Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. TANCHEV
fremsat den 21. januar 2021 [1]

Sag C-279/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
mod
WR

(anmodning om præjudiciel afgørelse fremsat af Court of Appeal (appeldomstol, Det Forenede Kongerige))

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – person, der hæfter for betalingen af punktafgift – person, der oplægger de varer, der skal leveres – person, der deltog i uregelmæssigheden – begreb – transportøren af varerne – uskyldig medhjælper)«

1. Med denne præjudicielle forelæggelse ønsker Court of Appeal (appeldomstol, Det Forenede Kongerige) en fortolkning af artikel 33, stk. 3, i direktiv 2008/118/EF [2]. De præjudicielle spørgsmål er foranlediget af en retssag mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- og toldmyndigheden i Det Forenede Kongerige, herefter »HMRC«) og WR vedrørende lovligheden af en afgørelse om opkrævning af punktafgift over for WR for varer, som WR transporterede ulovligt til Det Forenede Kongerige. Hovedspørgsmålet er nærmere bestemt, hvorvidt en lastvognschauffør (WR), som på punktafgiftsopkrævningsstedet var i fysisk besiddelse af varer, hvoraf der ikke var betalt punktafgift, *hæfter objektivt* for betalingen af punktafgift i henhold til direktivet.

I. Retsforskrifter

2. Hvad angår dette forslag til afgørelse finder jeg det tilstrækkeligt at henvise til de EU-retlige og nationale retsforskrifter, der er gengivet in extenso i præmis 14-24 i den forelæggende rets dom af 19. marts 2019 [3].

II. Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

3. Den 6. september 2013 blev et tungt godskøretøj (herefter »lastvognen«) ført af WR – der arbejdede som selvstændig – standset ved den østlige dok i Dover af ansatte ved UK Border Agency (grænsemyndigheden i Det Forenede Kongerige, herefter »UKBA«). Lastvognen var læsset med 26 paller øl. WR fremlagde over for de ansatte ved UKBA et CMR-fragtbrev (Cargo Movement Requirement), som angav, at varerne var omfattet af et elektronisk administrativt dokument med et

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12, herefter »direktivet«).

3 – [2019] EWCA Civ 465 (herefter »dommen af 19. marts 2019«).

angivet ARC-nummer (administrativ referencekode). CMR-fragtbrevet angav også, at afsenderen var et toldlager i Tyskland, og at modtageren var Seabrook Warehousing Ltd, der var et toldlager i Det Forenede Kongerige. Følgelig var dokumentationen umiddelbart i overensstemmelse med, at varerne blev fragtet under afgiftssuspension i henhold til direktivets artikel 4, stk. 7.

4. De ansatte ved UKBA tjekkede imidlertid EMCS-systemet (Excise Movement and Control System), og det viste sig, at det i CMR-fragtbrevet angivne ARC-nummer allerede var blevet anvendt i forbindelse med en tidligere forsendelse af øl til Seabrook. Lasten var følgelig ikke under afgiftssuspension – i modsætning til det i dokumentationen angivne. Da varerne ankom til Det Forenede Kongerige, var punktafgiftsopkrævningsstedet dermed Det Forenede Kongerige.

5. HMRC udstedte derfor en ansættelse af punktafgift på 22 779 britiske pund (GBP) (ca. 25 200 EUR) i medfør af Regulation 13(1) og (2) i Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point Regulations) 2010 (bekendtgørelse af 2010 om punktafgiftspligtige varer (oplægning, omsætning og punktafgiftsopkrævningssted)) (herefter »Regulation 13«) til WR samt en bøde på 4 897,48 GBP (ca. 5 400 EUR) i medfør af Schedule 41 til Finance Act 2008 (finanslov for 2008).

6. WR anfægtede afgiftsansættelsen (og bøden) ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter) Det Forenede Kongerige) (herefter »FtT«), der lagde følgende faktiske omstændigheder til grund: WR var en erfaren lastvognschauffør, som havde været ansat ved en transportvirksomhed fra 2009 til 2013, og som anså sig selv for selvstændig siden 2013 (idet han dog først registrerede sig på denne måde hos skatte- og afgiftsmyndighederne i 2015). Han fik kontantbetaling uden fradrag. På et tidspunkt i 2014 indvilligede han i at arbejde for en virksomhed, hvis navn han forstod som »Kells«, mod betaling af 250 GBP pr. uge for to-tre dages arbejde, og hvis han arbejdede mere, 350-360 GBP. Der var ingen skriftlig aftale, og han fik kontantbetaling personligt eller ved, at pengene blev skjult på lastvognsparkeringen, hvor han hentede dem.

7. Ifølge FtT tog WR til en lastvognsparkering og hentede en tom anhænger, som han kørte til en sikker anhængerparkering i Calais og byttede til en anhænger lastet med varer, der skulle indføres til Det Forenede Kongerige. Han fandt dokumentationen for lasten i et rør på siden af anhængeren og så på dokumentationen, som bestod af et CMR-fragtbrev og en følgenota, for at fastslå arten af de varer, han skulle transportere, og bestemmelsesstedet. I den verden, hvori WR arbejdede, kunne det åbenbart ikke anses for usædvanligt for lastvognschauffører at være ansat af og til i henhold til disse uformelle ordninger (uanset om omstændighederne begrundede denne konklusion eller ej), idet disse lastvognschauffører fik kontantbetaling uden nogen dokumentation til at underbygge disse ordninger, var uinteresserede i at identificere dem, der ansatte dem, og forblev under radaren for så vidt angik HMRC.

8. Ifølge FtT hentede WR den 6. september 2013 en forsendelse af øl, hvor bestemmelsesstedet var et afgiftsoplag, Seabrook, i Det Forenede Kongerige. WR vidste derfor, at forsendelsen bestod af punktafgiftspligtige varer. Ud over det i punkt 4 i dette forslag til afgørelse anførte beslaglagde de ansatte ved Border Force køretøjet og de punktafgiftspligtige varer. WR gav den person, som havde instrueret ham i at hente varerne, dvs. »Des«, besked om det, der var sket, og blev hentet i Dover. Han fik sine penge for den pågældende uge og havde ikke yderligere kontakt med Des.

9. FtT fastslog, at WR ikke var medsammensvoren i forsøget på indsmugling. Han var underlagt personen/personerne, som stod for indsmuglingen af varerne, og det var disse personer, der havde den faktiske og retlige kontrol over varerne, på det tidspunkt, hvor de blev beslaglagt. WR havde ingen selvstændig interesse i varerne, idet hans eneste interesse var at følge instrukserne om at afhente og levere varerne og at få en beskeden betaling herfor. Han ejede heller ikke køretøjet. Identiteten af de personer, der stod bag forsøget på indsmugling, og som bevidst deltog heri, kan ikke fastlægges. De eneste oplysninger, som WR havde, fandtes i den dokumentation, som han hentede, da han hentede

varerne, og denne dokumentation var umiddelbart i overensstemmelse med transporten af varer, der var underlagt en gyldig afgiftssuspensionsordning. WR havde ingen måde, hvorpå han kunne kontrollere, om ARC-nummeret på CMR-fragtbrevet havde været anvendt. Der var umiddelbart intet i dokumenterne, som burde gøre ham mistænksom, og han havde ikke adgang til EMCS-systemet.

10. FtT anvendte følgelig retspraksis fra Criminal Division of the Court of Appeal (appeldomstol (afdelingen for straffesager))[4] og traf følgende afgørelse: i) »Viden eller burde viden om [WR's] fysiske besiddelse af indsmuglede varer kan være tilstrækkeligt til at udgøre »oplæg« […] og bevirker, at en sådan person ikke er en »uskyldig medhjælper««, ii) WR var imidlertid en uskyldig medhjælper og kan derfor ikke siges at have »oplagt« varerne eller at have »foretaget leveringen« af varerne for så vidt angår Regulation 13, og iii) »hvis WR gøres ansvarlig under de omstændigheder, som vi har fastslået, vil det rejse alvorlige spørgsmål om foreneligheden med lovgivningens formål.« FtT gav WR medhold og annullerede ansættelsen af punktafgift og bøden.

11. HMRC iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige). Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) forkastede den af HMRC iværksatte appel, idet retten i hovedtræk anførte, at der ikke var iværksat appel til prøvelse af FtT's konklusion vedrørende de faktiske omstændigheder, hvorfor det i appellen blev lagt til grund, at WR hverken vidste eller burde vide, at der var forsøg på indsmugling. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) anvendte tillige i det væsentlige undtagelsen for den uskyldige medhjælper og stadfæstede FtT's afgørelse.

12. HMRC har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret, Court of Appeal (appeldomstol). Den forelæggende ret har forkastet den af HMRC iværksatte appel til prøvelse af afgørelsen fra Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) for så vidt angik den bøde, der var pålagt i henhold til Schedule 41 i Finance Act 2008. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om gyldigheden af afgørelsen fra Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt en lastvognschauffør – der ikke har nogen rettighed eller interesse i de varer, som han transporterer, og som ikke vidste eller havde grund til at vide, at varerne var punktafgiftspligtige – bør hæfte i henhold til direktivets artikel 33, stk. 3, for betaling af afgiften.

13. Det er under disse omstændigheder, at Court of Appeal (appeldomstol) har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Hæfter en person (herefter »P«), som er i fysisk besiddelse af punktafgiftspligtige varer på et tidspunkt, hvor disse varer bliver punktafgiftspligtige i medlemsstat B, for punktafgiften i medfør af artikel 33, stk. 3, i direktiv 2008/118[…] under omstændigheder, hvor personen:

a) ikke har nogen retlig interesse eller interesse som den egentlige ejer i de punktafgiftspligtige varer

b) transporterede de punktafgiftspligtige varer mod et vederlag på andres vegne mellem medlemsstat A og medlemsstat B, og

4 – Taylor og Wood mod R [2013] EWCA Crim 1151.

c) vidste, at de varer, som han var i besiddelse af, var punktafgiftspligtige varer, men ikke vidste og [ikke havde] grund til at have mistanke om, at varerne var blevet punktafgiftspligtige i medlemsstat B på eller før det tidspunkt, hvor de blev afgiftspligtige?

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

III. Bedømmelse

A. Sammenfatning af parternes argumenter

14. WR, den nederlandske og den italienske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen.

15. WR (sagsøgte i hovedsagen) har nærmere bestemt anført, at de to nationale retter med rette anså ham for en »uskyldig medhjælper«, da han hverken havde rettigheder eller interesse i de varer, som han mod et vederlag transporterede på vegne af andre uden at være klar over, at der var sket unddragelse af afgift på de varer, han transporterede, og da det heller ikke kunne antages, at han burde have været klar over det, hæfter han ikke for betaling af afgiften i henhold til direktivets artikel 33, stk. 3. En afgørelse, hvorefter en person i WR's position hæfter for punktafgift, kan endvidere potentielt medføre kommercielt kaos, da det betyder, at en chauffør, der leverer varer (og f.eks. arbejder for DHL), og som har hentet en kasse vin fra sted A og leveret den til sted B, hæfter (blot fordi han på grund af mærkningen på pakken vidste eller burde have vidst, at den indeholdt vin) for afgift, hvis det viser sig, at der ikke er blevet betalt afgift af kassen.

16. Direktivets artikel 38, der pålægger »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden«, at hæfte for afgift som følge af en uregelmæssighed opstået under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer, skal endvidere fortolkes således, at den henviser til en person, som vidste eller burde have vidst, at der var tale om en uregelmæssighed.

17. Samtidig er der intet i direktivet, der peger mod, at der skal opkræves afgift hos dem, der ikke har nogen interesse i de varer, der er blevet transporteret, og som ikke ved (og ikke havde nogen grund til at tro), at der ikke var betalt afgift af varerne. En sådan fortolkning er ikke hensigtsmæssig og nødvendig for at sikre de formål, som forfølges med direktivet, og vil dermed krænke proportionalitetsprincippet.

18. Det Forenede Kongeriges regering og den nederlandske regering samt Kommissionen har i det væsentlige anført, at direktivets artikel 33, stk. 3, skal fortolkes således, at den person, der »oplægger varerne« på det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder – såsom WR – hæfter for afgifterne.

19. Den italienske regering er nået frem til en tilsvarende konklusion, men støtter sig i stedet på direktivets artikel 38.

B. Bedømmelse

1. Indledende bemærkninger

20. Det er min opfattelse, at de to spørgsmål må besvares samlet, da den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, hvorvidt en lastvognschauffør såsom WR hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, navnlig i henhold til direktivets artikel 33, stk. 3, når denne person ikke har nogen interesse i varerne og ikke ved eller har grund til mistanke om, at varerne er blevet punktafgiftspligtige.

21. Af de grunde, der er beskrevet nedenfor, har jeg konkluderet, at samtlige parters argumentation (med undtagelse af WR's) er korrekt. Spørgsmålet, der er anført ovenfor, må derfor besvares bekræftende: En lastvognschauffør, såsom WR i denne sag, har et objektivt hæftelsesansvar for betalingen af den forfaldne punktafgift.

22. Jeg skal navnlig behandle foranstaltningens formål, de relevante bestemmelsers ordlyd og potentielle sammenhænge med andre lovgivningsmæssige rammer.

23. I henhold til Domstolens faste praksis skal der således ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til det mål, der forfølges med den ordning, som den er en del af[5]. Fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af udtryk, som ikke defineres i EU-retten, skal tilsvarende ske under hensyn til deres normale betydning i almindeligt sprogbrug, mens der desuden skal tages hensyn til den sammenhæng, hvori de anvendes, og til de formål, der forfølges med de pågældende regler[6].

2. Formålet med direktiv 2008/118 og med de relevante bestemmelser

24. Direktivets hovedformål er at fastlægge regler vedrørende oplægning og omsætning af samt kontrol med punktafgiftspligtige varer med henblik på at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater[7]. Harmoniseringen havde til formål at skabe et velfungerende system med systematisk betaling af punktafgift, inden varerne bringes i fri omsætning – med henblik på at skabe fri omsætning af varerne, mens det sikres, at den rette skyldige afgift rent faktisk bliver inddrevet af de nationale myndigheder – og for at hindre tilfælde af dobbeltbeskatning ved transaktioner mellem medlemsstaterne.

25. I den foreliggende sag blev varerne ikke transporteret under en afgiftssuspensionsordning, da dokumentationen var falsk (punktafgiftspligtige varer blev transporteret på grundlag af et CMR-fragtbrev, der indeholdt et falsk ACR-nummer).

26. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de pågældende varer allerede er overgået til forbrug, da dokumentet, der blev anvendt som bevis for, at varerne blev omsat under ordningen for punktafgiftssuspension og blev oplagt til erhvervsmæssige formål, var ugyldigt, og derfor gav varerne anledning til direkte hæftelse for punktafgift på det tidspunkt, hvor de blev indført i Det Forenede Kongerige.

27. I sammenhæng med direktivets formål (som omtalt i punkt 24 i dette forslag til afgørelse) angiver lovgivningen en række personer, der hæfter for betalingen af afgift.

5 – Dom af 26.1.2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 26), og af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

6 – Jf. i denne retning dom af 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

7 – Jf. dom af 5.4.2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, præmis 39).

28. I henhold til direktivets artikel 33, stk. 3, er de personer, der hæfter for afgiften, dermed a) den person, der foretager leveringen af varerne, b) den person, som oplægger varerne (i den rent objektive betydning af fysisk besiddelse), eller c) den person, til hvem varerne er leveret i den anden medlemsstat. Direktivets artikel 38, stk. 3, foreskriver, at punktafgiften i tilfælde af en uregelmæssighed erlægges af »den person, der stillede sikkerhed for betaling heraf i overensstemmelse med artikel 34, stk. 2, litra a), eller artikel 36, stk. 4, litra a), og af enhver person, der deltog i uregelmæssigheden«.

29. Med hensyn til direktivets formål er hensigten, som jeg vil forklare i afsnittet nedenfor, med den *bredt udformede ordlyd* af de pågældende bestemmelser, der uden angivelse af en prioriteret rækkefølge opstiller en række personer, som potentielt hæfter for afgifter, og som er solidarisk ansvarlige, at sikre, at der sker effektiv betaling af punktafgift, hvorfor *nogen må holdes ansvarlige*. Domstolen har tilsluttet sig dette synspunkt i sin praksis [8].

30. Det følger af direktivets artikel 8, stk. 2, at *princippet om solidarisk hæftelse* finder anvendelse: »Når flere personer hæfter for betalingen af en og samme afgiftsskyld, hæfter disse solidarisk for denne skyld.«

31. Dette princip medfører, at hver debitor er ansvarlig for betaling af hele skylden, og at fordringshaver i princippet frit kan kræve betaling af skylden af en eller flere af debitorerne efter eget valg [9].

32. Det er min opfattelse, at EU-lovgivers valg af princippet om solidarisk hæftelse er i overensstemmelse med direktivets ordning *for at sikre, at den skyldige afgift faktisk bliver opkrævet*. Det følger af 15., 19. og 20. betragtning til direktivet, og det blev tillige bekræftet i van de Water-sagen, at dette forhold er væsentligt [10].

33. Samtidig fremgår det tydeligt af ottende betragtning, at der med direktivet er sket harmonisering ikke blot af begreberne afgiftspligtige varer og stedet, hvor afgiftspligten opstår, men også af kredsen af personer, der hæfter for punktafgiften. En person, der er i fysisk besiddelse af de punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug, hæfter derfor for den skyldige afgift, uanset om han eller hun ved eller burde vide, at varerne er afgiftspligtige.

34. Det iboende formål med solidarisk hæftelse er da også at styrke myndighedernes mulighed for inddrivelse og dermed at gøre opkrævningen af skylden mere effektiv [11] og at beskytte Unionens egne indtægter.

35. Det er min opfattelse (i overensstemmelse med den nederlandske regerings), at formålet (punkt 24 i dette forslag til afgørelse) ville kompromitteres, hvis skatte- og afgiftsmyndighederne skulle godtgøre, at den person, der hæfter for punktafgiften, tillige ved, at der skal betales punktafgift af de pågældende varer. En sådan betingelse ville gøre opkrævningen af den skyldige afgift betydeligt vanskeligere i praksis.

8 – Dom af 5.4.2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, præmis 41 og 42), og af 3.7.2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, præmis 25 og 26).

9 – Jf. dom af 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 85).

10 – Jf. dom af 5.4.2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, præmis 41) og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 27).

11 – Jf. i denne forbindelse ligeledes dom af 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 88).

36. En betingelse om viden eller burde viden understøtter da også unddragelse af punktafgift. De transaktioner, der medfører punktafgift, omfatter ofte netværk, hvor handel, transport og videresalg foretages gennem en række personer, der alle har deres egen individuelle (mindre) rolle. Det er dermed absolut antageligt, at en af de personer – såsom en lastvognschauffør – der er uden viden eller burde viden og blot har en ubetydelig rolle i den samlede kæde, kan ifalde hæftelsesansvar, da effektiv afgiftsopkrævning ellers ikke er mulig.

37. Som Det Forenede Kongeriges regering har tilføjet, ville indføjelsen af en betingelse om viden eller burde viden i relation til begrebet »oplægning« eller »levering« i direktivets artikel 8, stk. 1, litra b), og artikel 33, stk. 3, underminere genstanden for og formålet med direktivet. Betaling af punktafgift ville dermed forholdsvist let kunne unddrages. En person, der findes i fysisk besiddelse af afgiftspligtige varer, kunne – som WR har gjort her – ganske simpelt undlade at identificere den person, der havde antaget ham eller hende til at transportere varerne, eller undlade at give enhver anden oplysning vedrørende ejendomsretten til varerne (enten forsætligt, eller fordi han eller hun havde modtaget falske oplysninger).

38. Det ville ligeledes gøre det vanskeligt at bekæmpe afgiftssvig og misbrug, selv om selve direktivet og betragtningerne hertil forudsætter, at *de nationale myndigheder sikrer, at den skyldige afgift faktisk bliver opkrævet* (jf. punkt 32 i dette forslag til afgørelse).

39. Det argument, som WR har anført gennem eksemplet vedrørende en chauffør hos DHL (i punkt 15 i dette forslag til afgørelse)[12], kan umiddelbart afvises. En person, der foretager levering for DHL, hæfter ikke, men det ville DHL – virksomheden selv – gøre. Som den nederlandske regering har påpeget, er WR at anse for selvstændig og dermed en erhvervsdrivende, der har accepteret at udføre arbejde uden en skriftlig kontrakt og at modtage kontant betaling. Udøvelse af erhvervsvirksomhed indebærer økonomisk risiko, og den medfører et personligt ansvar for den erhvervsdrivende for de personer, som han eller hun indgår forretningsaftaler med, og fra hvilke han eller hun accepterer vederlag. En erhvervsdrivende kan tillige beskytte sig selv mod sådanne risici gennem forsikring eller ved gennem aftale at overføre risikoen herfor til kunderne.

3. De relevante bestemmelsers ordlyd

40. De personer, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, alt efter de situationer, der henvises til i direktivets artikel 33, stk. 3, er den person, der foretager leveringen, eller som oplægger de varer, der skal leveres, eller den person, til hvem varerne skal leveres i den anden medlemsstat.

41. Efter min mening er denne bestemmelses ordlyd på en gang klar og meget bred.

42. Som påpeget af Det Forenede Kongeriges regering er intet i direktivet (ligesom der ikke var noget i dets forgænger, direktiv 92/12/EØF[13]) til hinder for, at medlemsstaterne opkræver den forfaldne skyldige afgift af enhver, der oplægger punktafgiftspligtige varer til erhvervsmæssige formål uden for en afgiftssuspensionsordning, og det er ikke en betingelse i henhold til direktivet, at en person, der »oplægger« varerne, skal have en bestemt form for viden om varernes afgiftsmæssige status.

12 – Dette argument er allerede tidligere fremført af praktikere. Jf. C. Snell: »Whose duty is it anyway?«, *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, Winter 2015/2016, s. 8 og 9.

13 – Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1).

43. Den generelle betydning af ordene »oplægning« og »levering« af varer, der anvendes i direktivet, er klar: De forudsætter alene fysisk besiddelse af varerne. Da der ikke foreligger uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner i denne sammenhæng, kan det konkluderes, at betegnelsen den »person […] som oplægger de varer« omfatter enhver, der er i fysisk besiddelse af varerne, medmindre denne fortolkning modsiges af bestemmelsens formål eller af generelle retsprincipper.

44. Hvis EU-lovgiver havde til hensigt at fastsætte krav om viden eller burde viden, ville den udtrykkeligt have fastsat dette.

45. Det er korrekt, at der ikke findes en definition af ordet »oplægning« i den EU-retlige lovgivning om punktafgift. Som påpeget af Kommissionen påviser en fortolkning ud fra sammenhængen dog, at der findes en sådan definition i toldreglerne, som er et system, der på mange måder har paralleller til punktafgiftsreglerne. I henhold til artikel 5, stk. 34, i EU-toldkodeksen [14] er »»ihændehaveren af varer«: den person, som ejer varerne, eller som har en tilsvarende ret til at disponere over dem, *eller som har fysisk kontrol med dem*« (min fremhævelse).

46. Den brede formulering af direktivets artikel 33 sikrer, som angivet af Domstolen i Gross-sagen, at afgiften kan afkræves af *enhver*, der har oplagt varerne, indtil punktafgiften er betalt [15]. Sagen vedrørte fortolkningen af artikel 7 i direktiv 92/12 (forgængeren til direktivets artikel 33) og navnlig spørgsmålet om, hvorvidt personer, der har foretaget på hinanden følgende oplægninger af varer, som er blevet frigivet til forbrug, kan afkræves betaling af punktafgift. Det understøttes da også af direktivets formål, der er at sikre, at den skyldige afgift faktisk bliver opkrævet.

47. Også retslitteraturen understøtter, at Domstolens tilgang i Gross-sagen var korrekt [16].

48. Som Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) med rette tilkendegav i sagen B&M Retail Ltd mod HMRC [17] – en sag, der, selv om den ikke direkte vedrørte direktivets artikel 33, men snarere fortolkningen af og hæftelse i henhold til direktivets artikel 7, stadig er relevant her – »fastslås det efter vores opfattelse klart i Gross-sagen, at i tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, overgår til omsætning i den medlemsstat, der er deres bestemmelsessted, er myndighederne i denne medlemsstat ved afgiftsansættelsen berettigede til at vælge blandt de personer, der har foretaget på hinanden følgende oplægninger af varerne, såfremt der ikke tidligere er foretaget ansættelse. Det er i overensstemmelse med den underliggende politik i [direktiv 2008/118] […], hvorefter den relevante medlemsstat er forpligtet til at sikre betaling af punktafgift for varer, der anses for at være blevet frigivet til forbrug. Afgørelsen i sagen er derfor i overensstemmelse med princippet om, at det skal være muligt at ansætte afgift over for en person, der må anses for at have foretaget oplægning af varer, hvoraf der ikke er betalt punktafgift, selv om varerne forinden eventuelt er overgået til forbrug i den pågældende medlemsstat, hvis der ikke tidligere er sket ansættelse af den skyldige afgift«.

49. Jeg ønsker også her at henvise og henholde mig til dommen af 19. marts 2019 (præmis 66), hvori den forelæggende ret fastslog, at »vi er enige om, at det er den underliggende politik i [direktiv 2008/118], […] at enhver medlemsstat er forpligtet til at sikre betalingen af afgift. […] Det ville føre til forvridning af det indre marked, hvis medlemsstater ikke var forpligtede til at sørge for, at varer, hvoraf der skulle være betalt punktafgift, ikke kan overgå til fri omsætning på det indre marked ved siden af varer, hvoraf der er betalt punktafgift. Som Upper Tribunal [(Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning))] tillige

14 – Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1).

15 – Dom af 3.7.2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 – Jf. bl.a. E. Rehberg og N. Ring, »Steuerschuld als »zweiter« Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?«, *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014 (nr. 3), s. 51, og D. Bogaerts, »Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice«, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr. 10, s. 52 og 53.

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

tilkendegav i sagen Davison and Robinson [18], må HMRC, når der ikke foreligger relevante oplysninger vedrørende tidligere overgang til forbrug, foretage afgiftsopkrævning over for den person, der angiveligt har oplagt de pågældende varer, hvis det er det eneste punktafgiftsopkrævningssted, der kan fastlægges. Det skal bemærkes, at HMRC i sit indlæg har angivet, at chaufføren, i tilfælde som i den foreliggende sag vedrørende [WR], hvor en chauffør er ude af stand til at identificere afsenderen, eller importøren eller vedkommendes arbejdsgiver, er den eneste person, som afgiften kan ansættes over for. Hvis punktafgift ikke kan ansættes over for denne person i tilfælde, hvor HMRC eller en ret vurderer, at han ikke var klar over, at varerne var afgiftspligtige, bliver mulighederne for smugleri og afgiftssvig markant større. Objektiv hæftelse synes dermed, som det oprindeligt blev anført […] i Greenalls-sagen [19], at have været et accepteret element under ordningen i flere på hinanden følgende direktiver«.

50. Jeg kan da heller ikke være andet end enig i bedømmelsen i Greenalls-sagen, hvor Lord Hoffmann i afgørelsen (støttet af flertallet i House of Lords (som appelret i straffesager og civile sager)) anførte i præmis 4, at »[direktiv 92/12] indgik i fuldførelsen af et indre marked uden fiskale grænser. Direktivets hovedformål var oprettelse af en enkelt ordning til fastsættelse af det afgiftsudløsende tidspunkt med henblik på at undgå en situation, hvor afgift kunne pålægges de samme varer i forskellige lande«. House of Lords fastslog i afgørelsen, at en lagervirksomhed hæftede objektivt for afgift på en vodkaproduktion, der var udgået til eksport fra virksomhedens afgiftsoplag, men efterfølgende var bragt i ulovligt salg. Med henvisning til van de Water-sagen (C-325/99, EU:C:2001:201) anførte Lord Hoffmann (i præmis 7), at det tilkom de enkelte medlemsstater at afgøre, hvilken eller hvilke person(er) der hæftede for betaling af punktafgift, når varerne var »blevet frigivet til forbrug«. Ordene »overgået til forbrug« var ikke i henhold til den relevante lovgivning karakteriseret gennem ordet »retmæssig« eller lignende. Det var derfor Lord Hoffmanns vurdering, at lagervirksomheden hæftede objektivt.

51. Det er ligeledes min opfattelse, at enhver person såsom WR, der er i besiddelse af varer, må anses for at have et objektivt hæftelsesansvar.

52. Jeg er enig med den forelæggende ret, når retten tillige i præmis 67 og 68 i dommen af 19. marts 2019 angiver, at »denne politik i vore øjne afspejles i direktivets begreber og i Regulations. Vi er enige i […], at den normale betydning af ordene »oplægning« eller »levering« af varer ikke indeholder en betingelse om, at personen skal have kendskab til varernes afgiftsmæssige status. Selv om retfærdighed og forholdsmæssighed selvsagt udgør grundpiller i EU-retten såvel som i common law, er disse ikke ubetinget til hinder for pålæggelse af objektiv hæftelse. Vi anser det for et meget vægtigt argument, at det ikke under de pågældende omstændigheder, under hensyn til direktivets underliggende formål, er i strid med rimelighedsprincippet eller proportionalitetsprincippet at lade en chauffør hæfte objektivt […] Afgiftsopkrævningen foretages sædvanligvis på grundlag af objektive hændelser eller transaktioner uden hensyntagen til den afgiftspligtiges viden«.

53. Som den nederlandske regering har påpeget, bekræfter ordningen i direktivet denne ordlydsfortolkning af direktivets artikel 33, stk. 3. Der er alene fastsat en betingelse om viden eller burde viden i direktivet i tilfælde af en uregelmæssighed under omsætning af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning som omhandlet i dettes artikel 8, stk. 1, litra a), nr. ii). Det understøttes også af dommen i Gross-sagen [20]. Det følger af denne retspraksis, at artikel 33, stk. 3, ikke skal fortolkes på en måde, der vil »gøre opkrævningen af den punktafgift, der skal betales ved passage af en af Unionens grænser, mere usikker«.

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

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

20 – Dom af 3.7.2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, præmis 24-27).

54. I praksis vil sikkerhed da også altid blive krævet i forbindelse med transport (i de fleste tilfælde af de punktafgiftspligtige varers afsender). I et sådant tilfælde sikres opkrævningen af punktafgift. Af disse grunde valgte EU-lovgiver i direktivets artikel 8, stk. 1, litra a), nr. ii), at begrænse hæftelsen for andre personer, som deltog i den uretmæssige afgang, til dem, som vidste eller med rimelighed burde have vidst, at afgangen var af uretmæssig art.

55. I tilfælde, hvor den førnævnte sikkerhed ikke foreligger, fordi sikkerheden ikke blev krævet – som i den foreliggende sag – fandt lovgiver det ikke ønskeligt at inkludere et krav om viden eller burde viden. EU-lovgiver inkluderede derfor ikke en betingelse om viden eller burde viden i direktivets artikel 33, stk. 3.

56. Med hensyn til de faktiske omstændigheder i hovedsagen – som angivet af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder – omhandler den foreliggende sag ikke en situation, hvor punktafgiftspligtige varer uretmæssigt forlader en afgiftssuspensionsordning, der er omfattet af direktivets artikel 7, stk. 2, men snarere en uretmæssig oplægning af varer til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat end den, hvori punktafgift er betalt, hvilket ifølge de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder medfører hæftelse for afgift i henhold til direktivets artikel 33.

57. Som Kommissionen har påpeget, er situationen dog i alt væsentligt den samme: Der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift, hvorfor punktafgiften er umiddelbart forfalden. Bevægelser mellem medlemsstater af varer, hvoraf der er betalt afgift, skal ikke nødvendigvis ske under en afgiftssuspensionsordning, men de er under alle omstændigheder betingede af en i vid udstrækning tilsvarende ordning. Fra bestemmelsesmedlemsstatens synspunkt er der da heller ingen forskel mellem på den ene side varer, der er transporteret uretmæssigt under en afgiftssuspensionsordning fra en anden medlemsstat og bragt til førstnævnte, og på den anden side varer, hvoraf der er betalt punktafgift i en anden medlemsstat, hvorefter de er bragt til førstnævnte. I begge tilfælde foreligger der direkte hæftelse for afgiften.

58. Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at ordet »oplægning« i direktivets artikel 33, stk. 1 og 3, omfatter simpel fysisk besiddelse.

4. Artikel 38 i direktiv 2008/118

59. Jeg er enig med den nederlandske og den italienske regering samt med Kommissionen, der i det væsentlige har gjort gældende, at det ovenstående ikke er noget endepunkt i en sag som den, der foreligger i hovedsagen. Det er ikke en sag, hvor omsætningen af varerne og betalingen af afgiften fandt sted på sædvanlig vis. Det er en sag, der omfatter uregelmæssighed, og derfor er direktivets artikel 38 potentielt relevant med henblik på at sikre et anvendeligt svar på de forelagte spørgsmål. Punktafgift erlægges i henhold til artikel 38 bl.a. af »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden«. En person, der transporterer varer og er i besiddelse af disse på det tidspunkt, hvor uregelmæssigheden opstår, kan anses for at have »deltaget« i uregelmæssigheden, også selv om deltagelsen alene kan karakteriseres som passiv eller uagtsom.

60. Under alle omstændigheder mener jeg ikke, at den potentielle relevans af direktivets artikel 38 for den foreliggende sag ændrer min bedømmelse ovenfor med hensyn til direktivets artikel 33: En person i WR's situation hæfter for betalingen af afgift.

61. De personer, der hæfter for betalingen af punktafgiften i tilfælde af en uregelmæssighed, er opstillet i direktivets artikel 38, stk. 3. Ud over den person, der stillede sikkerhed for betaling, omfatter det »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden«.

62. Jeg er enig med Kommissionen og den nederlandske regering i, at en person, der transporterer varerne, i det væsentlige deltog i uregelmæssigheden. Under alle omstændigheder forudsætter hverken direktivets artikel 38, stk. 3, eller artikel 33, stk. 3, at debitor skal være klar over, at de pågældende varer fortsat er punktafgiftspligtige.

63. Den vurdering er i overensstemmelse med den brede fortolkning, som Domstolen foretog i dom af 17. oktober 2019, Comida paralela 12 [21], vedrørende ordlyden »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden« i artikel 38, stk. 3, i direktiv 2008/118.

64. Jeg er ligeledes enig med den italienske regering i, at der i den foreliggende sag ikke kan være tvivl om, at ordene »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden« kan omfatte lastvognschaufføren WR. Han var erhvervsdrivende i en situation, hvor han kunne tage alle nødvendige forholdsregler med henblik på at undgå medvirken til ulovligt smugleri. Objektiv hæftelse er da også væsentlig ikke blot for at sikre, at *nogen* betaler punktafgift, men også som en præventiv foranstaltning mod smugleri.

65. Denne fortolkning bekræftes af direktivets artikel 8, stk. 1, litra a) og b), og er tillige i fuld overensstemmelse med den generelle ordning, som er skabt gennem direktivet, der har til formål at sikre, at der ikke opstår blindgyder for så vidt angår personer, der medvirker i omsætningen af punktafgiftspligtige varer.

66. Som Kommissionen har påpeget, er det ikke ud fra direktivets logik en forudsætning for solidarisk hæftelse, at der potentielt er mulighed for regres, selv om en sådan kan være hjemlet i gældende national ret. Det er også muligt for de personer, der potentielt hæfter for betalingen af afgift, at indgå privatretlige aftaler indbyrdes vedrørende regres. Der findes heller ikke hverken en bestemmelse eller et princip i EU-retten, der fastsætter krav om ret til regres. Som Domstolen tilkendegav i kendelse af 22. november 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), tilkommer det medlemsstaterne at afgøre, hvorvidt den afgiftspligtige skal indrømmes et krav på tilbagebetaling af punktafgiften.

67. Det følger da også af Domstolens praksis, at den fortolkning af direktivet, der er anført i det foreliggende forslag til afgørelse, ikke berører en potentiel mulighed i henhold til national ret for, at en person som WR, der er gjort til solidarisk hæftende meddebitor for punktafgift under omstændigheder som i den foreliggende hovedsag, kan anlægge regressøgsmål over for en anden person, der hæfter for den relevante punktafgift [22].

IV. Forslag til afgørelse

68. Af disse grunde foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Court of Appeal (appeldomstol, Det Forenede Kongerige) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»- Begrebet »oplægning« i artikel 33, stk. 1 og 3, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF skal fortolkes således, at det omfatter simpel fysisk besiddelse under omstændigheder som dem, hvori WR befandt sig i hovedsagen.

– Den samme konklusion finder anvendelse mutatis mutandis i relation til direktivets artikel 38, hvorefter punktafgift erlægges af bl.a. »enhver person, der deltog i uregelmæssigheden«. En person såsom WR, der transporterer varer og er i besiddelse af varerne på det tidspunkt, hvor uregelmæssigheden opstår, kan anses for at »deltage« i uregelmæssigheden, selv om deltagelsen alene er passiv eller uagtsom.«

21 – C-579/18, EU:C:2019:875, præmis 34 og 35.

22 – Jf. i denne retning dom af 17.10.2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, præmis 44).