

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)  
den 23 november 2006 \*

I mål C-5/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 7 januari 2005 som inkom till domstolen samma dag, i målet

**Staatssecretaris van Financiën**

mot

**B. F. Joustra,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet och A. Ó Caoimh (referent),

\* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,  
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
  
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,
  
- Polens regering, genom T. Nowakowski, i egenskap av ombud,
  
- Portugals regering, genom L. Fernandes och Â. Seiça Neves, båda i egenskap av ombud,
  
- Sveriges regering, genom K. Wistrand, i egenskap av ombud,
  
- Förenade kungarikets regering, genom M. Bethell, i egenskap av ombud, biträdd av S. Moore, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom P. van Nuffel och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 december 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artiklarna 7–9 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, s. 124; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129) (nedan kallat direktivet).
  
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën och B. F. Joustra rörande den punktskatt på vin som i Nederländerna har tagits ut på vin som Joustra förvärvat i Frankrike för eget bruk och för andra privatpersoners egna bruk och som ett transportföretag med säte i Nederländerna har fraktat till honom i Nederländerna för hans räkning.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Gemenskapslagstiftningen*

- 3 Femte till åttonde skälen i direktivet har följande lydelse:

”Varje leverans, innehav med syfte på leverans eller användning för en näringsidkares räkning som driver självständig verksamhet eller arbetar åt ett offentlig-rättsligt reglerat organ och som äger rum i en annan medlemsstat än den där varan släpps för konsumtion utlöser punktskatteplikten i den förstnämnda medlemsstaten.

Då punktskattebelagda varor förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem, måste skatten påföras i det land där de förvärvats.

För att fastställa att punktskattebelagda varor inte innehas för privata utan för kommersiella ändamål, måste medlemsstaterna ta hänsyn till ett antal kriterier.

Punktskattebelagda varor som inköps av personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som avsänds eller transporterats direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning måste beläggas med punktskatt i destinationsmedlemsstaten.”

- 4 Avdelning I i direktivet, med rubriken "Allmänna bestämmelser", består av artiklarna 1–10 i detsamma.
- 5 Enligt artikel 3.1 skall direktivet tillämpas på gemenskapsnivå på mineraloljor, alkohol och alkoholdrycker samt tobaksvaror.
- 6 Artikel 4 innehåller följande definition:

"...

- e) näringsidkare utan punktskatteregistrering: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som har rätt att inom ramen för sin affärsverksamhet tillfälligtvis ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskavsreglerna. Denna typ av näringsidkare får varken förvara eller avsända sådana varor enligt uppskavsreglerna. En näringsidkare utan punktskatteregistrering måste garantera betalningen av punktskatt till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaterna innan varorna avsänds."

- 7 I artikel 6.1 i direktivet förskrivs följande:

"1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion ...

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av:

- a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,
  
- b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,
  
- c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.”

8 Artikel 7 i direktivet 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 artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentlighetsrättsligt 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 offentliga 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.”

9 Artikel 8 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

10 I artikel 9 i direktivet förskrivs följande:

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

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

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

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



- den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,
  
- alla handlingar som hänför sig till varorna,
  
- varornas beskaffenhet,
  
- varornas kvantitet.

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

...

b) Alkoholdrycker

...

Vin (varav högst 60 l mousserande vin)

90 l

...

3. Medlemsstaterna får också föreskriva att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan släppts för förbrukning i en annan medlemsstat, om dessa produkter transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning. ...”

11 Artikel 10 i direktivet har följande lydelse:

”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.

...”

- 12 Transaktioner som genomförs av näringsidkare utan punktskatteregistrering regleras i särskilda regler, bland annat i artiklarna 16–19 i direktivet, som ingår i avdelning III i detsamma, vilket bär rubriken ”Varuförflyttningar”.
- 13 Enligt artikel 22.1 och 22.3 i direktivet, som ingår i avdelning IV med rubriken ”Återbetalning”, gäller följande:

1. På 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.

Medlemsstater får dock avslå en begäran om återbetalning om den inte uppfyller de krav på korrekthet som de lägger fast.

...

3. I de fall som avses i artikel 7 är avsändarmedlemsstaten skyldig att återbetala den erlagda punktskatten endast om punktskatten tidigare har erlagts i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställs i artikel 7.5.

Medlemsstater får dock avslå en begäran om återbetalning om den inte uppfyller de krav på korrekthet som de lägger fast.”

### *Nationell lagstiftning*

- <sup>14</sup> Artikel 2c i punktskattelagen (Wet op de accijns) av den 31 oktober 1991 (Stb. 1991, s. 561, nedan kallad punktskattelagen) har följande lydelse:

”1. Punktskatt skall inte betalas när en fysisk person som inte är näringsidkare transporterar en vara som är belagd med punktskatt i en annan medlemsstat till Nederländerna för eget bruk.

2. Utan att det påverkar punkt 1, skall en fysisk persons innehav av en punktskattebelagd vara som släppts för konsumtion i eller importeras från en annan medlemsstat, och för vilken ingen punktskatt har betalats i Nederländerna, jämföras med att varan har släppts för konsumtion.

3. Om varukvantiteten överskrider det maximum som fastställts i ministerbeslut, skall varuinnehavet anses vara för annat syfte än personligt bruk, om inte annat bevisas.”

- 15 I artikel 3a i genomförandebestämmelserna nr WW 91/440 för punktskattelagen (Uitvoeringsregeling accijns) av den 20 december 1991 (Stcrt. 1991, 252), föreskrivs följande:

”Den kvantitet som avses i artikel 2c.3 i lagen är:

a. ... ,

b. för vin: 90 liter,

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 16 B.F. Joustra och ungefär 70 andra privatpersoner har bildat en sammanslutning med namnet ”Cercle des amis du vin” (nedan kallad vinklubben).

- 17 B.F. Joustra beställer i vinklubbens namn varje år vin från Frankrike för eget och övriga medlemmars eget bruk. Ett nederländskt transportföretag hämtar sedan på hans begäran vinet i Frankrike och fraktar det till Nederländerna där det levereras till Joustras bostad. Vinet lagras där i några dagar innan det levereras till övriga medlemmar av vinklubben, alltefter hur mycket vin de har beställt. Joustra betalar vinet och fraktkostnaderna. Varje medlem i klubben betalar honom sedan självkostnadspris för det vin som de har beställt jämte respektive andel i fraktkostnaderna beräknat per butelj. Det är utrett att Joustra inte utövar denna verksamhet yrkesmässigt eller i vinstsyfte.
- 18 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det vin som B.F. Joustra har beställt har släppts för konsumtion i Frankrike och att punktskatt har betalats i denna medlemsstat. Det är vidare utrett att ingen medlem i vinklubben har fått någon leverans som överstiger 90 liter vin, varav högst 60 liter mousserande vin.
- 19 Den 2 december 1997 deklarerade B.F. Joustra, som dessförinnan av behörig myndighet på egen begäran registrerats som näringsidkare utan punktskatteregistrering, att han hade mottagit 13,68 hektoliter rött och vitt vin samt 1,44 hektoliter mousserande vin. De nederländska myndigheterna belade vinet med punktskatt på 906,20 euro (1 997 NLG). Joustra bestred kravet på punktskatt hos inspecteur van Belastingdienst/Douane te Roosendaal (myndigheten för skatter och tullar i Roosendaal, nedan kallad skattemyndigheten). Detta klagomål avsågs emellertid.
- 20 B.F. Joustra väckte talan mot skattemyndighetens beslut om avslag vid Gerechtshof te 's-Hertogenbosch som, i beslut av den 28 november 2002, biföll Joustras talan och ålade skattemyndigheten att återbetala det belopp som Joustra hade betalat för punktskatt. Enligt denna domstol kunde man av omständigheterna att det inte har bestritts att Joustra inte förvarade vinet i sin bostad i kommersiella syften dra

slutsatsen att han endast innehade vinet för eget bruk, i den mening som avses i artikel 2c.2 punktskattelagen, genom vilken artikel 9 i direktivet har införlivats med nationell rätt, och att han därför inte var skyldig att betala punktskatt för varorna i fråga.

- 21 Staatssecretaris van Financiën och B.F. Joustra överklagade respektive anslutningsvärdjude mot Gerechtshof te 's-Hertogenboschs beslut vid Hoge Raad der Nederlanden.
- 22 Staatssecretaris van Financiën har i överklagandet hävdat att Gerechtshof har grundat sig på en felaktig tolkning av begreppet "förvaras för kommersiella ändamål" i artiklarna 7 och 9 i direktivet. Enligt Staatssecretaris omfattar detta begrepp endast privatpersoners innehav för eget bruk av varor som de själva har transporterat hem. B.F. Joustra har i sitt anslutningsvad hävdat att punktskatten på vinet i fråga omfattas av artikel 8 i direktivet. Orden "transporterats av dem själva" i denna bestämmelse utgör inte hinder för att tolka bestämmelsen så, att destinationsmedlemsstaten inte får ta ut punktskatt när en privatperson själv har köpt de punktskattebelagda varorna i en annan medlemsstat och anlitat tredje man för att för privatpersonens räkning frakta varorna till destinationsmedlemsstaten.
- 23 Den hänskjutande domstolen har anmärkt att förevarande situation varken verkar omfattas av artikel 8 eller artiklarna 7 och 9 i direktivet, om man inte tolkar artikel 8 mer generöst än vad domstolen har gjort i sin dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, EMU Tabac m.fl. (REG 1998, s. I-1605), särskilt punkterna 33 och 37, eller tolkar begreppet "förvaras för kommersiella ändamål" i artiklarna 7 och 9 i direktivet så, att det även omfattar fall då den som tar emot de punktskattebelagda varorna gör det för att fördela dem bland övriga köpare, förutsatt att detta inte sker i näringsverksamhet eller vinstsyfte. Den hänskjutande domstolen har emellertid anfört att domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl. rörde ett fall där en handelsagent i sin näringsverksamhet köpte in punktskattebelagda varor och för

säljarens räkning ordnade frakten av varorna till destinationsmedlemsstaten. Så är här inte fallet. Frågan är emellertid om domstolens bedömning i domen i nämnda mål kan överföras på förevarande mål, med hänsyn till principen om den inre marknaden, såsom denna har definierats bland annat i artiklarna 14 EG och 93 EG.

24 Hoge Raad der Nederlanden beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Skall artikel 8 i [direktivet] tolkas så, att punktskatt inte skall tas ut någon annanstans än i den medlemsstat där förvärvet har skett, om en privatperson, personligen och för eget bruk, köper punktskattebelagda varor i en viss medlemsstat och låter ett transportföretag föra in varorna i en annan medlemsstat?
  
- 2) Skall artikel 8 i [direktivet] tolkas så, att punktskatt inte skall tas ut någon annanstans än i den medlemsstat där förvärvet har skett, om, såsom i det förevarande fallet, en grupp privatpersoner låter en annan privatperson, som inte agerar affärsmässigt eller med vinstsyfte, köpa punktskattebelagda varor i en viss medlemsstat, och denna privatperson låter ett transportföretag föra in varorna i en annan medlemsstat för köparnas räkning?
  
- 3) Om svaret på (någon av) dessa frågor är nekande, skall artiklarna 7 och 9 i [direktivet] då tolkas så, att när en privatperson låter en tredje man, som agerar på hans uppdrag, transportera punktskattebelagda varor — som har släppts för konsumtion i en viss medlemsstat — till en annan medlemsstat, och varorna i destinationsmedlemsstaten är avsedda att tillgodose hans egna behov och andra av honom företrädda personers behov, denna privatperson skall anses förvara



dessa punktskattebelagda varor, både de som är avsedda för hans eget bruk och de som är avsedda för de andra privatpersonernas eget bruk, i destinationsmedlemsstaten för kommersiella ändamål i den mening som avses i artiklarna 7 och 9 i direktivet, trots att han inte agerar yrkesmässigt och med vinstsyfte?

- 4) Om den tredje frågan skall besvaras nekande, följer det då av någon annan bestämmelse i [direktivet] att en sådan privatperson som avses i fråga 3 är skyldig att erlägga punktskatt i destinationsmedlemsstaten?”

### Tolkningsfrågorna

25 Den nationella domstolen har ställt sina frågor, som skall prövas tillsammans, för att i huvudsak få klarhet i huruvida direktivet skall tolkas så, att när en privatperson, som B.F. Joustra, inte agerar yrkesmässigt och i vinstsyfte när denne i en medlemsstat för eget och för andra privatpersoners bruk förvärvar punktskattebelagda varor, i förevarande fall vin, som släppts för konsumtion i nämnda medlemsstat, och därefter uppdrar åt ett transportföretag, med säte i samma medlemsstat som han själv tillhör, att frakta varorna till honom för hans räkning, skall punktskatt också betalas i denna stat.

26 Även om vissa omständigheter i målet tyder på att B.F. Joustra är en näringsidkare utan punktskatteregistrering, framgår det tydligt av ordalydelsen i de frågor som har ställts till domstolen att de inte skall förstås så. Frågorna skall därför prövas endast med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i direktivet, särskilt artiklarna 6–10, och inte med hänsyn till direktivets särskilda bestämmelser om näringsidkare utan punktskatteregistrering.

- 27 Domstolen har redan fastställt att direktivet syftar till att fastställa ett antal regler vad gäller innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, i synnerhet för att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater (domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkt 22, av den 5 april 2001 i mål C-325/99, van de Water, REG 2001, s. I-2729, punkt 39, och av den 12 december 2002 i mål C-395/00, Cipriani, REG 2000, s. I-11877, punkt 41).
- 28 Direktivet föreskriver härvid, såsom framgår av det femte och det sjätte skälet, en skillnad mellan, å ena sidan, varor som innehas i kommersiellt syfte och som under transporten skall åtföljas av ledsagardokument och, å andra sidan, varor som innehas för personligt bruk och som kan transporteras utan sådana dokument (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkterna 23 och 24).
- 29 Därför skall, vilket också framgår av sjunde skälet i direktivet, varor som inte innehas för eget bruk med nödvändighet anses innehas i kommersiellt syfte, vid tillämpning av direktivet.
- 30 Vad avser varor som innehas i kommersiellt syfte anmärker domstolen att även om det i artikel 6 föreskrivs att skattskyldigheten för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion i en medlemsstat, utesluter detta emellertid inte att punktskatt sedan tas ut i en annan medlemsstat med stöd av artiklarna 7, 9 och 10 i detta direktiv, varvid de punktskatter som eventuellt har erlagts i den första staten skall återbetalas i enlighet med artikel 7.6 eller artikel 10.4 i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkt 42).
- 31 Vad gäller varor som innehas för eget bruk föreskrivs i artikel 8 i direktivet att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där varorna har förvärvats (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkt 24).

32 I förevarande fall skall vid prövningen av huruvida punktskatt lagligen kan utkrävas i destinationsmedlemsstaten således först prövas om den situation som den hänskjutande domstolen har beskrivit kan anses omfattas av artikel 8 i direktivet.

*Huruvida artikel 8 i direktivet är tillämplig*

33 Såsom domstolen redan har fastställt förutsätter tillämpningen av artikel 8 att flera villkor är uppfyllda. De punktskattebelagda varorna skall således ha förvärvats av "enskilda individer" för "deras eget bruk" och skall ha transporterats av "dem själva". Dessa villkor bör göra det möjligt att fastställa att de punktskattebelagda varor som har förvärvats i en medlemsstat och sedan transporterats till en annan medlemsstat absolut skall innehas personligen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkterna 25 och 26).

34 Eftersom det i målet vid den nationella domstolen inte råder någon tvist om att det är en privatperson som har förvärvat de punktskattebelagda varorna, återstår det att pröva huruvida de andra två villkoren i artikel 8 i direktivet också är uppfyllda.

35 Vad rör det andra av dessa villkor framgår det redan av ordalydelsen i artikel 8 i direktivet att dessa bestämmelser innebär ett krav att varorna är till för den förvärvande privatpersonens eget bruk och att bestämmelsen inte omfattar att en privatperson förvärvar varor för andra privatpersoners eget bruk. Den privatperson som har förvärvat dessa varor och innehar dem kan nämligen inte anses inneha dem för eget bruk, i strikt mening.

- 36 Av detta följer att om en privatperson, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, har förvärvat punktskattebelagda varor inte bara för eget bruk, utan även för andra privatpersoners räkning, är det endast det förstnämnda förvärvet som omfattas av artikel 8 i direktivet.
- 37 Vad gäller det andra villkoret framgår det också av uttrycket "transporterats av dem själva" i artikel 8 i direktivet att transporten av varorna i fråga skall skötas personligen av den privatperson som har förvärvat dem (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkt 33).
- 38 Europeiska gemenskapernas kommission har emellertid gjort gällande att man, i ett fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i syfte att se till att principen om den inre marknaden, vilken omnämns i artikel 8 i direktivet, upprätthålls inte får tolka detta villkor som att privatpersonen nödvändigtvis måste färdas tillsammans med de punktskattebelagda varorna. Detta villkor rör endast att innehavet att de punktskattebelagda varorna måste vara för eget bruk, i strikt mening. Även när en privatperson, i likhet med B.F. Joustra i målet vid den nationella domstolen, uppdrar åt ett transportföretag att frakta de punktskattebelagda varorna åt honom för hans räkning, går det att verifiera huruvida innehavet är för eget bruk. Förevarande mål skiljer sig således från det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl. I fall av missbruk har medlemsstaterna dessutom möjlighet att vägra att tillämpa artikel 8 i direktivet.
- 39 Domstolen vill härvid erinra om att den i punkt 32 i domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl. har betonat att inom ramen för direktivet har gemenskapslagstiftaren genom en uttrycklig ad hoc-formulering behandlat det fallet att tredje man är inblandad i varutransporten. Samma sak gäller artikel 9.3 och artikel 10.1 i nämnda direktiv.

- 40 I punkt 33 i samma dom konstaterade domstolen också att ingen språkversion av artikel 8 innehåller någon uttrycklig föreskrift om en sådan inblandning men att det däremot av den danska och den grekiska versionen synnerligen klart framgår att transporten skall skötas personligen av dem som har förvärvat de punktskattebelagda varorna, för att punktskatten skall kunna tas ut i inköpslandet.
- 41 Följaktligen, och med hänsyn till den otvetydiga ordalydelsen i artikel 8 i direktivet, ansåg domstolen, i punkterna 37 och 40 i nämnda dom, att denna bestämmelse inte är avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud, eftersom gemenskapslagstiftaren inte vid någon tidpunkt har avsett att även en sådan situation skall omfattas av nämnda bestämmelse.
- 42 Kommissionen har visserligen rätt i att domstolen, i punkt 48 i domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., har anmärkt att den agent som i det fallet köpte in och fraktade punktskattebelagda varor inte gjorde det på privatpersoners uppdrag, utan tog upp beställningar från privatpersoner som denne placerade hos en och samma försäljare, som dessutom ingår i samma ekonomiska enhet som agenten. Denna omständighet ledde emellertid endast till att domstolen konstaterade att de varor som var i fråga i det målet hade expedierats eller transporterats direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes egen räkning, i den mening som avses i artikel 10 i direktivet. Detta övervägande saknar däremot relevans för tillämpningen av artikel 8 i nämnda direktiv.
- 43 Oavsett huruvida det är privatpersonen själv som har givit transportuppdraget, står det klart att redan den omständigheten att ett transportföretag fraktar de punktskattebelagda varorna till en annan medlemsstat och på detta sätt gör det möjligt för den förvärvande privatpersonen att ta emot mer varor än vad denne behöver för eget bruk, visar att dennes innehav inte omfattas av begreppet innehav för eget bruk, i den strikta mening som uttrycket har enligt artikel 8 i direktivet.

Domstolen vill härvid erinra om att enligt artikel 9.2 i direktivet är såväl transportsättet som varumängden relevant för frågan huruvida innehavet av de varor som avses i artikel 8 är av kommersiell natur och således inte för eget bruk.

44 Denna tolkning gör sig än mer gällande, eftersom en tolkning som innebär att artikel 8 i direktivet även är tillämplig när privatpersonen inte har transporterat varorna personligen, leder till en ökad risk att de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna utsätts för bedrägerier, eftersom det i denna bestämmelse inte ställs några krav rörande ledsagardokument.

45 Kommissionen har emellertid understrukt att en sådan tolkning av artikel 8 skulle leda till att unionsmedborgarna hamnar i en sämre situation än den som rådde innan direktivet trädde i kraft, eftersom privat lösöre som i samband med en flytt fraktas från en medlemsstat till en annan och små försändelser från en privatperson till en annan privatperson, utan kommersiellt intresse, enligt då gällande lagstiftning var befriad från punktskatt i importmedlemsstaten.

46 Det räcker härvid emellertid att konstatera att även om artikel 8 i direktivet, såsom kommissionen också har medgett, innehåller en lucka i detta avseende, ankommer det på gemenslagsstiftaren att i förekommande fall täppa till denna lucka genom att vidta nödvändiga åtgärder för att ändra denna bestämmelse, vilket dessutom bekräftas av att kommissionen har lämnat Europeiska unionens råd ett förslag till ändring av direktivet, enligt vilket artikel 8 i direktivet föreslås utsträckas till att avse varor som transporteras för privatpersoners räkning.

47 Av detta följer, såsom samtliga regeringar som har yttrat sig i målet också har hävdad, att artikel 8 i direktivet inte är tillämplig i ett fall, såsom det i målet vid den nationella domstolen, då punktskattebelagda varor som en privatperson har förvärvat i en annan medlemsstat på hans uppdrag, av ett transportföretag, transporteras till honom i en annan medlemsstat — även om varorna är för hans eget bruk.

*Huruvida artiklarna 7, 9 och 10 i direktivet är tillämpliga*

48 Artikel 8 i direktivet är inte tillämplig i ett fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, men det är möjligt att artiklarna 7, 9 eller 10 i direktivet är tillämpliga.

49 Såsom framgår av punkt 42 ovan är artikel 10 i direktivet, som avser varor som förvärvats, vilka expedieras eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes egen räkning, emellertid inte tillämplig, när det, såsom här är fallet, är den privatperson som förvärvat de punktskattebelagda varorna som lämnar transportuppdraget (domen i det ovan nämnda målet EMU Tabac m.fl., punkterna 48 och 49).

50 Vad avser artikel 9 i direktivet framgår det av punkt 2 i samma artikel att bestämmelsen är tillämplig på varor som avses i artikel 8 i nämnda direktiv, det vill säga varor som en privatperson har förvärvat för eget bruk och som denne själv har transporterat. Eftersom det av det ovanstående följer att denna bestämmelse inte avser den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, är inte heller artikel 9 i sig tillämplig.

- 51 Artikel 7 i direktivet kan däremot vara tillämplig i förevarande fall, eftersom artikel 7.2, enligt sin ordalydelse, avser situationen att varor levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet. Så är fallet med en privatperson som, såsom här är fallet, inte har något vinstsyfte och de punktskattebelagda varorna levereras av en aktör som agerar på dennes uppdrag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet EMU Tabac m.fl., punkt 52). Såsom anges i punkt 29 ovan bygger direktivet nämligen på idén att varor som inte innehas för eget bruk med nödvändighet skall anses innehas i kommersiellt syfte.
- 52 Om punktskatt tas ut enligt artikel 7 i direktivet i den medlemsstat där de innehas i kommersiella syften, trots att de redan har släppts för konsumtion i en första medlemsstat, föreskrivs i artikel 7.6 att den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten skall återbetalas i enlighet med artikel 22.3 i nämnda direktiv.
- 53 Svaret på tolkningsfrågorna blir således att direktivet skall tolkas så, att när en privatperson, såsom i målet vid den nationella domstolen, inte agerar yrkesmässigt och i vinstsyfte när denne i en medlemsstat för eget och för andra privatpersoners bruk förvärvar punktskattebelagda varor, som släppts för konsumtion i nämnda medlemsstat, och därefter uppdrar åt ett transportföretag, med säte i samma medlemsstat som han själv tillhör, att frakta varorna till honom för hans räkning, är artikel 7 men inte artikel 8 i direktivet tillämplig, varför punktskatt även skall tas ut i denna medlemsstat. Enligt artikel 7.6 i samma direktiv skall, i så fall, den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten återbetalas i enlighet med artikel 22.3 i nämnda direktiv.



## Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Rådets direktiv nr 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992, skall tolkas så, att när en privatperson, såsom i målet vid den nationella domstolen, inte agerar yrkesmässigt och i vinstsyfte när denne i en medlemsstat för eget och för andra privatpersoners bruk förvärvar punktskattebelagda varor, som släppts för konsumtion i nämnda medlemsstat, och därefter uppdrar åt ett transportföretag, med säte i samma medlemsstat som han själv tillhör, att frakta varorna till honom för hans räkning, är artikel 7 men inte artikel 8 i direktivet tillämplig, varför punktskatt även skall tas ut i denna medlemsstat. Enligt artikel 7.6 i samma direktiv skall, i så fall, den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten återbetalas i enlighet med artikel 22.3 i direktivet.

Underskrifter