ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 2ας Απριλίου 1998 *

Στην υπόθεση C-296/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Court of Appeal, London, προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

The Queen

και

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in Black Ltd,

John Cunningham,

παρουσία της **Imperial Tobacco Ltd,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1), όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 390, σ. 124),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, H. Ragnemalm, M. Wathelet και R. Schintgen, προέδρους τμήματος, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (εισηγητή), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann και L. Sevón, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— οι EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd και Cunningham, εκπροσωπούμενοι από τους Robert Venables, QC, Timothy Lyons και Amanda Hardy, barristers,

— η Imperial Tobacco Ltd, εκπροσωπουμένη από τους David Vaughan, QC, και Mark Brealey, barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπουμένη από τη Lindsey Nicoll, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τους Stephen Richards και Robert Jay, barristers,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους Ernst Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και Bernd Kloke, Oberregierungsrat στο ίδιο υπουργείο,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Φωκίωνα Γεωργακόπουλο, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο στο Νομικό Συμβούλιο του Κρά-

τους, και τη Γαλάτεια Αλεξάκη, σύμβουλο στην ειδική υπηρεσία κοινοτικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από την Catherine de Salins, υποδιευθύντρια στη διεύθυνση νομικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τον Frédéric Pascal, chargé de mission στο ίδιο υπουργείο,

— η Ιρλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Michael A. Buckley, Chief State Solicitor, επικουρούμενο από τον Michael Collins, SC, και την Jennifer Payne, barrister-at-law,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον καθηγητή Umberto Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Ivo Braguglia, avvocato dello Stato,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Adriaan Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Franz Cede, πρέσβη,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον Erik Brattgård, departementsråd στην υπηρεσία εξωτερικού εμπορίου του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από τους Enrico Traversa και Peter Oliver, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd και Cunningham, εκπροσωπουμένων από τους Robert Venables, Timothy Lyons και Amanda Hardy, της Imperial Tobacco Ltd, εκπροσωπουμένης από τους David Vaughan και Mark Brealey, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπουμένης από τους Lindsey Nicoll, Stephen Richards και Robert Jay, της Δανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Peter Biering, νομικό σύμβουλο, προϊστάμενο τμήματος του Υπουργείου Εξωτερικών, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Φωκίωνα Γεωργακόπουλο, της Γαλλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Frédéric Pascal, της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Andreas O'Caoimh, SC, και τη Niamh Hyland, barrister at law, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Ivo M. Braguglia, της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον Marc Fierstra, αναπληρωτή νομικό σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών, της Φινλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από την Tuula Pynnä, νομική σύμβουλο του Υπουργείου Εξωτερικών, της Σουηδικής Κυβερνήσεως εκπροσωπουμένης από τον Erik Brattgård, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τους Enrico Traversa και Peter Oliver, κατά τη συνεδρίαση της 4ης Μαρτίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Απριλίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 31ης Ιουλίου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Σεπτεμβρίου 1995, το Court of Appeal υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1),

όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992 (ΕΕ L 390, σ. 124, στο εξής: οδηγία).

2 Τα ζητήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ αφενός των EMU Tabac SARL (στο εξής: EMU), The Man in Black Limited (στο εξής: MBL) και Cunningham, ενός των διευθυντών της δεύτερης εταιρίας, και αφετέρου των Commissioners of Customs and Excise (στο εξής: Commissioners) σχετικά με την είσπραξη ειδικών φόρων καταναλώσεως στα τσιγάρα.

Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του Tobacco Products Duty Act 1979 προβλέπει ότι: «οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εισπράττονται επί των εισαγομένων στο Ηνωμένο Βασίλειο προϊόντων καπνού». Οι Excise Goods Regulations 1992 ορίζουν τους υποκειμένους στον φόρο καθώς και τον χρόνο γενέσεως της οφειλής. Το Excise Duties (Personal Reliefs) Order 1992 θεσπίζει ορισμένες απαλλαγές, οι οποίες ωστόσο δεν φαίνεται να έχουν σχέση με την παρούσα υπόθεση.

Η ισχύουσα κοινοτική ρύθμιση

4 Η οδηγία έπρεπε να έχει μεταφερθεί από τα κράτη μέλη στο εσωτερικό τους δίκαιο το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992.

5 Το άρθρο 6 προβλέπει:

«1. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός κατά τη θέση των προϊόντων σε ανάλωση ή κατά τη διαπίστωση των ελλειμμάτων που οφείλουν να φορολογηθούν σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3.

Θεωρείται ως θέση σε ανάλωση προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης:

α) κάθε έξοδος, ακόμη και αντικανονική, από καθεστώς αναστολής

β) κάθε κατασκευή, έστω και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων εκτός καθεστώτος αναστολής

γ) κάθε εισαγωγή, ακόμη και αντικανονική, τέτοιων προϊόντων, εφόσον δεν τίθενται υπό καθεστώς αναστολής.

2. Οι όροι υπό τους οποίους ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός καθώς και ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης είναι αυτοί που ισχύουν τη στιγμή κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος όπου το προϊόν διατίθεται στην κατανάλωση ή όπου διαπιστώνονται τα ελλείμματα. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εισπράττεται σύμφωνα με τον τρόπο που θεσπίζει κάθε κράτος μέλος, με την προϋπόθεση ότι τα κράτη μέλη εφαρμόζουν τις ίδιες διαδικασίες είσπραξης και στα εθνικά προϊόντα και στα προϊόντα προέλευσης άλλων κρατών μελών.»

6 Σύμφωνα με το άρθρο 7,

«1. Σε περίπτωση κατά την οποία προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σ' ένα κράτος μέλος βρίσκονται στην κατοχή προσώπου για εμπορικούς σκοπούς στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα προϊόντα αυτά.

2. Για τον σκοπό αυτόν, με την επιφύλαξη του άρθρου 6, όταν τα προϊόντα που έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 6, σε κράτος μέλος παραδίδονται, προορίζονται να παραδοθούν ή διατίθενται στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους, για τις ανάγκες επαγγελματία που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα ή οργανισμού δημοσίου δικαίου, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

3. Οι ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται, κατά περίπτωση, από το πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση, που κατέχει τα προϊόντα που προορίζονται να παραδοθούν, ή από το πρόσωπο στο οποίο διατίθενται τα προϊόντα στο εσωτερικό κράτους μέλους άλλου από εκείνο όπου είχαν ήδη τεθεί σε ανάλωση, ή από τον επαγγελματία ή τον οργανισμό δημοσίου δικαίου.

4. Τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 κυκλοφορούν μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών υπό την κάλυψη συνοδευτικού εγγράφου στο οποίο αναγράφονται τα κύρια στοιχεία του εγγράφου που προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 1. Ο τύπος και το περιεχόμενο του εγγράφου αυτού καθορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 24 της παρούσας οδηγίας.

5. Το πρόσωπο, ο επαγγελματίας ή ο οργανισμός δημοσίου δικαίου που αναφέρονται στην παράγραφο 3 οφείλει να συμμορφώνεται προς τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) να καταθέτει, πριν από την αποστολή των εμπορευμάτων, δήλωση στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού και να εγγυάται την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης·

β) να καταβάλλει τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης στο κράτος μέλος προορισμού σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από αυτό το κράτος μέλος διαδικασίες·

γ) να δέχεται πρόθυμα κάθε έλεγχο που διενεργεί το κράτος μέλος προορισμού για να εξακριβώσει ότι πραγματοποιήθηκε η παραλαβή των εμπορευμάτων και ότι καταβλήθηκαν οι οφειλόμενοι ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

6. Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που είχαν καταβληθεί στο πρώτο κράτος μέλος, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, επιστρέφονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22, παράγραφος 3.»

7 Από το άρθρο 8 προκύπτει ότι

«Για τα προϊόντα που αποκτούν ιδιώτες για δική τους ανάγκη και τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως, η βασική αρχή που διέπει την εσωτερική αγορά ορίζει ότι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εισπράττονται στο κράτος μέλος όπου τα προϊόντα αυτά αποκτώνται.»

8 Το άρθρο 9 στις παραγράφους του 1 και 2 ορίζει ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 6, 7 και 8, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης καθίσταται απαιτητός όταν τα προϊόντα που έχουν τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος βρίσκονται στην κατοχή κάποιου για εμπορικούς σκοπούς σε άλλο κράτος μέλος.

Σε αυτήν την περίπτωση, ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται στο κράτος μέλος όπου βρίσκονται τα προϊόντα και καθίσταται απαιτητός από το πρόσωπο που τα έχει στην κατοχή του.

2. Για να αποδείξουν ότι τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 8 προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς, τα κράτη μέλη πρέπει, μεταξύ άλλων, να λάβουν υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

— την εμπορική ιδιότητα του κατόχου και τους λόγους κατοχής των προϊόντων,

— τον τόπο όπου βρίσκονται τα προϊόντα ή, ανάλογα με την περίπτωση, το χρησιμοποιούμενο τρόπο μεταφοράς,

— κάθε έγγραφο σχετικό με τα προϊόντα,

— το είδος αυτών των προϊόντων,

— την ποσότητα αυτών των προϊόντων.

Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, πέμπτη περίπτωση, τα κράτη μέλη μπορούν, απλώς και μόνο σαν αποδεικτικό στοιχείο, να ορίσουν ενδεικτικά ποσοτικά επίπεδα, τα οποία δεν μπορούν να είναι κατώτερα από:

α) *Προϊόντα καπνού*

τσιγάρα	800 τεμάχια
πουράκια (πούρα βάρους όχι πάνω από 3 g/τεμάχιο)	400 τεμάχια
πούρα	200 τεμάχια
καπνός για κάπνισμα	1,0 kg

β) *Αλκοολούχα ποτά*

οινοπνευματώδη ποτά	10 l
ενδιάμεσα προϊόντα	20 l
οίνοι (εκ των οποίων το πολύ 60 l αφρώδεις)	90 l
μπίρες	110 l

Η Ιρλανδία επιτρέπεται να εφαρμόσει έως τις 30 Ιουνίου 1997, ενδεικτικά επίπεδα όχι κατώτερα των 45 λίτρων για τους οίνους (εκ των οποίων το πολύ 30 λίτρα για τους αφρώδεις οίνους) και 55 λίτρων για τις μπίρες.»

9 Το άρθρο 10 προβλέπει:

«1. Για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα τα οποία αγοράζονται από άτομα που δεν έχουν την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, ή του εγγεγραμμένου ή μη εγγεγραμμένου επαγγελματία, και αποστέλ-

λονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται στο κράτος μέλος προορισμού. Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου ως κράτος μέλος προορισμού νοείται το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή μεταφοράς.

2. Για τον σκοπό αυτόν, η παράδοση προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, τα οποία έχουν ήδη τεθεί σε ανάλωση σε ένα κράτος μέλος, συνεπεία της οποίας τα προϊόντα αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άτομα εκ των αναφερομένων στην παράγραφο 1 που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος και αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό, έχει σαν αποτέλεσμα ότι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης επί των προϊόντων αυτών καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος προορισμού.

3. Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης του κράτους μέλους προορισμού είναι απαιτητός από τον πωλητή, τη στιγμή που πραγματοποιείται η πώληση. Πάντως, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να θεσπίσουν διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες ο ειδικός φόρος κατανάλωσης οφείλεται από φορολογικό εκπρόσωπο που δεν είναι ο τελικός παραλήπτης των προϊόντων. Ο φορολογικός αυτός εκπρόσωπος πρέπει να είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος προορισμού και εγκεκριμένος από τις φορολογικές αρχές αυτού του κράτους.

Το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο πωλητής πρέπει να εξακριβώνει ότι ο πωλητής συμμορφώνεται προς τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

— να εγγυάται την καταβολή των ειδικών φόρων κατανάλωσης, υπό τους όρους που προβλέπει το κράτος μέλος προορισμού, πριν από την αποστολή των προϊόντων και να εξασφαλίζει την καταβολή τους μετά την άφιξη των προϊόντων,

— να τηρεί λογιστικά στοιχεία σχετικά με τις παραδόσεις των προϊόντων.

4. Στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 2, οι καταβληθέντες στο πρώτο κράτος μέλος ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιστρέφονται σύμφωνα με τις διαδικασίες του άρθρου 22, παράγραφος 4.

5. Τα κράτη μέλη δύνανται, εφόσον δεν θίγεται το κοινοτικό δίκαιο, να καθορίσουν ειδικές λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης για τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα για τη διανομή των οποίων υπάρχουν ειδικές εθνικές ρυθμίσεις συμβατές προς τη Συνθήκη.»

Η διαφορά της κύριας δίκης

10 Η EMU είναι εταιρία λουξεμβουργιανού δικαίου, θυγατρική της The Enlightened Tobacco Co. (στο εξής: ETC), η οποία ασχολείται ειδικά με την πώληση προϊόντων καπνού στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

11 Η MBL είναι εταιρία βρετανικού δικαίου, επίσης θυγατρική της ETC, η οποία από τον Νοέμβριο του 1994 δέχεται από ιδιώτες τους οποίους η ίδια αναζητεί και που κατοικούν στο Ηνωμένο Βασίλειο παραγγελίες τσιγάρων και καπνού που αγοράζονται από την EMU. Οι παραγγελίες αυτές γίνονται από τους ιδιώτες για προσωπικές τους ανάγκες, με βάση τιμοκατάλογο σε λουξεμβουργιανά φράγκα, μέσω της MBL, η οποία αγοράζει τα εμπορεύματα και μεριμνά για την εισαγωγή τους στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω ιδιώτη μεταφορέα επ' ονόματι και για λογαριασμό των ιδιωτών αυτών, με αντάλλαγμα την είσπραξη προμήθειας. Κανένας πελάτης δεν μπορεί να αγοράσει κάθε φορά περισσότερα από 800 τσιγάρα.

12 Οι όροι υπό τους οποίους πραγματοποιούνται οι συναλλαγές αυτές ορίστηκαν με συμφωνία που συνήψαν η EMU και η MBL στις 14 Νοεμβρίου 1994.

13 Μεταξύ των άλλων λεπτομερειών, προβλέπεται ότι η EMU ανοίγει και διατηρεί λογαριασμό πιστώσεως αγορών επ' ονόματι της MBL για όλες τις αγορές που θα πραγματοποιήσουν οι ιδιώτες μέσω της MBL.

14 Από την πλευρά της, η MBL δεσμεύθηκε να καταβάλλει απ' ευθείας τα ποσά που εισπράττει από τους πελάτες σε τραπεζικούς λογαριασμούς στο Λονδίνο ή στο Λουξεμβούργο. Εγγυάται ανέκκλητα την πληρωμή μόλις λάβει τα μηνιαία αποσπάσματα του λογαριασμού πιστώσεως των αγορών σύμφωνα με τους συνήθεις όρους πληρωμής της EMU. Η MBL δεσμεύθηκε επιπλέον να αντισταθμίζει όλες τις μεταβολές που θα υφίστανται οι τιμές των προϊόντων σε λίρες στερλίνες (UK£) λόγω διακυμάνσεων της συναλλαγματικής ισοτιμίας με αυξήσεις ή μειώσεις της προμήθειας που εισπράττει από τους ιδιώτες.

15 Οι συμβάσεις αγοραπωλησίας των προϊόντων συνήφθησαν στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, στο οποίο επίσης έλαβε χώρα η μεταβίβαση της κυριότητας. Το εφαρμοστέο δίκαιο είναι το αγγλικό.

16 Οι συντελεστές των ειδικών φόρων καταναλώσεως στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι γενικά υψηλότεροι από εκείνους του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

17 Το 1995, οι Commissioners κατέσχαν στο Dover ορισμένες εισαγόμενες ποσότητες προϊόντων καπνού, πράγμα που επιτρέπει η νομοθεσία του κράτους τους, όταν οφείλονται σ' αυτό ειδικοί φόροι καταναλώσεως.

18 Οι EMU, MBL και Cunningham άσκησαν προσφυγή βάλλοντας κατά της κατασχέσεως αυτής. Ζήτησαν από το δικαστήριο ενώπιον του οποίου προσέφυγαν, αφενός μεν, να αναγνωριστεί ότι δεν οφείλονται οι βρετανικοί ειδικοί φόροι καταναλώσεως και ότι η κατάσχεση των εν λόγω προϊόντων καπνού ήταν παράνομη, αφετέρου δε, να υποχρεωθούν οι Commissioners να άρουν την κατάσχεση των εισαγομένων προϊόντων στο πλαίσιο του συστήματός τους. Συγκεκριμένα, φρονούν ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως οφείλονται στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και ότι, κατά συνέπεια, τα εν λόγω προϊόντα απαλλάσσονται από τους φόρους αυτούς στο Ηνωμένο Βασίλειο, πράγμα που συνεπάγεται σημαντική μείωση της τιμής τους, μέχρι και 40 % σε ορισμένες περιπτώσεις.

19 Επειδή η προσφυγή απορρίφθηκε, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης άσκησαν, με δικόγραφο της 30ής Μαΐου 1995, έφεση ενώπιον του Court of Appeal.

20 Εκτιμώντας ότι η λύση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία της οδηγίας και, ειδικότερα, του άρθρου της 8, το εθνικό δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ, και ειδικότερα το άρθρο 8, ως αποτέλεσμα να κωλύει την επιβολή ειδικών φόρων καταναλώσεως επί εμπορευμάτων εντός του κράτους μέλους Α στις περιπτώσεις στις οποίες

i) τα εμπορεύματα αποκτώνται για να εξυπηρετήσουν ανάγκη ιδιώτη εντός του κράτους μέλους Α,

ii) τα εμπορεύματα αποκτώνται στο κράτος μέλος Β από αντιπρόσωπο του ιδιώτη,

iii) η μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α γίνεται μερίμνη του αντιπροσώπου και

iv) ο ιδιώτης δεν ταξιδεύει αυτοπροσώπως μαζί με τα εμπορεύματα από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α;

2) Όταν έχει επινοηθεί και τεθεί σε λειτουργία ένα σύστημα εμπορίας κατά το οποίο οι αγορές που πραγματοποιούνται εντός του κράτους μέλους Β για την εξυπηρέτηση προσωπικών αναγκών ιδιώτη που βρίσκεται στο κράτος μέλος Α πραγματοποιούνται από αντιπρόσωπο του ιδιώτη αυτού και τα αγοραζόμενα μεταφέρονται από το κράτος μέλος Β στο κράτος μέλος Α μερίμνη του αντιπροσώπου αυτού, έχει η οδηγία 92/12/ΕΟΚ ως αποτέλεσμα να κωλύει την επιβολή εντός του κράτους μέλους Α ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των αγοραζομένων αυτών εμπορευάτων;»

21 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, με τα δύο ερωτήματά του, το εθνικό δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί αν η οδηγία έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει την είσπραξη εντός του κράτους μέλους Α ειδικών φόρων καταναλώσεως επί εμπορευμάτων που διατίθενται στην κατανάλωση εντός του κράτους μέλους Β όπου αποκτήθηκαν από την εταιρία Χ για τις ανάγκες ιδιωτών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους Α μέσω εταιρίας Υ που μεσολαβεί ως αντιπρόσωπος των ιδιωτών αυτών και έναντι αμοιβής, δοθέντος ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α οργανώθηκε επίσης από την εταιρία Υ για λογαριασμό των ιδιωτών και πραγματοποιήθηκε από επαγγελματία μεταφορέα έναντι αμοιβής.

22 Εκ προοιμίου, πρέπει να τονιστεί ότι από την οδηγία προκύπτει ότι σκοπός της είναι η θέσπιση ορισμένων κανόνων όσον αφορά την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, και τούτο προκειμένου ιδίως να διασφαλιστεί ότι η επιβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως είναι ομοιόμορφη σε όλα τα κράτη μέλη.

23 Ακολούθως, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όπως προκύπτει από την τρίτη, πέμπτη, έκτη και ενδέκατη αιτιολογική σκέψη, η οδηγία καθιερώνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των εμπορευμάτων που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και των οποίων η μεταφορά πρέπει να συνοδεύεται από έγγραφα και, αφετέρου, των εμπορευμάτων που κατέχονται για προσωπικούς σκοπούς.

24 Ως προς τα τελευταία αυτά εμπορεύματα, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, εφόσον το άρθρο 8 προβλέπει ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εισπράττονται στο κράτος μέλος εντός του οποίου αποκτώνται τα εμπορεύματα αυτά, το άρθρο αυτό δεν απαιτεί κανένα έγγραφο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων σε άλλο κράτος μέλος.

25 Η εφαρμογή του άρθρου 8 απαιτεί πάντως τη συνδρομή πολλών προϋποθέσεων. Ειδικότερα, τα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως εμπορεύματα πρέπει να έχουν αποκτηθεί από ιδιώτη για δικές του ανάγκες και η μεταφορά τους πρέπει να πραγματοποιείται από τον ιδιώτη αυτόν.

26 Οι προϋποθέσεις αυτές πρέπει να παρέχουν τη δυνατότητα αποδείξεως του αυστηρά προσωπικού χαρακτήρα της κατοχής των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως εμπορευμάτων τα οποία αποκτώνται εντός ενός κράτους και στη συνέχεια μεταφέρονται σε άλλο.

27 Οι εκκαλούντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν, πρώτον, ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία η απόκτηση των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε μέσω αντιπροσώπου ο οποίος οργάνωσε και τη μεταφορά τους.

28 Προς στήριξη των ισχυρισμών τους, οι εκκαλούντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι το αξίωμα του ρωμαϊκού δικαίου qui facit per alium facit per se, δυνάμει του οποίου το πρόσωπο που ενεργεί μέσω αντιπροσώπου πρέπει να έχει την ίδια μεταχείριση ως αν είχε ενεργήσει το ίδιο, συνιστά γενική αρχή ορισμένων εννόμων τάξεων και, μεταξύ άλλων, της αγγλικής έννομης τάξης, η οποία επιβάλλεται πολλώ μάλλον καθόσον στην προκειμένη περίπτωση ούτε το αγγλικό κείμενο της οδηγίας ούτε το γαλλικό, ιταλικό, ισπανικό, γερμανικό, ολλανδικό ή πορτογαλικό κείμενο δεν αποκλείουν τη δυνατότητα προσφυγής σε αντιπρόσωπο.

29 Η συλλογιστική αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

30 Κατ' αρχάς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η κοινοτική έννομη τάξη δεν επιθυμεί κατ' αρχήν να ορίζονται οι έννοιές της βάσει μιας ή περισσοτέρων εθνικών εννόμων τάξεων, εφόσον αυτό δεν προβλέπεται ρητώς (απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 1982, 64/81, Corman, Συλλογή 1982, σ. 13, σκέψη 8). Το κείμενο όμως του άρθρου 8 της οδηγίας δεν περιέχει καμία ρητή αναφορά στις εθνικές έννομες τάξεις.

31 Ακολούθως, έστω και αν υποτεθεί ότι η προμνησθείσα αρχή είναι κοινή σε όλα τα κράτη μέλη, πρέπει να σημειωθεί, σύμφωνα και με τις προτάσεις του

γενικού εισαγγελέα, ότι πρόκειται για αρχή του αστικού δικαίου και, ειδικότερα, του ενοχικού δικαίου, το οποίο δεν έχει υποχρεωτικά εφαρμογή στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, το οποίο επιδιώκει αυτοτελείς σκοπούς.

32 Τέλος, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όταν ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να περιλάβει, στο πλαίσιο της οδηγίας, την περίπτωση μεσολαβήσεως τρίτου, το προέβλεψε ρητά με φράση ad hoc. Αυτό συμβαίνει όσον αφορά το άρθρο 9, παράγραφος 3, και το άρθρο 10, παράγραφος 1.

33 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, ως προς το άρθρο 8, καμιά από τις γλωσσικές αποδόσεις δεν προβλέπει ρητώς τέτοια μεσολάβηση και ότι, αντιθέτως, από το ελληνικό και το δανικό κείμενο προκύπτει με ιδιαίτερη σαφήνεια ότι, για να οφείλονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως στη χώρα αποκτήσεως, η μεταφορά πρέπει να πραγματοποιείται αυτοπροσώπως από τον αποκτώντα τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο καταναλώσεως προϊόντα.

34 Οι εκκαλούντες της κύριας δίκης αναγνωρίζουν ότι τα δύο αυτά τελευταία κείμενα αποκλείουν τη μεσολάβηση τρίτου αντιπροσώπου. Εν τούτοις, φρονούν ότι, εφόσον αντιφάσκουν προς τις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις, πρέπει να μη ληφθούν υπόψη, διότι οι πληθυσμοί των εν λόγω δύο κρατών μελών αντιπροσώπευαν κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας συνολικά μόνον το 5 % του πληθυσμού των δώδεκα κρατών μελών και ότι η γλώσσα τους δεν είναι ευχερώς κατανοητή από τους υπηκόους των άλλων κρατών μελών.

35 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι υπάρχει αντίφαση μεταξύ, αφενός, του ελληνικού και δανικού κειμένου και, αφετέρου, των άλλων γλωσσικών αποδόσεων μόνον εφόσον γίνει δεκτή η συλλογιστική που προτείνουν οι εκκαλούντες της κύριας δίκης.

36 Εξάλλου, ο αποκλεισμός των δύο γλωσσικών αποδόσεων, όπως προτείνουν οι εκκαλούντες της κύριας δίκης, θα ερχόταν σε αντίθεση προς την πάγια νομο-

λογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία η ανάγκη ομοιόμορφης ερμηνείας των κοινοτικών κανονισμών αποκλείει, σε περίπτωση αμφιβολίας, να λαμβάνεται μεμονωμένα υπόψη το κείμενο μιας διατάξεως, αλλ' αντιθέτως απαιτεί να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται υπό το πρίσμα των κειμένων στις άλλες επίσημες γλώσσες (βλ., ιδίως, την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1979, 9/79, Koschniske, Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 321, σκέψη 6). Τέλος, σε όλες τις γλωσσικές αποδόσεις πρέπει, κατ' αρχήν, να αναγνωριστεί η ίδια αξία, η οποία δεν μπορεί να παραλλάσσει σε συνάρτηση με το μέγεθος του πληθυσμού των κρατών μελών όπου ομιλείται η εν λόγω γλώσσα.

37 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 8 της οδηγίας δεν έχει εφαρμογή όταν η αγορά και/ή η μεταφορά των υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως εμπορευμάτων πραγματοποιούνται μέσω αντιπροσώπου. Επομένως, οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 8 δεν πληρούνται στην περίπτωση που εξετάζει το αιτούν δικαστήριο.

38 Οι εκκαλούντες της κύριας δίκης παρατηρούν ακόμη ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου, όπως ιδίως υπενθυμίζεται στην απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691), προϋποθέτει ότι σε περίπτωση αμφιβολίας η οδηγία ερμηνεύεται υπέρ των ιδιωτών, στο μέτρο που μπορεί να έχει οικονομικές επιπτώσεις.

39 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η ύπαρξη τυχόν ασάφειας σε διάταξη μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση με το πλαίσιό της (βλ., ιδίως, την απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1983, 292/82, Merck, Συλλογή 1983, σ. 3781, σκέψη 12).

40 Όπως έχει ήδη αποδειχθεί στην παρούσα απόφαση και ειδικότερα στη σκέψη 33, από την οδηγία προκύπτει σαφώς ότι ουδέποτε ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε να προβλέψει τη μεσολάβηση αντιπροσώπου στο πλαίσιο του άρθρου 8. Επομένως, η διάταξη αυτή δεν παρουσιάζει καμία ασάφεια.

41 Δεύτερον, οι εκκαλούντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι, αν το άρθρο 8 πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση μεσολαβήσεως αντιπροσώπου, θα είχε εφαρμογή το άρθρο 6 με συνέπεια να οφείλονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως στην προκειμένη περίπτωση αποκλειστικά στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, όπου πραγματοποιήθηκε η διάθεση στην κατανάλωση.

42 Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, μολονότι το άρθρο 6 προβλέπει ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός κατά τη διάθεση των προϊόντων στην κατανάλωση εντός κράτους μέλους, εν τούτοις δεν αποκλείει, δυνάμει των άρθρων 7, 9 ή 10, να εισπράττονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως εντός άλλου κράτους μέλους, οι δε τυχόν καταβληθέντες ειδικοί φόροι καταναλώσεως στο πρώτο κράτος μπορούν να επιστραφούν δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 6, ή του άρθρου 10, παράγραφος 4.

43 Μια περίπτωση όπως αυτή που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο ενδεχομένως καλύπτεται τόσο από το άρθρο 7 όσο και από το άρθρο 10 της οδηγίας.

44 Κατ' αρχάς, το άρθρο 10, παράγραφος 2, ορίζει ότι η παράδοση προϊόντων υποκειμένων σε ειδικό φόρο καταναλώσεως, τα οποία έχουν ήδη διατεθεί στην κατανάλωση εντός κράτους μέλους, συνεπεία της οποίας τα προϊόντα αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άτομο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος το οποίο δεν έχει την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή, του εγγεγραμμένου ή μη εγγεγραμμένου επαγγελματία, και αποστέλλονται ή μεταφέρονται άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για δικό του λογαριασμό, έχει σαν αποτέλεσμα ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί των προϊόντων αυτών καθίσταται απαιτητός στο κράτος μέλος προορισμού.

45 Η ανωτέρω διάταξη διατυπώθηκε κατά τρόπο που να καλύπτει όχι μόνον την περίπτωση μεταφοράς ή αποστολής από τον ίδιο τον πωλητή, αλλά και πολύ ευρύτερα όλες τις περιπτώσεις αποστολής ή μεταφοράς για λογαριασμό του πωλητή.

46 Εξάλλου, η διατύπωση που χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή δείχνει σαφώς ότι ο κοινοτικός νομοθέτης ενδιαφέρεται περισσότερο για την αντικειμενική φύση των συναλλαγών παρά για τη νομική μορφή που περιβάλλονται.

47 Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση της κύριας δίκης, η EMU και η MBL είναι θυγατρικές της ίδιας εταιρίας και ως εκ τούτου μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν τμήμα της ίδιας οικονομικής μονάδας παρά το γεγονός ότι αποτελούν χωριστά νομικά πρόσωπα (βλ. την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1984, 170/83, Hydrotherm, Συλλογή 1984, σ. 2999, σκέψη 11).

48 Εξάλλου, από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η MBL δεν ενεργεί κατόπιν πρωτοβουλίας των ιδιωτών που αντιπροσωπεύει, αλλά η ίδια επιδιώκει να λάβει από αυτούς τις παραγγελίες καπνού και τσιγάρων οι οποίες διαβιβάζονται στη συνέχεια αποκλειστικά στην EMU, δηλαδή τον πωλητή. Τέλος, η MBL και η EMU καθόρισαν γενικά το πλαίσιο της συνεργασίας τους με σύμβαση του 1991, από την οποία προκύπτει ιδίως ότι η MBL και όχι οι ίδιοι οι αγοραστές φέρουν τους κινδύνους από τη διακύμανση των συναλλαγματικών ισοτιμιών.

49 Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι, αν και κατά το αγγλικό δίκαιο η MBL ενήργησε ως αντιπρόσωπος των αγοραστών, τα επίδικα στην κύρια δίκη εμπορεύματα απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν άμεσα ή έμμεσα από τον πωλητή ή για λογαριασμό του υπό την έννοια του άρθρου 10 της οδηγίας και ότι οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως είναι απαιτητοί στο Ηνωμένο Βασίλειο.

50 Ως προς τη διπλή φορολόγηση η οποία θα προέκυπτε, σύμφωνα με τους εκκαλούντες της κύριας δίκης, από την είσπραξη των ειδικών φόρων καταναλώσεως στο Ηνωμένο Βασίλειο, πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 10, παράγραφος 4, προβλέπει ρητώς ότι, σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 2, επιστρέφονται οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως που έχουν καταβληθεί στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιήθηκε η διάθεση των εμπορευμάτων στην κατανάλωση.

51 Ως προς το άρθρο 7, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, στην παράγραφό του 1, προβλέπει την είσπραξη των ειδικών φόρων καταναλώσεως στο κράτος μέλος εντός του οποίου κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς προϊόντα που έχουν ήδη διατεθεί στην κατανάλωση εντός ενός πρώτου κράτους μέλους. Το άρθρο 7, παράγραφος 2, ορίζει ότι, για τον σκοπό αυτόν, όταν τα προϊόντα αυτά παραδίδονται, προορίζονται να παραδοθούν ή διατίθενται εντός άλλου κράτους μέλους για τις ανάγκες επαγγελματία που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα ή για τις ανάγκες οργανισμού δημοσίου δικαίου, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως καθίσταται απαιτητός στο άλλο αυτό κράτος μέλος.

52 Σε περίπτωση όπως η προκειμένη περίπτωση της κύριας δίκης, στην οποία τα προερχόμενα από κράτος μέλος εμπορεύματα μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος με την εξ επαχθούς αιτίας μεσολάβηση επαγγελματία ο οποίος προηγουμένως αναζήτησε τους πελάτες στο δεύτερο αυτό κράτος και οργάνωσε την εισαγωγή των εμπορευμάτων αυτών, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως είναι απαιτητός στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος.

53 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η οδηγία έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει την είσπραξη εντός του κράτους μέλους Α ειδικών φόρων καταναλώσεως επί εμπορευμάτων που διατίθενται στην κατανάλωση εντός του κράτους μέλους Β όπου αποκτήθηκαν από την εταιρία Χ για τις ανάγκες ιδιωτών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους Α μέσω εταιρίας Υ που μεσολαβεί ως αντιπρόσωπος των ιδιωτών αυτών και έναντι αμοιβής, δοθέντος ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α οργανώθηκε επίσης από την εταιρία Υ για λογαριασμό των ιδιωτών και πραγματοποιήθηκε από επαγγελματία μεταφορέα έναντι αμοιβής.

Επί των δικαστικών εξόδων

54 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν οι Κυβερνήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου, της Δανίας, της Γερμανίας, της Ελλάδας, της Γαλλίας, της Ιρλανδίας, της Ιταλίας, των Κάτω Χωρών, της Αυστρίας, της Φινλανδίας και της Σουηδίας καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 31ης Ιουλίου 1995 το Court of Appeal, αποφαίνεται:

Η οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει εντός του κράτους μέλους Α την είσπραξη ειδικών φόρων καταναλώσεως επί εμπορευμάτων που διατίθενται στην κατανάλωση εντός του κράτους μέλους Β όπου αποκτήθηκαν από την εταιρία Χ για τις ανάγκες ιδιωτών εγκατεστημένων εντός του κράτους μέλους Α μέσω εταιρίας Υ που μεσολαβεί ως αντιπρόσωπος των ιδιωτών αυτών και έναντι αμοιβής, δοθέντος ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων από το κράτος μέλος Β προς το κράτος μέλος Α οργανώθηκε επίσης από την εταιρία Υ για λογαριασμό των ιδιωτών και πραγματοποιήθηκε από επαγγελματία μεταφορέα έναντι αμοιβής.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 2 Απριλίου 1998.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias