DOMSTOLENS DOM
den 2 april 1998 *

I mål C-296/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Court of Appeal, London, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

The Queen

och

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in Black Ltd,

John Cunningham,

i närvaro av **Imperial Tobacco Ltd,**

angående tolkningen av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, s. 124, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129),

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G. C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena H. Ragnemalm, M. Wathelet och R. Schintgen samt domarna G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (referent), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann och L. Sevón,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham, genom Robert Venables, QC, samt Timothy Lyons och Amanda Hardy, barristers,

— Imperial Tobacco Ltd, genom David Vaughan, QC, och Mark Brealey, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Stephen Richards och Robert-Jay, barristers,

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, och Bernd Kloke, Oberregierungsrat, båda förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom biträdande juridiske rådgivaren Fokion Georgakopoulos, statens rättsliga råd, och rådgivaren Galateia Alexaki, avdelningen för gemenskapsrättsliga tvister, utrikesministeriet, båda i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom Catherine de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och Frédéric Pascal, chargé de mission, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Irlands regering, genom Michael A. Buckley, Chief State Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av Michael Collins, SC, och Jennifer Payne, barrister-at-law,

— Italiens regering, genom professor Umberto Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, biträdd av Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato, i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren Adriaan Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom ambassadören Franz Cede, i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom departementsrådet Erik Brattgård, rättssekretariatet för EU-frågor, Utrikesdepartementet, i egenskap av ombud, och

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa och Peter Oliver, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 4 mars 1997 av: EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham, företrädda av Robert Venables, Timothy Lyons, och Amanda Hardy, Imperial Tobacco Ltd, företrätt av David Vaughan och Mark Brealey, Förenade kungarikets regering, företrädd av Lindsey Nicoll, Stephen Richards och Robert Jay, Danmarks regering, företrädd av juridiske rådgivaren och avdelningschefen Peter Biering, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Greklands regering, företrädd av Fokion Georgakopoulos, Frankrikes regering, företrädd av Frédéric Pascal, Irlands regering, företrädd av Andreas O'Caoimh, SC, och Niamh Hyland, barrister-at-law, Italiens regering, företrädd av Ivo M. Braguglia, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren Marc Fierstra, utrikesministeriet, Finlands regering, företrädd av lagstiftningsrådet Tuula Pynnä, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Sveriges regering, företrädd av Erik Brattgård, och kommissionen, företrädd av Enrico Traversa och Peter Oliver,

och efter att den 17 april 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Court of Appeal har genom beslut av den 31 juli 1995, som inkom till domstolen den 18 september samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt två frågor om tolkningen av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, s. 124, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129, nedan kallat direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan å ena sidan EMU Tabac SARL (nedan kallat EMU), The Man in Black Ltd (nedan kallat MBL) och John Cunningham, som är en av direktörerna för det sistnämnda bolaget, och å andra sidan Commissioners of Customs and Excise (nedan kallade Commissioners) avseende uttag av punktskatt på cigaretter.

Brittisk lagstiftning

3 I artikel 2.1 i Tobacco Products Duty Act från år 1979 föreskrivs att "punktskatt skall tas ut på tobaksvaror som importeras ... till Förenade kungariket". I Excise Goods Regulations från år 1992 definieras vilka som är skattskyldiga samt när skatteskuld uppkommer. I Excise Duties (Personal Reliefs) Order från år 1992 fastställs vissa undantag, men de förefaller inte ha någon relevans för detta mål.

Tillämplig gemenskapslagstiftning

4 Medlemsstaterna skulle senast den 31 december 1992 införliva direktivet.

5 I artikel 6 föreskrivs följande:

"1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,

b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,

c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.

2. De villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion eller lagerbrister registreras. Punktskatt skall påföras och uppbäras enligt det förfarande som har fastställts av varje medlemsstat, varvid medlemsstaterna skall tillämpa samma förfaranden för skatteuttag och uppbörd på inhemska varor som på sådana som kommer från andra medlemsstater."

6 Artikel 7 har följande innehåll:

"1. Då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6 skall därför, då varor som redan släppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentligrättsligt reglerat organ, punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat.

3. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har blivit släppta för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligrättsliga organet.

4. De varor som avses i punkt 1 som flyttas mellan olika medlemsstaters territorier skall åtföljas av ett ledsagardokument som upptar de väsentliga uppgifterna från den handling som avses i artikel 18.1. Ledsagardokumentets form och innehåll skall fastställas i överensstämmelse med det förfarande som fastställs i artikel 24 i detta direktiv.

5. För den person, den näringsidkare eller det organ som avses i punkt 3 gäller följande:

a) Han skall innan varorna avsänds göra en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och garantera betalningen av punktskatten.

b) Han skall betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts av denna medlemsstat.

c) Han skall samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har erlagts.

6. Den punktskatt som erlagts i den första medlemsstat som avses i punkt 1 skall återbetalas i enlighet med artikel 22.3."

7 Av artikel 8 framgår följande:

"Vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats."

8 I artikel 9.1 och 9.2 föreskrivs följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6–8 inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.

2. För att fastställa att de varor som avses i artikel 8 är avsedda för kommersiella ändamål måste medlemsstaterna bl. a. ta hänsyn till följande:

— innehavarens kommersiella status och dennes skäl för att inneha dem,

— den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,

— alla handlingar som hänför sig till varorna,

— varornas beskaffenhet,

— varornas kvantitet.

För att kunna tillämpa innehållet i första stycket femte strecksatsen får medlemsstaterna fastställa referensnivåer, uteslutande till ledning för bevisningen. Dessa får inte understiga följande:

a) *Tobaksvaror*

Cigaretter	800 st
Cigariller (cigarrer med en vikt av högst 3 g per styck)	400 st
Cigarrer	200 st
Röktobak	1,0 kg

b) *Alkoholdrycker*

Spritdrycker	10 l
Mellanprodukter	20 l
Viner (varav högst 60 l mousserande vin)	90 l
Öl	110 l

Till och med den 30 juni 1977 tillåts Irland att tillämpa referensnivåer som inte får understiga 45 liter för vin (varav högst 30 liter mousserande vin) och 55 liter för öl."

9 Artikel 10 föreskriver följande:

"1. Punktskattebelagda varor inköpta av personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning skall

beskattas i destinationsmedlemsstaten. I denna artikel avses med 'destinationsmedlemsstat' den medlemsstat dit försändelsen eller transporten anländer.

2. Punktskatt skall därför tas ut i destinationsmedlemsstaten när punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat levereras till en sådan person som avses i punkt 1, som är etablerad i en annan medlemsstat, och varorna avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning.

3. Skatten i destinationsmedlemsstaten skall påföras säljaren vid leveranstidpunkten. Medlemsstaterna får dock införa bestämmelser som stipulerar att punktskatten skall betalas av en annan skatterepresentant än mottagaren av varorna. Skatterepresentanten måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av skattemyndigheterna där.

Den medlemsstat där säljaren är etablerad skall se till att denne uppfyller följande krav:

— Han skall garantera betalning av punktskatt på de villkor som ställs av destinationsmedlemsstaten innan varorna avsänds och se till att punktskatten betalas efter det att varorna anlänt.

— Han skall föra bok över varuleveranser.

4. I det fall som åsyftas i punkt 2 skall den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten återbetalas i enlighet med artikel 22.4.

5. Med förbehåll för vad som föreskrivs i gemenskapsrätten får medlemsstater fastställa särskilda regler för tillämpningen av denna bestämmelse på punktskattebelagda varor som omfattas av speciella nationella distributionsregler som är förenliga med fördraget."

Tvisten vid den nationella domstolen

10 EMU är ett bolag som har bildats enligt luxemburgsk rätt. Det är ett dotterbolag till The Enlightened Tobacco Co. (nedan kallat ETC), som är specialiserat på att sälja tobaksvaror i Storhertigdömet Luxemburg.

11 MBL är ett bolag bildat enligt brittisk rätt och är även det ett dotterbolag till ETC som, sedan november 1994, vänder sig till enskilda individer som är bosatta i Förenade kungariket och erbjuder dem att beställa cigaretter och tobak hos EMU. De enskilda individerna gör dessa beställningar för eget bruk på grundval av priser som har fastställts i luxemburgska franc via MBL, som köper in varorna och ombesörjer importen av dem till Förenade kungariket via en privat transportör i de enskilda individernas namn och för deras räkning, mot betalning av en provision. Kunderna får köpa högst 800 gram cigaretter per gång.

12 Villkoren för dessa transaktioner definierades i ett avtal mellan EMU och MBL ingånget den 14 november 1994.

13 Bland annat föreskrivs det att EMU skall öppna och upprätthålla ett kreditkonto för inköp i MBL:s namn avseende alla inköp som enskilda individer gör via MBL.

14 MBL har för sin del åtagit sig att direkt inbetala de summor som erhållits av kunderna till bankkonton i London eller Luxemburg. Bolaget skall oåterkalleligt garantera att betalningen sker då det erhåller den månatliga sammanställningen av transaktionerna på kreditkontot enligt EMU:s sedvanliga betalningsvillkor. MBL har dessutom åtagit sig att, genom att höja eller sänka den provision bolaget tar ut av enskilda individer, kompensera alla ändringar av priserna i pund sterling till följd av förändringar i växelkurserna.

15 Avtalen om inköp och försäljning skall ingås i Storhertigdömet Luxemburg, som även är det land där äganderätten övergår. Engelsk rätt skall tillämpas.

16 Punktskatterna är i regel högre i Förenade kungariket än i Luxemburg.

17 Commissioners beslagtog under år 1995 vissa kvantiteter tobaksvaror i samband med import i Dover, vilket de enligt den nationella lagstiftningen har rätt till när punktskatt skall betalas.

18 EMU, MBL och John Cunningham väckte talan mot beslutet att beslagta varorna. De yrkade att den nationella domstolen dels skulle fastställa att brittisk punktskatt inte behövde betalas och att beslaget av tobaksvarorna i fråga var olagligt, dels skulle förbjuda Commissioners att upprätthålla beslaget av de produkter som importerats inom ramen för sökandenas system. De ansåg nämligen att punktskatt skulle tas ut i Storhertigdömet Luxemburg och att produkterna i fråga följaktligen var undantagna från punktskatt i Förenade kungariket, varför deras priser blev klart lägre, i vissa fall upp till 40 procent lägre.

19 Efter det att talan ogillades fullföljde klagandena i målet vid den nationella domstolen talan till Court of Appeal, genom ansökan av den 30 maj 1995.

20 Eftersom den nationella domstolen ansåg att tvistens lösning berodde på hur direktivet och särskilt dess artikel 8 skulle tolkas, beslutade den att förklara målet vilande och begära att EG-domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"1. Följer det av rådets direktiv 92/12/EEG och i synnerhet av artikel 8 i detta direktiv, att varor inte får beläggas med punktskatt i medlemsstat A om

i) varorna förvärvats för en enskild individs personliga bruk i medlemsstat A,

ii) varorna förvärvats i medlemsstat B av ett ombud som agerar på den enskildes vägnar,

iii) ombudet har ombesörjt transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A, och

iv) den enskilde inte själv har rest med varorna från medlemsstat B till medlemsstat A?

2. Då en plan har utarbetats och marknadsförts kommersiellt och enligt detta system inköp har skett genom ombud i medlemsstat B för en enskild individs personliga bruk i medlemsstat A, och det inköpta genom ombudets försorg transporterats från medlemsstat B till medlemsstat A, följer det då av direktiv 92/12/EEG att punktskatt inte skall tas ut på dessa varor i medlemsstat A?"

21 Av beslutet om hänskjutande framgår att den nationella domstolens två frågor huvudsakligen syftar till att få klarhet i om direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot arvode, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.

22 Det skall inledningsvis påpekas att det framgår av direktivet att det syftar till att fastställa ett visst antal regler vad gäller innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, i synnerhet för att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater.

23 Det skall vidare betonas att direktivet, såsom framgår av det tredje, det femte, det sjätte och det elfte övervägandet, föreskriver en skillnad mellan å ena sidan varor som innehas i kommersiellt syfte och som under transporten skall åtföljas av ledsagardokument och å andra sidan varor som innehas för personligt bruk.

24 Vad gäller de sistnämnda varorna skall det påpekas att det, i den utsträckning som artikel 8 föreskriver att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där varorna har förvärvats, inte krävs något ledsagardokument då de transporteras till en annan medlemsstat.

25 Tillämpningen av artikel 8 förutsätter emellertid att flera villkor är uppfyllda. De punktskattebelagda varorna skall således ha förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och skall ha transporterats av dem själva.

26 Dessa villkor bör göra det möjligt att fastställa att de punktskattebelagda varor som har förvärvats i en medlemsstat och sedan transporterats till en annan medlemsstat absolut skall innehas personligen.

27 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har inledningsvis betonat att denna bestämmelse skall tillämpas i ett sådant fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, där inköp av punktskattebelagda varor har gjorts genom ombud som även ombesörjer transporten av varorna.

28 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har till stöd för sin talan gjort gällande att rättsgrundsatsen i romersk rätt — qui facit per alium facit per se — att en person som handlar genom ombud skall behandlas på samma sätt som om han själv hade handlat, utgör en allmän princip i ett visst antal rättsordningar, bland annat i engelsk rätt, och är av särskild vikt i detta fall då varken den engelska eller den franska, den italienska, den spanska, den tyska, den nederländska eller den portugisiska versionen av direktivet utesluter möjligheten att anlita ombud.

29 Detta resonemang skall inte godtas.

30 Inledningsvis framgår av domstolens fasta rättspraxis att gemenskapsrättsliga begrepp i princip inte skall definieras med utgångspunkt i en eller flera nationella rättsordningar, om inte annat uttryckligen anges (dom av den 14 januari 1982 i mål 64/81, Corman, REG 1982, s. 13, punkt 8). Artikel 8 i direktivet innehåller emellertid inte någon uttrycklig hänvisning till nationella rättsordningar.

31 Även om det antogs att den ovannämnda principen är gemensam för alla medlemsstater, skall det vidare, i likhet med generaladvokatens påpekande, påpekas att det

rör sig om en civilrättslig princip, närmare bestämt om en obligationsrättslig princip, som inte nödvändigtvis kan tillämpas på skatterättens område, som präglas av särskilda syften.

32 Det skall slutligen betonas att inom ramen för direktivet har gemenskapslagstiftaren genom en uttrycklig ad hoc-formulering behandlat det fall att tredje man är inblandad. Samma sak gäller artikel 9.3 och artikel 10.1.

33 Det skall således konstateras att beträffande artikel 8 innehåller ingen språkversion någon uttrycklig föreskrift om en sådan inblandning men att det däremot av den danska och den grekiska versionen synnerligen klart framgår att transporten skall skötas personligen av dem som har förvärvat de punktskattebelagda varorna för att punktskatten skall kunna tas ut i inköpslandet.

34 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har medgett att de sistnämnda två versionerna utesluter att tredje man är inblandad som ombud. De anser emellertid att dessa språkversioner inte skall följas, eftersom de står i strid med andra språkversioner, på grund av att befolkningen i dessa två medlemsstater endast utgjorde 5 procent av befolkningen i de tolv stater som var medlemmar då direktivet antogs och eftersom deras språk inte var lättförståeligt för medborgarna i andra medlemsstater.

35 Det skall i detta avseende påpekas att den danska och den grekiska versionen och de övriga språkversionerna endast motsäger varandra, om man följer det resonemang som har föreslagits av klagandena i målet vid den nationella domstolen.

36 Att inte beakta dessa två språkversioner, vilket klagandena i målet vid den nationella domstolen har föreslagit, skulle dessutom stå i strid med EG-domstolens

fasta rättspraxis, enligt vilken nödvändigheten av en enhetlig tolkning av gemenskapens rättsakter utesluter att en bestämmelse, då osäkerhet råder, betraktas för sig utan tvärtom kräver att den skall tolkas och tillämpas mot bakgrund av de övriga språkversionerna (se bland annat dom av den 12 juli 1979 i mål 9/79, Koschniske, REG 1979, s. 2717, punkt 6). Alla språkversioner skall dessutom av principiella skäl tillmätas samma värde, som inte kan variera på grund av den andel av gemenskapsbefolkningen som använder språket i fråga.

37 Av det ovan anförda följer att artikel 8 i direktivet inte är avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud. Villkoren för att artikel 8 skall vara tillämplig är således inte uppfyllda i en sådan situation som den hänskjutande domstolen avser.

38 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har också påpekat att rättssäkerhetsprincipen, såsom den bland annat har formulerats i dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), förutsätter att direktivet tolkas på så sätt att alla otydligheter skall tolkas till enskilda individers fördel i den mån bestämmelserna kan ha ekonomiska återverkningar.

39 Det skall i detta avseende påpekas att förekomsten av en eventuell otydlighet i en bestämmelse endast kan fastställas med hänsyn till det sammanhang den förekommer i (se bland annat dom av den 17 november 1983 i mål 292/82, Merck, REG 1983, s. 3781, 3792, punkt 12).

40 Såsom redan har visats i denna dom, särskilt i punkt 34, framgår det klart av direktivet att gemenskapslagstiftaren inte vid någon tidpunkt har avsett att även ett ombud skall omfattas av artikel 8. Denna bestämmelse är följaktligen inte på något sätt otydlig.

41 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har i andra hand hävdat att om artikel 8 tolkas så, att den inte är tillämplig i ett fall då ett ombud anlitas, skulle artikel 6 vara tillämplig, med påföljd att punktskatt i det föreliggande fallet enbart skulle kunna tas ut i Storhertigdömet Luxemburg, som är det land där varorna har släppts för konsumtion.

42 I detta avseende skall det påpekas att även om det i artikel 6 föreskrivs att skattskyldigheten för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion i en medlemsstat, utesluter det emellertid inte att punktskatt sedan tas ut i en annan medlemsstat med stöd av artiklarna 7, 9 och 10, varvid de punktskatter som eventuellt har erlagts i den första staten skall återbetalas i enlighet med artikel 7.6 eller artikel 10.4.

43 Såväl artikel 7 som artikel 10 i direktivet kan emellertid inte avse en sådan situation som den hänskjutande domstolen har beskrivit.

44 Inledningsvis föreskriver artikel 10.2 att punktskatt skall tas ut i destinationsmedlemsstaten när punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat levereras till sådana personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som är etablerade i en annan medlemsstat, och när varorna avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning.

45 Den sistnämnda bestämmelsen har avfattats så, att den inte enbart täcker det fallet att säljaren själv transporterar eller avsänder varorna utan på ett mycket mer omfattande sätt täcker även alla de fall där varorna avsänds eller transporteras för säljarens räkning.

46 Dessutom framgår det klart av den formulering som har använts i denna bestämmelse att gemenskapslagstiftaren snarare är intresserad av transaktionernas objektiva beskaffenhet än av deras rättsliga form.

47 Det skall i det avseendet påpekas att EMU och MBL i det föreliggande fallet är dotterbolag till ett och samma bolag och att de i den egenskapen kan anses höra till en och samma ekonomiska enhet, trots att de är skilda juridiska personer (se dom av den 12 juli 1984 i mål 170/83, Hydrotherm, REG 1984, s. 2999, punkt 11).

48 Av beslutet om hänskjutande framgår dessutom att MBL inte handlar på initiativ av de enskilda individer som det företräder utan att bolaget erbjuder dessa enskilda individer att beställa tobak och cigaretter. Beställningarna lämnas sedan uteslutande till EMU, som är säljaren. MBL och EMU har slutligen på ett allmänt sätt definierat ramarna för sitt samarbete i ett avtal som ingicks år 1991, av vilket det bland annat framgår att det är MBL och inte köparna själva som skall bära de risker som beror på förändringar i växelkurserna.

49 Det skall följaktligen anses att även om MBL enligt engelsk rätt handlar som köparnas ombud, avsänds eller transporteras varorna i målet vid den nationella domstolen direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning i den mening som avses i artikel 10 i direktivet. Punktskatt skall därför tas ut i Förenade kungariket.

50 Vad gäller den dubbelbeskattning som enligt klagandena i målet vid den nationella domstolen skulle följa av att punktskatten togs ut i Förenade kungariket, skall det anföras att artikel 10.4 uttryckligen föreskriver att i fall där artikel 10.2 är tillämplig skall den punktskatt återbetalas som erlagts i den medlemsstat där varorna har släppts för konsumtion.

51 Vad gäller artikel 7 skall det påpekas att artikel 7.1 föreskriver att då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Artikel 7.2 anger att då dessa varor antingen levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller av ett offentligrättsligt reglerat organ, skall punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat.

52 I ett fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, där varor som härrör från en medlemsstat transporteras till en annan medlemsstat av en näringsidkare som handlar mot ersättning och som först har ingått avtal med kunderna i den sistnämnda staten och har ombesörjt importen av varorna, skall punktskatten tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.

53 Av vad som anförts ovan följer att direktivet skall tolkas så, att det inte utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot ersättning, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.

Rättegångskostnader

54 De kostnader som har förorsakats den brittiska, den danska, den tyska, den grekiska, den franska, den irländska, den italienska, den nederländska, den österrikiska, den finska och den svenska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 31 juli 1995 ställts av Court of Appeal — följande dom:

Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992, skall tolkas så, att det inte utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot ersättning, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 2 april 1998.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande