FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 17 april 1997 *

1. Court of Appeal har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande två frågor angående tolkningen av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattebelagda varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor [1] (nedan kallat direktivet).

2. Court of Appeal vill veta i vilket land punktskatten skall tas ut när en enskild person för eget bruk förvärvar punktskattebelagda varor (närmare bestämt tobaksvaror) och när varorna förvärvas i medlemsstat B, varifrån de transporteras till medlemsstat A, där personen har hemvist, och båda transaktionerna sker via ett ombud som handlar för den enskilda personens räkning.

3. Så har skett i det föreliggande fallet där "klagandena utarbetade och genomförde en plan som möjliggör för en person som har hemvist i Förenade kungariket att utan att överge sin bekväma fåtölj i detta land erhålla tobak som har inköpts i en affär i Luxemburg", såsom den hänskjutande domstolen målande har beskrivit situationen. Personen undviker på detta sätt att betala de punktskatter som gäller i Förenade kungariket och som är högre där än i Luxemburg.

De faktiska omständigheterna

4. Klagandena i målet vid den nationella domstolen är två bolag och en fysisk person. Det första bolaget, EMU Tabac SARL (nedan kallat säljaren eller detaljisten), är ett detaljhandelsföretag som säljer tobaksvaror i Luxemburg. Det andra bolaget, The Man in Black Limited (nedan kallat ombudet), handlar som ombud för eventuella köpare som har hemvist i Förenade kungariket. Cunningham är det sistnämnda bolagets direktör.

5. Båda bolagen är i sin tur dotterbolag till ett annat bolag (The Enlightened Tobacco Company). Förhållandet mellan dessa dotterbolag är kommersiellt och båda har egna direktörer. EMU Tabacs försäljning består nästan helt av beställningar av specifika

* Originalspråk: spanska.

1 — EGT L 76, s. 1.

kvantiteter cigarretter eller tobak från enskilda individer som har hemvist i Förenade kungariket, även om bolaget även säljer till enskilda individer som har hemvist i Luxemburg.

6. Det system som bolagen har utarbetat och genomfört är följande:

a) Säljaren förvärvar genom fullmakt cigarretter av ett visst märke.

b) Säljaren och ombudet har ett handelsavtal enligt vilket det första bolaget öppnar och upprätthåller ett kreditkonto i det senare bolagets namn, som täcker alla inköp som kunderna gör via ombudet. Ombudet förbinder sig att direkt överföra de belopp som kunderna inbetalat till bankkonton i London eller Luxemburg och ställer en garanti i detta syfte.

c) Försäljningen av varor sker för kundernas del enligt ett förfarande som båda parterna har beskrivit på följande sätt:

"1) Kunden gör en beställning av varorna från detaljisten.

2) Ombudet skall i egenskap av ombud för kunden ta emot denna beställning och översända den till detaljisten i Luxemburg.

3) Detaljisten godkänner efter gottfinnande köparens anbud och meddelar ombudet (i dennes egenskap av ombud för kunden) sitt godkännande genom att leverera varorna tillsammans med en kvitterad kopia av ombudets ordersedel.

4) Köpeavtalet beträffande varorna ingås i Luxemburg där äganderätten till dessa varor övergår. Avtalet regleras av engelsk rätt."

d) Ombudet ombesörjer transporten av varorna i kundens namn genom att ingå ett avtal med ett transportföretag. Ombudet undertecknar avtalet om transport i egenskap av kundens ombud.

e) Eftersom det rör sig om försäljning till enskilda, kan en kund inte köpa fler än 800 cigarretter per beställning. Om en beställning överstiger denna siffra eller om en stor kvantitet cigarretter beställs under en månad, meddelar ombudet kunden att han nekas ytterligare leverans, eftersom varorna endast skall vara för eget bruk.

7. Enligt beslutet om hänskjutande sker i praktiken följande:

a) Den enskilda kunden får en beställningsblankett för cigarretter, fyller i den och skickar den till ombudet tillsammans med en check för det motsvarande beloppet.

b) Efter att checken har lösts in och beloppet satts in på ombudets kundkonto i London, meddelas detta ombudets kontor i Luxemburg tillsammans med uppgifter om kundens namn och adress.

c) En anställd hos ombudet går till detaljistens kontor (som ligger i samma byggnad), och detaljisten levererar, efter att ha antagit anbudet, varorna till ombudet.

d) Därefter packar ombudet varorna, som avhämtas av transportföretaget och sänds till Förenade kungariket, där de levereras till kunden.

e) Ombudet betalar slutligen detaljisten och transportföretaget från ett löpande konto dit det tidigare, från ombudets konto i London, har överförts ett belopp som motsvarar priset för varorna och transportkostnaderna. Återstoden av vad köparen har betalat till ombudet utgör dennes provision.

Förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8. Den brittiska skatteförvaltningen (the Commissioners of Customs and Excise) begärde att en viss kvantitet tobak som hade importerats enligt det ovan beskrivna systemet skulle beslagtas i Dover och krävde att den brittiska punktskatten för varorna skulle betalas.

9. Klagandena vände sig till High Court of Justice (Queen's Bench Division) och yrkade att det skulle fastställas att de brittiska punktskatterna inte skulle kunna tas ut, att beslaget av tobaken var rättsstridigt och att det skulle fastställas att den brittiska skatteförvaltningen inte hade rätt att beslagta tobak som importerats enligt det system som klagandena utarbetat.

10. Efter det att High Court of Justice hade ogillat dessa yrkanden överklagade klagandena till Court of Appeal, som beslutade att förklara målet vilande och begära att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande två frågor:

"1. Följer det av rådets direktiv 92/12/EEG, och i synnerhet 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 rest med varorna från medlemsstat B till medlemsstat A?

2. Då en plan utarbetats och marknadsförts kommersiellt och enligt detta system inköp skett genom ombud i medlemsstat B för en enskilds personliga bruk i medlemsstat A, och det inköpta genom ombudets försorg transporteras 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?"

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

11. Punktskatt är en indirekt skatt som tas ut på vissa produkter, som tobaksvaror, alkoholdrycker och mineraloljor. De skattesatser som medlemsstaterna tillämpar varierar, eftersom dessa ännu inte har harmoniserats.

12. Punktskatter tas ut på varor som har tillverkats i gemenskapen eller importerats till denna. Skatten betalas vanligtvis först när varorna släpps för konsumtion. I enlighet med detta är uttaget av punktskatt i princip en fråga för den medlemsstat där varan konsumeras.

13. Innan den inre marknaden upprättades kunde de varor som skulle beläggas med punktskatt förvaras i lager eller flyttas mellan lager i de olika medlemsstater som avtalat om punktskatteuppskov [2], eftersom gränskontroller senare skulle äga rum. Efter det att den inre marknaden upprättades är sådana kontroller inte längre möjliga.

14. I direktivet fastställs de allmänna villkoren för punktskattebelagda varor och uppställs särskilda regler för innehav och flyttning av dem samt för vilka kontroller som är nödvändiga för att säkerställa att skatteskulder betalas.

15. I artikel 6 i direktivet föreskrivs som en allmän regel att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion [3], med tillämpning av de vid den konkreta tidpunkten gällande skattesatserna i den medlemsstat där varorna släpps för konsumtion.

16. I artikel 7 i direktivet föreskrivs att punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat kan "förvaras" [4] för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat. Punktskatten skall då tas ut i denna andra medlemsstat och skall återbetalas av den medlemsstat från vilken varorna kommer. Bestämmelsen [5] har följande lydelse:

"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

2 — Punktskatteuppskovet är ett system som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten ännu inte kan tas ut, trots att den omständighet som ger upphov till skatteplikt har inträffat.

3 — Enligt artikel 6 inträder skattskyldigheten även när sådana förluster eller lagerbrister förekommer som i enlighet med artikel 14.3 skall beläggas med punktskatt. Frisläppande av punktskattebelagda varor skall i vart fall anses utgöras av
a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,
b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna, och
c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.

4 — Fotnot 4 gäller bara den spanska språkversionen.

5 — Efter den ändring som har gjorts i punkt 2 genom rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 med ändring av direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor och med ändring av direktiv 92/12 (EGT L 390, s. 124).

artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, eller är avsedda att levereras till en annan medlemsstat 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.

..."

17. I artikel 8 i direktivet föreskrivs 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."

18. Genom artikel 9 i direktivet regleras systemet för punktskattebelagda varor avsedda för kommersiella ändamål:

"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:

..."

19. Artikel 10 i direktivet innehåller särskilda regler för vissa sorters transaktioner som rör flyttning eller transport av punktskattebelagda varor:

"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.

...»

Den första tolkningsfrågan

20. Den hänskjutande domstolens första fråga hänför sig till artikel 8 i direktivet, vars tillämpning förutsätter att tre kumulativa villkor är uppfyllda för att gällande punktskatt skall kunna påföras varor i det land där de förvärvas:

a) Varorna skall ha förvärvats av enskilda individer.

b) Varorna skall ha förvärvats av enskilda individer för eget bruk.

c) Varorna skall ha transporterats av enskilda individer.

21. I det föreliggande fallet uppkommer inget problem vad gäller det andra villkoret vars rättsliga grund är klar: såväl parterna i tvisten som den hänskjutande domstolen har konstaterat att enskilda, som har hemvist i Förenade kungariket, förvärvar tobaksvarorna för eget bruk, inte i kommersiella syften. Inga tvivel uppkommer beträffande tillämpningen av de villkor som i detta sammanhang föreskrivs i artikel 9 i direktivet.

22. Detsamma gäller inte i fråga om de andra två villkoren. Tvisten mellan parterna har särskilt koncentrerats till transportkravet, som medför ansenliga tolkningsproblem, men min uppfattning är att även det första villkoret skall undersökas och prövas i samband med den plan som den brittiska domstolen har beskrivit i sitt beslut om hänskjutande.

i) *Begreppet "varor som förvärvats av enskilda individer" i den mening som avses i artikel 8 i direktivet*

23. Jag skall inleda med att erinra om en sak som mot bakgrund av yttrandena från vissa av parterna tydligen inte har beaktats i tillräcklig utsträckning: direktivet, av vilket en tolkning har begärts, utgör en skatteregel avsedd för skattefrågor och innehåller i det syftet skatterättsliga definitioner. Med detta menar jag att de begrepp som används i direktivet i förhållande till motsvarande civil- eller handelsrättsliga begrepp kan ha en relativt självständig betydelse som inte i alla avseenden sammanfaller med motsvarande civil- eller handelsrättsliga begrepp.

24. Mot denna bakgrund är det möjligt att den enskilda individ som är köpare i sin egenskap av civil- eller handelsrättsligt subjekt inte helt motsvarar det subjekt som det hänvisas till i artikel 8 i direktivet. Subjektet i artikel 8 avser en specifik aspekt av den enskilda individens delaktighet i det köpeavtal som anges i direktivet, nämligen där det föreskrivs en möjlighet för honom att genom tredje man ingå avtalet eller genomföra dess innehåll.

25. Motsvarande möjlighet föreligger vanligtvis inom civilrätten för alla typer av rättshandlingar med stöd av principen att allt

som en person kan göra för egen räkning kan han också göra för någon annan. Ur skattesynvinkel kan det emellertid vara lämpligt att skilja mellan de förvärv som någon gör för egen räkning och de förvärv som görs med hjälp av ombud.

26. Jag anser närmare bestämt att begreppet enskild individ, vars förvärv artikel 8 i direktivet avser (enligt min uppfattning endast för att reglera var punktskatten kan tas ut), har en mer begränsad räckvidd, på ett sätt som utesluter att tredje man agerar som ombud. Det finns två huvudsakliga anledningar till att jag intar denna ståndpunkt.

27. För det första rör det sig om en enskild individ som har att personligen företa ett antal sammanhängande rättshandlingar för att dra fördel av skattereglerna i den medlemsstat där förvärvet sker. Såsom jag strax kommer att undersöka, skall han resa till denna medlemsstat och därifrån själv transportera de förvärvade varorna. Det förefaller mig logiskt att förvärvet som sådant i enlighet med dessa krav även skall utföras av den enskilda individen själv och inte genom ombud.

28. För det andra regleras i direktivet noggrant den omständigheten att andra personer än köparen deltar i flyttning av punktskattebelagda varor inom gemenskapen. Förutom rättshandlingar som företas av gode män eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering, omnämns i direktivet "en annan skatterepresentant än mottagaren av varorna" (artikel 10.3). Om den person som är köpare utan vidare skulle kunna ersättas av en annan fysisk eller juridisk person, som han själv har gett fullmakt, för att själv kunna dra fördel av den regel som föreskrivs i artikel 8 när varorna flyttas från en medlemsstat till en annan, skulle denna artikel ha innehållit en uttrycklig bestämmelse om det.

29. Följaktligen avser artikel 8 i direktivet endast de handlingar som den enskilda individen utför för egen del, genom att aktivt utföra ett antal på varandra följande transaktioner (resa till en annan medlemsstat, inköp av punktskattebelagda varor och transport till det egna landet) som han själv måste utföra. De inköp och försäljningar som inte uppfyller dessa krav — vilket de inte gör i det föreliggande fallet — kan inte omfattas av den regel som artikeln innehåller.

30. Allt detta blir mer begripligt genom att det tredje tillämpningsvillkoret som uppställs i artikel 8 i direktivet undersöks, vilket jag nu skall göra.

ii) *Begreppet "varor som transporterats" enligt en bokstavstolkning av artikel 8 i direktivet*

31. Den första meningen i artikel 8 i direktivet medför två tolkningsproblem av relevans här. För det första innehåller de olika språkversionerna avgörande skillnader sinsemellan. För det andra är tolkningen av själva begreppet "transporterats" inte oproblematisk.

32. Det uttryck som används i artikel 8 i direktivet ("varor som förvärvats av enskilda individer ... och transporterats av dem själva") har översatts på olika sätt till de olika språken i de medlemsstater som hörde till gemenskapen då direktivet antogs.

33. Vissa språkversioner innehåller uttrycket "transporterats av dem" ["transportados por ellos"] utan några tillägg: detta gäller för den spanska och den engelska versionen. [6] I andra språk har man betonat pronomenet "dem" genom att tillägga ett annat ord. Detta har gjorts i den franska [7], den portugisiska [8], den italienska [9], den nederländska [10] och den tyska [11] versionen. I den grekiska [12] och den danska [13] versionen har slutligen den personliga aspekten framhävts genom att uttryck med innebörden "transportera personligen" har använts.

34. Enligt min uppfattning medför en bokstavstolkning att den som företar rättshandlingen skall vara just den enskilda individ som är köpare och inte någon annan person. Även om de mer "radikala" språkversionerna inte förelåg, skulle själva betydelsen av begreppet "transporterats av dem" eller "transporterats av dem personligen", som används av de övriga språkversionerna, avse en transport som företas — och inte enbart beställs — av personen själv.

35. Det är riktigt att en person kan ge en annan person i uppdrag att transportera en vara eller anlita ett ombud för att göra detta. Sådana transaktioner omfattas emellertid inte av tillämpningsområdet för artikel 8 i direktivet, eftersom den enskilda individen inte "transporterar", vilket direktivet förutsätter, utan "beställer" från en annan person, "ingår ett avtal" med en annan person, eller "ger i uppdrag" åt en annan person att ombesörja transporten.

36. I artikel 8 föreskrivs inte "varor som transporterats på uppdrag av en enskild individ eller för hans räkning". Någon hänvisning görs inte heller till verksamheten att

6 — "Transported by them".
7 — "Transportés par eux-mêmes".
8 — "Transportados pelos próprios".
9 — "Trasportati dai medesimi".
10 — "door hen zelf vervoerde produkten".
11 — "Waren, die Privatpersonen ... sie selbst befördern".
12 — "τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως".
13 — "Og som de selv medfører".

"sända", som innebär att tredje mans tjänster anlitas. Båda möjligheterna återfinns emellertid i andra bestämmelser i direktivet.

a) Således hänvisas i artikel 10.1 i direktivet till "varor ... *som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt* av säljaren *eller för dennes räkning*" [14]. Samma formulering används i artikel 10.2. Mer omfattande och tänjbara uttryck har således använts jämfört med artikel 8.

b) Artikel 9.3 innehåller för sin del en hänvisning till "ovanliga transportsätt *av enskilda individer eller för deras räkning*". [15] Någon hänvisning till denna möjlighet återfinns emellertid inte i artikel 8.

37. Det är av särskild betydelse att det i artikel 8 inte föreskrivs någon möjlighet till att varorna i fråga sänds, det vill säga skickas eller expedieras av de enskilda individerna till deras eget land, vilket däremot föreskrivs i artikel 10. Enligt artikel 8 krävs däremot att varorna transporteras av dem som har förvärvat dem.

38. Enligt regelns bokstavliga lydelse hänför den sig följaktligen till transporter som den enskilda individen och ingen annan person utför. Enligt min uppfattning innebär detta att den enskilda individen, som har köpt de skattebelagda varorna, har rest till ett annat land och transporterar dem med sig.

39. Rollen som resenär, som den enskilda individen måste ikläda sig, skall logiskt sett vara underförstådd, även om det inte framgår tydligt av lydelsen i artikel 8. När det i artikel 26 i direktivet inrättades ett särskilt system för Danmark (som sedermera har utvidgats till Sverige och Finland med stöd av respektive anslutningsakter), skapades ett direkt samband mellan artikel 8 och vissa kvantitativa begränsningar som "resenärer" som åker till eller från detta land underkastas, om de har hemvist där.

40. I artikel 26 i direktivet [16] uppställs ett tillfälligt undantag från det system som föreskrivs i artikel 8, enligt vilket det är tillåtet

14 — Min kursivering.

15 — Min kursivering.

16 — Den ursprungliga lydelsen av artikel 26 var följande:
"1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 8 skall Danmark, till utgången av år 1996 och underkastat översyn liknande den som fastställs i artikel 28.2 i direktiv 77/388/EEG [EGT L 145, s. 6] ha rätt att tillämpa de särskilda regler som fastställs i punkterna 2 och 3 på spritdrycker och tobaksvaror inom den allmänna ramen för tillnärmning av punktskatte-satser.
2. Danmark skall ha rätt att tillämpa följande kvantitativa restriktioner:
— Enskilda inresande till Danmark skall ha rätt till de ransoner som är i kraft den 31 december 1992 för cigaretter, cigariller eller röktobak och för spritdrycker.
— Resande bosatta i Danmark som varit utanför Danmark under en kortare period än den som gällde den 31 december 1992 skall åtnjuta de ransoner som gällde i Danmark den 31 december 1992 för cigaretter och spritdrycker.
3. Danmark får uppbära punktskatter och genomföra nödvändiga kontroller beträffande spritdrycker, cigaretter, cigariller och röktobak ..."
Innehållet i denna artikel har nyligen, från och med den 1 januari 1997, ersatts genom en motsvarande bestämmelse i rådets direktiv 96/99/EG av den 30 december 1996 om ändring av rådets direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, förflyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 8, 1997, s. 12).

för de medlemsstater till vilka direktivet riktar sig att underkasta resenärer begränsningar, som till deras territorium för in punktskattebelagda varor som de själva har förvärvat i en annan medlemsstat. [17] Allt detta förutsätter logiskt sett samma tolkning av artikel 8 som den som jag har framfört, det vill säga att den gränsöverskridande resenären personligen har förvärvat och själv transporterat dessa varor.

41. Det är riktigt att artikel 8 inte heller innehåller några uttryckliga hänvisningar till resenärens "personliga bagage", dit de inköpta varorna skulle höra. Jag anser likväl inte att den omständigheten skulle utgöra ett argument som talar för att transporten kan företas för den enskilda individens räkning. Detta uttryck förekommer i artikel 28 beträffande resenärer som gör en resa med flyg eller till havs inom gemenskapen och för vilka det är möjligt att bevilja undantag från skattskyldigheten. [18] Detta har inget att göra med artikel 8, enligt vilken köparna nödvändigtvis skall betala den skatt som är tillämplig i det land där varorna har förvärvats.

42. Det får likväl inte glömmas bort att det i artikel 8 i direktivet — genom en hänvisning till alla punktskattebelagda varor — ges en möjlighet för köparen att själv transportera några av varorna utan att de nödvändigtvis behöver höra till hans "personliga bagage". Således hör exempelvis bensin, som han har köpt i destinationslandet och som finns i bensintanken i hans fordon, i egentlig mening inte till hans "personliga bagage", men omfattas likväl av regeln i artikel 8. Detta förklarar således varför denna artikel inte innehåller kravet att alla varor som avses skall ingå i resenärernas personliga bagage.

43. Jag intar följaktligen samma ståndpunkt som alla medlemsstater som har deltagit i förfarandet har intagit — förutom Frankrike — och är av annan åsikt än klagandena, vilkas inställning på denna punkt endast delvis överensstämmer med kommissionens och den franska regeringens. [19]

17 — Enligt den nya lydelsen av artikel 26 i direktivet, som gäller sedan den 1 januari 1997, har Danmark och Finland rätt att begränsa rätten att införa skattefria ransoner till "personer som har vistats utanför deras territorium längre än 24 timmar".

18 — Medlemsstaterna kan fram till den 30 juni 1999 bevilja dessa resenärer undantag från punktskatt i fråga om varor som de har köpt på vissa försäljningsställen som är belägna i hamnar eller på flygfält, eller ombord på det flygplan eller fartyg som de reser med. Undantaget kan endast tillämpas på varor vilkas kvantitet inte överstiger de begränsningar, per person och resa, som föreskrivs i gällande gemenskapsbestämmelser för resa mellan icke-medlemsländer och gemenskapen.

19 — Kommissionen anser att artikel 8 kan tillämpas även när de varor som köparen personligen har förvärvat inte transporteras av honom personligen utan av en transportör som han själv har utsett. Den franska regeringen anser för sin del att artikel 8 är tillämplig såväl när transporten av de skattebelagda varorna sker av köparen, som när detta sker för hans räkning (förutsatt att det inte rör sig om transporter som säljaren ansvarar för).

iii) *Begreppet "varor som transporterats" i artikel 8 mot bakgrund av direktivets systematik*

44. Just denna tolkning av begreppet "varor som transporterats" kan försvaras med utgångspunkt i andra överväganden som hänför sig till den betydelse som artikel 8 har i sig mot bakgrund av direktivets systematik.

45. Direktivet skall, såsom framgår av övervägandena, förena två tvingande krav: för det första får "[f]lyttningar från en medlemsstats territorium till en annans ... inte leda till kontroller som är ägnade att hindra den fria rörligheten inom gemenskapen". För det andra skall direktivet säkerställa att varje stat tar ut sådana punktskatter som är godkända enligt direktivet och gör detta i enlighet med de gemensamma reglerna för punktskatteplikt. I detta syfte är det "nödvändigt att känna till punktskattebelagda varors flyttningar".

46. Systemet med punktskatter som har varit i kraft på gemenskapsnivå sedan år 1993 medför, förutom minimiskattesatser, harmoniserade skattestrukturer och gemensamma regler för innehav och förflyttning av skattebelagda varor inom gemenskapen. De sistnämnda kan förekomma i tre olika former.

a) Kommersiell förflyttning av varor under punktskatteuppskov. Efter det att gränskontrollerna har avskaffats har principen om beskattning i destinationsmedlemsstaten bibehållits, genom att det föreskrivits ett noggrant system med information och kontroller där näringsidkarna — med eller utan punktskatteregistrering — och ledsagardokumenten spelar en nyckelroll.

b) Kommersiella transaktioner med varor som redan har belagts med punktskatt, vilka utgör en liten del av handeln med denna typ av varor inom gemenskapen [20], beträffande vilka även de informationsmekanismer som respektive handelsombud är skyldigt att följa och de kontroller som medlemsstaterna skall genomföra är noggrant fastställda.

c) Gränsöverskridande förvärv som enskilda individer gör och till vilka artikel 8 i direktivet hänvisar. Detta system innehåller — till skillnad från de andra två systemen — inte någon informationsskyldighet, eftersom ombud inte kan fungera som mellanhänder.

20 — Detta anförs i kommissionens rapport till rådet och Europaparlamentet av den 13 september 1995 i enlighet med bestämmelsen i artikel 4 i rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatt på cigarretter, och motsvarande artiklar i direktiven 92/80/EEG, 92/84/EEG och 92/82/EEG om tillnärmning av skattesatser på andra punktskattebelagda varor (KOM(95) 285 slutlig).

47. Mot bakgrund av direktivets systematik skall placeringen av artikel 8 undersökas mot bakgrund av de andra bestämmelserna i direktivet, så att den inte leder till att övriga artiklars verkan försvagas.

48. För det första skulle artikel 9 i direktivet, som avser varor som förvaras för kommersiella ändamål, berövas en stor del av sin verkan, om det skapades ett sådant system för förvärv och transport som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen. Inom ramen för ett sådant system, och efter att de inre gränserna har avskaffats, skulle medlemsstaterna i praktiken knappast kunna värdera den samlade verkan av de faktorer som nämns i denna bestämmelse, för att avgöra om de transporterade varorna är avsedda för kommersiellt eller endast eget bruk. Det skulle exempelvis vara svårt för dem att kontrollera om en enskild individ som samtidigt eller successivt har använt olika ombud har överskridit övre gränser som i princip innebär att det kan antas att hans förvärv är avsedda för eget bruk.

49. Att klagandeföretagen inom det system som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen vägrar godkänna enskilda individers beställningar som överstiger dessa gränser visar på deras avsikt att inte göra sig skyldiga till skatteundandragande, men utgör inte ett tillräckligt argument för att den uppmuntran till skatteundandragande som objektivt sett skulle följa av att systemet blev mer allmänt skall godtas.

50. För det andra skulle det system med distansförsäljning som regleras i artikel 10, i enlighet med principen om att punktskatt skall tas ut i destinationslandet och inte i det land där varorna har förvärvats, med stor sannolikhet systematiskt kringgås vid försäljning mellan länder med mycket olika skattesatser, vilket logiskt sett skulle uppmuntra till förvärv av varor i det land där skatten är lägre.

51. I artikel 10 behandlas uttryckligen endast distansförsäljning av varor som "... avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning". För klagandenas del innebär detta att tillämpningsområdet för denna regel inte omfattar en sådan mekanism som den i målet vid den nationella domstolen, eftersom det där är köparna, och inte säljarna, som via ombud ingår avtal om transporttjänsten.

52. Om denna tolkning godtogs, skulle direktivet innehålla en lucka i fråga om distansförvärv, eftersom det — även om det system som EMU Tabac tillämpar enligt en bokstavstolkning inte omfattas av artikel 10 — dock fortfarande ekonomiskt och rättsligt sett är fråga om distansförvärv. Den bäst lämpade rättsliga tekniken för att fylla denna lucka är att göra en analogi, vilket innebär att den rättsregel som är tillämplig på den mest närliggande situationen skulle tillämpas på omständigheterna i detta fall.

53. Enligt min uppfattning är det rättsliga begrepp som närmast liknar de "distansförvärv" som personer med hemvist i Förenade kungariket har genomfört "utan att överge sin bekväma fåtölj", just "distansförsäljning", som regleras genom artikel 10 i direktivet, ur såväl ekonomisk som juridisk synvinkel.

54. Om gemenskapslagstiftaren har velat upprätthålla principen om att punktskatt skall tas ut i destinationsmedlemsstaten vid distansförsäljning enligt artikel 10, skall detsamma därför anses gälla för sådana distansköp som är föremål för målet vid den nationella domstolen, vilket innebär att distansköparna skall betala punktskatt i den medlemsstat där de mottar tobaksvarorna, och inte i den medlemsstat varifrån varorna avsänds.

55. Principen att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten (rättare sagt i det land där de har förvärvats), som återfinns i artikel 8 i direktivet, gäller följaktligen inte under dessa omständigheter. Dess tillämpningsområde begränsas till varor som har förvärvats av enskilda individer och transporterats av dem själva, i varje fall för köparnas eget bruk.

56. Analogin förlorar inte i betydelse av att det enligt artikel 10 krävs att transporten direkt eller indirekt genomförs av säljaren eller för dennes räkning. För att kringgå alla invecklade skyldigheter [21] som artikel 10 medför för säljarna, skulle det vara tillräckligt att dessa ingick vissa avtal rörande transporten, inbegripet garantier eller säkerheter som säljaren skall ställa för sina kunder (eller deras ombud, såsom har skett här).

57. Avslutningsvis har jag redan hänvisat till direktivets regler i sådana fall där andra personer än köparen blir inblandade i avsändning av punktskattebelagda produkter (godkända lagerhavare, näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering, eller en annan skatterepresentant än mottagaren av varorna). Att den sistnämnde blir inblandad — hans särskilda funktion motsvarar ombudets funktion — utesluter inte att regeln om att punktskatt skall tas ut i destinationsmedlemsstaten tillämpas vid distansförsäljning. Av tidigare framförda skäl skall denna slutsats även tillämpas på sådana distansköp som är föremål för målet vid den nationella domstolen.

iv) *Argument mot den föreslagna tolkningen av begreppet "varor som transporterats"*

58. Klagandena har framfört ett antal argument till stöd för en ståndpunkt som står i strid med vad jag har anfört. För det första

21 — Säljaren 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 också föra bok över varuleveranser.

stödjer de sig på den allmänna regel som kan härledas ur artikel 6 i direktivet och på en hänsyftning till "principen för den inre marknaden", vilken återfinns i artikel 8 i direktivet. För det andra har klagandena hävdat att en sådan tolkning av den sistnämnda artikeln som jag har förespråkat skulle leda till dubbelbeskattning och göra artikel 10 i direktivet överflödig.

59. I artikel 6 i direktivet föreskrivs visserligen att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion. Dess rättsliga betydelse är emellertid varken större eller mindre än betydelsen av övriga artiklar i direktivet. Det är närmare bestämt inte möjligt att av artikel 6 sluta sig till att regeln att punktskatt skall tas ut i det land där varorna har förvärvats alltid har företräde framför regeln att punktskatt skall tas ut i destinationslandet, när det rör sig om flyttning av sådana varor inom gemenskapen. En undersökning av direktivet tyder snarare på raka motsatsen.

60. Av de tre system för förflyttning av punktskattebelagda varor inom gemenskapen som jag tidigare har behandlat (nämligen kommersiell förflyttning av varor under punktskatteuppskov, kommersiella transaktioner med varor som redan har belagts med punktskatt och förvärv som enskilda individer har gjort för eget bruk), skall, vid tillämpning av de två förstnämnda, punktskatt tas ut i destinationsmedlemsstaten.

61. Oberoende av om varor flyttas under punktskatteuppskov eller om de, inom ramen för andra kommersiella transaktioner inom gemenskapen, flyttas utanför detta system — såsom exempelvis vid distansförsäljning — skall punktskatten tas ut i destinationsmedlemsstaten.

62. Regeln att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten har således en mycket mer begränsad räckvidd än vad klagandena har hävdat. Den är tillämplig på förvärv av varor som senare inte skall flyttas mellan olika medlemsstater, och enligt artikel 8 i direktivet även på varor som har förvärvats av enskilda individer och transporterats av dem själva, utan något kommersiellt ändamål.

63. Syftet med direktivet är således att skapa jämvikt mellan de två reglerna (att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten respektive i destinationsmedlemsstaten), en jämvikt vilken inte utan vidare kan undanröjas genom att den förstnämnda regeln anges vara tillämplig även i andra situationer än dem som gemenskapslagstiftaren har velat begränsa regelns giltighet till.

64. Vad gäller "principen för den inre marknaden", som i artikel 8 i direktivet anges som grund för uttag av punktskatten i det land där varorna har förvärvats, är dess betydelse som tolkningshjälpmedel mycket mer begränsad än vad klagandena har anfört.

65. Den inre marknaden kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital mellan medlemsstaterna avskaffas. Den skall omfatta ett område utan inre gränser, där denna fria rörlighet säkerställs i enlighet med bestämmelserna i fördraget (artikel 7a i EG-fördraget).

66. Jag anser emellertid att nämnda princip är förenlig med ett skattesystem enligt vilket betalning av punktskatter — och andra skatter, såsom mervärdesskatt — i vissa fall skall ske i destinationsmedlemsstaten och inte i ursprungsmedlemsstaten när det rör sig om kommersiella transaktioner inom gemenskapen. Även det motsatta systemet (att skatten tas ut i ursprungsmedlemsstaten) — som dessutom har fördelen att det är enkelt och säkert — är naturligtvis fullständigt förenligt med den inre marknaden.

67. Hindret för den fria rörligheten för varor, och därigenom för upprättandet av den inre marknaden, skulle i verkligheten följa av antingen att det finns andra interna diskriminerande skatter och avgifter med motsvarande verkan som importtullar (som i detta fall inte finns) eller dubbelbeskattning av varor som skall beläggas med punktskatt. För att undvika just detta regleras i direktivet på ett detaljerat sätt villkoren för att punktskatten skall kunna tas ut och föreskrivs att den redan betalda punktskatten i vissa fall skall återbetalas (artikel 22).

68. I fråga om artikel 8 undviks dubbelbeskattning — och de krav som följer av att "principen för den inre marknaden" uppfylls, så att rörligheten inom gemenskapen utan gränskontroller underlättas — helt enkelt genom tillämpning av regeln att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten, även om detta villkoras på sätt som jag redan angett. Jag anser inte att grunden för denna princip, som kriterium för tolkning av bestämmelsen, innebär att gränserna för artikel 8 skall utvidgas på så sätt som klagandena har förespråkat.

69. Klagandena har dock hävdat att den tolkning av artikel 8 som jag har förespråkat i deras fall skulle utgöra ett klart fall av dubbelbeskattning, eftersom de måste betala punktskatt för samma varor först i Luxemburg när de förvärvar dem och senare i Förenade kungariket när de tar emot dem.

70. Jag håller inte med om detta. Direktivets systematik grundas på principen att skatten skall betalas endast en gång, i så hög grad att en av avdelningarna (avdelning IV) just avser "Återbetalning" av redan betalda belopp när varor flyttas inom gemenskapen, för att undvika att skatt betalas två gånger för samma varor.

71. I artikel 22.1 i direktivet föreskrivs att "[p]å begäran av en näringsidkare inom

ramen för dennes affärsverksamhet kan i tillämpliga fall punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion komma i fråga för återbetalning av punktskatt från skattemyndigheterna i den medlemsstat där de släpptes för konsumtion, då de inte är avsedda att förbrukas i den medlemsstaten". I artikel 22.3 och 22.4 behandlas mer specifikt systemet för återbetalning i de fall som avses i artiklarna 7 och 10.

72. Enligt min uppfattning är dessa bestämmelser tillräckliga för att undvika dubbelbeskattning av samma varor, eftersom mekanismen för återbetalning är tillämplig i klagandenas fall, vilka endast skulle behöva betala den skatt som tas ut i Förenade kungariket.

73. Även om det anses att direktivet innehåller en rättslig lucka i fråga om systemet med "distansköp", som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen och i fråga om vilka säljaren i teorin varken direkt eller indirekt är ansvarig för transporten, skulle en analogi kunna göras för att komplettera rättsordningen, vilket skulle göra det möjligt att i ett sådant fall tillämpa principen om återbetalning av de punktskatter som redan har betalats i ursprungsmedlemsstaten, eftersom endast de punktskatter som tas ut i destinationslandet då skulle återbetalas.

74. Avslutningsvis förefaller mig även parternas argument att artikel 10 i direktivet skulle bli överflödig, om artikel 8 tillämpas på så sätt som jag har förordat, sakna grund.

75. Artikel 10 är enligt min uppfattning användbar inte enbart för att bekräfta regeln att punktskatt vid distansförsäljning skall tas ut i destinationsmedlemsstaten utan även för att fastslå säljarens skyldigheter och därigenom möjliggöra kontroll av att punktskatten tas ut i den ifrågavarande medlemsstaten.

76. Klagandena hävdar delvis med rätta att, om artikel 8 tolkas på det sätt som jag föreslår, artikel 10 inte innehåller något av substans vad gäller avgörandet av vilket land som skall ta ut skatten. Medan regeln i artikel 8 (punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten) begränsas till varor som har förvärvats av enskilda individer och transporterats av dem själva, gäller samma regel inte för distansförsäljning. Detta är just vad som föreskrivs i artikel 10.

77. Detta konstaterande innebär emellertid inte att artikel 10 skulle vara överflödig eller onödig. En uttrycklig föreskrift om distansförsäljning, som är ett ekonomiskt fenomen som är särskilt lämpligt för vissa av de punktskattebelagda varorna, samt behovet att i detalj ange formerna för det rättsliga

systemet för en sådan försäljning, utgör tillräckliga grunder för gemenskapslagstiftarens val att införa denna artikel i direktivet.

78. Jag anser sammanfattningsvis att svaret på den första tolkningsfrågan skall vara att punktskatten skall tas ut i destinationsmedlemsstaten under sådana omständigheter som den hänskjutande domstolen har redogjort för.

Den andra tolkningsfrågan

79. Såväl klagandena som den intervenient som stöder den brittiska skatteförvaltningen i rättegången har hävdat att det inte är nödvändigt att besvara den andra tolkningsfrågan, om den tolkning av artikel 8 i direktivet som jag har förespråkat följs.

80. Även om jag i huvudsak håller med om en sådan bedömning, anser jag för min del inte att det är olämpligt att ge ett uttryckligt svar till den hänskjutande domstolen för att bekräfta att det antagande som har gjorts i den andra frågan absolut inte utgör hinder — utan snarare tvärtom — för att punktskatten skall tas ut i den medlemsstat dit varorna sänds.

81. I själva verket har den andra tolkningsfrågan nästan samma lydelse som den första, eftersom Court of Appeal har ställt samma fråga om samma faktiska omständigheter (inköp i medlemsstat B för en enskild individs personliga bruk, som har hemvist i medlemsstat A, genom ett ombuds försorg som agerar för denna enskilda individs räkning och som sörjer för transport av de inköpta varorna). Den enda skillnaden är att det i den andra tolkningsfrågan uttryckligen görs gällande att systemet har "utarbetats och marknadsförts kommersiellt".

82. Enligt min uppfattning omfattar det svar som jag föreslår skall ges den första frågan i än högre grad det fall som har angetts i den andra frågan. Förekomsten av ett sådant system som den hänskjutande domstolen har beskrivit kan inte utgöra hinder för att punktskatten tas ut i destinationsmedlemsstaten när produkterna varken har förvärvats av enskilda individer som sådana eller transporterats av dem själva till denna medlemsstat utan avsänts med hjälp av en invecklad handelsmekanism.

83. I direktivet görs en klar åtskillnad mellan de transaktioner där endast enskilda individer är inblandade och dem som är kommersiella på grund av att näringsidkare är inblandade. Hänvisningen till "enskilda individer" återfinns endast i artikel 8 i direktivet (och kan härledas ur artikel 9.3), vilket betonar att

de endast handlar för eget bruk, det vill säga varken kommersiellt eller yrkesmässigt.

84. Tillämpningsområdet för artikel 8 omfattar däremot inte de fall i vilka det förekommer en näringsidkare som handlar som en sådan och på något sätt sysslar med förflyttning av punktskattebelagda varor inom gemenskapen.

85. Med utgångspunkt från denna åtskillnad utgör ett system för distribution av tobaksvaror där en eller flera näringsidkare på ett avgörande sätt deltar i dess olika faser, genom att ta emot beställningar, godkänna eller avvisa dem, vidarebefordra sådana beställningar, faktiskt ta emot varorna och anordna hemtransport av dem till en annan medlemsstat till en kund som tidigare har betalat dem härför, enligt min åsikt, ett klart exempel på en kommersiell transaktion som inte har något att göra med enskildas förvärv och som avses i artikel 8 i direktivet.

86. Inom ramen för denna transaktion kan ett kommersiellt serviceföretag — som agerar som köparens ombud — inte berövas sina egna kännetecken. Företaget får en kommersiell roll i fråga om transaktionerna för förvärv, transport och leverans av punktskattebelagda varor som flyttas från en medlemsstat till en annan. Att sådana transaktioner föregås av ett avtal som ingås med kunden (den slutliga förbrukaren) utgör inte hinder för att de skall anses vara kommersiella, vilket till exempel kan utgöra grund för talan om underlåtenhet att fullgöra avtalet.

87. De särskilda kännetecknen för målet vid den nationella domstolen gör det slutligen möjligt för varje domstol att ogilla en klagandes yrkanden genom att tolka skattereglerna enligt kriterier som motverkar skatteflykt.

88. I detta perspektiv, och med beaktande av sambanden mellan säljarbolaget och det bolag som handlar som ombud, vilka båda är dotterbolag till samma bolag, är det även möjligt att den nationella domstolen — på grund av att rättssystemet där gör det möjligt att, i syfte att undvika ett eventuellt rättsmissbruk, besluta om ansvarsgenombrott beträffande en juridisk person — kommer att välja att tillämpa artikel 10 i direktivet på det mål den har att avgöra, eftersom det är säljarbolaget självt som genom en bulvan i själva verket "indirekt" transporterar varorna till destinationen. Uttrycket "indirekt" är, då det används i samband med transport i nämnda artikel 10 i direktivet, mycket flexibelt och möjliggör en sådan slutsats.

89. På samma sätt skulle slutligen den nationella domstolen, om det vore nödvändigt, kunna avstå från att tillämpa den regel som

klagandena har använt som täckmantel för transaktionen (regeln att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten), genom att dess tillämpning på det föreliggande fallet klart skulle strida mot direktivets anda och syfte och utgöra hinder för verkan av dess övriga bestämmelser. Därigenom skulle den nationella domstolen endast tillämpa den allmänna rättsprincipen om förbud mot rättsmissbruk.

Förslag till avgörande

90. Med stöd av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara frågorna från Court of Appeal på följande sätt:

1) Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattebelagda varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, och särskilt dess artikel 8, hindrar inte att punktskatt tas ut på sådana varor i medlemsstat A om:

   a) en enskild individ, som har hemvist i medlemsstat A, har förvärvat varorna för sitt personliga bruk,

   b) varorna har förvärvats i medlemsstat B och transporterats därifrån till medlemsstat A,

   c) båda transaktionerna har utförts av ett ombud som handlar i den enskilda individens namn eller för dennes räkning, och ombudet har ombesörjt transporten av varorna, samt

   d) den enskilda individen själv inte har rest med varorna från medlemsstat B till medlemsstat A.

2) Det ovan sagda gäller även då inköp av den karaktär som beskrivits ovan skett inom ramen för ett system som har utarbetats och marknadsförts kommersiellt av en eller flera näringsidkare.