# DOMSTOLENS DOM
2. april 1998 *

I sag C-296/95,

angående en anmodning, som Court of Appeal, London, i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

**The Queen**

mod

**Commissioners of Customs and Excise,**

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

**The Man in Black Ltd,**

**John Cunningham,**

intervenient: **Imperial Tobacco Ltd,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992 (EFT L 390, s. 124),

har

* Processprog: engelsk.

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G. C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene H. Ragnemalm, M. Wathelet og R. Schintgen samt dommerne G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (refererende dommer), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann og L. Sevón,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd og John Cunningham ved Robert Venables, QC, barrister Timothy Lyons og barrister Amanda Hardy

— Imperial Tobacco Ltd ved David Vaughan, QC, og barrister Mark Brealey

— Det Forenede Kongeriges regering ved Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barrister Stephen Richards og barrister Robert Jay

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og ekspeditionssekretær Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den græske regering ved konsulent hos statens advokat Fokion Georgakopoulos og konsulent Galateia Alexaki, Sekretariatet for EF-ret, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den franske regering ved kontorchef Catherine de Salins og fuldmægtig Frédéric Pascal, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den irske regering ved Chief State Solicitor Michael A. Buckley, som befuldmægtiget, bistået af Michael Collins, SC, og barrister-at-law Jennifer Payne

— den italienske regering ved afdelingschef, professor Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, bistået af statens advokat, Ivo Braguglia, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved kommitteret Adriaan Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den østrigske regering ved ambassadør Franz Cede, som befuldmægtiget

— den svenske regering ved kontorchef Erik Brattgård, Handelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa og Peter Oliver, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 4. marts 1997 er afgivet mundtlige indlæg af EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd og John Cunningham ved Robert Venables, Timothy Lyons og Amanda Hardy, af Imperial Tobacco Ltd ved David Vaughan og Mark Brealey, af Det Forenede Kongeriges regering ved Lindsey Nicoll, Stephen Richards og Robert Jay, af den danske regering ved juridisk konsulent, kontorchef Peter Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den græske regering ved Fokion Georgakopoulos, af den franske regering ved Frédéric Pascal, af den irske regering ved Andreas O'Caoimh, SC, og barrister-at-law Niamh Hyland, af den italienske regering ved Ivo M. Braguglia, af den nederlandske regering ved konsulent Marc Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den finske regering ved juridisk konsulent Tuula Pynnä, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den svenske regering ved Erik Brattgård og af Kommissionen ved Enrico Traversa og Peter Oliver,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. april 1997,

afsagt følgende

## Dom

1 Ved kendelse af 31. juli 1995, indgået til Domstolen den 18. september 1995, har Court of Appeal i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992 (EFT L 390, s. 124, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en tvist mellem på den ene side EMU Tabac SARL (herefter »EMU«), The Man in Black Ltd (herefter »MBL«) og John Cunningham, der er en af sidstnævnte selskabs direktører, og på den anden side Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) angående opkrævning af punktafgifter af cigaretter.

## Den britiske lovgivning

3 Section 2(1) i Tobacco Products Duty Act 1979 indeholder bestemmelse om, at »der opkræves af tobaksvarer, som indføres til ... Det Forenede Kongerige, en punktafgift ...«. Excise Goods Regulations 1992 fastlægger de nærmere regler om, hvem afgiftspligten påhviler, og om tidspunktet for afgiftspligtens indtræden. Excise Duties (Personal Reliefs) Order 1992 fastlægger visse undtagelser fra afgiftspligten, som dog ikke er relevante for denne sag.

## De relevante fællesskabsretlige bestemmelser

4 Medlemsstaterne var forpligtet til at gennemføre direktivet senest den 31. december 1992.

5 Direktivets artikel 6 indeholder følgende bestemmelser:

»1. Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3.

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssigt, hvor en vare forlader en suspensionsordning

b) enhver fremstilling, herunder uretmæssig, af de pågældende varer uden for en suspensionsordning

c) enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko. Punktafgiften opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, idet medlemsstaterne anvender de samme procedurer for opkrævning og inddrivelse af punktafgiften på indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater.«

6 Direktivets artikel 7 indeholder følgende bestemmelser:

»1. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til, eller er beregnet på at blive leveret i en anden medlemsstat eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6.

3. Punktafgiften opkræves alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ.

4. De i stk. 1 omhandlede varer ledsages under transporten mellem de forskellige medlemsstater af et ledsagedokument, hvori er nævnt de vigtigste oplysninger fra det i artikel 18, stk. 1, omhandlede dokument. Dokumentets form og indhold fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24 i dette direktiv.

5. Den person, den erhvervsdrivende eller det organ, der er nævnt i stk. 3, skal overholde følgende regler:

De skal:

a) forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerheden for betaling af punktafgifterne

b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat

c) lade sig underkaste enhver form for kontrol, således at bestemmelsesmedlemsstatens myndigheder kan sikre sig, at varerne virkelig er modtaget, og at de punktafgifter, der er pålagt dem, er betalt.

6. Punktafgifter, der er erlagt i den i stk. 1 nævnte første medlemsstat, godtgøres i henhold til bestemmelserne i artikel 22, stk. 3.«

7 Direktivets artikel 8 indeholder følgende bestemmelse:

»For så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.«

8 Direktivets artikel 9, stk. 1 og 2, indeholder følgende bestemmelser:

»1. Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog artikel 6, 7 og 8.

I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.

2. For at kunne fastslå, at de i artikel 8 omhandlede varer er beregnet til erhvervsmæssige formål, skal medlemsstaterne blandt andet tage hensyn til følgende:

— den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne til dette

— stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform

— ethvert dokument vedrørende varerne

— varernes art

— varernes mængde.

Hvad angår anvendelsen af første afsnit, femte led, kan medlemsstaterne, men kun for at bevise ovennævnte forhold, opstille vejledende mængder. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

a) *Tobaksvarer*

| | |
|---|---|
| cigaretter | 800 stk. |
| cerutter og cigarillos (cigarer med en maksimumsvægt på 3 g/stk.) | 400 stk. |
| cigarer | 200 stk. |
| røgtobak | 1,0 kg |

b) *Alkoholholdige drikkevarer*

| | |
|---|---|
| spiritus | 10 l |
| mellemklasseprodukter | 20 l |
| vin (heraf højst 60 l mousserende vin) | 90 l |
| øl | 110 l |

Irland har tilladelse til indtil den 30. juni 1997 at anvende vejledende mængder, der ikke må være lavere end 45 l for vin (heraf højst 30 l mousserende vin) og 55 l for øl.«

9 Direktivets artikel 10 lyder således:

»1. For afgiftspligtige varer, som anskaffes af personer, der ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og som af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres, skal

afgiften erlægges i bestemmelsesmedlemsstaten. I denne artikel forstås ved 'bestemmelsesmedlemsstaten' den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.

2. Hvis punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, forsendes eller transporteres til en i stk. 1 omhandlet person, der er etableret i en anden medlemsstat, og disse varer forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften på disse varer i bestemmelsesmedlemsstaten.

3. Bestemmelsesmedlemsstatens punktafgift forfalder hos sælgeren, når leveringen finder sted. Medlemsstaterne kan dog træffe bestemmelse om, at punktafgiften skal erlægges af en fiskal repræsentant, der er en anden person end varemodtageren. Denne repræsentant skal være etableret i bestemmelsesmedlemsstaten og godkendt af denne medlemsstats skattemyndigheder.

Den medlemsstat, hvori sælgeren er etableret, skal sikre sig, at sælgeren overholder følgende bestemmelser:

Han skal:

— stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne inden afsendelsen af varerne på betingelser, der fastsættes af bestemmelsesmedlemsstaten, og sørge for betalingen af punktafgifterne efter varernes ankomst

— føre en fortegnelse over vareleveringer.

4. I det i stk. 2 nævnte tilfælde godtgøres de punktafgifter, der er erlagt i den første medlemsstat, i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4.

5. Medlemsstaterne kan under overholdelse af fællesskabsretten fastsætte specifikke gennemførelsesbestemmelser til denne bestemmelse for punktafgiftspligtige varer, der henhører under særlige nationale distributionsregler, som er i overensstemmelse med traktaten.«

## Hovedsagen

10 EMU er et luxembourgsk selskab og datterselskab af The Enlightened Tobacco Co. (herefter »ETC«), og selskabet sælger tobaksvarer i Storhertugdømmet Luxembourg.

11 MBL er et britisk selskab og ligeledes et datterselskab af ETC, og selskabet opfordrer til afgivelse af og opnår ordrer fra enkeltpersoner, som er bosat i Det Forenede Kongerige, på cigaretter og tobak, der skal indkøbes hos EMU. De pågældende personer afgiver disse ordrer med henblik på køb til eget brug på grundlag af en liste med priser i luxembourgske francs, nærmere bestemt gennem MBL, der køber varerne og mod betaling af en provision gennem en privat transportvirksomhed arrangerer importen til Det Forenede Kongerige af varerne på den pågældendes vegne og for hans regning. Ingen kunde kan købe mere end 800 cigaretter ad gangen.

12 Disse transaktioner gennemføres på vilkår, der er fastlagt i en aftale af 14. november 1994 mellem EMU og MBL.

13 I henhold til et af disse vilkår åbner og opretholder EMU en kreditkonto i MBL's navn til brug ved ethvert køb, som de pågældende privatpersoner foretager gennem MBL.

14 MBL har forpligtet sig til at indbetale de fra kunderne modtagne beløb direkte til bankkonti i London eller Luxembourg. MBL har givet tilsagn om ubetinget at ville stå inde for betalingen, idet selskabet fremsender de månedlige udskrifter for kreditkontoen i overensstemmelse med EMU's sædvanlige betalingsvilkår. MBL har endvidere afgivet tilsagn om, at enhver ændring af varernes priser udtrykt i britiske pund som følge af valutakursudsving vil blive udlignet ved forhøjelser eller nedsættelser af selskabets provision i forhold til de pågældende privatpersoner.

15 Aftalerne vedrørende salg/køb af varerne indgås i Storhertugdømmet Luxembourg, og ejendomsretten til varerne overgår i dette land. Engelsk ret finder anvendelse.

16 Punktafgifterne i Det Forenede Kongerige er generelt højere end i Storhertugdømmet Luxembourg.

17 I løbet af 1995 tilbageholdt Commissioners i Dover nogle mængder tobaksvarer under indførsel, således som de i henhold til lovgivningen i Det Forenede Kongerige havde hjemmel til i tilfælde, hvor der skal betales punktafgifter dér.

18 EMU, MBL og John Cunningham anlagde sag om »judicial review« til prøvelse af lovligheden af denne tilbageholdelse. De nedlagde påstand om, at det blev fastslået, at der ikke skulle betales britisk afgift, og at tilbageholdelsen af de indførte varer var retsstridig, og om, at Commissioners tilpligtedes ikke at tilbageholde varer indført på grundlag af deres ordning. EMU, MBL og Cunningham gjorde således gældende, at der skulle betales punktafgifter i Storhertugdømmet Luxembourg, og at de pågældende varer derfor var fritaget for punktafgifter i Det Forenede Kongerige, hvilket ville bevirke, at varernes pris ville falde betydeligt, i visse tilfælde med indtil 40%.

19 Sagsøgerne i hovedsagen fik ikke medhold, og ved appelskrift af 30. maj 1995 iværksatte de appel til Court of Appeal.

20 Den nationale ret har fundet, at afgørelsen af tvisten må bero på, hvorledes direktivet, herunder navnlig dets artikel 8, skal fortolkes, hvorfor retten har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Indebærer direktiv 92/12/EØF, jf. navnlig artikel 8, et forbud mod at opkræve punktafgifter af varer i medlemsstat A, når

i) varerne er blevet anskaffet til brug for en privatperson i medlemsstat A

ii) varerne er blevet anskaffet i medlemsstat B gennem en mellemmand, der har handlet på privatpersonens vegne

iii) mellemmanden har arrangeret transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A, og

iv) personen ikke selv under en rejse har bragt varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A?

2) For så vidt angår en kommercielt begrundet og markedsført ordning, hvorefter køb af varer i medlemsstat B til eget brug for en privatperson i medlemsstat A foretages af en mellemmand for privatpersonen, og varerne transporteres fra medlemsstat B til medlemsstat A ved mellemmandens foranstaltning, ønskes det oplyst, hvorvidt direktiv 92/12/EØF indebærer et forbud mod at opkræve punktafgifter af de pågældende varer i medlemsstat A?«

21 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den nationale ret med de to spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, hvorvidt direktivet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at der i en medlemsstat A opkræves punktafgifter af varer, som er overgået til forbrug i en medlemsstat B, hvor varerne er blevet anskaffet hos et selskab X til brug for privatpersoner med bopæl i medlemsstat A, nærmere bestemt gennem et selskab Y, der mod vederlag har optrådt som mellemmand for privatpersonerne, hvorved det forudsættes, at transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A ligeledes er blevet arrangeret af selskab Y på privatpersonernes vegne og er blevet gennemført af en professionel transportvirksomhed mod betaling.

22 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af direktivet, at dette tilsigter at fastlægge en række regler vedrørende oplægning eller opbevaring af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, herunder navnlig med henblik på at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater.

23 Det bemærkes herefter, at det fremgår af tredje, femte, sjette og ottende betragtning til direktivet, at dette sondrer mellem henholdsvis varer, der er oplagt i kommercielt øjemed, og som under transport skal være ledsaget af dokumenter, og varer, der opbevares til personligt brug.

24 Hvad nærmere angår varer, der opbevares til personligt brug, bemærkes, at da punktafgifterne af sådanne varer i henhold til direktivets artikel 8 skal betales i den medlemsstat, hvor varerne købes, kræves der efter denne bestemmelse intet dokument ved sådanne varers transport til en anden medlemsstat.

25 Anvendelsen af artikel 8 forudsætter dog, at flere betingelser er opfyldt. De punktafgiftspligtige varer skal således være anskaffet af en privatperson, anskaffelsen skal være sket til eget brug, og transporten af varerne skal være blevet gennemført af den pågældende privatperson.

26 Baggrunden for disse betingelser er at dokumentere, at opbevaringen af punktafgiftspligtige varer, som er blevet anskaffet i én medlemsstat, og som derefter er blevet transporteret til en anden medlemsstat, er af streng personlig karakter.

27 Appellanterne i hovedsagen har i første række gjort gældende, at artikel 8 efter sit formål må finde anvendelse under omstændigheder som i hovedsagen, hvor der er tale om, at de punktafgiftspligtige varer er blevet købt gennem en mellemmand, som også har arrangeret transporten af varerne.

28 Til støtte herfor har appellanterne i hovedsagen anført, at den romerretlige grundsætning qui facit per alium facit per se — hvorefter en person, der handler gennem en fuldmægtig, bør have samme retsstilling som den, vedkommende ville have haft, såfremt han havde handlet selv — er et generelt princip i en række retsordener, herunder den engelske, som så meget mere må finde anvendelse i sagen, når henses til, at hverken den engelske eller den franske, italienske, spanske, tyske, nederlandske eller portugisiske version af direktivet udelukker en anvendelse af en fuldmægtig.

29 Dette anbringende kan ikke tiltrædes.

30 Det fremgår for det første af Domstolens praksis, at det gælder for det fællesskabsretlige system, at bestemmelserne heri ikke materielt skal udformes ud fra et nationalt retssystem eller flere af disse systemer uden udtrykkelig bestemmelse (dom af 14.1.1982, sag 64/81, Corman, Sml. s. 13, præmis 8). Direktivets artikel 8 indeholder herved ingen udtrykkelig henvisning til de nationale retsordener.

31 Det bemærkes herefter, at selv om det antages, at det nævnte princip er fælles for samtlige medlemsstater, er der som anført af generaladvokaten herved tale om et

civilretligt princip, nærmere bestemt en obligationsretlig grundsætning, der ikke nødvendigvis finder anvendelse inden for skatteretten, som er et område, hvor selvstændige hensyn gør sig gældende.

32 Endelig bemærkes, at fællesskabslovgiver i tilfælde, hvor der i forbindelse med direktivet regnes med andre som repræsentanter, udtrykkeligt har reguleret disse på grundlag af en konkret affattet regel. Dette gælder således artikel 9, stk. 3, og artikel 10, stk. 1.

33 Det må herved fastslås, at hvad angår artikel 8 omtaler ingen af de sproglige versioner udtrykkeligt en sådan mulighed, idet den danske og den græske version tværtimod på ganske særlig klar måde angiver, at det er en forudsætning for, at punktafgifterne skal betales i det land, hvor de punktafgiftspligtige varer købes, at den, der anskaffer dem, personligt medfører varerne.

34 Appellanterne i hovedsagen har erkendt, at det ifølge de to sidstnævnte sproglige versioner er udelukket at handle gennem en tredjemand, der optræder som fuldmægtig. De gør dog gældende, at da disse sproglige versioner strider mod de øvrige, må der ses bort fra dem, idet befolkningerne i de pågældende to medlemsstater kun udgjorde i alt 5% af befolkningen i de tolv medlemsstater, som Fællesskabet bestod af på det tidspunkt, da direktivet blev udstedt, og idet de to sprog ikke uden videre forstås af indbyggerne i de øvrige medlemsstater.

35 Det bemærkes herom, at der kun er en uoverensstemmelse mellem henholdsvis den danske og den græske version og de øvrige sproglige versioner under den forudsætning, at man følger den opfattelse, som appellanterne i hovedsagen forfægter.

36 Den af appellanterne i hovedsagen forfægtede opfattelse, hvorefter der bør ses bort fra de nævnte to sproglige versioner, strider endvidere mod Domstolens praksis,

hvorefter nødvendigheden af en ensartet fortolkning af fællesskabsforordningerne udelukker, at en bestemmelses ordlyd i tvivlstilfælde betragtes isoleret, idet det nævnte hensyn tværtimod kræver, at ordlyden fortolkes og anvendes på baggrund af versionerne på de andre officielle sprog (jf. dom af 12.7.1979, sag 9/79, Koschniske, Sml. s. 2717, præmis 6). Endelig bør samtlige sproglige versioner principielt tillægges den samme værdi, som ikke kan afhænge af størrelsen af den befolkning i medlemsstaterne, der benytter sig af det pågældende sprog.

37 Det må følgelig fastslås, at direktivets artikel 8 ikke efter sit formål finder anvendelse i tilfælde, hvor det er en mellemmand, der har købt og/eller transporteret de punktafgiftspligtige varer. Betingelserne for, at artikel 8 kan finde anvendelse, er således ikke opfyldt under omstændigheder som de af den forelæggende ret omtalte.

38 Appellanterne i hovedsagen har endvidere gjort gældende, at retssikkerhedsprincippet, således som dette navnlig er blevet fastslået i dommen af 13. marts 1990 (sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691), forudsætter, at direktivet fortolkes således, at enhver uklarhed skal komme borgerne til gode, for så vidt den kan få økonomiske følger.

39 Det bemærkes, at spørgsmålet, om en bestemmelse eventuelt måtte være uklar, kun kan vurderes i lyset af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår (jf. dom af 17.11.1983, sag 292/82, Merck, Sml. s. 3781, præmis 12).

40 Som det allerede tidligere er blevet fastslået i denne dom, navnlig i præmis 33, fremgår det klart af direktivet, at fællesskabslovgiver aldrig i forbindelse med artikel 8 har regnet med muligheden for at handle gennem en mellemmand. Bestemmelsen er derfor på ingen måde uklar.

41 Appellanterne i hovedsagen har for det andet gjort gældende, at såfremt artikel 8 fortolkes således, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, når der handles gennem en mellemmand, må artikel 6 finde anvendelse med den følge, at punktafgifterne i det foreliggende tilfælde udelukkende er forfaldne til betaling i Storhertugdømmet Luxembourg, som er det land, hvori varerne er overgået til forbrug.

42 Det bemærkes, at selv om artikel 6 indeholder bestemmelse om, at punktafgifterne forfalder ved varernes overgang til forbrug i en medlemsstat, udelukker dette i henhold til artikel 7, 9 og 10 dog ikke, at der efterfølgende opkræves punktafgifter i en anden medlemsstat, idet punktafgifter, der måtte være betalt i førstnævnte medlemsstat, i så fald kan godtgøres i henhold til artikel 7, stk. 6, eller artikel 10, stk. 4.

43 Et tilfælde som det af den forelæggende ret beskrevne må herved antages at være omfattet af såvel direktivets artikel 7 som artikel 10.

44 For det første bestemmes det i artikel 10, stk. 2, at hvis punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, forsendes eller transporteres til en person, der er etableret i en anden medlemsstat, og som ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og varerne forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften på de pågældende varer i bestemmelsesmedlemsstaten.

45 Denne bestemmelse er affattet således, at den ikke alene omfatter tilfælde, hvor sælgeren selv transporterer eller forsender varerne, men også i meget videre forstand ethvert tilfælde, hvor varerne forsendes eller transporteres på sælgerens vegne.

46 Det fremgår endvidere klart af affattelsen af artikel 10, stk. 2, at fællesskabslovgiver har lagt større vægt på, hvilken form for transaktion der objektivt set er tale om, end på transaktionens retlige form.

47 Det bemærkes, at EMU og MBL er datterselskaber af det samme selskab, og at EMU og MBL dermed kan anses for at tilhøre den samme økonomiske enhed, selv om der er tale om selvstændige juridiske personer (jf. dom af 12.7.1984, sag 170/83, Hydrotherm, Sml. s. 2999, præmis 11).

48 Det fremgår endvidere af forelæggelseskendelsen, at MBL ikke handler på initiativ af de privatpersoner, selskabet optræder som repræsentant for, men opfordrer disse til at afgive ordrer på tobak og cigaretter, hvorefter disse ordrer udelukkende placeres hos EMU som sælger. Endelig har MBL og EMU generelt fastlagt vilkårene for deres samarbejde i en aftale fra 1991, hvoraf det bl.a. fremgår, at det er MBL, og ikke køberne selv, der bærer de risici, der er forbundet med ændringer i valutakurserne.

49 Det må følgelig fastslås, at selv om MBL har handlet som mellemmand for køberne efter engelsk ret, er de i hovedsagen omhandlede varer blevet forsendt eller transporteret direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne i direktivets artikel 10's forstand, og at punktafgifter er forfaldne til betaling i Det Forenede Kongerige.

50 Hvad angår den dobbelte afgiftspligt, der ifølge appellanterne i hovedsagen ville blive resultatet af en opkrævning af punktafgifter i Det Forenede Kongerige, bemærkes, at artikel 10, stk. 4, udtrykkeligt foreskriver, at de punktafgifter, der er erlagt i den medlemsstat, hvor varerne er overgået til forbrug, i tilfælde, hvor artikel 10, stk. 2, finder anvendelse, godtgøres.

51 Hvad angår artikel 7 bemærkes, at dens stk. 1 foreskriver opkrævning af punktafgifter i den medlemsstat, hvori varer, der allerede er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, er oplagt til erhvervsmæssige formål. Artikel 7, stk. 2, foreskriver, at når sådanne varer i en anden medlemsstat leveres til, eller er beregnet til at blive leveret i en anden medlemsstat eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder der punktafgift i denne anden medlemsstat.

52 I et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor varer fra én medlemsstat transporteres til en anden medlemsstat, således at transporten arrangeres mod vederlag af en erhvervsdrivende, der forinden har hvervet kunderne i denne anden medlemsstat, og som har tilrettelagt importen af varerne, må punktafgift anses for at være forfaldet i sidstnævnte medlemsstat.

53 Det må herefter fastslås, at direktivet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at der i en medlemsstat A opkræves punktafgifter af varer, som er overgået til forbrug i en medlemsstat B, hvor varerne er blevet anskaffet hos et selskab X til brug for privatpersoner med bopæl i medlemsstat A, nærmere bestemt gennem et selskab Y, der mod vederlag har optrådt som mellemmand for privatpersonerne, hvorved det forudsættes, at transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A ligeledes er blevet arrangeret af selskab Y på privatpersonernes vegne og er blevet gennemført af en professionel transportvirksomhed mod betaling.

## Sagens omkostninger

54 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, den danske regering, den tyske regering, den græske regering, den franske regering, den irske regering, den italienske regering, den nederlandske regering, den østrigske regering, den finske regering, den svenske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Court of Appeal ved kendelse af 31. juli 1995, for ret:

**Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at der i en medlemsstat A opkræves punktafgifter af varer, som er overgået til forbrug i en medlemsstat B, hvor varerne er blevet anskaffet hos et selskab X til brug for privatpersoner med bopæl i medlemsstat A, nærmere bestemt gennem et selskab Y, der mod vederlag har optrådt som mellemmand for privatpersonerne, hvorved det forudsættes, at transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A ligeledes er blevet arrangeret af selskab Y på privatpersonernes vegne og er blevet gennemført af en professionel transportvirksomhed mod betaling.**

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 2. april 1998.

R. Grass

Justitssekretær

G. C. Rodríguez Iglesias

Præsident