

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 17. april 1997 *

1. Court of Appeal, London, har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed ¹ (herefter »direktivet«).

købt i en butik i Luxembourg«. Appellanterne har ved denne fremgangsmåde undgået at betale de punktafgifter, som er gældende i Det Forenede Kongerige, og som er højere end de luxembourgske.

Faktiske omstændigheder

2. Court of Appeal ønsker at få oplyst, i hvilket land der skal betales punktafgift, når en privatperson til eget brug i medlemsstat B anskaffer punktafgiftspligtige varer (i dette tilfælde tobak), som derpå transporteres til medlemsstat A, hvor den pågældende er bosiddende, og når både anskaffelsen og transporten foretages gennem en mellemmand, der handler på privatpersonens vegne.

4. Appellanterne i hovedsagen er to selskaber og en fysisk person. Det første selskab, EMU Tabac SARL (herefter »sælgeren« eller »detailhandleren«), er en virksomhed, der sælger tobaksvarer en detail i Storhertugdømmet Luxembourg. Det andet, The Man in Black Limited (herefter »mellemmanden«), fungerer som repræsentant for købere med bopæl i Det Forenede Kongerige. Selskabets direktør er John Cunningham.

3. Det er omstændighederne i denne sag, hvor — som den forelæggende ret billedligt udtrykker det — »appellanterne har oprettet og benyttet en ordning, der betyder, at en statsborger i Det Forenede Kongerige, uden at behøve at rejse sig fra sin bekvemme lænestol, kan få tobak i dette land, som han har

5. De to selskaber er datterselskaber af et tredje selskab (The Enlightened Tobacco Company). Forbindelsen mellem datterselskaberne er af rent handelsmæssig karakter, og de har forskellige direktører. Om end EMU Tabac SARL også sælger til private

* Originalsprog: spansk.

¹ — EFT L 76, s. 1.

bosiddende i Luxembourg, svarer næsten hele selskabets omsætning til ordrer på bestemte mængder cigaretter eller tobak fra privatpersoner med bopæl i Det Forenede Kongerige.

»1. Kunden tilbyder at købe varer af detailhandleren.

2. Købstilbuddet fremsendes til mellemmanden, der som kundens repræsentant meddeler det til detailhandleren i Luxembourg.

6. Den ordning, som de to selskaber har udtænkt og iværksat, er som følger:

a) Sælgeren køber, på licens, cigaretter af et bestemt mærke.

3. Hvis detailhandleren accepterer købstilbuddet, meddeler han mellemmanden (der handler på kundens vegne) dette og leverer varerne til ham ledsaget af en underskrevet kopi af det dokument, som mellemmanden har udfærdiget med en liste over ordrerne.

b) Sælgeren og mellemmanden har indgået en erhvervsmæssig aftale, ifølge hvilken detailhandleren til dækning af de køb, som kunderne foretager gennem mellemmanden, der handler på deres vegne, har åbnet og administrerer en købskreditkonto i mellemmandens navn. Denne har forpligtet sig til at overføre de af kunderne indbetalte beløb direkte til bankkonti i London eller Luxembourg og stillet sikkerhed herfor.

4. Aftalen om salg og køb af varerne indgås i Luxembourg, hvor også ejendomsretten skifter. Den er undergivet engelsk ret.«

c) Kunderne køber tobaksvarer efter en fremgangsmåde, som parterne beskriver således:

d) Mellemmanden arrangerer for kundens regning transporten af varerne; transportaftalen indgås af mellemmanden i dennes ejendomskab af kundens repræsentant.

c) Da der er tale om salg til private, kan ingen kunde købe over 800 cigaretter pr. ordre. Overstiger en ordre dette antal, eller bestiller en kunde for mange cigaretter inden for samme måned, sender mellemmanden kunden en blanket, hvori han afslår at levere varerne med den begrundelse, at de kun må være til personlig brug.

lemmandens). Efter at have accepteret ordrerne, udleverer detailhandleren varerne.

d) Derefter pakker mellemmanden varerne, som afhentes af transportvirksomheden, der sender dem til Det Forenede Kongerige, hvor de leveres til kunden.

7. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at transaktionerne i praksis finder sted på følgende måde:

a) Den private kunde rekvirerer en ordre-blanket til bestilling af cigaretter, udfylder den og sender den til mellemmanden bilagt en check svarende til det bestilte.

e) Endelig betaler mellemmanden detailhandleren og transportvirksomheden over en kontokurant, hvortil der fra mellemmandens konto i London forinden er blevet overført et beløb svarende til varernes pris og transportomkostningerne. Resten af det beløb, som køberen har betalt mellemmanden, repræsenterer dennes kommission.

b) Når checken er blevet krediteret mellemmandens kundekonto i London, giver mellemmanden sit kontor i Luxembourg meddelelse herom med angivelse af kundens navn og adresse.

Retsforhandlingerne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

c) En af mellemmandens ansatte begiver sig derpå til detailhandlerens kontor (som befinder sig i samme bygning som mellemmandens).

8. De britiske skattemyndigheder (Commissioners of Customs and Excise) tilbageholdt i Dover nogle mængder tobaksvarer, som var blevet indført under den ovenfor beskrevne ordning, og krævede, at der blev betalt britisk punktafgift af dem.

9. Appellanterne i hovedsagen anlagde derefter sag ved High Court of Justice (Queen's Bench Division) med påstand om, at det blev fastslået, at der ikke skulle erlægges britisk punktafgift af varerne, at tilbageholdelsen af tobakken var retsstridig, og at Commissioners blev tilpligtet ikke at tilbageholde varer indført under den ordning, som de havde oprettet.

iii) mellemmanden har arrangeret transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A, og

iv) personen ikke selv under en rejse har bragt varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A?

10. Da High Court of Justice ikke tog disse påstande til følge, iværksatte sagsøgerne appel ved Court of Appeal, som har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Indebærer direktiv 92/12/EØF, jf. navnlig artikel 8, et forbud mod at opkræve punktafgifter af varer i medlemsstat A, når

2) For så vidt angår en kommercielt begrundet og markedsført ordning, hvorefter køb af varer i medlemsstat B til eget brug for en privatperson i medlemsstat A foretages af en mellemmand for privatpersonen, og varerne transporteres fra medlemsstat B til medlemsstat A ved mellemmandens foranstaltning, ønskes det oplyst, hvorvidt direktiv 92/12/EØF indebærer et forbud mod at opkræve punktafgifter af de pågældende varer i medlemsstat A?»

i) varerne er blevet anskaffet til brug for en privatperson i medlemsstat A

ii) varerne er blevet anskaffet i medlemsstat B gennem en mellemmand, der har handlet på privatpersonens vegne

De relevante fællesskabsbestemmelser

11. Punktafgifter er indirekte skatter, der pålægges visse varer, såsom tobak, alkoholholdige drikkevarer og kulbrinter. Da det endnu ikke er lykkedes at harmonisere dem, varierer afgiftssatserne fra medlemsstat til medlemsstat.

12. Både varer fremstillet i Fællesskabet og importerede varer er pålagt punktafgifter. Betalingen af disse skal normalt først finde sted, når varerne frigives til forbrug. Heraf følger logisk, at punktafgifterne principielt skal betales til den medlemsstat, hvori varerne forbruges.

13. Før oprettelsen af det indre marked kunne punktafgiftspligtige varer, der var underlagt en suspensionsordning², oplægges på lager eller bevæge sig mellem lagre i forskellige medlemsstater, idet der skulle foretages grænsekontrol af dem. Efter indførelsen af det indre marked kan denne grænsekontrol ikke længere foretages.

14. Direktivet fastsætter generelle regler for punktafgiftspligtige varer og nærmere bestemmelser om oplægning og omsætning af sådanne samt om den kontrol, der skal foretages for at sikre, at skyldige punktafgifter betales.

15. Direktivets artikel 6 fastsætter den hovedregel, at punktafgifterne forfalder, når

varerne overgår til forbrug³. Punktafgiftssatserne er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker.

16. Direktivets artikel 7 fastsætter regler for punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, og som er »oplagt«⁴ til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat. For sådanne varer opkræves punktafgiften i denne anden medlemsstat, og den allerede erlagte punktafgift tilbagebetales af afgangsmedlemsstaten. Bestemmelsen lyder således⁵:

»1. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til,

3 — Samme artikel 6 bestemmer desuden, at punktafgifterne også forfalder, hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3. Under alle omstændigheder forstås ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssigt, hvor en vare forlader en suspensionsordning
b) enhver fremstilling, herunder uretmæssig, af de pågældende varer uden for en suspensionsordning
c) enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.

4 — Denne fodnote vedrører kun den spansksprogede version.

5 — Som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 390, s. 124).

2 — Suspensionsordningen gælder for fremstilling, forarbejdning, opbevaring og transport af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgifterne endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsudløsning begivenhed er indtrådt.

eller er beregnet på at blive leveret i en anden medlemsstat eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6.

3. Punktafgiften opkræves alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ.

4. De i stk. 1 omhandlede varer ledsages under transporten mellem de forskellige medlemsstater af et ledsagedokument, hvori er nævnt de vigtigste oplysninger fra det i artikel 18, stk. 1, omhandlede dokument. Dokumentets form og indhold fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24 i dette direktiv.

5. Den person, den erhvervsdrivende eller det organ, der er nævnt i stk. 3, skal overholde følgende regler:

De skal:

- a) forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i

bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerheden for betaling af punktafgifterne

- b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat

- c) lade sig underkaste enhver form for kontrol, således at bestemmelsesmedlemsstatens myndigheder kan sikre sig, at varerne virkelig er modtaget, og at de punktafgifter, der er pålagt dem, er betalt.

6. Punktafgifter, der er erlagt i den i stk. 1 nævnte første medlemsstat, godtgøres i henhold til bestemmelserne i artikel 22, stk. 3.

...«

17. Direktivets artikel 8 bestemmer: »For så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.«

18. Artikel 9 indeholder regler for punktafgiftspligtige varer, som er bestemt til at blive anvendt til erhvervsmæssige formål:

— ethvert dokument vedrørende varerne

— varernes art

»1. Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog artikel 6, 7 og 8.

— varernes mængde.

I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.

Hvad angår anvendelsen af første afsnit, femte led, kan medlemsstaterne, men kun for at bevise ovennævnte forhold, opstille vejledende mængder. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

...«

2. For at kunne fastslå, at de i artikel 8 omhandlede varer er bestemt til erhvervsmæssige formål, skal medlemsstaterne blandt andet tage hensyn til følgende:

— den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne til dette

19. Direktivets artikel 10 indeholder særlige bestemmelser for bestemte transaktionstyper, som indebærer forsendelse eller transport af punktafgiftspligtige varer:

— stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform

»1. For afgiftspligtige varer, som anskaffes af personer, der ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og som af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres, skal afgiften erlægges i bestemmelsesmedlemsstaten. I denne artikel

forstås ved 'bestemmelsesmedlemsstaten' den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.

betingelser, der fastsættes af bestemmelsesmedlemsstaten, og sørge for betalingen af punktafgifterne efter varernes ankomst

2. Hvis punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, forsendes eller transporteres til en i stk. 1 omhandlet person, der er etableret i en anden medlemsstat, og disse varer forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften på disse varer i bestemmelsesmedlemsstaten.

— føre en fortegnelse over vareleveringer.

3. Bestemmelsesmedlemsstatens punktafgift forfalder hos sælgeren, når leveringen finder sted. Medlemsstaterne kan dog træffe bestemmelse om, at punktafgiften skal erlægges af en fiskal repræsentant, der er en anden person end varemottageren. Denne repræsentant skal være etableret i bestemmelsesmedlemsstaten og godkendt af denne medlemsstats skattemyndigheder.

4. I det i stk. 2 nævnte tilfælde godtgøres de punktafgifter, der er erlagt i den første medlemsstat, i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4.

...«

Den medlemsstat, hvori sælgeren er etableret, skal sikre sig, at sælgeren overholder følgende bestemmelser:

Første præjudicielle spørgsmål

Han skal:

20. Den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål drejer sig om direktivets artikel 8, hvorefter tre betingelser samtidig skal være opfyldt, for at punktafgiftspligtige varer kan belægges med den afgift, der gælder i anskaffelseslandet:

— stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne inden afsendelsen af varerne på

a) varerne skal være anskaffet af privatpersoner

b) privatpersonerne skal have anskaffet dem til eget brug

i) Begrebet »privatpersoners anskaffelse« som omhandlet i direktivets artikel 8

c) privatpersonerne skal selv have transporteret dem.

21. Den anden betingelse giver ikke anledning til problemer i denne sag. Både parterne og den forelæggende ret anerkender, at de privatpersoner i Det Forenede Kongerige, som har anskaffet tobaksvarerne, har gjort det til eget brug og ikke med handel for øje. De kriterier, der er fastsat herom i direktivets artikel 9, synes ikke at rejse nogen tvivl.

22. Sådan forholder det sig ikke med de to andre betingelser. Uenigheden mellem parterne har især drejet sig om betingelsen vedrørende transporten af varerne, som frembyder betydelige fortolkningsvanskeligheder. Jeg mener imidlertid også, at den første betingelse bør undersøges og vurderes i forhold til den ordning, som den britiske ret beskriver i forelæggelseskendelsen.

23. Indledningsvis vil jeg gerne pege på noget, som der efter nogle af parternes skriftlige indlæg at dømme ikke er blevet taget tilstrækkeligt hensyn til: Det direktiv, som Domstolen er blevet anmodet om at fortolke, er en fiskal foranstaltning, som har til formål at fastsætte regler for skattemæssige forhold, og som i dette øjemed anvender skatteretlige kategorier. Herved mener jeg, at de udtryk i direktivet, der henviser til civil- eller handelsretlige begreber, men som alligevel anvendes, kan have en forholdsvis selvstændig betydning, som ikke nødvendigvis i alle henseender er sammenfaldende med de tilsvarende begreber inden for civil- eller handelsretten.

24. Begrebet en privat køber inden for civil- eller handelsretten kan således tænkes ikke i alle henseender at være sammenfaldende med det i direktivets artikel 8 anvendte begreb. Det gælder navnlig et særligt aspekt af privatpersonens rolle i den købsaftale, som der tages sigte på i direktivet, hvor dette omhandler den mulighed, at aftalen indgås eller gennemføres gennem tredjemand.

25. Denne mulighed foreligger generelt inden for civilretten i forbindelse med alle former for retshandlinger i medfør af princippet om, at den, der gør noget på egne

vegne, også kan gøre det på en andens. I fiskal henseende kan det imidlertid være nødvendigt at sondre mellem anskaffelser, som købere selv foretager, og anskaffelser, som købere foretager gennem mellemmand eller fuldmægtige.

26. Mere konkret mener jeg, at de privatpersoner, hvis anskaffelser der henvises til i direktivets artikel 8 (i den ene hensigt, skal jeg endnu en gang understrege, at fastsætte regler for, i hvilken medlemsstat punktafgifterne skal erlægges), er et snævrere begreb, som udelukker medvirken af en tredjemand, der optræder som fuldmægtig. Der er to hovedårsager til, at jeg anlægger dette synspunkt.

27. For det første skal en borger for at være omfattet af reglen om, at punktafgiften skal opkræves i anskaffelseslandet, foretage en række personlige, indbyrdes forbundne handlinger. Som nærmere beskrevet i det følgende skal han begive sig til den pågældende medlemsstat og derefter selv varetage transporten til sit land af de varer, som han har anskaffet. Disse betingelser indebærer efter min mening som en logisk konsekvens, at selve anskaffelsen også skal være foretaget af køber selv og ikke gennem en repræsentant eller en mellemmand.

28. For det andet indeholder direktivet præcise regler om medvirken af andre end køber ved handelen med punktafgiftspligtige varer i Fællesskabet. Ud over godkendte oplagshavere og registrerede eller ikke-registrerede erhvervsdrivende omhandler det også den mulighed, at der medvirker en »fiskal repræsentant, der er en anden person end varemodtageren« (artikel 10, stk. 3). Hvis det havde været meningen, at en hvilken som helst fysisk eller juridisk person med behørig fuldmagt uden videre kunne træde i stedet for køber, uden at varerne mistede den i artikel 8 omhandlede fordel i det øjeblik, de passerede en medlemsstats grænse, ville artiklen have indeholdt en udtrykkelig bestemmelse herom.

29. Artikel 8 vedrører derfor kun personlige handlinger udført af borgere, der selv foretager en række på hinanden følgende skridt (rejser til en anden medlemsstat, køber punktafgiftspligtige varer og transporterer dem til deres eget land). Salgstransaktioner, der, som i denne sag, ikke opfylder disse betingelser, kan ikke drage fordel af den regel, der fastsættes i artiklen.

30. At det forholder sig således, fremgår så meget klarere, når man, som i det følgende, underkaster den tredje anvendelsesbetingelse for reglen i artikel 8 en nærmere undersøgelse.

ii) Begrebet »medførte varer« i direktivets artikel 8 efter en ordlydsfortolkning

at benytte udtryk med en betydning svarende til »selv transportere«.

31. De to relativsætninger i artikel 8 rejser to fortolkningsproblemer. For det første er der en væsentlig forskel på de forskellige sproglige versioner. For det andet rejser fortolkningen af selve begrebet »transport« [»medføre« i den dansksprogede version] i denne bestemmelse en række problemer.

32. Det udtryk, der benyttes i artikel 8 (»varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører«), er blevet oversat på forskellig måde til sprogene i de medlemsstater, som Fællesskabet bestod af, da direktivet blev vedtaget.

33. I nogle sproglige versioner er udtrykket »transportados por ellos« blevet oversat uden tilføjelse af yderligere ord (dette gælder den spanske og den engelske⁶ version). I andre er pronomenet »ellos« derimod blevet forstærket med et ekstra ord (nemlig i den franske⁷, den portugisiske⁸, den italienske⁹, den nederlandske¹⁰ og den tyske¹¹ version). Den græske¹² og den danske¹³ version forstærker yderligere det personlige aspekt ved

34. Efter min opfattelse følger det klart af en ordlydsfortolkning af bestemmelsen, at den, der udfører transporten, skal være en privat køber og ikke nogen anden person. Selv når man ser bort fra de mere »radikale« sproglige versioner, fremgår det ved undersøgelse af den egentlige betydning af udtrykkene »transported by them« og »transported by themselves« i de øvrige sproglige versioner, at de henviser til transport, som de private købere selv har foretaget, og ikke til transport, som disse blot har foranstaltet.

35. Det er klart, at en køber kan overlade det til en anden person at varetage transporten af varerne eller benytte sig af en medlemmands bistand hertil. Derved ville han imidlertid overskride grænserne i artikel 8, idet han i så fald ikke ville »medføre« varen som krævet i artiklen, men lade transporten foretage efter ordre, aftale eller fuldmagt.

36. Udtrykket »varer, som transporteres på vegne af privatpersoner« forekommer ikke i artikel 8, som heller ikke omhandler »forsendelse« af varer, som indebærer bistand fra

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 ... selbst befördern«.

12 — »Τα οποία μεταφέρουν αυτοπροσώπως«.

13 — »Og som de selv medfører«.

tredjemand. Disse udtryk optræder imidlertid i andre bestemmelser i direktivet:

- a) I artikel 10, stk. 1, henvises der således til »varer ... som af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres«¹⁴. I samme artikels stk. 2 benyttes de samme formuleringer. I begge stykker anvendes der således juridiske udtryk, som er bredere og mere fleksible end de i artikel 8 benyttede.
- b) Artikel 9, stk. 3, omhandler »varer [der] transporteres af privatpersoner, der benytter atypiske transportformer, idet de enten selv foretager transporten eller lader den foretage på deres vegne«¹⁵. Artikel 8 indeholder derimod ikke nogen henvisning til sidstnævnte mulighed.

37. Det er især af betydning, at artikel 8, i modsætning til artikel 10, hvori der tages højde og fastsættes regler herfor, ikke opererer med den mulighed, at privatpersoner kan lade de omhandlede varer sende til deres bopælsland, dvs. overlade dem til tredjemand og få dem sendt. Tværtimod er det i artikel 8 et absolut krav, at varerne transporteres af dem, der har anskaffet dem.

38. Artikel 8 omhandler således kun transport foretaget af privatpersoner, og ikke

transport foretaget af andre. Dette mener jeg forudsætter, at de privatpersoner, som har købt de punktafgiftspligtige varer, skal have begivet sig til et andet land og selv transporteret dem.

39. Selv om det ikke fremgår udtrykkeligt af artikel 8, at privatpersonerne skal være rejssende, må dette logisk set være underforstået. Da der i artikel 26 indførtes en særlig ordning for Danmark (som senere i tiltrædelsesakterne for Sverige og Finland blev udvidet til også at omfatte disse lande), blev artikel 8 således kædet direkte sammen med en række kvantitative begrænsninger, der kunne pålægges »rejsende«, som indrejste i Danmark, og »rejsende« med bopæl i Danmark, som forlod dansk område.

40. Direktivets artikel 26¹⁶ tillader som en midlertidig undtagelse fra reglerne i artikel 8

16 — Artikel 26 lød oprindeligt således:

»1. Med forbehold af bestemmelserne i artikel 8 og indtil den 31. december 1996 kan Danmark i kraft af en revisionsordning svarende til ordningen i artikel 28 i direktiv 77/388/EØF [EFT L 145, s. 6] i forbindelse med den almindelige indbyrdes tilnærmelse af satserne for punktafgifter anvende de i stk. 2 og 3 omhandlede særlige bestemmelser for spiritus og forarbejdede tobaksvarer.

2. Danmark kan anvende følgende kvantitative begrænsninger:

— rejsende, der privat indrejser i Danmark, kan afgiftsfrit medføre cigaretter, cerutter og cigarillos eller røgtobak samt spiritus i de mængder, der var gældende den 31. december 1992

— rejsende med bopæl i Danmark, der har opholdt sig uden for Danmark i et tidsrum, der er kortere end det, der gjaldt pr. 31. december 1992, kan afgiftsfrit medføre cigaretter og spiritus i de mængder, der gjaldt for Danmark på nævnte dato.

3. Danmark kan opkræve punktafgifter af og foretage den fornødne kontrol med medtagelsen af spiritus, cigaretter, cerutter, cigarillos og røgtobak ...»

Artiklen er for nylig blevet ændret og med virkning fra den 1.1.1997 erstattet med den tilsvarende tekst i Rådets direktiv 96/99/EF af 30.12.1996 om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1997 L 8, s. 12).

14 — Min fremhævelse.

15 — Min fremhævelse.

de medlemsstater, som det er rettet til, at fastsætte begrænsninger for rejsende, som indfører punktafgiftspligtige varer på deres område, som de personligt har anskaffet i en anden medlemsstat¹⁷. Denne bestemmelse forudsætter som en logisk konsekvens, at artikel 8 skal fortolkes, som jeg gør det, nemlig at den rejsende, der passerer grænsen, skal have anskaffet de omhandlede varer personligt og selv transporteret dem.

gældende i det land, hvor varerne er anskaffet.

41. Artikel 8 henviser heller ikke udtrykkeligt til den rejsendes »personlige bagage«, som de indkøbte varer skal udgøre en del af, men det mener jeg ikke kan fortolkes således, at transporten kan gennemføres af tredje-mand på privatpersonens vegne. Udtrykket »personlig bagage« anvendes ganske vist i direktivets artikel 28, men kun i relation til rejsende, som begiver sig til en anden medlemsstat med fly eller skib inden for Fællesskabet, og som kan fritages for at betale punktafgift¹⁸. Dette har imidlertid intet at gøre med artikel 8, hvorefter køberne har pligt til at betale de punktafgifter, som er

42. Det skal dog bemærkes, at direktivets artikel 8, selv om den omhandler samtlige punktafgiftspligtige varer, tillader køberne at medføre visse former for varer uden at lade dem indgå i deres »personlige bagage«. Således er eksempelvis benzin, som de har købt i deres bestemmelsesland, og som befinder sig i deres bils tank, ikke en del af deres »personlige bagage« i egentlig forstand, men alligevel omfattet af reglen i artikel 8. Det er årsagen til, at artiklen ikke stiller krav om, at samtlige de varer, som den omhandler, skal befinde sig i de rejsendes personlige bagage.

43. Derfor er jeg enig i det standpunkt, som alle intervenierende medlemsstater, bortset fra Frankrig, har fremført, og uenig i det, som appellanterne i hovedsagen indtager, og som på dette ene punkt kun er delvis sammenfaldende med Kommissionens og den franske regerings standpunkt¹⁹.

17 — Den nye affattelse af direktivets artikel 26, som har virkning fra den 1.1.1997, tillader Danmark og Finland at begrænse den afgiftsfrie kvote til kun at gælde »personer, der har opholdt sig uden for deres område i over 24 timer«.

18 — Medlemsstaterne kan indtil den 30.6.1999 fritage sådanne rejsende for at betale afgift af varer købt i visse butikker i havne og lufthavne og i de fly og skibe, hvormed de befordres. De varemængder, der pr. person og pr. rejse kan fritages for afgift, kan dog ikke overstige de grænser, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne for rejsetrafikken mellem tredjelande og Fællesskabet.

19 — Kommissionen mener, at artikel 8 kan finde anvendelse, selv om de varer, som køber selv har anskaffet, ikke transporteres af ham selv, men af en transportvirksomhed, som han har udpeget. Den franske regering mener, at artikel 8 finder anvendelse, såvel når køber selv transporterer de punktafgiftspligtige varer, som når de transporteres af en tredje-mand, der handler på hans vegne (blot det ikke er sælger, der er ansvarlig for transporten).

iii) *Begrebet »medførte varer« i direktivets artikel 8 fortolket ud fra direktivet som helhed*

44. Andre vurderinger af artikel 8's betydning i relation til direktivet som helhed leder til den samme fortolkning af udtrykket »transported by them« [»som de selv medfører«].

45. Direktivet skal, som anført i betragtningerne, på én gang opfylde to udtrykkelige krav: På den ene side må »overgangen fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område ... ikke indebære kontrolforanstaltninger, som kan forhindre den frie bevægelighed inden for Fællesskabet«. På den anden side er det for at sikre, at hver medlemsstat kan opkræve punktafgift efter de satser, som den har fastsat, og i overensstemmelse med de fælles regler for, hvornår afgifterne forfalder, »nødvendigt at kende de punktafgiftspligtige varers bevægelser«.

46. Den ordning for punktafgifter i Fællesskabet, som trådte i kraft i 1993, forudsætter, ud over mindstesatser for punktafgifterne, harmoniserede afgiftsstrukturer og fælles regler for opbevaring og omsætning i Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer. Nærmere bestemt kan der være tale om tre forskellige former for omsætning inden for Fællesskabet:

a) Erhvervsmæssig omsætning af varer underlagt en suspensionsordning: Da

grænsekontrollen blev afskaffet, opretholdt man reglen om, at punktafgiften skal opkræves i bestemmelseslandet, og indførte en strikt oplysnings- og kontrolordning, hvori registrerede og ikke-registrerede erhvervsdrivende samt ledsagedokumenter spiller en afgørende rolle.

b) Erhvervsmæssige transaktioner med varer, af hvilke der allerede er opkrævet punktafgift: Sådanne transaktioner repræsenterer kun en lille del af samhandelen i Fællesskabet med punktafgiftspligtige varer²⁰. Også for disse er der fastsat detaljerede regler for, hvordan de erhvervsdrivende skal afgive oplysninger og medlemsstaterne foretage kontrol.

c) Privatpersoners køb i en anden medlemsstat: Det er sådanne anskaffelser, der er omhandlet i direktivets artikel 8. Til forskel fra de to andre ordninger indeholder denne ikke noget krav om afgivelse af oplysninger, da der ikke indgår erhvervsdrivende i den, som optræder som mellemmand.

20 — Dette fremgår af den rapport, som Kommissionen den 13.9.1995 forelagde Rådet og Europa-Parlamentet i overensstemmelse med artikel 4 i Rådets direktiv 92/79/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne og med de tilsvarende bestemmelser i direktiv 92/80/EØF, 92/84/EØF og 92/82/EØF om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne for andre punktafgiftspligtige varer (KOM(95) 285 endelig udg.).

47. For at forstå, hvordan artikel 8 passer ind i direktivet som helhed, må man anskue artiklen i sammenhæng med direktivets øvrige bestemmelser, således at man ved fortolkningen af den ikke berører disse deres effektive virkning.

48. For det første ville direktivets artikel 9 om varer, der oplægges med handel for øje, miste en stor del af sin effektive virkning, hvis man lod en ordning for køb og salg som den, hovedsagen drejer sig om, finde generel anvendelse. Den ville efter afskaffelsen af de indre grænser i praksis gøre det vanskeligt for medlemsstaterne at vurdere de faktorer, jf. stk. 2, der skal gøre det muligt at fastslå, om varerne transporteres med erhvervsmæssige eller private formål for øje. Det ville f.eks. være vanskeligt at kontrollere, om en privatperson, der samtidigt eller successivt havde gjort brug af forskellige mellemhandlere, havde overskredet de maksimumsgrænser, inden for hvilke de varer, som han medførte, anses for at være anskaffet til privat brug.

49. Den omstændighed, at de appellerende selskaber under den ordning, som hovedsagen drejer sig om, afslår at modtage ordrer fra privatpersoner, der overstiger disse maksimumsgrænser, viser, at de ikke ønsker at indlade sig på svig, men udgør ikke et tilstrækkeligt argument for, at en generalisering af ordningen ikke objektivt set ville opfordre hertil.

50. For det andet ville de i artikel 10 indeholdte bestemmelser om fjernsalg, som følger

reglen om, at punktafgiften skal opkræves i bestemmelseslandet og ikke i anskaffelseslandet, efter al sandsynlighed systematisk blive omgået, når der var tale om salg mellem lande med meget forskellige afgiftssatser. Sådanne forskelle ville tilskynde forbrugerne til at anskaffe varerne i det land, hvor de var belagt med den laveste afgiftssats.

51. Artikel 10 omhandler da også udtrykkelig kun fjernsalg af varer, der »af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres«. Ifølge appelleranterne falder en ordning som den, hovedsagen drejer sig om, uden for bestemmelsens anvendelsesområde, eftersom det under en sådan ordning ikke er sælgerne, men køberne, der, gennem en mellemmand, varetager transporten.

52. Hvis man fulgte denne fortolkning, ville der mangle regler for fjernkøb i direktivet, for selv om den af EMU Tabac S.A.R.L. anvendte ordning ikke var omfattet af artikel 10 ifølge en bogstavelig fortolkning heraf, ville varesalg organiseret på denne måde stadig være fjernkøb, både set fra et økonomisk og fra et retligt synspunkt. Den rigtigste juridiske metode at afhjælpe en sådan mangel på er analogimetoden, hvorved man anvender den retsforskrift på det pågældende tilfælde, som gælder for den mest sammenlignelige situation.

53. Det juridiske begreb, som efter min mening kommer tættest på det »fjernkøb«, som en person med bopæl i Det Forenede Kongerige kan foretage »uden at behøve at rejse sig fra sin bekvemme lænestol«, er netop det »fjernsalg«, som er undergivet reglerne i direktivets artikel 10. Slægtskabet er såvel økonomisk som juridisk.

54. Når det derfor forholder sig sådan, at fællesskabslovgiver for det i artikel 10 omhandlede fjernsalg har ønsket at opretholde reglen om, at punktafgiften skal opkræves i bestemmelseslandet, mener jeg, at dette må anses for også at gælde for det fjernkøb, som hovedsagen drejer sig om. Fjernkøbere skal følgelig erlægge den punkt-afgift, som den medlemsstat, hvori de modtager tobaksvarerne, har fastsat, og ikke den, som er gældende i den medlemsstat, hvorfra varerne sendes til dem.

55. Reglen i artikel 8 om, at punktafgiften skal opkræves i oprindelseslandet (eller mere præcist anskaffelseslandet), løser således ikke det problem, som denne sag drejer sig om. Artiklens anvendelsesområde omfatter kun varer anskaffet af privatpersoner, som personligt transporterer dem, og som under alle omstændigheder er anskaffet til købernes eget brug.

56. Analogien mellem fjernsalg og fjernkøb berøres ikke af betingelsen i artikel 10 om, at transporten skal foretages direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne. Sælger

kan undgå de detaljerede krav i artikel 10²¹, blot han med sine kunder (eller, som i denne sag, med deres repræsentant) aftaler nærmere vilkår for transporten og måske endog selv stiller den krævede garanti eller sikkerhed.

57. Endelig indeholder direktivet som tidligere nævnt regler om medvirken af andre end køber ved forsendelsen af punktafgiftspligtige varer til denne. Der kan være tale om oplagshavere, registrerede eller ikke-registrerede erhvervsdrivende og en fiskal repræsentant for varemottageren. At en sådan, hvis rolle typisk svarer til en mellemhandlers, medvirker, er ikke til hinder for, at reglen om, at punktafgifterne skal opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten, også finder anvendelse på fjernsalg. Af de grunde, som jeg tidligere har nævnt, må der drages den samme konklusion for så vidt angår de fjernkøb, som hovedsagen drejer sig om.

iv) *Argumenterne imod den foreslåede fortolkning af begrebet »medførte varer«*

58. Appellanterne i hovedsagen har fremført en række argumenter for den modsatte opfattelse af den, som jeg netop har redegjort

21 — Inden varerne afsendes, skal sælger stille sikkerhed for punktafgiftens betaling på betingelser, der fastsættes af bestemmelsesmedlemsstaten. Når varerne er nået frem til bestemmelseslandet, skal han sørge for, at punktafgiften betales og føre fortegnelse over vareleveringer.

for. De henviser for det første til den hovedregel, der kan udledes af artikel 6, og til det i artikel 8 nævnte »princip for det indre marked«. Derudover hævder de, at det ville føre til dobbelt afgiftsbelastning og gøre artikel 10 overflødig, hvis man fulgte min fortolkning af artikel 8.

59. Ganske vist bestemmer direktivets artikel 6, at punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, men den har hverken større eller mindre retskraft end direktivets øvrige artikler. Intet konkret gør det muligt at udlede af denne bestemmelse, at reglen om, at punktafgiften skal opkræves i anskaffelseslandet, går forud for reglen om, at afgiften skal opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten, når de afgiftspligtige varer bevæger sig inden for Fællesskabet. En gennemgang af direktivet tilsiger snarere det modsatte.

60. Af de tre forskellige former for omsætning inden for Fællesskabet, som jeg anførte ovenfor (nemlig: erhvervmæssig omsætning af varer underlagt en suspensionsordning, erhvervmæssige transaktioner med varer, af hvilke der allerede er opkrævet punktafgift, og privatpersoners køb af varer til eget brug i en anden medlemsstat), er de to første omfattet af reglen om, at afgiften skal opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten.

61. Både for varer, der omsættes under en suspensionsordning, og for varer, der som

led i andre erhvervmæssige transaktioner inden for Fællesskabet omsættes uden for en sådan, såsom fjernsalg, skal punktafgiften opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten.

62. Anvendelsesområdet for reglen om, at punktafgiften skal opkræves i oprindelseslandet, er derfor langt mindre, end appellanterne i hovedsagen påstår. Reglen gælder for anskaffelse af varer, som efterfølgende ikke længere bevæger sig mellem medlemsstaterne, og, jf. artikel 8, for varer, som privatpersoner har anskaffet til ikke-erhvervmæssig brug, og som de selv har transporteret.

63. Fællesskabslovgiver har således i direktivet tilstræbt en balance mellem de to regler (reglen om opkrævning af afgiften i oprindelses- eller anskaffelsesmedlemsstaten og reglen om opkrævning af afgiften i bestemmelsesmedlemsstaten), som man ikke kan sætte sig ud over ved egenmægtigt at beslutte, at den førstnævnte finder generel anvendelse ud over de tilfælde, som fællesskabslovgiver har ønsket at begrænse den til.

64. Betydningen som fortolkningselement af det »princip for det indre marked«, som ifølge artikel 8 bevirker, at punktafgiften skal opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet, er langt mindre, end appellanterne i hovedsagen hævder.

65. Det indre marked er kendetegnet ved, at hindringerne for varers, personers, tjenesteydelsers og kapitals frie bevægelse mellem medlemsstaterne er afskaffet. Det indebærer et område uden indre grænser med fri bevægelighed i overensstemmelse med bestemmelserne i traktaten (EF-traktatens artikel 7 A).

66. Alligevel mener jeg, at en fiskal ordning, hvorefter punktafgifter — eller andre afgifter såsom moms — i forbindelse med erhvervmæssige transaktioner i Fællesskabet i visse tilfælde ikke skal erlægges i oprindelsesmedlemsstaten, men i bestemmelsesmedlemsstaten, er forenelig med dette princip. Naturligvis er den omvendte ordning (hvorefter afgiften af varerne skal erlægges i oprindelsesmedlemsstaten) også fuldt forenelig med det og samtidig fordelagtig på grund af sin enkelhed og sikkerhed.

67. Reelt er det kun, hvis punktafgiftspligtige varer pålægges diskriminerende nationale afgifter eller afgifter med tilsvarende virkning som indførselstold (hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag), eller hvis varerne er genstand for dobbelt afgiftsbelastning, at der rejses hindringer for de frie varebevægelser og dermed for virkeliggørelsen af det indre marked. Og det er netop for at forhindre dobbelt afgiftsbelastning, at direktivet fastsætter detaljerede regler for punktafgifternes forfald og bestemmer, at erlagte punktafgifter i visse tilfælde kan godtgøres (artikel 22).

68. For så vidt angår artikel 8 undgår man dobbelt afgiftsbelastning og overholder »princippet for det indre marked« — og letter dermed varebevægelser inden for Fællesskabet uden grænsekontrol — ved ganske enkelt at lade reglen om opkrævning af afgiften i oprindelsesmedlemsstaten finde anvendelse, dog med forbehold af de betingelser, som jeg har nævnt. Hvor relevant det end måtte være, mener jeg ikke, at man ved at anvende dette princip som kriterium til fortolkning af artikel 8 kan udvide anvendelsesområdet for artiklen, således som appellanterne i hovedsagen gør sig til talsmænd for.

69. De hævder imidlertid, at det ville føre til et klart tilfælde af dobbelt afgiftsbelastning, hvis man fulgte den fortolkning af artikel 8, som jeg går ind for, idet køberne i så fald ville skulle erlægge punktafgift for varerne både i Luxembourg, når de køber dem, og i Det Forenede Kongerige, når de modtager dem.

70. Dette argument er jeg uenig i. Den ordning, der indføres ved direktivet, bygger på princippet om, at der kun skal betales afgift én gang, og det så vist, at et helt afsnit (afsnit IV) udelukkende drejer sig om godtgørelse af allerede betalt afgift af varer, der bevæger sig inden for Fællesskabet, således at de ikke undergives dobbelt afgiftsbelastning.

71. Ifølge direktivets artikel 22, stk. 1, kan en erhvervsdrivende, som under udøvelsen af

sit erhverv anmoder derom, få godtgjort afgiften på punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug, af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor overgangen til frit forbrug har fundet sted, såfremt varerne ikke er bestemt til forbrug i den pågældende medlemsstat. Artiklens stk. 3 og 4 omhandler de nærmere regler for godtgørelse i de i artikel 7 og 10 nævnte tilfælde.

72. Jeg mener, at disse bestemmelser er tilstrækkelige til at undgå dobbelt afgiftsbelastning, eftersom godtgørelsesreglerne finder anvendelse i et tilfælde som appellanternes, således at disse kun skal betale punktafgift i Det Forenede Kongerige.

73. Selv om man antog, at der i direktivet manglede regler for »fjernkøb« som det, hovedsagen drejer sig om, og hvor sælger, teoretisk set, hverken direkte eller indirekte varetager transporten, kunne reglen om godtgørelse af punktafgifter, som allerede er erlagt i oprindelsesmedlemsstaten, alligevel finde anvendelse, hvis man, for at fuldbyrde retsordenen, benyttede analogimetoden, således at der kun skulle betales punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten.

74. Endelig mener jeg hverken, at der er grundlag for appellanternes argument om, at

artikel 10 ville være overflødig, hvis man fortolkede artikel 8, sådan som jeg gør, eller at der kan udledes noget argument af denne påståede overflødighed.

75. Efter min opfattelse tjener artikel 10 et formål, ikke alene fordi den bekræfter reglen om, at der skal opkræves punktafgift af varer anskaffet ved fjernsalg i bestemmelsesmedlemsstaten, men også fordi den fastsætter, hvilke forpligtelser sælger skal opfylde, og dermed gør det muligt for vedkommende medlemsstat at føre kontrol med afgiftens betaling.

76. Appellanterne i hovedsagen har delvis ret i, at artikel 10 ikke ville føje noget væsentligt til direktivet, som gjorde det muligt at fastslå, hvilken medlemsstat der skulle opkræve punktafgifterne, hvis man gik ind for min fortolkning af artikel 8. Reglen i artikel 8 (hvorefter der skal opkræves afgift i oprindelsesmedlemsstaten) omhandler nemlig kun varer, der købes af private, og som transporteres af disse; den omfatter ikke fjernsalg. Herom fastsættes der netop bestemmelser i artikel 10.

77. Det betyder imidlertid ikke, at artikel 10 er overflødig eller uden betydning. Fællesskabslovgiver havde nemlig al mulig grund til at medtage denne artikel i direktivet, da fjernsalg er en økonomisk metode, som passer særlig godt til bestemte punktafgiftspligtige varer, hvorfor der var behov for en

konkret bestemmelse, der fastsatte detaljerede regler herfor.

78. Sammenfattende mener jeg, at det første præjudicielle spørgsmål bør besvares med, at punktafgifterne under de omstændigheder, som den forelæggende ret har angivet i sit spørgsmål, er skyldige i bestemmelsesmedlemsstaten.

Andet præjudicielle spørgsmål

79. Såvel appellanterne som intervenienten i hovedsagen, som støtter den britiske regerings standpunkt, finder det uforholdsmæssigt at besvare det andet præjudicielle spørgsmål, hvis artikel 8 skal fortolkes, sådan som jeg har anført.

80. Om end jeg grundlæggende er enig heri, mener jeg dog, at Domstolen godt kan give et konkret svar på den forelæggende rets andet spørgsmål for at bekræfte over for den, at den hypotese, der opstilles heri, på ingen måde, snarere tværtimod, indebærer et forbud mod at opkræve punktafgift af varerne i den medlemsstat, hvortil de er sendt.

81. Ordlyden af det andet præjudicielle spørgsmål er meget lig ordlyden af det første. Court of Appeal stiller reelt det samme spørgsmål vedrørende den samme faktiske situation (der købes til brug for en privatperson med bopæl i medlemsstat A varer i medlemsstat B gennem en mellemmand, som handler på vegne af privatpersonen, og som varetager transporten). Den eneste forskel er, at den forelæggende ret i det andet spørgsmål udtrykkeligt anfører, at der er tale om »en kommercielt begrundet og markedsført ordning«.

82. Jeg mener, at mit forslag til svar på det første spørgsmål i endnu højere grad dækker den situation, der angives i det andet spørgsmål. En ordning som den, der beskrives af den forelæggende ret, er ikke til hinder for, at punktafgiften skal opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten, når varerne hverken er blevet købt af privatpersoner eller transporteret af disse til denne medlemsstat, men er blevet sendt inden for rammerne af en kompliceret erhvervsmæssig ordning.

83. Direktivet sonderer således klart mellem transaktioner, hvori der kun deltager privatpersoner, og transaktioner, som er af erhvervsmæssig art, fordi der medvirker erhvervsdrivende. Kun direktivets artikel 8 (og, afledt heraf, artikel 9, stk. 3) henviser udtrykkelig til »privatpersoner«, som det understreges skal handle udelukkende i

privat hensigt, dvs. hverken med handel for øje eller erhvervsmæssigt.

til en anden. At der forud for disse aktiviteter indgås en aftale med kunderne (som er de endelige forbrugere), ophæver ikke deres erhvervsmæssige karakter, som eksempelvis kunne danne grundlag for en sag mod selskabet, hvis det misligholdt en aftale.

84. Tilfælde, hvor erhvervsdrivende, som under udøvelsen af deres erhverv på en eller anden måde medvirker ved punktafgiftspligtige varers bevægelse inden for Fællesskabet, falder derimod uden for anvendelsesområdet for direktivets artikel 8.

87. Endelig gør den foreliggende sags særlige karakter det muligt for enhver ret at afvise sagsøgers påstand ved at fortolke afgiftsbestemmelserne efter det fortolkningskriterium, der er mindst egnet til at fremme skatteunddragelse.

85. På grundlag af denne sontring er en distributionsordning for tobaksvarer, hvor en eller flere erhvervsdrivende på de forskellige stadier spiller en væsentlig rolle ved at tage imod og acceptere eller afvise ordrer, formidle godkendte ordrer, modtage og varetage transporten af varerne til de kunders bopæl i en anden medlemsstat, som har forudbetalt dem, efter min mening et klart eksempel på et erhvervsmæssigt arrangement, som ikke har noget at gøre med privatpersoners anskaffelser som omhandlet i direktivets artikel 8.

88. I denne henseende kan en domstol i en medlemsstat, hvis retsorden gør det muligt at »løfte sløret« for juridiske personers ejerforhold for at forhindre lovovertrædelser, i betragtning af forbindelsen mellem sælgeren og mellemmanden, som er datterselskaber af det samme selskab, endog vælge at lade direktivets artikel 10 finde anvendelse under henvisning til, at det reelt er sælger selv, der gennem et kunstgreb muliggjort af selskabsretten, »indirekte« transporterer varerne til deres bestemmelsessted. Udtrykket »indirekte« om transport som anvendt i direktivets artikel 10 er særdeles fleksibelt og tillader en sådan fortolkning.

86. Desuden er det klart, at den rolle, som den kommercielle servicevirksomhed, der deltager i dette arrangement som repræsentant for køber, spiller, er af erhvervsmæssig karakter. Virksomheden medvirker i kommercielt øjemed konkret ved indkøbet, transporten og leveringen af de punktafgiftspligtige varer, der bevæger sig fra én medlemsstat

89. På samme måde kan den nationale ret, hvis det viser sig nødvendigt som en sidste

udvej, nægte at anvende den regel, som appellanterne i hovedsagen påberåber sig for at forsvare deres aktiviteter (nemlig reglen om, at punktafgiften skal opkræves i oprindelsesmedlemsstaten), under henvisning til, at dette i det foreliggende tilfælde ville være i

klar modstrid med selve direktivets formål og undergrave andre af dets bestemmelsers effektive virkning. Ved at træffe en sådan afgørelse ville retten blot lade det almene retsprincip om at forhindre lovovertrædelser finde anvendelse.

Forslag til afgørelse

90. I overensstemmelse med de argumenter, som jeg har fremført ovenfor, foreslår jeg Domstolen at besvare Court of Appeal's spørgsmål på følgende måde:

- »1) Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, jf. navnlig artikel 8, indebærer ikke noget forbud mod at opkræve punktafgifter af varer i medlemsstat A, når
 - a) varerne er blevet anskaffet til brug for en privatperson i medlemsstat A
 - b) varerne er blevet anskaffet i medlemsstat B, hvorfra de er blevet transporteret til medlemsstat A
 - c) købet og transporten er blevet foretaget gennem en mellemmand, som har handlet på privatpersonens vegne og for dennes regning, og som har arrangeret transporten af varerne
 - d) privatpersonen ikke selv under en rejse har bragt varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A.
- 2) Dette gælder også, når anskaffelsen af varer er foretaget under ovennævnte omstændigheder inden for rammerne af en kommercielt begrundet ordning markedsført af en eller flere erhvervsdrivende.«