CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 17 april 1997 *

1. De Court of Appeal heeft het Hof van Justitie twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [1] (hierna: „richtlijn").

De feiten

2. De Court of Appeal wenst te vernemen, in welk land de accijns verschuldigd is wanneer een particulier voor eigen behoefte accijnsproducten (in casu tabaksproducten) verkrijgt in een staat B, vanwaar zij vervolgens worden vervoerd naar staat A, waar de betrokkene woont, en daarbij telkens een vertegenwoordiger optreedt namens die particulier.

3. Dat is het geval in deze casuspositie, waarin volgens de plastische voorstelling van de verwijzende rechter „appellanten samen een systeem hebben opgezet waarbij een inwoner van het Verenigd Koninkrijk vanuit zijn luie stoel in dit land tabak kan verkrijgen die hij bij een winkel in Luxemburg heeft gekocht". Aldus vermijden zij de accijnzen in het Verenigd Koninkrijk, die hoger zijn dan in Luxemburg.

4. Verzoekers in het hoofdgeding zijn twee vennootschappen en een natuurlijk persoon. De eerste vennootschap, EMU Tabac SARL (hierna: „verkoper" of „detailhandelaar"), is een kleinhandelaar die in Luxemburg tabaksproducten verkoopt. De tweede, The Man in Black Limited (hierna: „vertegenwoordiger"), treedt op als vertegenwoordiger van eventuele kopers in het Verenigd Koninkrijk. J. Cunningham is een directeur van deze laatste vennootschap.

5. De twee vennootschappen zijn dochters van een andere vennootschap (The Enlightened Tobacco Company). Tussen die dochterondernemingen is er een louter commerciële band; beide hebben eigen directeuren. Ofschoon EMU Tabac SARL ook verkoopt

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

1 — PB L 76, blz. 1.

aan particulieren in Luxemburg, hebben bijna al haar verkopen betrekking op bestellingen van bepaalde hoeveelheden sigaretten of tabak door particulieren in het Verenigd Koninkrijk.

6. Het door de twee vennootschappen bedachte en toegepaste systeem is het volgende:

a) De verkoper verkrijgt onder licentie sigaretten van een bepaald merk.

b) De verkoper en de vertegenwoordiger hebben een commerciële overeenkomst waarin is bepaald, dat de detailhandelaar een crediteurenrekening op naam van de vertegenwoordiger opent en aanhoudt voor alle aankopen die klanten via de vertegenwoordiger verrichten. De vertegenwoordiger heeft zich ertoe verbonden, alle betalingen van klanten rechtstreeks naar bankrekeningen in Londen of Luxemburg over te maken en heeft daarvoor zekerheid gesteld.

c) De klanten kopen tabaksproducten volgens een procedure die de twee partijen als volgt omschrijven:

„1. Het verzoek om van de detailhandelaar producten te kopen gaat uit van de klant.

2. De vertegenwoordiger ontvangt dit verzoek en brengt het aan de detailhandelaar in Luxemburg over, handelend als vertegenwoordiger van de klant.

3. De detailhandelaar is vrij om op het verzoek tot aankoop in te gaan en stelt de vertegenwoordiger (in diens hoedanigheid van vertegenwoordiger van de klant) ervan in kennis dat hij op het verzoek ingaat door de producten te leveren, tezamen met een voor ontvangst getekende kopie van de orderbevestiging van de vertegenwoordiger.

4. De koopovereenkomst voor de producten komt tot stand in Luxemburg en de eigendom van de producten gaat over in Luxemburg. Op de overeenkomst is Engels recht van toepassing."

d) De vertegenwoordiger zorgt voor het vervoer van de goederen voor rekening van de klant; de vertegenwoordiger ondertekent de vervoersovereenkomst als gemachtigde van de klant.

c) Aangezien het verkopen aan particulieren betreft, kan geen enkele klant meer dan 800 sigaretten tegelijk kopen. Wanneer een grotere bestelling wordt geplaatst of wanneer een klant in een bepaalde maand een te groot aantal sigaretten bestelt, zendt de vertegenwoordiger hem een formulier waarin wordt gesteld, dat hij de levering moet weigeren, daar deze voor persoonlijk gebruik moet zijn bestemd.

7. Volgens de verwijzingsbeschikking verloopt de operatie in de praktijk als volgt:

a) De individuele klant krijgt een bestelformulier voor sigaretten, dat hij invult en aan de vertegenwoordiger bezorgt samen met een cheque voor het met de bestelling overeenstemmende bedrag.

b) Nadat het bedrag van de cheque is overgemaakt op de klantenrekening van de vertegenwoordiger te Londen, wordt dat feit met de naam en het adres van de klant meegedeeld aan het kantoor van de vertegenwoordiger te Luxemburg.

c) Een werknemer van de vertegenwoordiger gaat naar het kantoor van de detailhandelaar (in hetzelfde gebouw). Na aanvaarding van de bestelling levert de detailhandelaar de goederen.

d) De vertegenwoordiger verpakt de goederen, die daarna door de vervoersonderneming bij zijn kantoor worden afgehaald en bij de klant in het Verenigd Koninkrijk worden bezorgd.

e) Ten slotte betaalt de vertegenwoordiger de detailhandelaar en de vervoersonderneming via een rekening-courant waarop voordien via de rekening van de vertegenwoordiger in Londen een bedrag is overgemaakt dat overeenstemt met de prijs van de goederen en de vervoerskosten. Het restant van het door de koper aan de vertegenwoordiger betaalde bedrag is diens commissie.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8. De Britse administratie (The British Customs and Excise) nam in Dover een bepaalde hoeveelheid tabak in beslag die was ingevoerd volgens het zo-even beschreven systeem en eiste betaling van de Britse accijns op die goederen.

9. Verzoekers wendden zich vervolgens tot de High Court of Justice (Queen's Bench Division) met het verzoek, vast te stellen dat geen Britse accijns verschuldigd was en dat de inbeslagneming van de tabak onwettig was, en de Commissioners te verbieden de met hun systeem ingevoerde tabak in beslag te nemen.

10. Nadat de High Court of Justice hun verzoek had afgewezen, stelden verzoekers hoger beroep in bij de Court of Appeal, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

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

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

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

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

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

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

De gemeenschapsregeling

11. Accijnzen zijn indirecte belastingen op bepaalde producten zoals tabaksproducten, alcoholische dranken en koolwaterstoffen. Aangezien er tot dusver geen enkele harmonisatie heeft plaatsgevonden, verschillen de tarieven van lidstaat tot lidstaat.

12. Zowel in de Gemeenschap vervaardigde als ingevoerde producten zijn accijnsplichtig. De betaling ervan wordt gewoonlijk uitgesteld totdat de goederen tot verbruik worden uitgeslagen. Het logische gevolg daarvan is, dat accijnzen in beginsel worden geïnd in de lidstaat waar de producten worden verbruikt.

13. Vóór de totstandbrenging van de interne markt konden accijnsproducten in entrepot worden geplaatst of via de entrepots van verschillende lidstaten passeren, mits bepaalde grenscontroles werden verricht, wanneer zij onder een schorsingsregeling waren geplaatst. [2] Sinds de instelling van de interne markt zijn die controles niet langer mogelijk.

14. De richtlijn bevat een algemene regeling voor accijnsproducten en geeft concrete regels voor het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles die noodzakelijk zijn om de inning van de belastingschuld te waarborgen.

15. Volgens de algemene regel van artikel 6 van de richtlijn wordt de accijns verschuldigd bij de uitslag tot verbruik van de producten. [3] De accijnstarieven zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt.

16. Artikel 7 van de richtlijn bevat de regeling voor in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten die in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden [4]: in dat geval worden de accijnzen geheven in die andere lidstaat, en wordt de reeds betaalde accijns terugbetaald door de lidstaat vanwaar de producten kwamen. Deze bepaling [5] luidt als volgt:

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

2. Hiertoe wordt de accijns, onverminderd artikel 6, indien producten die bij toepassing van artikel 6 reeds in het verbruik zijn

2 — De schorsingsregeling is de fiscale regeling die van toepassing is op de productie, de verwerking, het voorhanden houden en het verkeer van producten waarbij de rechten nog niet verschuldigd zijn ofschoon het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan.

3 — Artikel 6 bepaalt ook, dat de accijns verschuldigd is bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel 14, lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen. Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt hoe dan ook beschouwd:
a) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling;
b) iedere fabricage, ook op onregelmatige wijze, van deze producten buiten een schorsingsregeling;
c) elke invoer, ook op onregelmatige wijze, van deze producten, wanneer deze producten niet onder een schorsingsregeling worden geplaatst.

4 — Deze voetnoot betreft enkel de Spaanse tekst.

5 — Sinds de wijziging van lid 2 van richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 92/12 (PB L 390, blz. 124).

gebracht in een lidstaat, daarna in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, of in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent of van een publiekrechtelijke instelling, verschuldigd in die andere lidstaat.

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

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

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

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

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

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

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

(...)"

17. Artikel 8 van de richtlijn luidt als volgt: „Voor door particulieren voor eigen behoefte verkregen en door hen zelf vervoerde producten moet de accijns volgens het voor de interne markt geldende beginsel in de lidstaat van verkrijging worden geheven."

18. Artikel 9 van de richtlijn bevat de regeling voor accijnsproducten die voor commerciële doeleinden zijn bestemd:

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

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

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

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

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

— elk document betreffende deze producten;

— de aard van deze producten;

— de hoeveelheid van deze producten.

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

(...)"

19. Artikel 10 van de richtlijn bevat een specifieke regeling voor bepaalde soorten transacties waarbij een verzending of vervoer van accijnsproducten plaatsvindt:

„1. Accijnsproducten die worden gekocht door personen die niet de hoedanigheid van erkend entrepothouder of geregistreerd of niet-geregistreerd bedrijf hebben, en die direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd, worden aan accijns onderworpen in de lidstaat van bestemming. Onder ‚lidstaat

van bestemming' in de zin van dit artikel wordt verstaan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

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

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

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

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

— een administratie voeren van de leveringen van de producten.

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

(...)"

De eerste prejudiciële vraag

20. De eerste prejudiciële vraag van de verwijzende rechter gaat over artikel 8 van de richtlijn. Opdat voor accijnsproducten rechten verschuldigd zijn in het land van verkrijging moet volgens deze bepaling zijn voldaan aan drie cumulatieve voorwaarden:

a) de producten moeten door particulieren zijn verkregen;

b) de particulieren moeten die producten voor eigen behoefte hebben verkregen, en

c) de producten moeten door de particulieren zelf zijn vervoerd.

21. In casu is er geen probleem met betrekking tot de tweede voorwaarde, waarvan de juridische aspecten duidelijk zijn. Zowel partijen als de verwijzende rechter erkennen, dat de particulieren in het Verenigd Koninkrijk de tabaksproducten voor eigen gebruik en niet voor commerciële doeleinden verkrijgen. De toepassing van de desbetreffende criteria van artikel 9 van de richtlijn lijkt geen moeilijkheden op te leveren.

22. Dit geldt echter niet voor de twee andere voorwaarden. De discussie tussen partijen ging vooral over de voorwaarde inzake het vervoer van de producten, die belangrijke uitleggingsvragen doet rijzen. Volgens mij moet echter ook de eerste voorwaarde worden onderzocht tegen de achtergrond van het in de verwijzingsbeschikking van de Britse rechter beschreven systeem.

i) *Het begrip „door particulieren verkregen" in de zin van artikel 8 van de richtlijn*

23. Ik wijs allereerst op een punt waarmee, gelet op de opmerkingen van sommige partijen, onvoldoende rekening lijkt te zijn gehouden: de richtlijn waarvan het Hof om uitlegging wordt verzocht, is een fiscale norm, die bepaalde fiscale materies wil regelen en die daarvoor fiscaalrechtelijke begrippen gebruikt. Ik bedoel daarmee, dat in de richtlijn gebruikte woorden die overeenkomen met begrippen van burgerlijk of handelsrecht, een vrij autonome betekenis kunnen hebben die niet noodzakelijkerwijs geheel overeenstemt met die in het burgerlijk of handelsrecht.

24. Het is derhalve mogelijk, dat het begrip particuliere koper in het burgerlijk of handelsrecht niet helemaal overeenstemt met het begrip in artikel 8 van de richtlijn. Dat is met name het geval voor het specifieke aspect van het optreden van de particulier bij de koopovereenkomst die door de richtlijn wordt beoogd wanneer zij voorziet in de mogelijkheid om de overeenkomst via een derde te sluiten of uit te voeren.

25. In het burgerlijk recht is dat in het algemeen mogelijk voor alle soorten rechtshandelingen, volgens het beginsel dat wie iets voor zichzelf doet, dat ook via een ander kan

doen. Vanuit fiscaal oogpunt kan het evenwel nuttig zijn onderscheid te maken tussen verkrijging door de koper zelf en verkrijging via een vertegenwoordiger of lasthebber.

26. Ik denk meer bepaald, dat het begrip „particulier" op wiens verkrijging artikel 8 van de richtlijn betrekking heeft (en ik beklemtoon, enkel om te regelen waar de accijnzen verschuldigd zijn) enger is, en het optreden van derden-lasthebbers uitsluit. Twee hoofdredenen brengen mij tot die opvatting.

27. In de eerste plaats moet een particulier, om in de lidstaat van verkrijging te worden belast, een aantal opeenvolgende persoonlijke handelingen verrichten: zoals ik hierna in detail zal uiteenzetten, moet hij zich naar die lidstaat begeven en vervolgens zelf de daar gekochte goederen naar zijn land vervoeren. Deze voorwaarden lijken mij logischerwijs te impliceren, dat ook de verkrijging als zodanig moet zijn beperkt tot verkrijging door de koper zelf en niet via een vertegenwoordiger of tussenpersoon kan plaatsvinden.

28. In de tweede plaats bevat de richtlijn nauwkeurige regels voor het optreden van andere personen dan de koper bij het intracommunautaire handelsverkeer in accijnsproducten. Behalve in de tussenkomst van erkende entrepothouders, geregistreerde of niet-geregistreerde bedrijven voorziet de richtlijn ook in het geval van een „fiscaal vertegenwoordiger die niet de geadresseerde van de producten is" (artikel 10, lid 3). Indien de koper, om onder de regel van artikel 8 te vallen wanneer de producten de grens van een lidstaat overschrijden, zonder meer zou kunnen worden vervangen door eender welke natuurlijke of rechtspersoon aan wie daartoe last is gegeven, dan zou dat artikel dat uitdrukkelijk hebben vermeld.

29. Artikel 8 van de richtlijn heeft dus enkel betrekking op het persoonlijk optreden van een particulier die zelf een aantal opeenvolgende handelingen verricht (reis naar een andere lidstaat, aankoop van accijnsproducten en vervoer daarvan naar zijn eigen land). Transacties die niet aan die kenmerken beantwoorden — zoals hier het geval is — kunnen niet onder de regel van dat artikel vallen.

30. Dit wordt nog duidelijker bij het hierna volgende onderzoek van de derde voorwaarde voor toepassing van artikel 8 van de richtlijn.

ii) *Het begrip „vervoerde producten" volgens een letterlijke uitlegging van artikel 8 van de richtlijn*

31. De eerste zin van artikel 8 van de richtlijn stelt twee uitleggingsproblemen aan de orde. In de eerste plaats lopen de verschillende taalversies sterk uiteen. In de tweede plaats levert het in die bepaling gehanteerde begrip „vervoer" zelf een aantal moeilijkheden op.

32. De in artikel 8 gebruikte uitdrukking [„door particulieren (...) verkregen en door hen zelf vervoerde producten"] is op verschillende manieren vertaald in de talen van de lidstaten die ten tijde van de vaststelling van de richtlijn deel uitmaakten van de Gemeenschap.

33. Sommige taalversies hanteren dezelfde uitdrukking „transportados por ellos" zonder enige toevoeging; dit is het geval in de Spaanse en de Engelse [6] versie. Andere versie versterken het voornaamwoord „ellos" met een ander woord (zoals in de Franse [7], de Portugese [8], de Italiaanse [9], de Nederlandse [10] of de Duitse [11] versie). De Griekse [12] en de Deense [13] versie ten slotte beklemtonen nog meer het persoonlijke aspect, door het gebruik van woorden die overeenkomen met „in persoon vervoeren".

34. Mijns inziens volgt uit een letterlijke uitlegging van deze bepaling, dat de persoon die het vervoer verricht de particuliere koper zelf moet zijn, en niemand anders. Zelfs indien men de meer „radicale" taalversies buiten beschouwing laat, impliceren de woorden „door hen vervoerd" of „door hen zelf vervoerd" in de andere taalversies, dat het gaat om vervoer door, en niet enkel in opdracht van de betrokkene.

35. Uiteraard kan een koper iemand anders belasten met het vervoer van de goederen, of gebruik maken van de diensten van een vertegenwoordiger om dat te doen. Dergelijke handelingen gaan de grenzen van artikel 8 van de richtlijn evenwel te buiten, daar de particuliere koper de goederen niet zelf „vervoert" zoals dat artikel vereist, maar aan een derde het vervoer toevertrouwt, hem daarmee belast, of daarover met hem een overeenkomst sluit.

36. Artikel 8 van de richtlijn maakt geen gewag van „producten die voor rekening van particulieren worden vervoerd" noch van „verzending", een handeling die de diensten

6 — „transported by them".
7 — „transportés par eux-mêmes".
8 — „transportados pelos propios".
9 — „trasportati dai medesimi".
10 — „door hen zelf vervoerde producten".
11 — „Waren, die Privatpersonen (...) selbst befördern".
12 — „τα οποια μεταφερουν αυτοπροσωπως".
13 — „Og som de selv medfører".

van een derde impliceert. Beide formules komen echter wel voor in andere bepalingen van de richtlijn:

a) artikel 10, lid 1, van de richtlijn heeft het over „producten (...) die *direct of indirect* door de verkoper of *voor diens rekening worden verzonden of vervoerd*". [14] Lid 2 van dat artikel hanteert dezelfde bewoordingen. In beide leden worden dus juridische formules gebruikt die ruimer en meer flexibel zijn dan die van artikel 8.

b) Artikel 9, lid 3, betreft producten die „op een atypische wijze worden vervoerd *door particulieren of voor hun rekening*". [15] Deze mogelijkheid wordt in artikel 8 evenwel niet vermeld.

37. Het is zeer significant dat artikel 8, anders dan artikel 10, niet voorziet in de — in dat laatste artikel voorziene en geregelde — mogelijkheid dat de bedoelde goederen door particulieren naar hun land van verblijf worden gezonden, dus dat zij aan derden worden afgegeven en verzonden; artikel 8 bevat integendeel het dwingende vereiste dat de goederen worden vervoerd door degene die ze heeft verkregen.

38. Volgens de letter van dit artikel gaat het dus om vervoer door de particulier en niet door een derde. Dat veronderstelt mijns inziens, dat de particulier die de accijnsproducten heeft gekocht, naar een ander land is gegaan en de producten zelf vervoert.

39. Dat de particulier een reiziger moet zijn, staat niet met zoveel woorden in artikel 8, maar moet logischerwijs worden verondersteld. Toen artikel 26 van de richtlijn een bijzondere regeling invoerde voor het Koninkrijk Denemarken (een regeling die door de Toetredingsakte naderhand is uitgebreid tot het Koninkrijk Zweden en de Republiek Finland), werd artikel 8 rechtstreeks in verband gebracht met bepaalde kwantitatieve beperkingen voor „reizigers" die zich naar dat land begeven of die, wanneer zij daar wonen, het Deense grondgebied verlaten.

40. Als tijdelijke afwijking van de regeling van artikel 8, machtigt artikel 26 [16] de lidsta-

14 — Cursivering van mij.

15 — Cursivering van mij.

16 — De oorspronkelijke tekst van artikel 26 luidt als volgt:
„1. Onverminderd het bepaalde in artikel 8 wordt Denemarken mits een herzieningsmechanisme wordt ingesteld in de trant van wat is vastgesteld in artikel 28 terdecies van richtlijn 77/388/EEG [PB L 145, blz. 6], tot en met 31 december 1996 gemachtigd om, in het algemene kader van de harmonisatie van de accijnstarieven, de specifieke bepalingen van de leden 2 en 3 toe te passen inzake gedistilleerde dranken en tabaksfabrikaten.
2. Denemarken wordt gemachtigd om de volgende kwantitatieve maxima toe te passen:
— reizigers die zich voor privédoeleinden naar Denemarken begeven, komen in aanmerking voor de op 31 december 1992 geldende vrijstellingen voor sigaretten, cigarillo's of rooktabak en voor gedistilleerde dranken;
— in Denemarken wonende reizigers die Denemarken hebben verlaten voor een kortere periode dan die welke op 31 december 1992 geldt, komen in aanmerking voor de op deze datum in Denemarken geldende vrijstellingen voor sigaretten en gedistilleerde dranken.
3. Denemarken wordt gemachtigd accijnzen te heffen en de nodige verificaties te verrichten betreffende gedistilleerde dranken, sigaretten, cigarillo's en rooktabak.
(...)"
Dit artikel is recentelijk per 1 januari 1997 vervangen door de corresponderende tekst van richtlijn 96/99/EG van de Raad van 30 december 1996 tot wijziging van richtlijn 92/12 (PB 1997, L 8, blz. 12).

ten tot wie de richtlijn is gericht beperkingen toe te passen op reizigers die op hun grondgebied accijnsproducten binnenbrengen die zij zelf in een andere lidstaat hebben gekocht. [17] Dat veronderstelt logischerwijs, dat artikel 8 wordt uitgelegd zoals ik zo-even heb uiteengezet, namelijk dat de reiziger die de grens overschrijdt de betrokken producten persoonlijk heeft verkregen en zelf heeft vervoerd.

41. Ofschoon artikel 8 evenmin verwijst naar de „persoonlijke bagage" van de reiziger, waarvan de gekochte producten deel moeten uitmaken, geloof ik niet, dat dit aldus kan worden uitgelegd, dat het vervoer kan worden verricht door een derde die handelt voor rekening van de particulier. In artikel 28 van de richtlijn verschijnt de term „persoonlijke bagage" enkel met betrekking tot reizigers die zich door middel van een intracommunautaire vlucht of overtocht naar een andere lidstaat begeven en aan wie vrijstelling van accijns kan worden verleend. [18] Dat staat evenwel los van artikel 8, dat bepaalt dat de kopers de accijnzen van het land van verkrijging van de producten moeten betalen.

42. Men mag echter niet vergeten, dat nu artikel 8 van de richtlijn op alle accijnsproducten slaat, de reiziger sommige daarvan zelf kan vervoeren zonder dat hij ze noodzakelijkerwijs in zijn „persoonlijke bagage" stopt: zo is bijvoorbeeld de benzine die hij in het land van bestemming heeft gekocht en die zich in de tank van zijn voertuig bevindt, geen deel van zijn „persoonlijke bagage" in de strikte zin van het woord, maar zij valt toch onder de regel van artikel 8. Dat verklaart dus waarom de gemeenschapswetgever in dat artikel niet heeft geëist, dat alle bedoelde producten zich in de persoonlijke bagage van de reizigers bevinden.

43. Daarom deel ik het standpunt van alle lidstaten die opmerkingen hebben ingediend, behalve Frankrijk, en ben ik het niet eens met dat van verzoekers, dat op dit punt ten dele overeenstemt met dat van de Commissie en de Franse regering. [19]

17 — De nieuwe tekst van artikel 26 van de richtlijn, die van kracht werd op 1 januari 1997, machtigt Denemarken en Finland om de rechtenvrije toegang te beperken tot „personen die het grondgebied gedurende een periode van meer dan 24 uur hebben verlaten".

18 — Tot 30 juni 1999 kunnen de lidstaten aan die reizigers vrijstelling verlenen voor de accijns op producten die zij kopen op een luchthaven of in een haven of aan boord van een vliegtuig of een schip. De vrijstelling geldt alleen voor producten waarvan de hoeveelheden, per persoon en per reis, niet de maxima overschrijden die zijn vastgesteld in de geldende communautaire bepalingen inzake het reizigersverkeer tussen derde landen en de Gemeenschap.

19 — Volgens de Commissie kan artikel 8 toepassing vinden wanneer de goederen die de koper zelf heeft verkregen, niet door hem persoonlijk maar door een door hem aangewezen transporteur worden vervoerd. Volgens de Franse regering is artikel 8 zowel van toepassing wanneer de accijnsproducten worden vervoerd door de koper zelf als door een derde die voor zijn rekening handelt (tenzij het gaat om een transport waarvoor de verkoper verantwoordelijk is).

iii) *Het begrip „vervoerde producten" in artikel 8 in de normatieve context van de richtlijn*

44. Diezelfde uitlegging van de woorden „door hen zelf vervoerde producten" kan ook worden verdedigd op grond van andere overwegingen betreffende de interne betekenis van artikel 8 in het geheel van de regeling van de richtlijn.

45. Volgens de considerans moet de richtlijn twee dwingende vereisten verzoenen: enerzijds mag „het overbrengen van het grondgebied van een lidstaat naar dat van een andere niet (...) leiden tot een controle die het intracommunautaire vrije verkeer kan belemmeren"; anderzijds moet elke lidstaat er zeker van zijn dat hij de belasting kan innen tegen het door hem vastgestelde tarief en volgens de gemeenschappelijke regels van verschuldigdheid: daarom moet „het verkeer van aan accijns onderworpen producten bekend" zijn.

46. De accijnsregeling die sinds 1993 in de Gemeenschap van kracht is, veronderstelt behalve minimumtarieven ook geharmoniseerde fiscale structuren en gemeenschappelijke normen voor het voorhanden hebben en het intracommunautaire verkeer van accijnsproducten. Het intracommunautaire verkeer kan in de praktijk drie vormen aannemen:

a) Commercieel verkeer van goederen onder een schorsingsregeling: sinds de afschaffing van de grenscontroles is het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming gehandhaafd; het is gebaseerd op een strikt systeem van informatie en controle, waarin de — al dan niet geregistreerde — marktdeelnemers en de geleidedocumenten een sleutelrol spelen.

b) Commerciële activiteiten betreffende goederen waarover accijns is voldaan: deze vormen slechts een klein percentage van de intracommunautaire handel in accijnsproducten. [20] Ook voor deze activiteiten is voorzien in een gedetailleerde regeling voor de mechanismen van informatieverstrekking door de marktdeelnemers en controle door de lidstaten.

c) Grensoverschrijdende aankopen door particulieren, zoals bedoeld in artikel 8 van de richtlijn. Anders dan voor de twee andere systemen is hier niet voorzien in enige informatieplicht, daar de tussenkomst van marktdeelnemers als tussenpersonen is uitgesloten.

20 — Aldus het verslag van de Commissie aan de Raad en het Europese Parlement van 13 september 1995, ingediend overeenkomstig artikel 4 van richtlijn 92/79/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten, en de overeenkomstige bepalingen van de richtlijnen 92/80/EEG, 92/84/EEG en 92/82/EEG betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor andere accijnsproducten [COM(95) 285 def.].

47. In die normatieve context moet artikel 8 worden beschouwd in het licht van de andere bepalingen van de richtlijn, zodat de uitlegging ervan de doeltreffendheid van de andere bepalingen niet in gevaar brengt.

48. In de eerste plaats zou artikel 9 van de richtlijn, dat betrekking heeft op producten die voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, grotendeels ondoeltreffend worden indien een systeem van koop en vervoer als in het hoofdgeding veralgemeend zou worden. In een dergelijk systeem zouden de lidstaten na de afschaffing van de binnengrenzen in de praktijk namelijk nauwelijks nog kunnen nagaan, of is voldaan aan de criteria aan de hand waarvan volgens die bepaling kan worden vastgesteld of de vervoerde producten voor commerciële doeleinden dan wel voor eigen gebruik zijn bestemd. Zij zouden bijvoorbeeld moeilijk kunnen controleren, of een particulier die tegelijkertijd of na elkaar verschillende vertegenwoordigers inzet, de indicatieve niveaus overschrijdt waaronder de producten in beginsel worden geacht voor privédoeleinden te zijn verworven.

49. Het feit dat de ondernemingen in het systeem dat in het hoofdgeding aan de orde is, bestellingen van particulieren weigeren als die de indicatieve niveaus overschrijden, bewijst dat zij fraude willen vermijden. Het is evenwel geen afdoende argument om te ontkennen, dat een veralgemening van het systeem objectief gezien een vrijbrief voor fraude zou opleveren.

50. In de tweede plaats zou de bij artikel 10 van de richtlijn ingestelde regeling voor de verkoop op afstand, die uitgaat van het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming en niet in het land van verkrijging, hoogstwaarschijnlijk systematisch worden omzeild wanneer het gaat om aankopen tussen landen met sterk uiteenlopende belastingtarieven, die er logischerwijs toe aanzetten om producten te verwerven in het land met het laagste tarief.

51. De regeling van artikel 10 slaat namelijk uitdrukkelijk slechts op de verkoop op afstand van producten „die direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden verzonden of vervoerd". Volgens verzoekers valt een systeem als in het hoofdgeding buiten de werkingssfeer van deze bepaling, daar in dat systeem niet de verkopers, maar de kopers via een vertegenwoordiger zorgen voor het vervoer.

52. Indien deze uitlegging werd gevolgd, zou er met betrekking tot de verwerving op afstand een lacune zijn in de richtlijn: ofschoon het door EMU Tabac gehanteerde systeem niet onder een letterlijke uitlegging van artikel 10 valt, gaat het zowel economisch als juridisch om verwerving op afstand. De beste juridische techniek om deze lacune aan te vullen is die van de uitlegging bij analogie, die erin bestaat op een bepaald geval de rechtsregel toe te passen die geldt in een grotendeels vergelijkbare situatie.

53. De rechtsfiguur die mijns inziens zowel vanuit economisch als juridisch oogpunt de „koop op afstand" door een particulier „vanuit zijn luie stoel" in het Verenigd Koninkrijk het dichtst benadert, is juist de bij artikel 10 van de richtlijn geregelde „verkoop op afstand".

54. Zo de gemeenschapswetgever voor de in artikel 10 bedoelde verkoop op afstand het beginsel van belastingheffing in de staat van bestemming heeft willen handhaven, moet dit beginsel ook worden geacht te gelden voor de koop op afstand die in het hoofdgeding aan de orde is, zodat de kopers accijns moeten betalen in de staat waar zij de tabaksproducten ontvangen, en niet in de staat vanwaar die producten hen worden toegezonden.

55. Het beginsel van belastingheffing in het land van oorsprong (of juister, in het land van verkrijging), dat is neergelegd in artikel 8 van de richtlijn, is dus niet van toepassing op de onderhavige situatie. De werkingssfeer daarvan is beperkt tot de verkrijging door particulieren die zelf zorgen voor het vervoer van de verkregen producten, die voor de persoonlijke behoeften van de koper moeten zijn bestemd.

56. Aan de analogie tussen de koop en de verkoop op afstand wordt niet afgedaan door het feit dat artikel 10 eist, dat de producten direct of indirect door de verkoper of voor diens rekening worden vervoerd. Om zich aan de door artikel 10 aan de verkoper opgelegde complexe verplichtingen [21] te onttrekken, zou het volstaan, dat de verkoper met zijn klant (of zoals hier het geval is, met diens vertegenwoordiger) een nauwkeurige overeenkomst sluit over het vervoer, en desnoods zelf de betreffende borg of zekerheid stelt.

57. Zoals ik al zei, bevat de richtlijn ten slotte een aantal regels over de tussenkomst van andere personen dan de koper, wanneer de accijnsproducten aan de koper worden verzonden. Het kan gaan om een erkend entrepothouder, een geregistreerd of niet-geregistreerd bedrijf of een fiscaal vertegenwoordiger van de geadresseerde van de producten. De tussenkomst van deze laatste, wiens functie typisch overeenstemt met die van de vertegenwoordiger, belet niet dat op de verkoop op afstand de regel van belastingheffing in de staat van bestemming toepassing vindt. Om de reeds vermelde redenen moet dit ook gelden voor de koop op afstand die in het hoofdgeding aan de orde is.

iv) *Argumenten tegen de voorgestelde uitlegging van het begrip „vervoerde producten"*

58. Verzoekers hebben verschillende argumenten aangevoerd voor een andere opvatting dan die welke ik heb uiteengezet. Zij

21 — Voorafgaand aan de verzending van de producten moet de verkoper de betaling van de accijns waarborgen onder de voorwaarden die de lidstaat van bestemming heeft vastgesteld; na aankomst van de producten moet hij voor de betaling van de accijns zorgen en moet hij een administratie voeren van de leveringen.

baseren zich enerzijds op de algemene regel van artikel 6 van de richtlijn en op „het voor de interne markt geldende beginsel", genoemd in artikel 8. Anderzijds stellen zij, dat de door mij verdedigde uitlegging van artikel 8 tot dubbele belastingheffing leidt en artikel 10 van de richtlijn overbodig maakt.

59. Volgens artikel 6 van de richtlijn wordt de accijns inderdaad verschuldigd bij de uitslag tot verbruik. De juridische waarde van dat artikel is evenwel groter noch kleiner dan die van de andere artikelen van de richtlijn. Uit deze bepaling kan dus niet worden afgeleid, dat bij intracommunautair verkeer van accijnsproducten de regel van belastingheffing in de staat van verkrijging voorrang heeft op de regel van belastingheffing in de staat van bestemming. Onderzoek van de richtlijn leidt veeleer tot het tegengestelde resultaat.

60. Van de drie reeds aangehaalde vormen van intracommunautair verkeer van accijnsproducten (commercieel verkeer van goederen onder een schorsingsregeling, commerciële activiteiten betreffende goederen waarover accijns is voldaan en aankopen door particulieren voor eigen behoefte) vallen de eerste twee onder de regel van belastingheffing in de staat van bestemming.

61. Zowel producten die onder een schorsingsregeling als daarbuiten in het kader van andere intracommunautaire commerciële activiteiten in het verkeer zijn, zoals bij de verkoop op afstand, worden belast in de staat van bestemming.

62. De regel van belastingheffing in het land van oorsprong heeft dus een beperktere strekking dan verzoekers beweren. Hij is van toepassing op de verkrijging van producten die daarna niet meer tussen de lidstaten circuleren en, overeenkomstig artikel 8 van de richtlijn, ook op producten die door particulieren voor niet-commerciële doeleinden worden verkregen en vervoerd.

63. De richtlijn streeft dus naar een evenwicht tussen de twee regels (belastingheffing in het land van oorsprong en belastingheffing in het land van bestemming), waaraan niet kan worden getornd met de stelling dat de eerste algemeen van toepassing is, ook buiten de gevallen waartoe de gemeenschapswetgever hem heeft willen beperken.

64. Het belang van „het voor de interne markt geldende beginsel", op grond waarvan volgens artikel 8 van de richtlijn de accijns in de lidstaat van verkrijging moet worden geheven, is voor de uitlegging veel kleiner dan verzoekers betogen.

65. De interne markt wordt gekenmerkt door de afschaffing tussen de lidstaten van hinderpalen voor het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal. Zij omvat een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer is gewaarborgd volgens de bepalingen van het Verdrag (artikel 7 A EG-Verdrag).

66. Volgens mij is dat beginsel evenwel verenigbaar met een fiscaal stelsel waarin de accijnzen — of andere belastingen, zoals de BTW — bij intracommunautaire commerciële transacties in bepaalde gevallen moeten worden betaald in het land van bestemming in plaats van in het land van oorsprong. Uiteraard is ook het omgekeerde systeem (belastingheffing in het land van oorsprong), dat bovendien het voordeel van eenvoud en veiligheid biedt, volstrekt verenigbaar met de interne markt.

67. Het vrije verkeer van goederen en derhalve de totstandbrenging van de interne markt zou in feite slechts worden belemmerd indien over accijnsproducten discriminerende interne belastingen of heffingen van gelijke werking als invoerrechten werden geheven (hetgeen hier niet het geval is) of indien die producten dubbel werden belast. Juist om die dubbele heffing te vermijden, regelt de richtlijn in detail onder welke voorwaarden de accijnzen verschuldigd zijn en voorziet zij in bepaalde gevallen in teruggaaf (artikel 22).

68. Wat artikel 8 betreft, wordt dubbele belastingheffing vermeden — en worden de eisen van „het voor de interne markt geldende beginsel" geëerbiedigd, zodat het intracommunautaire verkeer zonder grenscontroles wordt vergemakkelijkt — door de toepassing van de regel van belastingheffing in het land van oorsprong, ook al is dat afhankelijk van bepaalde voorwaarden die ik reeds heb genoemd. Ik geloof niet, dat dat beginsel, hoe belangrijk ook als criterium voor de uitlegging van de regel, impliceert dat de grenzen van artikel 8 in de door verzoekers verdedigde zin moeten worden verlegd.

69. Volgens verzoekers kan de door mij verdedigde uitlegging van artikel 8 onder bepaalde omstandigheden leiden tot een duidelijk geval van dubbele belasting, daar zij voor hetzelfde product zowel accijnzen moeten betalen bij de aankoop in Luxemburg als bij de ontvangst in het Verenigd Koninkrijk.

70. Ik ben het daar niet mee eens. Het stelsel van de richtlijn is gebaseerd op het beginsel van eenmalige belasting, waardoor zelfs een gehele titel (titel IV) is gewijd aan „Teruggaaf" van in het intracommunautaire verkeer reeds betaalde bedragen, zodat dubbele belasting van dezelfde producten wordt vermeden.

71. Artikel 22, lid 1, van de richtlijn luidt als volgt: „Voor de tot verbruik uitgeslagen

accijnsproducten kan in daarvoor in aanmerking komende gevallen op verzoek van een bedrijf in het kader van de bedrijfsuitoefening de accijns worden teruggegeven door de belastingautoriteiten van de lidstaat waarin de uitslag tot verbruik heeft plaatsgevonden, wanneer die producten niet bestemd zijn om in die lidstaat te worden verbruikt." De leden 3 en 4 van dat artikel betreffen inzonderheid de voorwaarden voor teruggaaf in de gevallen bedoeld in de artikelen 7 en 10.

72. Mijns inziens volstaan deze bepalingen om dubbele belasting van dezelfde producten te voorkomen, aangezien de teruggaveregeling van toepassing is op verzoekers, die enkel in het Verenigd Koninkrijk accijns verschuldigd zijn.

73. Ook al mocht de richtlijn een juridische lacune bevatten voor de regeling van de „koop op afstand" zoals die in het hoofdgeding aan de orde is en waarbij in theorie de verkoper direct noch indirect voor het vervoer zorgt, dan nog kan via analogie — als middel om de rechtsorde aan te vullen — het beginsel van de teruggaaf van de in het land van oorsprong reeds betaalde accijnzen op dat geval worden toegepast, daar enkel de accijnzen van het land van bestemming verschuldigd zijn.

74. Indien artikel 8 in de door mij verdedigde zin wordt uitgelegd, lijkt mij ten slotte ook verzoekers' argument over de zinloosheid van artikel 10 van de richtlijn ongegrond.

75. Mijns inziens dient artikel 10 niet enkel ter bevestiging van de regel dat bij een verkoop op afstand belasting wordt geheven in het land van bestemming, maar ook om de verplichtingen van de verkoper vast te stellen en aldus controle op de heffing van die rechten door de betrokken lidstaat mogelijk te maken.

76. Verzoekers hebben ten dele gelijk wanneer zij stellen, dat indien artikel 8 in de door mij verdedigde zin wordt uitgelegd, artikel 10 niets wezenlijks toevoegt waardoor kan worden bepaald welke staat de accijnzen moet heffen. Indien de regel van artikel 8 (belastingheffing in het land van oorsprong) enkel betrekking heeft op goederen die door particulieren zijn gekocht en vervoerd, valt de verkoop op afstand a sensu contrario daar niet onder. Dat is juist waarin artikel 10 voorziet.

77. Dat betekent evenwel niet, dat artikel 10 overbodig of redundant is. De gemeenschapswetgever had immers goede redenen om dit artikel in de richtlijn op te nemen, daar de verkoop op afstand als economisch fenomeen zeer geschikt is voor bepaalde accijnsproducten en er dus een uitdrukke-

lijke bepaling nodig was om het rechtskader daarvan nader te bepalen.

78. Concluderend ben ik van mening, dat op de eerste prejudiciële vraag moet worden geantwoord, dat onder de door de verwijzende rechter vermelde omstandigheden accijnzen verschuldigd zijn in de lidstaat van bestemming.

De tweede prejudiciële vraag

79. Zowel verzoekers als interveniënte aan de zijde van de Britse administratie menen, dat de tweede vraag niet behoeft te worden beantwoord indien artikel 8 van de richtlijn in de hiervoor uiteengezette zin wordt uitgelegd.

80. Hoewel ik dit standpunt in wezen deel, is er volgens mij niets op tegen om de verwijzende rechter een uitdrukkelijk antwoord te geven, en te bevestigen dat de in zijn tweede vraag bedoelde hypothese geenszins belet — wel integendeel — dat accijnzen worden geheven in de staat waarnaar de producten worden verzonden.

81. In feite loopt de tweede prejudiciële vraag grotendeels gelijk met de eerste. De Court of Appeal stelt eigenlijk dezelfde vraag over dezelfde casuspositie (aankoop in lidstaat B ten behoeve van een particulier die woont in lidstaat A, via een vertegenwoordiger die handelt namens de particulier en die zorgt voor het vervoer van de gekochte producten). Het enige verschil is, dat de verwijzende rechter in de tweede vraag uitdrukkelijk preciseert, dat er sprake is van „een commercieel opgezet en geëxploiteerd systeem".

82. Het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag omvat mijns inziens a fortiori de hypothese van de tweede vraag. Het bestaan van een systeem zoals door de verwijzende rechter is beschreven, kan niet beletten dat accijnzen worden geheven in de lidstaat van bestemming wanneer de producten niet door de particulieren zelf zijn verkregen en naar die staat vervoerd, maar in het kader van een ingewikkeld commercieel mechanisme zijn verzonden.

83. De richtlijn maakt duidelijk onderscheid tussen transacties waarbij enkel particulieren betrokken zijn en transacties die wegens de tussenkomst van marktdeelnemers een commercieel karakter hebben. Enkel artikel 8 van de richtlijn (en bij afleiding artikel 9, lid 3) heeft het uitdrukkelijk over „particulieren" en beklemtoont aldus dat hun transacties een

louter persoonlijk karakter hebben, en geen handels- of beroepskarakter.

84. De hypothese waarbij een marktdeelnemer in de uitoefening van zijn functie op welke wijze ook tussenkomt bij het intracommunautaire verkeer van accijnsproducten, valt daarentegen buiten de werkingssfeer van artikel 8 van de richtlijn.

85. Overeenkomstig dat onderscheid is een systeem voor de distributie van tabaksproducten waarin één of meerdere marktdeelnemers in verschillende stadia een beslissende rol spelen — doordat zij bestellingen ontvangen, die aanvaarden of afwijzen, de aanvaarde bestellingen doorsturen, de producten in ontvangst nemen en het vervoer ervan organiseren naar de woonplaats in een andere lidstaat van de klant die een voorschot heeft betaald — een duidelijk voorbeeld van een commerciële constructie die niets van doen heeft met verkrijgingen door particulieren als bedoeld in artikel 8 van de richtlijn.

86. In die constructie behoudt de tussenkomst van een commercieel dienstenbedrijf dat zich aanbiedt als vertegenwoordiger van de koper bovendien haar eigen kenmerken: dat bedrijf treedt op commerciële wijze op bij de verkrijging, het vervoer en de levering van accijnsproducten tussen lidstaten. Dat aan die transacties een overeenkomst met de klant (de eindverbruiker) voorafgaat, ontneemt ze niet hun commerciële karakter, op grond waarvan bijvoorbeeld tegen het bedrijf een vordering wegens wanprestatie kan worden ingesteld.

87. Ten slotte zou eender welke rechter op grond van de bijzonderheden van dit geval de vordering van verzoekers kunnen afwijzen door de fiscale bepalingen uit te leggen aan de hand van het criterium dat belastingontduiking zo veel mogelijk vermijdt.

88. Gezien de band tussen de verkoper en de vertegenwoordiger, die beide dochtervennootschappen zijn van een derde vennootschap, is het vanuit dat oogpunt zelfs mogelijk dat een nationaal rechter wiens rechtsstelsel het ter vermijding van rechtsmisbruik mogelijk maakt „de sluier van de rechtspersoonlijkheid op te lichten", artikel 10 van de richtlijn toepast, omdat het in werkelijkheid de verkoper zelf is die via een vennootschapsrechtelijke kunstgreep „indirect" de goederen ter bestemming brengt. Het woord „indirect" in artikel 10 van de richtlijn is wat vervoer betreft zeer flexibel en staat die conclusie niet in de weg.

89. Indien dat in laatste instantie noodzakelijk mocht blijken, kan de nationale rechter

op dezelfde wijze weigeren de door partijen aangevoerde regel (belastingheffing in het land van oorsprong) toe te passen, op grond dat het resultaat van die toepassing in dit geval kennelijk indruist tegen de geest en het doel van de richtlijn en andere bepalingen van de richtlijn hun nuttig effect ontneemt. Daardoor zou hij enkel het algemene rechtsbeginsel toepassen dat wetsontduiking verbiedt.

Conclusie

90. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Court of Appeal te beantwoorden als volgt:

„1) Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, inzonderheid artikel 8, verzet zich er niet tegen, dat accijnzen worden geheven in lidstaat A, wanneer:

a) de goederen zijn verkregen voor eigen gebruik door een particulier in lidstaat A;

b) deze goederen zijn verkregen in lidstaat B vanwaar zij naar lidstaat A zijn vervoerd;

c) de goederen zijn gekocht en vervoerd door tussenkomst van een vertegenwoordiger die namens en voor rekening van de particulier handelt, waarbij de vertegenwoordiger het vervoer van de goederen regelt;

d) de particulier niet zelf met de goederen van lidstaat B naar lidstaat A is gereisd.

2) Deze conclusie gaat ook op wanneer de aankopen met deze kenmerken deel uitmaken van een door één of meer marktdeelnemers commercieel opgezet en geëxploiteerd systeem."