



Datum van inontvangstneming : 24/05/2019

Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-279/19 - 1

Zaak C-279/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

3 april 2019

Verwijzende rechter:

Court of Appeal (Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 maart 2019

Verzoekende partij:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Verwerende partij:

WR

DINSDAG 19 MAART 2019

IN DE COURT OF APPEAL

[*omissis*]

TUSSEN

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS

[*omissis*]

EISER IN HOGERE VOORZIENING

[*omissis*] - en -

WR

VERWEERDER IN HOGERE VOORZIENING

GELET OP de hogere voorziening die eiser heeft ingesteld,

EN NA de vertegenwoordigers van eiser en verweerder in hogere voorziening te hebben gehoord

WORDT BESLIST:

1. De hogere voorziening die eiser tegen de beslissing van de Upper Tribunal (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) heeft ingesteld, wordt afgewezen wat betreft de boete die verweerder was opgelegd krachtens bijlage 41 bij de Finance Act 2008 (begrotingswet van 2008).
2. De behandeling van de hogere voorziening die eiser heeft ingesteld tegen de beslissing van de Upper Tribunal met betrekking tot de heffingsaanslag in de accijns die eiser is opgelegd op grond van Regulation 13(1) and (2) of the Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [voorschrift 13, leden 1 en 2, van de voorschriften van 2010 betreffende accijnsgoederen (het voorhanden hebben, overbrengen en langs een punt voeren waar accijns wordt geheven); hierna: „voorschriften van 2010”] wordt geschorst in afwachting van de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële verwijzing die bij deze beslissing is gevoegd.
3. [*omissis*]

[*omissis*]

IN DE COURT OF APPEAL

[*omissis*]

CIVIL DIVISION

**INZAKE DE HOGERE VOORZIENING TEGEN DE BESLISSING VAN
DE UPPER TRIBUNAL**

(TAX AND CHANCERY CHAMBER)

TUSSEN:

THE COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS

Eiser

en

WR

Verweerder

**VERZOEK OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING OP GROND VAN
ARTIKEL 267 VAN HET VERDRAG BETREFFENDE DE WERKING
VAN DE EUROPESE UNIE**

PREJUDICIËLE VRAGEN

1. Is een persoon (P) die fysiek in het bezit is van accijnsgoederen op het moment dat de accijns daarop verschuldigd wordt in lidstaat B, de tot voldoening van die accijns gehouden persoon overeenkomstig artikel 33, lid 3, van richtlijn 2008/118/EG (hierna: „richtlijn”) in het geval dat die persoon:
 - a) geen wettelijk of economisch belang in de accijnsgoederen had;
 - b) tegen een vergoeding de accijnsgoederen ten behoeve van een andere partij vervoerde tussen lidstaat A en lidstaat B; en
 - c) wist dat de goederen in zijn bezit accijnsgoederen waren, maar niet wist en geen reden had om aan te nemen dat op de goederen [Or. 2] accijns verschuldigd was in lidstaat B, op het ogenblik dat of voordat de accijns verschuldigd werd?
2. Wordt de eerste vraag anders beantwoord indien de persoon (P) niet wist dat de goederen in zijn bezit accijnsgoederen waren?

Inleiding

3. Deze prejudiciële verwijzing vloeit voort uit een procedure in hogere voorziening betreffende een heffingsaanslag in de accijns die de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (belasting- en douanediens van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „HMRC”) heeft opgelegd aan WR. De relevante feiten kunnen als volgt worden omschreven.
4. Op 6 september 2013 werd een door WR bestuurde vrachtwagen tegengehouden door beambten van de United Kingdom Border Force (grensautoriteit van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „UKBF”) bij Dover Easter Docks. In de vrachtwagen stonden 26 pallets bier. WR toonde de beambten van de UKBF een CMR waarin was vermeld dat de goederen waren gedekt door een elektronisch administratief document met een administratieve referentiecode (hierna: „ARC”). In de CMR stond bovendien dat de afzender een entrepot in Duitsland was en de geadresseerde Seabrook Warehousing Ltd, een entrepot in het Verenigd Koninkrijk. Het document was derhalve correct opgesteld voor de goederen die met schorsing van rechten werden vervoerd.
5. Het bleek echter dat de ARC op de CMR al was gebruikt voor een eerdere verzending van bier naar Seabrook. Anders dan in het document was aangegeven, waren de rechten voor de lading derhalve niet geschorst. Wanneer de goederen dus in het VK aankwamen, kwamen ze langs een punt waar in het VK accijns wordt geheven.
6. HMRC legde WR het volgende op:
 - a) een heffingsaanslag in de accijns ten bedrage van 22 779 pond sterling (GBP) op grond van voorschrift 13, leden 1 en 2, van de voorschriften van 2010;
 - b) een boete ten bedrage van 4 897,48 GBP op grond van bijlage 41 bij de begrotingswet van 2008. [**Or. 3**]
7. WR stelde beroep in tegen de heffingsaanslag (en de boete) bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk; hierna: „FTT”).

FTT

8. De FTT kwam tot de volgende feitelijke vaststellingen:
 - a) WR was een ervaren vrachtwagenchauffeur die in 2009-2013 in dienst was bij een vervoerbedrijf en zich sinds 2013 als zelfstandige beschouwde (maar zich pas in 2015 als zodanig bij de belastingdienst registreerde). Hij werd cash betaald zonder voorheffing in de inkomstenbelasting (punt 43 van de FTT-beslissing). In de loop van 2014 stemde hij ermee in te werken voor een bedrijf dat naar zijn

weten „Kells” heette, in ruil voor 250 GBP per week op basis van twee tot drie dagen werk, en 350-360 GBP indien hij langer werkte. Een schriftelijke overeenkomst was er niet en hij werd cash betaald, ofwel persoonlijk ofwel door het geld op een verborgen plaats op het vrachtwagenterrein achter te laten waar hij het kon ophalen (punt 44 van de FTT-beslissing).

- b) Doorgaans ging WR naar een vrachtwagenterrein om er een lege oplegger op te halen die hij naar een beveiligd vrachtwagenterrein in Calais bracht en omwisselde voor een geladen aanhangwagen met goederen die naar het VK moesten worden gebracht. Hij vond de documenten voor de lading – een CMR en een afleveringsbewijs – in een buis aan de zijkant van de oplegger en nam ze door om de aard van de te vervoeren goederen en hun bestemming te controleren (punt 45 van de FTT-beslissing). Binnen de sector waarin WR werkzaam is, zijn dergelijke informele afspraken niet ongewoon voor vrachtwagenchauffeurs die af en toe worden ingeschakeld (of de omstandigheden die conclusie nu rechtvaardigen of niet), waarbij zij cash worden betaald zonder documenten om de afspraken te staven, zij niet geïnteresseerd zijn in de identiteit van hun opdrachtgevers en zij voor de HMRC onbekend blijven (punt 63 van de FTT-beslissing).
- c) Op 6 september 2013 haalde WR een lading bier op die bestemd was voor een entrepot: Seabrook in het VK. WR wist dus dat de verzending uit accijnsgoederen bestond. Bij aankomst in het VK werd hij tegengehouden door beambten van de UKBF. De CMR die hij overhandigde had een ARC (punten 45 en 46 van de FTT-beslissing). De beambten van de UKBF raadpleegden het EMCS-systeem en stelden vast dat het ARC-nummer [Or. 4] al was gebruikt voor een eerdere verzending van bier naar hetzelfde entrepot (punt 47 van de FTT-beslissing). De UKBF-beambten namen het voertuig en de accijnsgoederen in beslag. WR stelde „[redacted]” de persoon die hem de opdracht had gegeven de goederen op te halen, op de hoogte van wat er was gebeurd en hij werd in Dover opgehaald. Hij kreeg zijn geld van die week en had verder geen contact met [redacted]
- d) WR was geen medepllichtige bij de poging tot smokkel. Hij stond onder toezicht van de personen die de smokkel van de goederen regelden en die personen hadden de feitelijke en wettelijke beschikkingsmacht over de goederen toen zij in beslag werden genomen. WR had zelf geen belang in de goederen; zijn belang bestond uitsluitend erin de instructies te volgen om de goederen op te halen en te leveren om zo een bescheiden bedrag te krijgen als betaling voor zijn diensten. Hij was ook niet de eigenaar van het voertuig. De identiteit van de personen achter de poging tot smokkel die er bewust bij betrokken waren, kan niet met zekerheid worden vastgesteld (punt 58 van de FTT-beslissing).

- e) De enige informatie waarover WR beschikte, stond in de documenten die hij meekreeg toen hij de goederen ophaalde en op het eerste gezicht waren die documenten correct opgesteld voor het verkeer van goederen die onder een geldige regeling voor schorsing van rechten vielen. WR had niet de middelen om te controleren of de ARC op de CMR al was gebruikt of niet (punt 61 van de FTT-beslissing). Niets in de documenten spoorde hem aan zich vragen te stellen en hij had geen toegang tot het EMCS-systeem (punt 62 van de FTT-beslissing).
 - f) Bijgevolg moest WR worden beschouwd als een „onschuldige actor” (punt 64 van de FTT-beslissing).
 - g) HMRC ondernam geen echte poging om te achterhalen wie de eigenaar van het voertuig was of wie achter de poging tot smokkel zat (punten 52 en 58 van de FTT-beslissing).
9. De FTT nam de nationale rechtspraak in aanmerking, waaronder het arrest van de Court of Appeal (rechter in hoogste aanleg, Verenigd Koninkrijk) in de zaak [REDACTED] R (2013, EWCA Crim 1151), en kwam tot de volgende conclusie:
- a) een „onschuldige actor” die fysiek in het bezit van de gesmokkelde goederen is, mag niet worden beschouwd als de persoon die deze goederen „voorhanden heeft” in de zin van voorschrift 13 (punt 38 van de FTT-beslissing); **[Or. 5]**
 - b) *„directe of indirecte kennis van zijn fysieke bezit van gesmokkelde goederen kan voldoende zijn om ervan uit te gaan dat deze persoon de goederen ‚voorhanden heeft’ [...] en hem de status van ‚onschuldige actor’ te ontnemen”* (punt 38 van de FTT-beslissing);
 - c) WR was een onschuldige actor en kan dus niet worden geacht de goederen „voorhanden” te hebben gehad of te hebben „geleverd” in de zin van voorschrift 13 (punten 60-64 van de FTT-beslissing);
 - d) *„WR tot voldoening van de accijns houden in de vastgestelde omstandigheden zou ernstige vragen over de verenigbaarheid met de doelstellingen van de wetgeving oproepen”* (punten 60-64 van de FTT-beslissing).
10. De FTT verklaarde het beroep van WR gegrond en verklaarde de heffingsaanslag in de accijns (en de boete) nietig.
11. HMRC stelde tegen de beslissing van de FTT hoger beroep in bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). In dat hoger beroep werden de feitelijke vaststellingen van de FTT niet betwist.

Upper Tribunal

12. Op 8 december 2017 werd het hoger beroep van HMRC verworpen, waarbij in het relevante deel van de uitspraak het volgende werd verklaard:
- a) *„In het hoger beroep worden de feitelijke vaststellingen van de FTT niet betwist. Dat was ook niet mogelijk. Bijgevolg wordt er bij dit hoger beroep van uitgegaan dat WR geen directe of indirecte kennis had van de poging tot smokkel”* (punt 16 van de beslissing van de Upper Tribunal)
 - b) *„de begrippen ‚levering’ en ‚voorhanden hebben’ zoals ze voorkomen in voorschrift 13 zijn begrippen die ook in de richtlijn (en in de voorgaande richtlijn 92/12) voorkomen. Ze vormen autonome begrippen van het Unierecht waaraan een met het Unierecht verenigbare betekenis moet worden toegekend”* (punt 50 van de beslissing van de Upper Tribunal)
 - c) *„De Court of Appeal [in de zaken ██████████ en ██████████ heeft bevestigd dat een persoon die geen directe of indirecte kennis heeft, de goederen niet ‚voorhanden heeft’ in de zin van de voorschriften. Daarmee wordt erkend dat in de ruime betekenis [Or. 6] van de begrippen een uitzondering wordt gemaakt voor ‚onschuldige actoren’”* (punt 51 van de beslissing van de Upper Tribunal)
 - d) De uitzondering voor onschuldige actoren strekt ertoe dat personen zonder directe of indirecte kennis dat de goederen die zij vervoeren goederen zijn waarop accijns had moeten worden betaald (maar niet is betaald), niet komen te vallen onder de verplichting tot voldoening van de accijns (punt 54 en 55 van de beslissing van de Upper Tribunal).
 - e) *„Wij aanvaarden niet dat het eerlijk, evenredig of redelijk is om vrachtwagenchauffeurs tot voldoening van de ontdoken accijns te houden wanneer zij bij de ontdekking van de ontduiking in het bezit van de goederen zijn, maar niet betrokken zijn bij of geen kennis hebben van de criminele praktijk; zij zijn er zich niet van bewust dat de belasting op de goederen die zij vervoerden is ontdoken en er kan ook niet worden beweerd dat zij er zich bewust van hadden moeten zijn. Die chauffeurs tot voldoening van de accijns houden, enkel en alleen omdat zij in het bezit van de goederen waren op het moment dat de fraude werd ontdekt, maar zonder dat zij kennis hadden van wat heeft plaatsgevonden of wat bedoeld was, is niet eerlijk of evenredig”* (punt 57 van de beslissing van de Upper Tribunal)
 - f) Compleet onschuldige actoren tot voldoening van de accijns houden zou strijdig zijn met de richtlijn en de nationale wetgeving (punt 58 van de beslissing van de Upper Tribunal).

13. HMRC stelde tegen de beslissing van de Upper Tribunal een hogere voorziening in bij de Court of Appeal.

Court of Appeal

14. De Court of Appeal kwam tot de conclusie dat de vraag of een vrachtwagenchauffeur die geen belang had in de goederen en niet wist of geen reden had om aan te nemen dat op de goederen accijns verschuldigd was, tot voldoening van de accijns moet worden gehouden op grond van de richtlijn, geen acte clair was en dat de vraag derhalve aan het Hof van Justitie moest worden voorgelegd voor een prejudiciële beslissing. De behandeling van de hogere voorziening die HMRC heeft ingesteld tegen de beslissing van de Upper Tribunal waarbij de beslissing van de FTT tot nietigverklaring van de heffingsaanslag in de accijns werd gehandhaafd, werd derhalve geschorst.
15. De Court of Appeal wees de hogere voorziening van HMRC tegen de beslissing van de Upper Tribunal af wat betreft de boete die op grond van bijlage 4 bij de begrotingswet van 2008 was opgelegd. **[Or. 7]**
16. De redenen voor de beslissing van de Court of Appeal zijn toegelicht in zijn arrest van 19 maart 2019.

Nationale wetgeving

17. Voorschrift 13 van de voorschriften van 2010 bepaalt in het hier relevante deel:
 - 1) *Indien in een andere lidstaat tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen in het Verenigd Koninkrijk voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden met het oog op de levering of het verbruik ervan in het Verenigd Koninkrijk, is het punt waar accijns wordt geheven het moment waarop die goederen voor het eerst voorhanden worden gehouden.*
 - 2) *Naargelang de in lid 1 bedoelde gevallen, is de tot voldoening van de accijns gehouden persoon de persoon —*
 - (a) *die de levering verricht;*
 - (b) *die de voor levering bestemde goederen voorhanden heeft; of*
 - (c) *aan wie de goederen worden geleverd.*

Relevante bepalingen van het Unierecht

18. Artikel 33 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad bepaalt in het hier relevante deel:

1. *Onverminderd artikel 36, lid 1, zijn accijnsgoederen die, nadat zij reeds in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden in een andere lidstaat om er te worden geleverd of gebruikt, aan accijns onderworpen en wordt de accijns verschuldigd in die andere lidstaat.*

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder „voor commerciële doeleinden voorhanden hebben” verstaan het voorhanden hebben van accijnsgoederen door anderen dan particulieren of het voorhanden hebben door een particulier anders dan voor eigen behoeften van door hem vervoerde accijnsgoederen, overeenkomstig artikel 32.

2. *De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden, van kracht zijn in die andere lidstaat.*
3. *De tot voldoening van de verschuldigd geworden accijns gehouden persoon is, naargelang de in lid 1 bedoelde gevallen, de persoon die de [Or. 8] levering verricht, die de voor levering bestemde goederen voorhanden heeft of aan wie de goederen worden geleverd in de andere lidstaat.*

Nationale rechtspraak

19. De Court of Appeal besprak in punt 23 van zijn beslissing in de zaak R/ [REDACTED] (2014, EWCA Crim 226) zijn beslissing in de zaak R/ [REDACTED] (2013, EWCA Crim 1151) en bevestigde dat in die zaak werd vooropgesteld dat „een koerier of persoon die fysiek in bezit is van de goederen, maar geen directe of indirecte kennis heeft over de goederen of de accijns die erop moet worden betaald, de goederen niet ,voorhanden heeft” (cursivering van mij).
20. In punt 39 van de beslissing in de zaak [REDACTED] verklaarde de Court of Appeal:

„Om dezelfde redenen die al zijn uitgewerkt in de uitlegging van voorschrift 13, lid 1, van de voorschriften van 2001, ondersteunt artikel 7, lid 3 [de voorganger van artikel 33 van de richtlijn] zowel in vorm als in inhoud duidelijk de conclusie dat een persoon die de feitelijke en wettelijke beschikkingsmacht over de goederen heeft op het punt waar accijns wordt geheven de tot voldoening van de accijns gehouden persoon moet zijn. Die conclusie houdt des te meer stand indien de persoon in fysiek bezit van de goederen niet op de hoogte is, en daar ook geen reden toe heeft, van de (verborgen) aard van de goederen die worden vervoerd in het kader van de frauduleuze praktijk waar hij geen deel van uitmaakt. Volledig onschuldige actoren als Heijboer of Yeardley tot voldoening van de accijns trachten te houden in plaats van de appellanten, zou indruisen tegen de doelstellingen van zowel de richtlijn als de voorschriften.”

Opmerkingen van de partijen**WR [Or. 9]**

21. Verweerder merkt op dat die benadering van de Upper Tribunal (en de Court of Appeal in de zaken ██████ en ██████) (namelijk dat zij die geen belang in de vervoerde goederen hebben en die niet weten – en geen reden hebben om aan te nemen – dat er accijns op de goederen moet worden betaald, niet tot voldoening van de verschuldigd geworden accijns kunnen worden gehouden) in overeenstemming is met de opzet en het doel van de richtlijn en de ruimere beginselen van het Unierecht (met name evenredigheid en eerlijkheid).
22. De richtlijn heeft tot doel te zorgen voor een in de gehele Unie geldend stelsel waarin accijns correct wordt geheven en geïnd, ook wanneer goederen tussen lidstaten worden vervoerd. In de richtlijn staat echter nergens dat die belasting moet worden geïnd van de personen die geen belang in de vervoerde goederen hebben en die niet weten (en geen reden hadden om aan te nemen) dat er accijns op de goederen moest worden betaald. Een dergelijke uitlegging zou niet geschikt of noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de doelstellingen die met de richtlijn worden nagestreefd, waardoor het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden [zie de zaak Fedesa (C-331/88, punt 13)]. Bovendien zou dat kunnen leiden tot commerciële chaos, omdat dat zou betekenen dat een bezorger (die bijvoorbeeld voor DHL werkt) die een kist wijn op punt A ophaalt en op punt B levert (enkel en alleen omdat hij uit de informatie op het pakket kan opmaken of zou moeten opmaken dat het wijn bevat) tot voldoening van de accijns kan worden gehouden (en een boete zou moeten betalen) indien er op die kist geen accijns was betaald.
23. Daarnaast omvat de richtlijn specifieke bepalingen over „onregelmatige overbrenging” van accijnsgoederen. Met name artikel 38 bepaalt dat de voldoening van de accijns die moet worden geïnd als gevolg van een onregelmatigheid, moet worden voldaan door „eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest”. Aangevoerd wordt dat „betrokken is geweest” in dit geval zo moet worden opgevat dat het verwijst naar een persoon die van de onregelmatigheid op de hoogte was of had moeten zijn, aangezien betrokkenheid een soort bewuste actie in verband met de „onregelmatigheid” veronderstelt. Een dergelijke benadering zou in overeenstemming zijn met die van het Hof van Justitie in zaken over voorbelasting – zie de zaak Kittel (C-439/04). Zoals de FTT oordeelde in de zaak Williams/HMRC [2015, UKFTT 0330 (TC), punt 103], wordt hiermee gesuggereerd dat in geval van personen die geen belang in de goederen hebben, enkel die personen die er directe of indirecte kennis van hebben dat zij betrokken zijn bij een onregelmatigheid tot voldoening van de accijns moeten worden gehouden. **[Or. 10]**

HMRC

24. Volgens de opmerkingen van HMRC zijn de begrippen in de artikelen 8 en 33 van de richtlijn duidelijk en moeten „voorhanden hebben” en „de levering verrichten” hun gebruikelijke betekenis krijgen.
25. Wanneer de begrippen in de artikelen 8 en 33 hun gebruikelijke betekenis wordt gegeven, worden het voorwerp en de doelstellingen van de richtlijn verwezenlijkt, namelijk waarborgen dat (a) de verplichting tot voldoening in de gehele Unie wordt geharmoniseerd voor tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen waarvoor de accijns is ontdoken, en (b) de accijns op die goederen ergens wordt betaald.
26. In dat verband merkt HMRC op dat indien de nationale wetgeving de verplichting tot voldoening opheft voor goederen die „onschuldige actoren” voorhanden hebben of leveren – met andere woorden personen die accijnsgoederen voorhanden hebben of leveren van wie niet kan worden aangetoond dat zij er direct of indirect van op de hoogte zijn dat de goederen worden gesmokkeld – de ontduiking van accijns in de hand zou worden gewerkt. De personen die worden ingezet om de goederen te vervoeren, kunnen immers worden ingezet zonder dat zij de eigenaar van de goederen of de bij de smokkel betrokken personen kennen of kunnen identificeren.
27. Bijgevolg kunnen het voorwerp en de doelstellingen van de richtlijn enkel worden verwezenlijkt wanneer de begrippen „voorhanden hebben” en „de levering verrichten” hun gebruikelijke betekenis wordt gegeven.