ARREST VAN HET HOF
2 april 1998 *

In zaak C-296/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Court of Appeal, London, in de aldaar aanhangige gedingen tussen

The Queen

en

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in Black Ltd,

J. Cunningham,

in tegenwoordigheid van **Imperial Tobacco Ltd,**

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 390, blz. 124),

wijst

* Procestaal: Engels.

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, H. Ragnemalm, M. Wathelet en R. Schintgen, kamerpresidenten, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (rapporteur), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer
griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd en J. Cunningham, vertegenwoordigd door R. Venables, QC, T. Lyons en A. Hardy, Barristers,

— Imperial Tobacco Ltd, vertegenwoordigd door D. Vaughan, QC, en M. Brealey, Barrister,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Nicoll, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door S. Richards en R. Jay, Barristers,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en G. Alexaki, adviseur

bij de bijzondere dienst communautaire geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur van de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en F. Pascal, chargé de mission bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de Ierse regering, vertegenwoordigd door M. A. Buckley, Chief State Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door M. Collins, SC, en J. Payne, Barrister-at-Law,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en I. M. Braguglia, avvocato dello Stato, als gemachtigden,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door F. Cede, ambassadeur, als gemachtigde,

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door E. Brattgård, departementsråd bij de afdeling buitenlandse handel van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en P. Oliver, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd en J. Cunningham, vertegenwoordigd door R. Venables, T. Lyons en A. Hardy; Imperial Tobacco Ltd, vertegenwoordigd door D. Vaughan en M. Brealey; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Nicoll, S. Richards en R. Jay; de Deense regering, vertegenwoordigd door P. Biering, juridisch adviseur, afdelingshoofd bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos; de Franse regering, vertegenwoordigd door F. Pascal; de Ierse regering, vertegenwoordigd door A. O'Caoimh, SC, en N. Hyland, Barrister-at-Law; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Fierstra, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Zweedse regering, vertegenwoordigd door E. Brattgård, en de Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa en P. Oliver, ter terechtzitting van 4 maart 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 april 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 31 juli 1995, ingekomen bij het Hof op 18 september daaraanvolgend, heeft de Court of Appeal krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 390, blz. 124; hierna: „richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in gedingen tussen enerzijds EMU Tabac SARL (hierna: „EMU"), The Man in Black Ltd (hierna: „MBL") en J. Cunningham, een van de directeuren van laatstbedoelde onderneming, en anderzijds de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners") betreffende de heffing van accijns op sigaretten.

De wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk

3 Section 2(1) van de Tobacco Products Duty Act 1979 bepaalt, dat „op tabaksproducten die in het Verenigd Koninkrijk worden ingevoerd accijns wordt geheven". In de Excise Goods Regulations 1992 is bepaald, wie de accijns verschuldigd is en wanneer de verschuldigdheid ontstaat. De Excise Duties (Personal Reliefs) Order 1992 voorziet in bepaalde uitzonderingen, die voor deze zaak evenwel niet relevant lijken.

De gemeenschapsregeling

4 De richtlijn moest door de lidstaten uiterlijk op 31 december 1992 zijn omgezet.

5 Artikel 6 luidt als volgt:

„1. De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel 14, lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen.

Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:

a) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling;

b) iedere fabricage, ook op onregelmatige wijze, van deze producten buiten een schorsingsregeling;

c) elke invoer, ook op onregelmatige wijze, van deze producten, wanneer deze producten niet onder een schorsingsregeling worden geplaatst.

2. De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik of het constateren van tekorten plaatsvindt. De accijns wordt geheven en geïnd op de door elke lidstaat vastgestelde wijze, waarbij de lidstaten dezelfde heffings- en invorderingsprocedure toepassen op nationale producten en op producten uit andere lidstaten."

6 Artikel 7 luidt als volgt:

„1. Indien in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, worden de accijnzen geheven in de lidstaat waar deze producten voorhanden worden gehouden.

2. Hiertoe wordt de accijns, onverminderd artikel 6, indien producten die bij toepassing van artikel 6 reeds in het verbruik zijn gebracht in een lidstaat, daarna in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, of in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent of van een publiekrechtelijke instelling, verschuldigd in die andere lidstaat.

3. De accijns is, al naar gelang het geval, verschuldigd door de persoon die de levering verricht, die de voor levering bestemde producten voorhanden heeft of door de persoon waar de producten worden bestemd in een andere lidstaat dan die waar de producten reeds in het verbruik zijn gebracht, of door het zelfstandige bedrijf of publiekrechtelijke lichaam.

4. Het verkeer van de hierboven genoemde producten tussen de grondgebieden van de verschillende lidstaten vindt plaats onder dekking van een geleidedocument, waarin de voornaamste punten van het in artikel 18, lid 1, bedoelde document vermeld staan. De vorm en de inhoud van dit document worden bepaald volgens de procedure van artikel 24.

5. De persoon, het bedrijf of het lichaam als bedoeld in lid 3, moet zich aan de onderstaande voorschriften houden:

a) voorafgaand aan de verzending van de goederen aangifte doen bij de belastingautoriteiten van de lidstaat van bestemming en de betaling van de accijns waarborgen;

b) de accijns van de lidstaat van bestemming voldoen op de door die lidstaat vastgestelde wijze;

c) elke controle toelaten waardoor de overheidsdienst van de lidstaat van bestemming zich kan vergewissen van de daadwerkelijke ontvangst van de goederen en van de betaling van de accijns waartoe deze aanleiding geven.

6. De accijns die in de eerste, in lid 1 bedoelde lidstaat is voldaan, wordt volgens artikel 22, lid 3, teruggegeven."

7 Artikel 8 luidt als volgt:

„Voor door particulieren voor eigen behoefte verkregen en door hen zelf vervoerde producten moet de accijns volgens het voor de interne markt geldende beginsel in de lidstaat van verkrijging worden geheven."

8 Artikel 9, leden 1 en 2, luidt als volgt:

„1. Onverminderd de artikelen 6, 7 en 8, wordt de accijns verschuldigd wanneer de in een lidstaat tot verbruik uitgeslagen producten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden.

In dat geval moet de accijns worden betaald in de lidstaat op het grondgebied waarvan de producten zich bevinden en wordt hij verschuldigd door degene die de producten voorhanden heeft.

2. Om vast te stellen of de in artikel 8 bedoelde producten voor commerciële doeleinden bestemd zijn, moeten de lidstaten onder andere rekening houden met de volgende punten:

— de commerciële status en de beweegredenen van degene die de producten voorhanden heeft;

— de plaats waar deze producten zich bevinden of, in voorkomend geval, de gebruikte wijze van vervoer;

— elk document betreffende deze producten;

— de aard van deze producten;

— de hoeveelheid van deze producten.

Voor de toepassing van de eerste alinea, vijfde streepje, kunnen de lidstaten, uitsluitend als bewijselement, indicatieve niveaus vaststellen. Deze indicatieve niveaus mogen niet lager zijn dan:

a) *Tabaksproducten*

sigaretten	800 stuks
cigarillo's (sigaren met een maximumgewicht van 3 g/stuk)	400 stuks
sigaren	200 stuks
rooktabak	1,0 kg;

b) *Alcoholhoudende dranken*

gedistilleerde dranken	10 l
tussenproducten	20 l
wijn (waarvan maximaal 60 l mousserende wijn)	90 l
bier	110 l.

Ierland mag tot en met 30 juni 1997 indicatieve niveaus toepassen die niet lager mogen liggen dan 45 liter voor wijn (waarvan maximaal 30 liter mousserende wijn) en 55 liter voor bier."

9 Artikel 10 luidt als volgt:

„1. Accijnsproducten die worden gekocht door personen die niet de hoedanigheid van erkend entrepothouder of geregistreerd of niet-geregistreerd bedrijf hebben, en die direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden

of vervoerd, worden aan accijns onderworpen in de lidstaat van bestemming. Onder ‚lidstaat van bestemming' in de zin van dit artikel wordt verstaan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

2. Hiertoe wordt in de lidstaat van bestemming de accijns verschuldigd bij de levering van in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten die aanleiding geeft tot verzending of vervoer van deze producten ter bestemming van een in lid 1 bedoelde, in een andere lidstaat gevestigde persoon, en welke producten direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd.

3. De accijns van de lidstaat van bestemming wordt door de verkoper verschuldigd op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. De lidstaten kunnen echter bepalingen vaststellen op grond waarvan de accijns moet worden betaald door een fiscaal vertegenwoordiger die niet de geadresseerde van de producten is. Deze fiscaal vertegenwoordiger moet in de lidstaat van bestemming gevestigd zijn en door de belastingautoriteiten van deze lidstaat erkend.

De lidstaat waar de verkoper gevestigd is, moet zich ervan vergewissen dat de verkoper zich houdt aan de onderstaande voorschriften:

— voorafgaand aan de verzending van de producten de betaling van de accijns waarborgen onder de voorwaarden die de lidstaat van bestemming heeft vastgesteld, en na aankomst van de producten voor de betaling van de accijns zorgen;

— een administratie voeren van de leveringen van de producten.

4. In het in lid 2 bedoelde geval wordt de accijns die in de eerste lidstaat is voldaan, teruggegeven volgens artikel 22, lid 4.

5. De lidstaten kunnen met inachtneming van het Gemeenschapsrecht, specifieke voorschriften ter uitvoering van deze bepaling vaststellen voor accijnsproducten die onder een bijzondere nationale distributieregeling vallen die verenigbaar is met het Verdrag."

Het hoofdgeding

10 EMU, een vennootschap naar Luxemburgs recht, is een dochteronderneming van The Enlightened Tobacco Co. (hierna: „ETC") en gespecialiseerd in de verkoop van tabaksproducten in het Groothertogdom Luxemburg.

11 MBL, een vennootschap naar Brits recht, is eveneens een dochteronderneming van ETC. Sinds november 1994 benadert zij in het Verenigd Koninkrijk wonende particulieren om bij EMU sigaretten en tabak te bestellen. De particulieren geven hun bestellingen, voor eigen gebruik en aan de hand van een prijslijst in Luxemburgse franken, op aan MBL; deze koopt de betrokken goederen en verzorgt de invoer ervan in het Verenigd Koninkrijk — door een particuliere vervoerder — op naam en voor rekening van die particulieren en ontvangt ter zake een commissie. Geen enkele klant mag meer dan 800 sigaretten tegelijk kopen.

12 De voorwaarden voor die transacties zijn geregeld in een op 14 november 1994 tussen EMU en MBL gesloten overeenkomst.

13 Daarin is onder meer bepaald, dat EMU een crediteurenrekening op naam van MBL opent en aanhoudt voor alle aankopen die particulieren via MBL verrichten.

14 Van haar kant heeft MBL zich ertoe verbonden, alle betalingen van klanten rechtstreeks naar bankrekeningen in Londen of Luxemburg over te maken. Zij garandeert onvoorwaardelijk de onmiddellijke betaling van het maandoverzicht van de crediteurenrekening overeenkomstig de gebruikelijke betalingsvoorwaarden van EMU. Voorts heeft MBL zich ertoe verbonden, dat elke wijziging van de prijs van de producten in UKL als gevolg van koersschommelingen zal worden opgevangen door verhogingen of verlagingen van haar eigen aan de klanten in rekening te brengen commissie.

15 De koop- en verkoopovereenkomsten voor de producten komen tot stand in het Groothertogdom Luxemburg, waar ook de eigendom overgaat. Op de overeenkomsten is Engels recht van toepassing.

16 De accijnzen in het Verenigd Koninkrijk zijn in de regel hoger dan in het Groothertogdom Luxemburg.

17 In de loop van 1995 hebben de Commissioners in Dover een aantal partijen ingevoerde tabaksproducten in beslag genomen, waartoe zij ingevolge de wettelijke regeling van hun staat bevoegd zijn wanneer accijns verschuldigd is.

18 EMU, MBL en Cunningham hebben tegen de inbeslagneming een procedure van rechterlijke toetsing ingeleid. Zij verzochten de rechter, vast te stellen dat geen Britse accijns verschuldigd was en dat de inbeslagneming van de tabak onwettig was, en de Commissioners te verbieden de met hun systeem ingevoerde goederen in beslag te nemen. Zij menen immers, dat de accijns verschuldigd is in het Groothertogdom Luxemburg en dat de betrokken producten derhalve zijn vrijgesteld van accijns in het Verenigd Koninkrijk, waardoor de prijs van die producten aanmerkelijk daalt, in bepaalde gevallen tot 40 %.

19 Nadat het beroep was verworpen, hebben verzoekers in het hoofdgeding bij verzoekschrift van 30 mei 1995 hoger beroep ingesteld bij de Court of Appeal.

20 Van oordeel, dat de beslechting van het geschil afhankelijk is van de uitlegging van de richtlijn en met name van artikel 8, heeft de nationale rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Heeft richtlijn 92/12/EEG, en in het bijzonder artikel 8 daarvan, tot gevolg, dat geen accijns mag worden geheven op goederen in lidstaat A, wanneer:

i) de goederen zijn verkregen voor eigen gebruik door particulieren in lidstaat A;

ii) zij in lidstaat B zijn verkregen door een namens die particulieren optredend vertegenwoordiger;

iii) het vervoer van de goederen van lidstaat B naar lidstaat A is geregeld door de vertegenwoordiger, en

iv) de particulieren niet zelf met de goederen van lidstaat B naar lidstaat A zijn gereisd?

2) Wanneer er sprake is van een commercieel opgezet en geëxploiteerd systeem waarbij voor eigen gebruik van particulieren in lidstaat A, door een vertegenwoordiger van deze particulieren aankopen worden gedaan in lidstaat B en het vervoer van die aankopen van lidstaat B naar lidstaat A plaatsvindt op basis van een door die vertegenwoordiger getroffen regeling, belet richtlijn 92/12/EEG dan de heffing van accijns op die aankopen in lidstaat A?"

21 Blijkens de verwijzingsbeschikking wenst de nationale rechter met zijn twee vragen in wezen te vernemen, of de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat zij in de weg staat aan de heffing van accijns in een lidstaat A op goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen in een lidstaat B waar zij ten behoeve van in lidstaat A gevestigde particulieren bij een vennootschap X zijn verkregen via een vennootschap Y die tegen vergoeding optreedt als vertegenwoordiger van die particulieren, waarbij het vervoer van de goederen van lidstaat B naar lidstaat A eveneens door de vennootschap Y is georganiseerd voor rekening van de particulieren en tegen betaling is verricht door een beroepsvervoerder.

22 Allereerst zij opgemerkt, dat de richtlijn een aantal regels invoert met betrekking tot het voorhanden hebben en het verkeer van accijnsproducten en de controles daarop, met name om te garanderen dat de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten gelijk is geregeld.

23 Blijkens de derde, de vijfde, de zesde en de elfde overweging van de considerans maakt de richtlijn onderscheid tussen goederen die voorhanden worden gehouden voor handelsdoeleinden en voor het vervoer waarvan een geleidedocument noodzakelijk is, en goederen die voorhanden worden gehouden voor persoonlijk gebruik.

24 Met betrekking tot deze laatste goederen is in artikel 8 bepaald, dat de accijns verschuldigd is in de lidstaat waar zij zijn gekocht, zonder dat voor het vervoer ervan naar een andere lidstaat een bepaald document wordt voorgeschreven.

25 Voor toepassing van artikel 8 moet evenwel aan verschillende voorwaarden zijn voldaan. Zo moeten de accijnsproducten door een particulier en voor eigen behoefte zijn verkregen en door die particulier zijn vervoerd.

26 Die voorwaarden dienen ertoe, het strikt persoonlijke karakter van het voorhanden houden van accijnsproducten die in een staat zijn verkregen en daarna naar een andere staat zijn vervoerd, te kunnen vaststellen.

27 Verzoekers in de hoofdgedingen stellen in de eerste plaats, dat deze bepaling toepassing moet vinden in een situatie als die van het hoofdgeding, waarin de accijnsproducten zijn gekocht door een vertegenwoordiger die ook het vervoer ervan heeft geregeld.

28 Zij voeren hiertoe aan, dat het Romeinsrechtelijke adagium qui facit per alium facit per se — inhoudende dat een persoon die handelt door tussenkomst van een lasthebber, moet worden geacht zelf te hebben gehandeld — in een aantal rechtsstelsels, met name het Engelse, een algemeen beginsel is. Voor de toepassing ervan is in casu te meer grond aanwezig, nu noch de Engelse, noch de Franse, Italiaanse, Spaanse, Duitse, Nederlandse of Portugese versie van de richtlijn de mogelijkheid van lastgeving uitsluit.

29 Deze redenering kan niet worden aanvaard.

30 In de eerste plaats blijkt uit de rechtspraak van het Hof, dat de communautaire rechtsorde voor de omschrijving van haar begrippen in beginsel niet wil aanknopen bij een of meer nationale rechtsstelsels, tenzij zulks uitdrukkelijk zou zijn bepaald (arrest van 14 januari 1982, Corman, 64/81, Jurispr. blz. 13, punt 8). Artikel 8 van de richtlijn nu verwijst niet uitdrukkelijk naar de nationale rechtsstelsels.

31 Zelfs indien alle lidstaten dit beginsel gemeen zouden hebben, dient met de advocaat-generaal te worden opgemerkt, dat dit een beginsel van burgerlijk recht,

meer bepaald van verbintenissenrecht, is dat niet noodzakelijkerwijs van toepassing is in het belastingrecht, dat eigen doelstellingen heeft.

32 Ten slotte zij beklemtoond, dat waar de gemeenschapswetgever in de richtlijn de mogelijkheid van een tussenkomst van een derde voor ogen stond, hij dit uitdrukkelijk heeft aangegeven door middel van een formulering ad hoc, zoals in artikel 9, lid 3, en artikel 10, lid 1.

33 Vastgesteld moet worden, dat geen van de taalversies van artikel 8 uitdrukkelijk in een dergelijke tussenkomst voorziet en dat uit de Deense en de Griekse versie integendeel zeer duidelijk blijkt, dat voor verschuldigdheid van de accijns in het land van verkrijging is vereist, dat de verkrijger de accijnsproducten persoonlijk vervoert.

34 Verzoekers in de hoofdgedingen erkennen, dat deze twee versies de tussenkomst van een lasthebber uitsluiten. Zij zijn evenwel van mening, dat aangezien zij in tegenspraak met de andere taalversies zijn, zij buiten beschouwing moeten worden gelaten, omdat de bevolking van de twee betrokken lidstaten samen slechts 5 % vertegenwoordigt van de bevolking van de twaalf lidstaten ten tijde van de vaststelling van de richtlijn en hun taal door de onderdanen van andere lidstaten niet gemakkelijk kan worden begrepen.

35 Dienaangaande zij opgemerkt, dat de Deense en de Griekse versie slechts met de andere taalversies in strijd komen wanneer de door verzoekers in het hoofdgeding verdedigde redenering wordt gevolgd.

36 Bovendien zou het buiten beschouwing laten van twee taalversies, zoals verzoekers in het hoofdgeding voorstellen, indruisen tegen de vaste rechtspraak van het Hof,

dat het vereiste van een uniforme uitlegging van de gemeenschapsverordeningen meebrengt, dat de tekst van een bepaling in geval van twijfel niet op zichzelf kan worden beschouwd, maar moet worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in de andere officiële talen (zie met name arrest van 12 juli 1979, Koschniske, 9/79, Jurispr. blz. 2717, punt 6). Ten slotte hebben alle taalversies in beginsel dezelfde waarde, ongeacht welk deel van de bevolking van de lidstaten de taal in kwestie spreekt.

37 Uit een en ander volgt, dat artikel 8 van de richtlijn niet is bedoeld om toepassing te vinden wanneer de accijnsproducten door een vertegenwoordiger zijn gekocht en/of vervoerd. In de door de verwijzende rechter geschetste situatie is dan ook niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 8.

38 Verzoekers in de hoofdgedingen stellen nog, dat het rechtszekerheidsbeginsel, waaraan met name is herinnerd in het arrest van 13 maart 1990, Commissie/ Frankrijk (C-30/89, Jurispr. blz. I-691), meebrengt dat de richtlijn aldus wordt uitgelegd, dat voor zover zij financiële gevolgen kan hebben, eventuele dubbelzinnigheden in het voordeel van de particulieren moeten werken.

39 Dienaangaande zij opgemerkt, dat het bestaan van een eventuele dubbelzinnigheid in een bepaling slechts kan worden vastgesteld aan de hand van de context van die bepaling (zie met name arrest van 17 november 1983, Merck, 292/82, Jurispr. blz. 3781, punt 12).

40 Zoals in dit arrest, met name in punt 33, reeds is aangetoond, volgt uit de richtlijn duidelijk, dat het nooit de bedoeling is geweest van de gemeenschapswetgever, dat in het kader van artikel 8 een vertegenwoordiger zou kunnen optreden. Deze bepaling is dan ook geenszins dubbelzinnig.

41 Vervolgens stellen verzoekers in de hoofdgedingen, dat indien artikel 8 aldus wordt uitgelegd dat het niet van toepassing is in geval van tussenkomst van een vertegenwoordiger, artikel 6 moet worden toegepast, zodat de accijns in casu uitsluitend verschuldigd is in het Groothertogdom Luxemburg, het land waar de uitslag tot verbruik heeft plaatsgevonden.

42 Artikel 6 bepaalt inderdaad, dat de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik van de producten in een lidstaat. Dit sluit echter niet uit, dat de accijns krachtens de artikelen 7, 9 of 10 vervolgens in een andere lidstaat wordt geheven, waarbij de eventueel in de eerste lidstaat betaalde accijns kan worden teruggegeven op grond van artikel 7, lid 6, of artikel 10, lid 4.

43 Een casuspositie als door de verwijzende rechter omschreven, lijkt zowel onder artikel 7 als onder artikel 10 van de richtlijn te kunnen vallen.

44 Allereerst bepaalt artikel 10, lid 2, dat bij de levering van in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten die aanleiding geeft tot verzending of vervoer van deze producten ter bestemming van een in een andere lidstaat gevestigde persoon die niet de hoedanigheid van erkend entrepothouder, geregistreerd of niet-geregistreerd bedrijf heeft, en welke producten direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd, de accijns verschuldigd wordt in de lidstaat van bestemming.

45 Die bepaling is aldus geformuleerd, dat daaronder niet enkel de situatie valt waarin de verkoper de waar zelf vervoert of verzendt, maar ook en in veel ruimere zin alle situaties waarin de verzending of het vervoer wordt verricht voor rekening van de verkoper.

46 Bovendien komt uit de bewoordingen van die bepaling duidelijk tot uiting, dat de gemeenschapswetgever meer waarde hecht aan de objectieve aard van de verrichtingen dan aan de rechtsvorm ervan.

47 Dienaangaande zij opgemerkt, dat EMU en MBL dochterondernemingen van dezelfde moedermaatschappij zijn en derhalve, hoewel zij afzonderlijke rechtspersonen zijn, kunnen worden geacht deel uit te maken van dezelfde economische eenheid (zie arrest van 12 juli 1984, Hydrotherm, 170/83, Jurispr. blz. 2999, punt 11).

48 Bovendien blijkt uit de verwijzingsbeschikking, dat MBL niet optreedt op initiatief van de particulieren die zij vertegenwoordigt, maar hen benadert om tabak en sigaretten te bestellen, en dat de bestellingen vervolgens bij uitsluiting bij EMU, de verkoper, worden geplaatst. Ten slotte hebben MBL en EMU voor hun samenwerking een algemene regeling getroffen bij een overeenkomst van 1991, waarin met name is bepaald, dat het wisselkoersrisico wordt gedragen door MBL en niet door de kopers zelf.

49 Derhalve moet worden aanvaard, dat ofschoon MBL naar Engels recht heeft gehandeld als vertegenwoordiger van de kopers, de betrokken goederen direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening zijn verzonden of vervoerd in de zin van artikel 10 van de richtlijn en dat de accijns verschuldigd is in het Verenigd Koninkrijk.

50 Wat de dubbele belastingheffing betreft die volgens verzoekers in de hoofdgedingen het gevolg zou zijn van de accijnsheffing in het Verenigd Koninkrijk, zij opgemerkt, dat artikel 10, lid 4, uitdrukkelijk bepaalt, dat wanneer lid 2 van toepassing is, de accijns die is voldaan in de lidstaat waar de goederen in het verbruik zijn gebracht, wordt teruggegeven.

51 Met betrekking tot artikel 7 moet worden opgemerkt, dat volgens lid 1 de accijnzen worden geheven in de lidstaat waar de in een andere staat reeds tot verbruik uitgeslagen producten voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden. Artikel 7, lid 2, bepaalt, dat indien die producten in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, of in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent of van een publiekrechtelijke instelling, de accijns hiertoe verschuldigd wordt in die andere lidstaat.

52 In een geval als het onderhavige, waarin goederen uit één lidstaat naar een andere lidstaat worden gebracht door een marktdeelnemer die tegen vergoeding optreedt, die tevoren in laatstgenoemde lidstaat klanten heeft benaderd en die de invoer van de goederen organiseert, moet de accijns worden geacht verschuldigd te zijn in laatstgenoemde lidstaat.

53 Uit een en ander volgt, dat de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat zij niet in de weg staat aan de heffing van accijns in een lidstaat A op goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen in een lidstaat B waar zij ten behoeve van in lidstaat A gevestigde particulieren bij een vennootschap X zijn verkregen via een vennootschap Y die tegen vergoeding optreedt als vertegenwoordiger van die particulieren, waarbij het vervoer van de goederen van lidstaat B naar lidstaat A eveneens door de vennootschap Y is georganiseerd voor rekening van de particulieren en tegen betaling is verricht door een beroepsvervoerder.

Kosten

54 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Deense, de Duitse, de Griekse, de Franse, de Ierse, de Italiaanse, de Nederlandse, de Oostenrijkse, de Finse en de Zweedse regering, alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door de Court of Appeal bij beschikking van 31 juli 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992, moet aldus worden uitgelegd, dat zij niet in de weg staat aan de heffing van accijns in een lidstaat A op goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen in een lidstaat B waar zij ten behoeve van in lidstaat A gevestigde particulieren bij een vennootschap X zijn verkregen via een vennootschap Y die tegen vergoeding optreedt als vertegenwoordiger van die particulieren, waarbij het vervoer van de goederen van lidstaat B naar lidstaat A eveneens door de vennootschap Y is georganiseerd voor rekening van de particulieren en tegen betaling is verricht door een beroepsvervoerder.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 2 april 1998.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias