ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
2 de Abril de 1998 *

No processo C-296/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pela Court of Appeal (London), destinado a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

The Queen

e

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in Black Ltd,

John Cunningham,

com intervenção de **Imperial Tobacco Ltd,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 390, p. 124),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, H. Ragnemalm, M. Wathelet e R. Schintgen, presidentes de secção, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (relator), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da EMU Tabac SARL, da The Man in Black Ltd e de John Cunningham, por Robert Venables, QC, bem como por Timothy Lyons e Amanda Hardy, barristers,

— em representação da Imperial Tobacco Ltd, por David Vaughan, QC, e Mark Brealey, barrister,

— em representação do Governo do Reino Unido, por Lindsey Nicoll, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistida por Stephen Richards e Robert Jay, barristers,

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por Fokion Georgakopoulos, consultor jurídico adjunto do Conselho Jurídico do Estado, e Galateia Alexaki,

consultora no Serviço Especial do Contencioso Comunitário do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora da Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Frédéric Pascal, encarregado de missão no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo irlandês, por Michael A. Buckley, Chief State Solicitor, na qualidade de agente, assistido por Michael Collins, SC, e Jennifer Payne, barrister-at-law,

— em representação do Governo italiano, pelo professor Umberto Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato, na qualidade de agente,

— em representação do Governo neerlandês, por Adriaan Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação do Governo austríaco, por Franz Cede, embaixador, na qualidade de agente,

— em representação do Governo sueco, por Erik Brattgård, departementsråd, no departamento do comércio externo do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa e Peter Oliver, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da EMU Tabac SARL, da The Man in Black Ltd e de Jhon Cunningham, representados por Robert Venables, Timothy Lyons e Amanda Hardy, da Imperial Tobacco Ltd, representada por David Vaughan e Mark Brealey, do Governo do Reino Unido, representado por Lindsey Nicoll, Stephen Richards e Robert Jay, do Governo dinamarquês, representado por Peter Biering, consultor jurídico, chefe de divisão no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo helénico, representado por Fokion Georgakopoulos, do Governo francês, representado por Frédéric Pascal, do Governo irlandês, representado por Andreas O'Caoimh, SC, e Niamh Hyland, barrister-at-law, do Governo italiano, representado por Ivo M. Braguglia, do Governo neerlandês, representado por Marc Fierstra, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo finlandês, representado por Tuula Pynnä, consultora jurídica no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo sueco, representado por Erik Brattgård, e da Comissão, representada por Enrico Traversa e Peter Oliver, na audiência de 4 de Março de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Abril de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 31 de Julho de 1995, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de Setembro seguinte, a Court of Appeal submeteu, em aplicação do artigo 177.° do Tratado CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 390, p. 124, a seguir «directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a EMU Tabac SARL (a seguir «EMU»), a The Man in Black Limited (a seguir «MBL») e J. Cunningham, um dos directores desta última sociedade, aos Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners») a respeito da cobrança dos impostos especiais de consumo sobre cigarros.

A legislação britânica

3 O artigo 2.° (1) do Tobacco Products Duty Act 1979 prevê que «serão cobrados impostos especiais de consumo sobre os produtos do tabaco importados... para o Reino Unido». Os Excise Goods Regulations de 1992 definem os sujeitos passivos, bem como o momento em que nasce a dívida fiscal. A Excise Duties (Personal Reliefs) Order 1992 estabelece certas isenções, que, contudo, não parecem ser pertinentes para os presentes autos.

A regulamentação comunitária aplicável

4 A directiva devia ser transposta pelos Estados-Membros em 31 de Dezembro de 1992.

5 O artigo 6.° prevê:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.° 3 do artigo 14.°

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

a) toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

b) todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;

c) toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as que estiverem em vigor na data de exigibilidade no Estado-Membro em que se efectuar a introdução no consumo ou a constatação das faltas. O imposto especial de consumo será percebido e cobrado segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro, entendendo-se que os Estados-Membros aplicarão as mesmas regras de percepção e cobrança aos produtos nacionais e aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros.»

6 Segundo o artigo 7.°,

«1. No caso de os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro serem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro, o imposto será cobrado no Estado-Membro em que os produtos são detidos.

2. Para tal, e sem prejuízo do disposto no artigo 6.°, sempre que os produtos já introduzidos no consumo num Estado-Membro, tal como definido no artigo 6.°, sejam entregues ou se destinem a ser entregues ou afectos, noutro Estado-Membro, às necessidades de um operador que exerça uma actividade económica independente ou às necessidades de um organismo de direito público, o imposto torna-se exigível nesse outro Estado-Membro.

3. O imposto especial de consumo é devido pela pessoa que efectua a entrega, que detém os produtos destinados a ser entregues ou pela pessoa junto da qual se efectua a afectação dos produtos num Estado-Membro diferente daquele em que foram introduzidos no consumo ou ainda pelo operador profissional ou organismo de direito público.

4. Os produtos referidos no n.° 1 circularão entre os territórios dos diferentes Estados-Membros a coberto de um documento de acompanhamento que mencione os principais elementos do documento referido no n.° 1 do artigo 18.° A forma e o conteúdo desse documento serão definidos segundo o processo previsto no artigo 24.° da presente directiva.

5. A pessoa, o operador ou o organismo referidos no n.° 3 deverão cumprir as seguintes obrigações:

a) antes da expedição das mercadorias, fazer uma declaração junto das autoridades fiscais do Estado-Membro de destino e garantir o pagamento do imposto especial de consumo;

b) pagar o imposto especial de consumo do Estado-Membro de destino de acordo com as modalidades previstas por esse Estado-Membro;

c) prestar-se a todos os controlos que permitam à administração do Estado-Membro de destino certificar-se da recepção efectiva das mercadorias, bem como do pagamento do imposto especial de consumo a que estão sujeitas.

6. O imposto especial de consumo pago no primeiro Estado-Membro referido no n.° 1 será reembolsado em conformidade com o n.° 3 do artigo 22.°»

7 Resulta do artigo 8.° que

«No que se refere aos produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios, o princípio que rege o mercado interno prevê que os impostos especiais de consumo sejam cobrados no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos.»

8 Quanto ao artigo 9.°, enuncia nos seus n.^{os} 1 e 2 que

«1. Sem prejuízo dos artigos 6.°, 7.° e 8.°, o imposto especial de consumo torna-se exigível quando os produtos introduzidos no consumo num determinado Estado-Membro forem detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro.

Neste caso, o imposto especial de consumo é devido no Estado-Membro em cujo território se encontram os produtos e torna-se exigível ao detentor dos produtos.

2. Para estabelecer que os produtos referidos no artigo 8.° se destinam a fins comerciais, os Estados-Membros devem ter em conta, nomeadamente, os seguintes pontos:

— o estatuto comercial e os motivos do detentor dos produtos,

— o local em que se encontram os produtos ou, eventualmente, a forma de transporte utilizada,

— qualquer documento relativo aos produtos,

— a natureza dos produtos,

— a quantidade dos produtos.

Para a aplicação do quinto travessão, os Estados-Membros podem, apenas como elemento de prova, estabelecer níveis indicativos. Esses níveis indicativos não podem ser inferiores a:

a) *Produtos do tabaco*

Cigarros	800 unidades
Cigarrilhas (charutos com um peso máximo de 3 g/unidade)	400 unidades
Charutos	200 unidades
Tabaco para fumar	1,0 kg

b) *Bebidas alcoólicas*

Bebidas espirituosas	10 l
Produtos intermédios	20 l
Vinhos (dos quais 60 l, no máximo, de vinhos espumantes)	90 l
Cervejas	110 l

A Irlanda está autorizada a aplicar, até 30 de Junho de 1997, níveis indicativos que não podem ser inferiores a 45 l para o vinho (dos quais 30 l, no máximo, de vinhos espumantes) e a 55 l para as cervejas.»

9 O artigo 10.° prevê:

«1. Os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo comprados por pessoas que não possuam a qualidade de depositário, de operador registado ou não registado e que sejam expedidos ou transportados directa ou indirectamente pelo

vendedor ou por sua própria conta ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino. Para efeitos do presente artigo, entende-se por Estado-Membro de destino o Estado-Membro de chegada da remessa ou do transporte.

2. Para o efeito, o fornecimento de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo que já tenham sido introduzidos no consumo em determinado Estado-Membro e que impliquem a expedição ou o transporte desses produtos para os destinatários referidos no n.° 1 estabelecidos em outro Estado-Membro e que sejam expedidos ou transportados directa ou indirectamente pelo vendedor ou por sua própria conta dá origem à exigibilidade do imposto especial de consumo sobre esses produtos no Estado-Membro de destino.

3. O imposto especial de consumo do Estado-Membro de destino é exigível ao vendedor no momento em que a entrega é efectuada. No entanto, os Estados-Membros podem adoptar medidas que prevejam que o imposto especial de consumo é devido por um representante fiscal diferente do destinatário dos produtos. Esse representante fiscal deverá estar estabelecido no Estado-Membro de destino e possuir autorização das autoridades fiscais desse mesmo Estado-Membro.

O Estado-Membro em que se encontra estabelecido o vendedor deve garantir que este cumpra os seguintes requisitos:

— garantir o pagamento do imposto especial de consumo, nas condições estabelecidas pelo Estado-Membro de destino, antes da expedição dos produtos e garantir o pagamento do mesmo imposto após a chegada dos produtos,

— manter a contabilidade dos fornecimentos dos produtos.

4. Nos casos referidos no n.° 2, os impostos especiais de consumo pagos no primeiro Estado-Membro são reembolsados em conformidade com o disposto no n.° 4 do artigo 22.°

5. Os Estados-Membros podem, no respeito pelo direito comunitário, estabelecer regras específicas de aplicação da presente disposição aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que sejam abrangidos por uma regulamentação nacional de distribuição específica compatível com o Tratado.»

O litígio na causa principal

10 A EMU é uma sociedade de direito luxemburguês, filial da The Enlightened Tobacco Co. (a seguir «ETC»), que está especializada na venda de produtos do tabaco no Grão-Ducado do Luxemburgo.

11 A MBL é uma sociedade de direito britânico, também filial da ETC, que, após Novembro de 1994, recebe de particulares que solicita e que habitam no Reino Unido encomendas de cigarros e de tabaco a serem comprados à EMU. Estas encomendas são feitas por particulares para as suas próprias necessidades, com base numa tabela de preços em francos luxemburgueses, por intermédio da MBL que compra as mercadorias e organiza a sua importação para o Reino Unido por intermédio de um transportador privado em nome e por conta destes particulares e mediante a cobrança de uma comissão. Nenhum cliente pode comprar mais de 800 cigarros de cada vez.

12 As condições em que se efectuam estas transacções foram definidas num acordo celebrado entre a EMU e a MBL em 14 de Novembro de 1994.

13 Entre outras modalidades, foi previsto que a EMU abrirá e manterá uma conta corrente de compras em nome da MBL para todas as compras que os particulares efectuem por intermédio da MBL.

14 Por seu turno, a MBL comprometeu-se a depositar directamente as quantias recebidas dos clientes em contas bancárias em Londres ou no Luxemburgo. Garantiu irrevogavelmente o pagamento dos saldos resultantes dos extractos mensais da conta corrente de compras segundo os termos usuais de pagamento da EMU. A MBL comprometeu-se ainda a que todas as variações que o preço dos produtos em UKL venham a sofrer em razão das flutuações da taxa de câmbio serão compensadas por aumentos ou reduções da comissão que recebe dos particulares.

15 Os contratos de compra/venda dos produtos são realizados no Grão-Ducado do Luxemburgo, país no qual se verifica também a transferência da propriedade. O direito aplicável é o direito inglês.

16 As taxas dos impostos especiais de consumo do Reino Unido são geralmente mais elevadas do que as do Grão-Ducado do Luxemburgo.

17 No decurso do ano de 1995, os Commissioners apreenderam em Dover certas quantidades de produtos do tabaco que estavam a ser importadas, como estão habilitados a fazer pela legislação do seu Estado quando seja devido o imposto especial de consumo.

18 A EMU, a MBL e J. Cunningham interpuseram recurso para fiscalização da legalidade, pondo em causa essa apreensão. Requereram ao tribunal nacional, por um lado, que declarasse que o imposto especial de consumo no Reino Unido não era devido e que era ilegal a apreensão dos produtos do tabaco em causa e, por outro, que intimasse os Commissioners a se absterem de proceder à apreensão dos produtos importados de acordo com o esquema por eles montado. Com efeito, consideram que os impostos especiais de consumo são devidos no Grão-Ducado do Luxemburgo e que, por conseguinte, os produtos em causa estão isentos destes impostos no Reino Unido, o que tem por efeito reduzir o seu preço em proporções consideráveis, que podem ir até 40% em certos casos.

19 Tendo sido negado provimento ao seu recurso, os recorrentes na causa principal, por requerimento de 30 de Maio de 1995, interpuseram recurso na Court of Appeal.

20 Considerando que a solução do litígio dependia da interpretação da directiva e, em especial, do seu artigo 8.°, o tribunal nacional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A Directiva 92/12/CEE, e especificamente o seu artigo 8.°, tem por efeito impedir a cobrança de impostos especiais de consumo no Estado-Membro A nas seguintes circunstâncias:

i) os produtos foram adquiridos para uso de um particular no Estado-Membro A;

ii) os produtos foram adquiridos no Estado-Membro B por um agente que actuou sob mandato desse particular;

iii) o transporte dos produtos do Estado-Membro B para o Estado-Membro A foi organizado pelo agente e

iv) o particular não viajou ele próprio com os produtos do Estado-Membro B para o Estado-Membro A?

2) Quando tenha sido organizado e publicitado um esquema comercial nos termos do qual as compras no Estado-Membro B de produtos para uso pessoal de um particular no Estado-Membro A são efectuadas por um agente mandatado por esse particular e esses produtos assim comprados são transportados do Estado-Membro B para o Estado-Membro A na sequência do que tenha sido organizado por esse agente, a Directiva 92/12/CEE tem por efeito impedir no Estado-Membro A a cobrança de impostos especiais de consumo sobre os produtos assim comprados?»

21 Resulta do despacho de reenvio que, com as suas duas questões, o tribunal nacional pretende, essencialmente, saber se a directiva deve ser interpretada no sentido de que se opõe à cobrança num Estado-Membro A de impostos especiais de consumo sobre mercadorias introduzidas no consumo num Estado-Membro B onde foram adquiridas a uma sociedade X para as necessidades de particulares residentes num Estado-Membro A por intermédio de uma sociedade Y que intervém na qualidade de agente desses particulares e contra remuneração, sabendo-se que o transporte das mercadorias do Estado-Membro B para o Estado-Membro A também foi organizado pela sociedade Y por conta dos particulares e realizado por um transportador profissional que age a título oneroso.

22 A título liminar, há que referir que resulta da directiva que esta se destina a estabelecer um certo número de regras no que respeita à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, e isto, designadamente a fim de assegurar que a exigibilidade dos impostos especiais de consumo seja idêntica em todos os Estados-Membros.

23 Seguidamente, há que sublinhar que, como resulta dos terceiro, quinto, sexto e décimo primeiro considerandos, a directiva estabelece uma distinção entre, por um lado, as mercadorias que são detidas para fins comerciais e cujo transporte deve ser acompanhado de documentos e, por outro, as mercadorias detidas para fins pessoais.

24 Quanto a estas últimas mercadorias, há que observar que, na medida em que o artigo 8.° prevê que os impostos especiais de consumo são devidos no Estado-Membro no qual estas foram compradas, não exige qualquer documento com vista ao seu transporte para outro Estado-Membro.

25 Todavia, a aplicação do artigo 8.° exige que estejam preenchidas várias condições. Assim, as mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo devem ter sido adquiridas por um particular, ter sido para as suas próprias necessidades, e o seu transporte deve ter sido efectuado por esse particular.

26 Estas condições devem permitir estabelecer o carácter estritamente pessoal da detenção das mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo que são adquiridas num Estado e depois transportadas para um outro.

27 Os recorrentes na causa principal sustentam, em primeiro lugar, que esta disposição tem vocação para se aplicar a uma situação como a do processo principal, na qual a compra das mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo foi efectuada por intermédio de um agente que também organizou o seu transporte.

28 Em apoio da sua posição, os recorrentes na causa principal invocam que o brocardo de direito romano *qui facit per alium facit per se*, por força do qual a pessoa que age por intermédio de um mandatário deve ser tratada do mesmo modo como se tivesse ela própria agido, constitui um princípio geral num certo número de ordens jurídicas e, designadamente, na ordem jurídica inglesa, que no caso em apreço se impõe tanto mais que nem a versão inglesa da directiva nem as versões francesa, italiana, espanhola, alemã, neerlandesa ou portuguesa excluem a possibilidade de recorrer a um mandatário.

29 Este raciocínio não pode ser aceite.

30 Em primeiro lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a ordem jurídica comunitária não pretende, em princípio, definir as suas qualificações inspirando-se numa ordem jurídica nacional ou em várias de entre elas, sem precisão expressa (acórdão de 14 de Janeiro de 1982, Corman, 64/81, Recueil, p. 13, n.° 8). Ora, o texto do artigo 8.° da directiva não comporta qualquer referência expressa às ordens jurídicas nacionais.

31 Seguidamente, mesmo supondo que o princípio acima referido fosse comum a todos os Estados-Membros, há que observar, como o faz o advogado-geral, que se

trata de um princípio de direito civil e, mais especificamente, do domínio do direito das obrigações, que não tem necessariamente vocação para ser aplicado em matéria de direito fiscal, matéria que prossegue objectivos autónomos.

32 Por último, há que sublinhar que, quando o legislador comunitário pretendeu ter em conta, no âmbito da directiva, a hipótese da intervenção de um terceiro, fê-lo de modo expresso e através de uma fórmula *ad hoc*. Como ocorre com o artigo 9.°, n.° 3, e o artigo 10.°, n.° 1.

33 Ora, é forçoso verificar que, quanto ao artigo 8.°, nenhuma das versões linguísticas prevê de forma explícita semelhante intervenção e que, pelo contrário, as versões grega e dinamarquesa revelam de um modo particularmente claro que, para que os impostos especiais de consumo sejam devidos no país da aquisição, o transporte deverá ser realizado pessoalmente pelo adquirente dos produtos sujeitos ao imposto.

34 Os recorrentes na causa principal reconhecem que estas duas últimas versões excluem a intervenção de um terceiro mandatário. Todavia, consideram que, uma vez que estão em contradição com as outras versões linguísticas, não devem ser tidas em conta, pois que as populações dos dois Estados-Membros em causa apenas representavam, no total, 5% da população dos doze Estados-Membros no momento em que a directiva foi adoptada e que a sua língua não é facilmente compreendida pelos nacionais dos outros Estados-Membros.

35 A este respeito, há que referir que só haverá uma contradição entre as versões dinamarquesa e grega, por um lado, e as outras versões linguísticas, por outro, caso se siga o raciocínio proposto pelos recorrentes na causa principal.

36 Além disso, não ter em conta duas das versões linguísticas, como propõem os recorrentes na causa principal, estaria em contradição com a jurisprudência

constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual a necessidade de uma interpretação uniforme dos regulamentos comunitários exclui que, em caso de dúvida, o texto de uma disposição seja considerado isoladamente, mas exige, pelo contrário, que seja interpretado e aplicado à luz das versões redigidas noutras línguas oficiais (v., designadamente, acórdão de 12 de Julho de 1979, Koschniske, 9/79, Recueil, p. 2717, n.° 6). Por último, a todas as versões linguísticas deve, por princípio, ser reconhecido o mesmo valor, que não pode variar em função da importância da população dos Estados-Membros que se exprime na língua em causa.

37 Resulta do que antecede que o artigo 8.° da directiva não tem vocação para se aplicar quando a compra e/ou o transporte das mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo foram realizados por intermédio de um agente. Portanto, as condições de aplicação do artigo 8.° não estão preenchidas na situação que tem em vista o órgão jurisdicional de reenvio.

38 Os recorrentes na causa principal observam ainda que o princípio da segurança jurídica, como foi, designadamente, recordado no acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. I-691), pressupõe que a directiva seja interpretada de modo a conceder aos particulares o benefício de qualquer ambiguidade, na medida em que esta seja susceptível de comportar incidências financeiras.

39 A este respeito, há que referir que a existência de uma eventual ambiguidade numa disposição só pode ser estabelecida tendo em conta o seu contexto (v., designadamente, o acórdão de 17 de Novembro de 1983, Merck, 292/82, Recueil, p. 3781, especialmente, p. 3781, n.° 12).

40 Ora, como já foi demonstrado no presente acórdão, em especial no n.° 34, resulta claramente da directiva que o legislador comunitário em momento algum pretendeu referir-se à intervenção de um agente no âmbito do artigo 8.° Portanto, esta disposição não apresenta qualquer ambiguidade.

41 Seguidamente, os recorrentes na causa principal sustentam que, caso o artigo 8.° viesse a ser interpretado no sentido de que não se aplica no caso da intervenção de um agente, passaria a aplicar-se o artigo 6.°, com a consequência de que os impostos especiais de consumo seriam, no caso em apreço, exigíveis exclusivamente no Grão-Ducado do Luxemburgo, país onde se verificou a introdução no consumo.

42 A este respeito, há que observar que, embora o artigo 6.° preveja realmente que o imposto especial de consumo se torna exigível no momento da introdução dos produtos no consumo num Estado-Membro, isso, todavia, não exclui que, por força dos artigos 7.°, 9.° ou 10.°, os impostos especiais de consumo sejam seguidamente cobrados num outro Estado-Membro, podendo os impostos especiais de consumo eventualmente pagos no primeiro Estado-Membro ser então reembolsados ao abrigo do disposto no artigo 7.°, n.° 6, ou do artigo 10.°, n.° 4.

43 Ora, uma situação como a descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio surge como podendo estar abrangida tanto pelo artigo 7.° como pelo artigo 10.° da directiva.

44 Em primeiro lugar, o artigo 10.° enuncia, no seu n.° 2, que o fornecimento de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo que já tenham sido introduzidos no consumo em determinado Estado-Membro e que impliquem a expedição ou o transporte desses produtos com destino a uma pessoa estabelecida num outro Estado-Membro que não possua a qualidade de depositário, de operador registado ou não registado, e que sejam expedidos ou transportados directa ou indirectamente pelo vendedor ou por sua própria conta, dá origem à exigibilidade do imposto especial de consumo sobre esses produtos no Estado-Membro de destino.

45 Esta última disposição foi redigida de modo a abranger não apenas a hipótese do transporte ou da expedição pelo próprio vendedor, mas também, e de um modo muito mais amplo, todas as hipóteses de expedição ou de transporte por conta do vendedor.

46 Além disso, a fórmula utilizada nesta disposição revela claramente que o legislador comunitário está mais interessado na natureza objectiva das transacções do que na forma jurídica que lhes seja dada.

47 A este respeito, há que observar que, no caso em apreço na causa principal, a EMU e a MBL são filiais de uma mesma sociedade e que, a esse título, podem ser consideradas como fazendo parte da mesma entidade económica, apesar do facto de serem pessoas colectivas distintas (v. acórdão de 12 de Julho de 1984, Hydrotherm, 170/83, Recueil, p. 2999, n.° 11).

48 Resulta ainda do despacho de reenvio que a MBL não age por iniciativa dos particulares que representa, mas que lhes solicita encomendas de tabaco ou de cigarros que são seguidamente feitas exclusivamente à EMU, o vendedor. Por último, a MBL e a EMU definiram de um modo geral o quadro da sua cooperação num acordo de 1991, do qual resulta, designadamente, que os riscos inerentes à evolução das taxas de câmbio são suportados pela MBL e não pelos próprios compradores.

49 Portanto, há que considerar que, apesar da MBL ter agido na qualidade de mandatário dos compradores à luz do direito inglês, as mercadorias em causa no processo principal foram expedidas ou transportadas directa ou indirectamente pelo vendedor ou por sua própria conta, na acepção do disposto no artigo 10.° da directiva, e que os impostos especiais de consumo são exigíveis no Reino Unido.

50 No que toca à dupla tributação que resultará, segundo os recorrentes na causa principal, da cobrança dos impostos especiais de consumo no Reino Unido, há que referir que o artigo 10.°, n.° 4, prevê expressamente que, na hipótese em que se aplique o n.° 2, os impostos especiais de consumo pagos no Estado-Membro em que as mercadorias foram introduzidas no consumo são reembolsados.

51 No que respeita ao artigo 7.°, há que observar que, no seu n.° 1, prevê a cobrança dos impostos especiais de consumo no Estado-Membro no qual são detidos para fins comerciais os produtos que já foram introduzidos no consumo num primeiro Estado-Membro. O artigo 7.°, n.° 2, precisa que, para tal, quando esses produtos sejam entregues, ou se destinem a ser entregues ou afectos, noutro Estado-Membro, às necessidades de um operador que exerça uma actividade económica independente ou às necessidades de um organismo de direito público, o imposto torna-se exigível nesse outro Estado-Membro.

52 Num caso como o em apreço em que as mercadorias provenientes de um Estado-Membro são encaminhadas para outro Estado-Membro através da intervenção de um operador que age a título oneroso, que angariou previamente clientes neste último Estado e que organizou a importação destas mercadorias, há que considerar que o imposto especial de consumo é exigível neste último Estado-Membro.

53 Resulta das precedentes considerações que a directiva deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à cobrança, num Estado-Membro A, de impostos especiais de consumo sobre mercadorias introduzidas no consumo num Estado-Membro B, onde foram adquiridas a uma sociedade X, para as necessidades de particulares residentes no Estado-Membro A, por intermédio de uma sociedade Y, que intervém na qualidade de agente desses particulares e contra remuneração, sabendo-se que o transporte das mercadorias do Estado-Membro B para o Estado-Membro A foi também organizado pela sociedade Y, por conta dos particulares, e realizado por um transportador profissional que age a título oneroso.

Quanto às despesas

54 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido, dinamarquês, alemão, helénico, francês, irlandês, italiano, neerlandês, austríaco, finlandês, sueco, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pela Court of Appeal, por despacho de 31 de Julho de 1995, declara:

A Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à cobrança, num Estado-Membro A, de impostos especiais de consumo sobre mercadorias introduzidas no consumo num Estado-Membro B, onde foram adquiridas a uma sociedade X, para as necessidades de particulares residentes no Estado-Membro A, por intermédio de uma sociedade Y, que intervém na qualidade de agente desses particulares e contra remuneração, sabendo-se que o transporte das mercadorias do Estado-Membro B para o Estado-Membro A foi também organizado pela sociedade Y, por conta dos particulares, e realizado por um transportador profissional que age a título oneroso.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 2 de Abril de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias