattskyldiga för punktskatt. Detta bekräftas trots allt även av direktivets syfte, nämligen att säkerställa att skatteskulden faktiskt uppbärs.

13 Rådets direktiv 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).

14 Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1).

15 Dom av den 3 juli 2014, Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042.

47. Även i doktrinen har det gjorts gällande att den lösning som domstolen valde i domen i målet Gross är korrekt.[16]

48. Såsom Upper Tribunal (Överdomstolen) redan med rätta funnit i målet B&M Retail Ltd v HMRC,[17] ett mål som inte direkt rörde artikel 33 i direktivet, utan snarare tolkningen av och skattskyldigheten enligt artikel 7 i direktivet, men som fortfarande är relevant i förevarande fall, ”föreskrivs i målet Gross enligt vår uppfattning tydligt att när punktskattepliktiga varor för vilka punktskatt inte betalats väl cirkulerar i destinationsmedlemsstaten har myndigheterna i den medlemsstaten möjlighet att välja vilken av flera innehavare av varor som ska bedömas, förutsatt att det inte har gjorts en tidigare bedömning. Detta är förenligt med den underliggande policyn i 2008 års direktiv … enligt vilken det är den berörda medlemsstatens skyldighet att se till att punktskatt betalas för varor för vilka det har konstaterats att de frisläppts för konsumtion. Domen i målet är således förenlig med principen att en person som har funnits inneha varor för vilka punktskatt inte har betalats trots att varorna tidigare har frisläppts för konsumtion i samma medlemsstat ska kunna bli föremål för ett beslut om beskattning, så länge det inte tidigare meddelats något beslut om beskattning avseende kvarstående skatt.”

49. Här vill jag även i positiva ordalag hänvisa till domen av den 19 mars 2019 (punkt 66), i vilken den hänskjutande domstolen fann att ”[d]et är ostridigt att den policy som ligger till grund för 2008 års direktiv är … att det ankommer på varje medlemsstat att säkerställa att skatten betalas. … Det skulle snedvrida den inre marknaden om medlemsstaterna inte såg till att de varor för vilka punktskatt skulle ha betalats inte kan cirkulera fritt på den inre marknaden parallellt med de varor för vilka punktskatt har betalats. Såsom Upper Tribunal (Överdomstolen) också har påpekat i målet Davison and Robinson[18] ska HMRC, i avsaknad av relevant information avseende ett eventuellt föregående frisläppande för konsumtion, besluta om beskattning för den person som den anser inneha de aktuella varorna, om det är den enda punkt för punktskatteuppbörd som kan fastställas. Jag noterar HMRC:s ståndpunkt att när en förare, såsom [WR] i förevarande fall, inte kan identifiera avsändaren, importören eller sin arbetsgivare, är föraren den enda person som ett beslut om beskattning kan riktas till. Om denna person inte kan beskattas i fall där HMRC eller en domstol anser att denna person inte kände till att varorna var punktskattepliktiga, är möjligheterna till smuggling och bedrägeri uppenbart större. Det förefaller även som om den strikta skattskyldigheten har varit en accepterad del av regelverket i de följande direktiven, såsom Lord Hoffmann inledningsvis förklarade i Greenalls[19]”.

50. Jag kan verkligen inte annat än instämma i den bedömning som gjordes i domen i målet Gereenalls, där Lord Hoffmann i sin dom (i vilken majoriteten vid House of Lords var av samma uppfattning) i punkt 4 angav att ”[1992 års direktiv] antogs inom ramen för skapandet av en inre marknad utan fiskala gränser. Huvudsyftet med direktivet var att fastställa ett enhetligt regelverk för att fastställa när punktskatt skulle betalas, för att undvika den situationen att punktskatt inte kan tas ut på samma varor i olika länder”. House of Lords ansåg i denna dom att ett lagerbolag var strikt skattskyldigt för punktskatt på vodka som frisläppts för export från bolagets skatteupplag, men som i något steg hanterats på ett oegentligt sätt. Genom att citera domen i målet van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201) påpekade Lord Hoffmann (i punkt 7) att frågan om vem eller vilka som är skyldiga att betala punktskatt efter det att varorna ”släppts för konsumtion” var en fråga som medlemsstaterna själva råder över. I den relevanta förordningen specificerades orden ”släppts för konsumtion” inte av några ord som exempelvis ”lagligen”. Lord Hoffmann slog således fast att lagringsbolaget var strikt skyldigt att betala punktskatt.

16 Se bland annat Rehberg, E., och Ring, N., *Steuerschuld als ”zweiter” Besitzer im Verbrauchsteuerrecht*?, EU-Umsatz-Steuerberater, 2014, (utgåva 3), s. 51, och Bogaerts, D., *Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State*. EU-domstolen, Highlights & Insights on European Taxation, 2014, nr 10, s. 52–53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd mot HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd mot Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

51. På samma sätt som i det målet anser jag att varje innehavare, såsom WR, ska anses vara strikt skyldig att betala punktskatt.

52. Jag delar den hänskjutande domstolens uppfattning som anges i punkterna 67 och 68 i dess dom av den 19 mars 2019 att ”[d]enna policy återspeglas enligt oss i direktivets och förordningarnas lydelser. Vi är överens … om att den naturliga betydelsen av orden 'innehar' eller 'verkställt leveransen' av varor inte medför något krav på att personen ska ha kännedom om varornas skattemässiga status. Även om skälighet och proportionalitet naturligtvis är hörnstenar i unionsrätten, vilket de även är i common law, utesluter de inte alltid att det åläggs strikt ansvar. Vi anser att det ligger en högst avsevärd tyngd i argumentet att det, med tanke på policyn bakom direktivet, inte strider mot skälighetsprincipen eller proportionalitetsprincipen att under dessa omständigheter ålägga föraren strikt skattskyldighet … [D]et som beskattas är vanligtvis objektiva händelser eller transaktioner utan beaktande av skattebetalarens avsikt”.

53. Såsom den nederländska regeringen har påpekat bekräftas denna bokstavstolkning av artikel 33.3 i direktivet av direktivets systematik. Kravet på vetskap föreskrivs i direktivet endast i de fall då en oegentlighet begåtts vid flyttning av punktskattepliktiga varor som omfattas av reglerna om uppskovsförfarande i den mening som avses i artikel 8.1 a ii) i direktivet. Detta stöds även av domen i målet Gross.[20] Det följer av denna rättspraxis att artikel 33.3 inte ska tolkas på ett sätt som ”leder till osäkerhet kring de punktskatter som ska betalas och uppbäras vid flyttning över en unionsgräns”.

54. I praktiken krävs ju alltid en säkerhet vid en sådan flyttning (i de flesta fall från avsändaren av punktskattepliktiga varor). I ett sådant fall garanteras uppbörd av punktskatten. Av dessa skäl valde unionslagstiftaren i artikel 8.1 a ii) i direktivet att begränsa skattskyldigheten för andra personer som deltar i den otillåtna avvikelsen till dem som var medvetna om eller rimligen borde ha varit medvetna om att denna avvikelse var otillåten.

55. I de fall då ovannämnda säkerhet saknas på grund av att det, såsom i förevarande fall, inte krävdes någon sådan garanti, har lagstiftaren inte ansett det önskvärt att införa ett krav på medvetenhet. Unionslagstiftaren har således inte infört kravet på medvetenhet i artikel 33.3 i direktivet.

56. Vad gäller de omständigheter som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen, enligt det angreppssätt som valts av de nationella skattemyndigheterna, rör inte förevarande fall en otillåten avvikelse från ett uppskovsförfarande enligt artikel 7.2 i direktivet, utan snarare ett oegentligt innehav av varor för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat än den där punktskatten betalats, vilket enligt de nationella skattemyndigheterna medför en skattskyldighet för punktskatt enligt artikel 33 i direktivet.

57. Såsom kommissionen har understrukit är situationen emellertid i huvudsak densamma: punktskattepliktiga varor innehas utanför ett uppskovsförfarande för punktskatt, vilket innebär att skattskyldighet inträder omedelbart. Flyttningar av beskattade varor mellan medlemsstater måste inte ske enligt uppskovsreglerna men omfattas ändå av en i stort sett jämförbar ordning. Ur mottagarmedlemsstatens synvinkel finns det nämligen ingen skillnad mellan, å ena sidan, varor som olagligen undandragits från ett uppskovsförfarande för punktskatt i en annan medlemsstat och införts i mottagarmedlemsstaten och, å andra sidan, varor för vilka punktskatt har betalats i en annan medlemsstat och därefter har förts in dit. I båda fallen föreligger en omedelbar punktskattskyldighet.

58. Av det ovan anförda följer att betydelsen av ordet ”innehar” i artikel 33.1 och 33.3 i direktivet omfattar enkelt fysiskt innehav.

20 Dom av den 3 juli 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, punkterna 24–27).

4. Artikel 38 i direktiv 2008/118

59. Jag instämmer med den nederländska och den italienska regeringen samt kommissionen, vilka i huvudsak har gjort gällande att ovanstående slutsatser inte innebär en färdig lösning i ett sådant mål som det vid den nationella domstolen. Det rör sig inte om ett fall där flyttning av varor och betalning av punktskatt skett på ett normalt sätt. Det är ett mål där det förekommit en oegentlighet och även artikel 38 i direktivet kan därför vara relevant för att ge ett användbart svar på tolkningsfrågorna. Enligt artikel 38 ska punktskatt bland annat betalas av ”varje person som medverkat i oegentligheten”. En person som transporterar varor och som innehar dem när oegentligheten äger rum kan anses 'medverka' i oegentligheten, om än på ett passivt och oavsiktligt sätt.

60. Under alla omständigheter anser jag att den eventuella relevansen för förevarande mål av artikel 38 i direktivet inte ändrar min bedömning ovan med avseende på artikel 33 i direktivet att en person som befinner sig i en sådan situation som WR är skyldig att betala punktskatt.

61. I artikel 38.3 i direktivet anges vem som är skyldig att betala punktskatt vid oegentligheter. Förutom den person som ställt garanti för betalning omfattas *”varje person som har medverkat i oegentligheten”*.

62. Jag delar kommissionens och den nederländska regeringens uppfattning att, i huvudsak, en person som utför transporten av varorna har medverkat i oegentligheten. Under alla omständigheter krävs det inte enligt vare sig artikel 38.3 eller artikel 33.3 i direktivet att den skattskyldige ska ha varit medveten om att de aktuella varorna fortfarande är punktskattepliktiga.

63. Denna ståndpunkt överensstämmer med den vida tolkning som EU-domstolen gjorde i domen av den 17 oktober 2019, Comida paralela 12,[21] av uttrycket ”varje person som har medverkat i oegentligheten” i artikel 38.3 i direktiv 2008/118.

64. Jag delar vidare den italienska regeringens uppfattning att i förevarande mål kan det inte betvivlas att orden ”varje person som har medverkat i oegentligheten” kan tillämpas på lastbilsföraren WR. Han var en yrkesutövare i en sådan ställning att han kunde vidta alla försiktighetsåtgärder som var nödvändiga för att undvika oönskad inblandning i olaglig smuggling. Strikt ansvar är nämligen inte bara viktigt för att säkerställa att punktskatt betalas av *någon*, utan också för att avskräcka från smuggling.

65. Denna tolkning bekräftas av artikel 8.1 a och 8.1 b i direktivet och överensstämmer dessutom helt med det allmänna system som inrättats genom direktivet, som syftar till att säkerställa att det för enskilda som deltar i flyttningar av punktskattepliktiga varor inte finns något område där punktskattskyldighet inte inträder.

66. Såsom kommissionen har påpekat utgör nämligen inte förekomsten av en regressrätt för en skattskyldig person en nödvändig del av det solidariska ansvaret enligt direktivet, även om en sådan rätt kan finnas i den tillämpliga nationella rätten. Det står även fritt för potentiellt skattskyldiga personer att sinsemellan upprätta privaträttsliga arrangemang dem emellan om sådan återbetalning eller ersättning. Det finns inte heller någon annan unionsrättslig bestämmelse eller princip som kräver att det ska finnas någon sådan rätt. Såsom domstolen påpekade i beslut av den 22 november 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), ankommer det på medlemsstaterna att avgöra huruvida den som är skattskyldig för punktskatten ska ha rätt att få tillbaka punktskatten.

21 C-579/18, EU:C:2019:875, punkterna 34 och 35.

67. Det följer nämligen av EU-domstolens praxis att den tolkning av direktivet som det redogjorts för i detta förslag till avgörande inte påverkar den möjlighet som eventuellt föreskrivs i nationell rätt för en person, såsom WR, som blivit skyldig att betala punktskatt under sådana omständigheter som avses i det nationella målet, att väcka regresstalan mot en annan person som är skyldig att erlägga sådan punktskatt. [22]

IV. Förslag till avgörande

68. Av dessa skäl föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som har ställts av Court of Appeal (Appellationsdomstolen, Förenade kungariket) på följande sätt:

– Begreppet ”inneha” i artikel 33.1 och 33.3 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 det omfattar ett sådant enkelt fysiskt innehav som i situationen för WR i det nationella målet.

– Samma slutsats gäller i tillämpliga delar i förhållande till artikel 38 i det direktivet, enligt vilken punktskatt ska betalas bland annat av ”varje person som har medverkat i oegentligheten”. En sådan person som WR som transporterar varor och innehar varorna när oegentligheten sker kan anses ”medverka” i oegentligheten, om än endast på ett passivt och oavsiktligt sätt.

22 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, punkt 44).