DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

13. december 2007 *

I sag C-374/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) ved afgørelse af 6. september 2006, indgået til Domstolen den 14. september 2006, i sagen:

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

mod

Hauptzollamt Bielefeld,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (refererende dommer) og E. Levits,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: fuldmægtig J. Swedenborg,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. september 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH ved Rechtsanwalt M. Dettmeier

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og A. Simões, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved W. Mölls, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører 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 (EFT L 76, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 om tilpasning til afgørelse 1999/468/EF af bestemmelserne vedrørende de udvalg, der bistår Kommissionen i forbindelse med udøvelsen af de gennemførelsesbeføjelser, der er fastsat i retsakter vedtaget af Rådet efter høringsproceduren (enstemmighed) (EUT L 122, s. 36, herefter »direktiv 92/12«).

2 Denne anmodning er fremsat inden for rammerne af en sag mellem BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (herefter »BATIG«) og Hauptzollamt Bielefeld (herefter »Hauptzollamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på godtgørelse af det beløb, der er betalt for afgiftsmærker, som herefter blev anbragt på cigaretpakker, der var bestemt til det tyske marked, men som blev stjålet i Irland under forsendelsen.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge ordlyden af artikel 1, stk. 1, fastlægger direktiv 92/12 ordningen for varer, der pålægges punktafgifter.

4 I artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12 er det nærmere præciseret, at direktivet på fællesskabsplan finder anvendelse på forarbejdede tobaksvarer.

5 Artikel 6 i direktiv 92/12 bestemmer:

»1. Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3.

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, 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.

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der

konstateres en manko. Punktafgiften opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, idet medlemsstaterne anvender de samme procedurer for opkrævning og inddrivelse af punktafgiften på indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater.«

6 Artikel 20, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 har følgende ordlyd: »[h]ar der i forbindelse med omsætning af varer fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører punktafgiftens forfald, erlægges den i den medlemsstat, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne er begået, af den fysiske eller juridiske person, som har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne i henhold til artikel 15, stk. 3, hvilket ikke udelukker anlæggelse af straffesag«.

7 Artikel 21, stk. 1, og artikel 21, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 92/12 bestemmer:

»1. Uanset artikel 6, stk. 1, kan medlemsstaterne foreskrive, at varer, der er bestemt til forbrug på deres område, skal forsynes med afgiftsmærker eller nationale godkendelsesmærker, som anvendes til skattemæssige formål.

2. [...]

Med forbehold af de bestemmelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå svig, unddragelse eller misbrug, påser de, at mærkerne ikke skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer.«

8 Artikel 22, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12 er affattet således:

»1. Hvis en erhvervsdrivende under udøvelsen af sit erhverv anmoder derom, kan afgiften på punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug, godtgøres af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor overgangen til frit forbrug har fundet sted, såfremt de ikke er bestemt til forbrug i den pågældende medlemsstat.

Medlemsstaterne kan dog undlade at efterkomme denne anmodning om afgiftsgodtgørelse, hvis den ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed, som de opstiller.

2. Med hensyn til anvendelsen af stk. 1 gælder følgende bestemmelser:

a) afsenderen skal forud for afsendelsen af varerne indgive anmodning om afgiftsgodtgørelse til de kompetente myndigheder i sin medlemsstat og godtgøre, at punktafgifterne er erlagt; de kompetente myndigheder kan dog ikke nægte at godtgøre afgiften blot med den begrundelse, at afsenderen ikke har fremlagt det dokument, som de selv har udstedt som bevis for den oprindelige betaling

[...]

d) for punktafgiftspligtige varer, der overgår til forbrug i en medlemsstat, og som i den forbindelse forsynes med et afgiftsmærke eller et godkendelsesmærke fra denne medlemsstat, kan den skyldige afgift til skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt disse afgifts- eller godkendelsesmærker, godtgøres, såfremt skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt dem, konstaterer, at mærkerne er ødelagt.«

9 I overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT L 291, s. 40) anses cigaretter for at være forarbejdet tobak.

10 Artikel 10, stk. 1, i direktiv 95/59 bestemmer bl.a., at »[d]e nærmere regler for opkrævning af forbrugsafgiften harmoniseres senest i den afsluttende fase«, og at »[i] løbet af de foregående etaper opkræves forbrugsafgiften principielt ved hjælp af toldbanderoler«.

Nationale bestemmelser

11 § 1 i den tyske lov om tobaksafgift (Tabaksteuergesetz) af 21. december 1992 (BGBl. 1992, I, s. 2150) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »TabStG«), bestemmer, at der skal betales punktafgift for tobak af cigaretter, cigarer og cigarillos samt røgtobak (forarbejdet tobak).

12 TabStG's § 12, der har overskriften »Brug af afgiftsmærker, afgiftsanmeldelse«, bestemmer i stk. 1 og 2:

»1. For tobaksvarer betales afgiften ved anvendelse af afgiftsmærker. Anvendelse omfatter stempling og anbringelse af afgiftsmærker på detailsalgspakninger. Afgiftsmærkerne skal være anbragt, når afgiften forfalder.

2. Producenten eller importøren skal bestille afgiftsmærkerne på grundlag af en af myndighederne foreskrevet formular og deri selv beregne skylden vedrørende afgiftsmærkerne (afgiftsanmeldelse). [...] Skylden vedrørende afgiftsmærkerne opstår ved modtagelsen af mærkerne og svarer til deres afgiftsværdi. Fremsendes afgiftsmærkerne, anses den anden hverdag efter afsendelsen for modtagelsesdag. Skyldner er modtageren [...]«

13 TabStG's § 22, der har overskriften »Eftergivelse, godtgørelse af afgift«, bestemmer i stk. 1-3:

»1. Afgiften eftergives eller godtgøres efter ansøgning, når tobaksvarer optages i et afgiftsoplag eller transporteres eller udføres under afgiftskontrol fra afgiftsområdet til en anden medlemsstat. Importører og retmæssige modtagere, som ikke er godkendt oplagshavere, får også eftergivet eller godtgjort afgift, såfremt de af dem indførte eller modtagne tobaksvarer under afgiftskontrol ødelægges eller denatureres.

2. Såfremt afgiften betales med afgiftsmærker, eftergives eller godtgøres den kun, hvis afgiftsmærkerne ødelægges eller ugyldiggøres under afgiftskontrol, og pakkernes indhold endnu er urørt.

3. Med hensyn til skyld vedrørende afgiftsmærker gælder stk. 1 tilsvarende, såfremt endnu ikke anvendte afgiftsmærker er blevet tilbagegivet til Hauptzollamt, eller såfremt ikke anvendte afgiftsmærker er blevet ødelagt eller ugyldiggjort under afgiftskontrol, og afgiften ikke er forfalden.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Den 1. april 2004 modtog Tuxedo GmbH (herefter »Tuxedo«) — i hvis rettigheder BATIG er indtrådt — afgiftsmærker fra Hauptzollamt til en samlet værdi af 184 170,46 EUR til brug for cigaretter fremstillet i Irland af P.J. Carroll & Co. Ltd (herefter »Caroll«), som var bestemt til det tyske marked.

15 Tuxedo sendte afgiftsmærkerne til Carroll, som anbragte dem på hver enkelt cigaretpakke. Carroll sendte herefter cigaretterne til en forretningspartner i Nederlandene som led i Fællesskabets interne suspensionsordning. Den 29. april 2004 blev alle cigaretterne imidlertid stjålet på havnen i Dublin (Irland).

16 Carroll har betalt 277 587,30 EUR til de irske afgiftsmyndigheder som følge af, at cigaretterne havde forladt suspensionsordningen i Irland.

17 Den 18. august 2004 anmodede Tuxedo Hauptzollamt om godtgørelse af de 184 445,64 EUR, som selskabet havde betalt for afgiftsmærkerne, med den begrundelse, at disse mærker ikke længere kunne anvendes med henblik på betaling af den tyske tobaksafgift. Tuxedo gjorde gældende, at samtlige stjålne cigaretter formentlig ville blive afsat på det britiske sorte marked.

18 Ved afgørelse af 30. august 2004, der blev stadfæstet ved afgørelse af 15. oktober 2004 efter Tuxedos klage, afslog Hauptzollamt at indrømme godtgørelse med den begrundelse, at modtageren må bære risikoen for at miste mærkerne. Hauptzollamt anførte, at det ikke kan udelukkes, at de stjålne cigaretpakker forsynet med afgiftsmærker ville blive solgt i Tyskland. Hauptzollamt anførte videre, at afgiftsmærkerne ikke kan anses for at være ødelagt eller gjort ugyldige, sådan som det kræves i henhold til TabStG's § 22, stk. 3.

19 Tuxedo anlagde herefter sag ved Finanzgericht Düsseldorf. Selskabet har nærmere bestemt gjort gældende, at afgiftsskyld, som er opstået efter erhvervelse af afgiftsmærker, som ikke modsvares af en efterfølgende eller samtidigt indtrædende tobaksafgiftsskyld, strider imod direktiv 92/12. I henhold til direktivet må der kun opkræves punktafgift i den medlemsstat, hvor der i løbet af suspensionsordningen er indtruffet en overtrædelse eller uregelmæssighed, og det ændrer intet derved, at en anden medlemsstat foreskriver brug af afgiftsmærker. I modsat fald ville der foreligge en gentagen belastning i form af punktafgift, som ville påvirke samhandelen inden for Fællesskabet, jf. herved artikel 21, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 92/12.

20 Hauptzollamt har heroverfor gjort gældende, at som følge af erhvervelsen af de tyske afgiftsmærker er skylden, der er knyttet hertil, forfaldet. Godtgørelse af det beløb, der er erlagt i denne forbindelse, er umulig som følge af manglende tilbagelevering, ødelæggelse eller ugyldiggørelse af disse afgiftsmærker. Ud over den i Irland opkrævede tobaksafgift består der ikke en yderligere tysk tobaksafgift, men derimod en skyld som følge af erhvervelsen af tyske afgiftsmærker, således at der ikke er tale

om dobbelt beskatning. Der er ganske vist en dobbelt belastning, men den følger nødvendigvis af direktiv 92/12. Der er ingen hindring for den frie bevægelighed for punktafgiftspligtige varer, eftersom denne dobbelte belastning kun opstår i tilfælde af en forudgående uregelmæssighed.

21 Da Finanzgericht Düsseldorf mener, at en fortolkning af direktiv 92/12 er nødvendig med henblik på sagens afgørelse, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [...] direktiv 92/12 [...] fortolkes således, at en medlemsstat, der har opkrævet punktafgift for tobaksvarer ved at udlevere afgiftsmærker, er forpligtet til at godtgøre modtageren af afgiftsmærkerne det beløb, som vedkommende har betalt for mærkerne, når de tobaksvarer, der er forsynet med de pågældende mærker, i en anden medlemsstat uretmæssigt har forladt suspensionsordningen med den virkning, at den pågældende medlemsstat opkræver punktafgift for tobaksvarerne af den dér etablerede erhvervsdrivende, som har forsendt tobaksvarerne inden for rammerne af Fællesskabets suspensionsordning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Indledningsvis bemærkes, at de afgiftsmærker, som Tuxedo har erhvervet fra de tyske afgiftsmyndigheder, blev anbragt på tobaksvarerne, da de stadig befandt sig under suspensionsordningen, og punktafgiften var derfor endnu ikke forfaldet.

23 Det er desuden ubestridt, at BATIG, der er indtrådt i Tuxedos rettigheder, ikke over for de tyske afgiftsmyndigheder har kunnet godtgøre, at de tobaksvarer, der blev stjålet i Irland under forsendelsen, ikke er blevet afsat i Tyskland.

24 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret således oplyst, om direktiv 92/12 er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, som udelukker godtgørelse af det beløb, der er erlagt for erhvervelsen af afgiftsmærker i denne medlemsstat, når disse mærker er blevet anbragt på punktafgiftspligtige varer inden deres overgang til forbrug i nævnte medlemsstat, varerne herefter er blevet stjålet i en anden medlemsstat, hvilket indebærer, at der skal betales punktafgift i denne anden medlemsstat, og det ikke godtgøres, at de stjålne varer ikke er blevet afsat i den medlemsstat, hvor afgiftsmærkerne er udstedt.

25 Artikel 6 i direktiv 92/12 bestemmer, at punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, og at betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker. Artikel 21, stk. 1, i direktiv 92/12 giver medlemsstaterne mulighed for at forsyne varer, der er bestemt til forbrug på deres område, med afgiftsmærker. Endelig bestemmer artikel 10, stk. 1, i direktiv 95/59, at i løbet af de foregående etaper inden harmoniseringen af de nærmere regler for opkrævning af forbrugsafgiften opkræves forbrugsafgiften principielt ved hjælp af afgiftsmærker.

26 I lyset af disse bestemmelser fremgår det, at udleveringen af afgiftsmærker til en erhvervsdrivende i en medlemsstat udgør en fremgangsmåde til forudgående opkrævning af punktafgift af varer, som den erhvervsdrivende har til hensigt at bringe i omsætning i den pågældende medlemsstat.

27 Det er desuden ubestridt, at et afgiftsmærke, når først det er blevet anbragt på individuelle cigaretpakker som dem, der er tale om i hovedsagen, ikke længere kan fjernes uden at blive ødelagt. Når en erhvervsdrivende således anbringer afgiftsmærker, der er udstedt af en medlemsstat, på sådanne varer, som han har til hensigt at lade overgå til forbrug i denne medlemsstat, skal det lægges til grund, at denne medlemsstat modtager forudgående betaling af punktafgift for disse varer.

28 I hovedsagen har BATIG således betalt forudgående tysk punktafgift af de stjålne varer.

29 Det bemærkes desuden, at når tobaksvarer, således som det er tilfældet i hovedsagen, som forsendes inden for rammerne af en suspensionsordning, bliver stjålet, indebærer tyveri heraf, at varerne uretmæssigt forlader en suspensionsordning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 6, stk. 1, litra a), i direktiv 92/12, således at punktafgiften forfalder i den medlemsstat, hvor tyveriet er foregået, i overensstemmelse med direktivets artikel 20, stk. 1.

30 I hovedsagen forfaldt punktafgiften for de stjålne varer således i Irland.

31 Den omstændighed, at afgiftsmærkerne ikke har kunnet tjene til betaling af punktafgift, indebærer imidlertid ikke nødvendigvis, at de pågældende erhvervsdrivende har ret til godtgørelse for det beløb, de har erlagt for disse mærker.

32 Som generaladvokaten nemlig med rette anførte i punkt 33-35 i forslaget til afgørelse i sagen Heintz van Landewijk (dom af 15.6.2006, sag C-494/04, Sml. I, s. 5381), har afgiftsmærkerne en iboende værdi, der adskiller dem fra papirer, der blot attesterer betaling til afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvor mærkerne er udstedt, af et bestemt pengebeløb.

33 I tilfælde af bortkomst kan disse mærker anvendes til ulovlige formål, idet deres blotte tilstedeværelse på punktafgiftspligtige varer skaber en formodning for, at punktafgift er betalt i den medlemsstat, der har udstedt mærkerne, og indebærer derfor en tilladelse til, at disse varer kan bringes i omsætning i denne medlemsstat.

34 Det skal i denne sammenhæng bemærkes, at cigaretmarkedet egner sig særlig godt til at organisere en ulovlig handel, således som Domstolen tidligere har fastslået (jf. dom af 10.12.2002, sag C-491/01, British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco, Sml. I, s. 11453, præmis 87, og af 29.4.2004, sag C-222/01, British American Tobacco, Sml. I, s. 4683, præmis 72).

35 Når en erhvervsdrivende, der er fået afgiftsmærker, således ikke kan godtgøre, at disse mærker ikke er anvendt til at bringe punktafgiftspligtige varer i omsætning i den medlemsstat, der har udstedt mærkerne, har denne stat en begrundet interesse i at nægte at godtgøre det betalte beløb.

36 Domstolen har udtalt sig i denne henseende i dommen i sagen Heintz van Landewijk, hvor spørgsmålet var, om direktiv 92/12 er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, hvorefter der ikke er adgang til godtgørelse af punktafgiftsbeløb erlagt ved erhvervelse af afgiftsmærker, når afgiftsmærkerne er forsvundet, inden de er blevet anbragt.

37 I den nævnte sag havde selskabet Heintz van Landewijk erhvervet afgiftsmærker fra de nederlandske myndigheder til tobaksvarer, men disse mærker var forsvundet, inden de var blevet anbragt. Selskabet, der gjorde krav på godtgørelse af det beløb, der er betalt for disse mærker, gjorde bl.a. gældende, at de punktafgiftspligtige varer ikke var overgået til forbrug i Nederlandene.

38 Domstolen fastslog, at direktiv 92/12 ikke er til hinder for, at medlemsstaterne vedtager nationale regler, der i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, lader det økonomiske ansvar for tabet af disse mærker hvile på den, som har erhvervet dem (Heintz van Landewijk-dommen, præmis 41).

39 Domstolen fastslog ligeledes, at sådanne nationale bestemmelser ikke kan anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet. Domstolen konstaterede nemlig, at nationale bestemmelser, som gør det muligt for den, som har erhvervet afgiftsmærker, at få godtgørelse herfor blot ved at hævde, at de er forsvundet, indebærer en risiko for at fremme misbrug og svig. Forebyggelse af sådant misbrug og svig er netop et af formålene med fællesskabslovgivningen (Heintz van Landewijk-dommen, præmis 42 og 43).

40 Følgelig fastslog Domstolen, at nationale bestemmelser, hvorefter det økonomiske ansvar i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, hviler på den, som har erhvervet dem, bidrager til formålet om at forebygge misbrug af disse mærker og desuden ikke går videre end nødvendigt for at opnå dette formål, fordi de desuden ikke udelukker enhver mulighed for godtgørelse eller modregning i andre tilfælde, såsom at mærkerne er gået tabt i forbindelse med en ulykke eller som følge af force majeure (Heintz van Landewijk-dommen, præmis 44).

41 Domstolen forkastede udtrykkeligt argumentet om, at risikoen for misbrug af de forsvundne mærker er minimal, idet den fastslog, at denne risiko for misbrug ikke var ikke-eksisterende (Heintz van Landewijk-dommen, præmis 45).

42 Til forskel fra Heintz van Landewijk-sagen var de afgiftsmærker, der er genstand for hovedsagen, allerede blevet anbragt på tobaksvarerne, der var bestemt til det tyske marked, og det er disse varer, der er forsvundet efter et tyveri. Disse faktuelle forskelle fører imidlertid ikke til et andet resultat end det, som Domstolen nåede til i nævnte sag.

43 Dels indeholder direktiv 92/12 hverken bestemmelser om det tilfælde, hvor varer, der allerede er forsynet med afgiftsmærker fra en medlemsstat, forsvinder, inden de overgår til forbrug i denne stat — således som det er tilfældet i hovedsagen — eller det tilfælde, hvor sådanne mærker forsvinder, inden de anbringes på varerne — således som det var tilfældet i Heintz van Landewijk-sagen.

44 Som Kommissionen ganske vist har gjort gældende, bestemmer artikel 20 i direktiv 92/12, hvilken medlemsstat der har enekompetence til at opkræve punktafgifter i tilfælde af uregelmæssigheder eller overtrædelser, der finder sted under forsendelsen, såsom at varerne uretmæssigt forlader en suspensionsordning.

45 Denne artikel, der både finder anvendelse, hvis de varer, der har været genstand for en uregelmæssighed eller en overtrædelse, på forhånd er blevet forsynet med afgiftsmærker, og hvis de ikke er det, har derimod på ingen måde til formål at afgøre, om det er den erhvervsdrivende eller den berørte medlemsstat, der skal bære risikoen i tilfælde af, at afgiftsmærker, der allerede er anbragt på varerne, forsvinder.

46 Endvidere indebærer muligheden for at få godtgørelse for afgiftsmærker, blot ved at hævde, at de varer, hvorpå de er blevet anbragt, er forsvundet, ligeledes en risiko for, at misbrug og svig fremmes.

47 I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, består der nemlig en ikke ubetydelig risiko for, at de stjålne varer bliver afsat i den medlemsstat, der har udstedt afgiftsmærkerne. Da varerne er forsynet med afgiftsmærker fra denne stat, kan de uden problemer indføres på det lovlige marked for tobaksvarer i staten.

48 Det er korrekt, at der under alle omstændigheder er opkrævet punktafgift af de stjålne varer i den medlemsstat, hvor det er blevet konstateret, at de uretmæssigt har forladt suspensionsordningen. Enhver risiko for svig kan imidlertid ikke udelukkes i det tilfælde, hvor punktafgiften i den medlemsstat, der har udstedt afgiftsmærkerne, er højere end i den medlemsstat, hvor det er blevet konstateret, at varerne uretmæssigt har forladt suspensionsordningen. I et sådant tilfælde kan det nemlig ikke udelukkes, at en uærlig erhvervsdrivende hævder, at hans varer er blevet stjålet i sidstnævnte medlemsstat, og betaler punktafgift for et lavere beløb end den godtgørelse, der modtages for afgiftsmærkerne, der blev erhvervet i den førstnævnte medlemsstat, og herefter, stadig ved hjælp af disse mærker, bringer varerne i omsætning i denne stat.

49 Under alle omstændigheder er den omstændighed — selv hvis der ses bort fra enhver svig, der kan udøves af den erhvervsdrivende, der råder over varerne — at punktafgiften er blevet betalt i en anden medlemsstat, uden betydning for risikoen for, at varerne, når de er blevet stjålet, senere bringes i omsætning af ophavsmanden til tyveriet på det lovlige marked i den stat, der har udstedt afgiftsmærkerne, og derved berøver denne medlemsstat de afgiftsmæssige indtægter, som den havde ret til.

50 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at når først afgiftsmærkerne er anbragt på salgsemballagen, er det konsekvenserne af, at selve produkterne forsvinder og ikke afgiftsmærkerne som sådan, der skal fastslås.

51 Ifølge Kommissionen kan disse konsekvenser udledes af reglerne om harmonisering af opkrævningen af punktafgift. Dels følger det af direktiv 92/12, at retten til at opkræve punktafgift i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, udelukkende tilkommer den medlemsstat, hvor tyveriet har fundet sted. Dels ville det forhindre det formål om at forhindre dobbelt beskatning, som direktivet forfølger, hvis det i hovedsagen forholder sig således, at den forudgående betaling definitivt forbliver i de tyske skattemyndigheders hænder, og der samtidig skal betales afgift i Irland.

52 Disse argumenter kan ikke tiltrædes.

53 For det første bevarer afgiftsmærkerne en iboende værdi, selv efter at de er blevet anbragt på varerne. Således som det er blevet understreget i denne doms præmis 46-49, kan deres blotte tilstedeværelse på de stjålne varers salgsemballage bevirke, at disse varer bliver afsat på det lovlige marked i den medlemsstat, der har udstedt mærkerne, i strid med denne stats interesser.

54 Denne risiko er forskellig fra den risiko, som smugleri af tobaksvarer sædvanligvis indebærer for enhver medlemsstat. Tobaksvarer, der ikke er forsynet med afgiftsmærker fra en medlemsstat, kan nemlig kun afsættes på det sorte marked i medlemsstaten.

55 For det andet bemærkes, at selv om direktiv 92/12 faktisk har til formål at harmonisere fremgangsmåden med hensyn til opkrævning af punktafgift, idet det forfølger det dobbelt formål om effektiv opkrævning af punktafgift i en enkelt medlemsstat, som er den stat, hvor varerne overgår til forbrug, skal det imidlertid fastslås, at fællesskabslovgiver ikke har ophøjet hensynet til at undgå dobbeltbeskatning til et absolut princip.

56 Ifølge ordlyden af artikel 22, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12 er det for punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, og som i den forbindelse er forsynet med et afgiftsmærke fra denne medlemsstat, men som er bestemt til forbrug i en anden medlemsstat og transporteres hertil, nemlig ikke tilstrækkeligt for at opnå godtgørelse for den punktafgift, der er betalt i den første medlemsstat, at godtgøre, at der er betalt punktafgift i den stat, hvor varerne er overgået til forbrug, men det er ligeledes nødvendigt, at skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt dem, konstaterer, at mærkerne er ødelagt.

57 Det følger af denne bestemmelse, at såfremt afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt afgiftsmærkerne, ikke har kunnet konstatere, at mærkerne er ødelagt, er de varer, hvorpå de er blevet anbragt, punktafgiftspligtige dels i den stat, hvor de er overgået til forbrug, dels i den stat, hvor de er bestemt til forbrug. Med denne bestemmelse har fællesskabslovgiver lagt vægt på forebyggelsen af misbrug og svig på bekostning af princippet om beskatning i en enkelt medlemsstat.

58 Ganske vist er det korrekt, således som Kommissionen har gjort gældende, at i de situationer, der er reguleret ved artikel 22, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12, forfaldt den punktafgift, der ansøges om godtgørelse for i en medlemsstat, i den pågældende stat, mens punktafgiften i hovedsagen aldrig forfaldt i Tyskland.

59 Det ville imidlertid være paradoksalt, hvis der blev givet tilladelse til godtgørelse af afgiftsmærker, der er anbragt på punktafgiftspligtige varer, i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor det ikke er muligt at foretage nogen kontrol af de stjålne varers bestemmelse, når artikel 22, stk. 2, litra d), i direktiv 92/12 i tilfælde, hvor risikoen for misbrug og svig er mindre, undergiver godtgørelse af punktafgift den betingelse, at det skal konstateres, at de afgiftsmærker, der beviser betalingen af afgiften, er blevet ødelagt.

60 Kommissionen har videre gjort gældende, at en medlemsstat ikke har ret til at betinge godtgørelse for afgiftsmærker af, at det godtgøres, at de er blevet ødelagt, eller at de stjålne varer ikke er blevet afsat på markedet i den medlemsstat, der har udstedt mærkerne, fordi dette bevis ikke kan føres.

61 Imidlertid bemærkes, at selv hvis dette var tilfældet, ville dette argument ikke kunne tiltrædes, fordi det netop er denne umulighed, der påviser den virkelige risiko for, at disse varer afsættes i den medlemsstat, der har udstedt afgiftsmærkerne, og dermed den virkelige risiko for, at disse mærker anvendes, og som således begrunder medlemsstatens nægtelse af at godtgøre udgifterne.

62 Det bemærkes desuden, at bortset fra tyveri findes der andre tilfælde af forudgående betaling af punktafgift ved anbringelse af en medlemsstats afgiftsmærker, der ikke efterfølges af, at varerne overgår til forbrug i denne medlemsstat, eksempelvis hvor en erhvervsdrivende ændrer varernes bestemmelse. I et sådan tilfælde kan den erhvervsdrivende føre bevis for, at de mærker, der allerede var blevet anbragt, er blevet ødelagt, og få godtgørelse for udgifterne hertil fra den medlemsstat, der har udstedt mærkerne.

63 Det skal tilføjes, at der ikke gælder nogen juridisk forpligtelse til at anbringe afgiftsmærker på punktafgiftspligtige varers emballage, inden de forlader suspensionsordningen i den stat, der har udstedt mærkerne, fordi punktafgiften for disse varer pr. definition endnu ikke er forfaldet. Selv hvis praktisk nødvendighed begrunder, at en erhvervsdrivende anbringer afgiftsmærkerne i forbindelse med emballeringen af de punktafgiftspligtige varer, mens disse varer stadig befinder sig under en suspensionsordning, således som Tuxedo har gjort det i hovedsagen, er der ikke desto mindre stadig tale om et frit valg, og den erhvervsdrivende må bære ansvaret i tilfælde af, at disse varer bliver stjålet.

64 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at direktiv 92/12 ikke er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, som udelukker godtgørelse af det beløb, der er erlagt for erhvervelsen af afgiftsmærker i denne medlemsstat, når disse mærker er blevet anbragt på punktafgiftspligtige varer, inden deres overgang til forbrug i nævnte medlemsstat, varerne herefter er blevet stjålet i en anden medlemsstat, hvilket indebærer, at der skal betales punktafgift i denne anden medlemsstat, og det ikke godtgøres, at de stjålne varer ikke er blevet afsat i den medlemsstat, hvor afgiftsmærkerne er udstedt.

Sagens omkostninger

65 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

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, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 om tilpasning til afgørelse 1999/468/EF af bestemmelserne vedrørende de udvalg, der bistår Kommissionen i forbindelse med udøvelsen af de gennemførelsesbeføjelser, der er fastsat i retsakter vedtaget af Rådet efter høringsproceduren (enstemmighed), er ikke til hinder for en medlemsstats bestemmelser, som udelukker godtgørelse af det beløb, der er erlagt for erhvervelsen af afgiftsmærker i denne medlemsstat, når disse mærker er blevet anbragt på punktafgiftspligtige varer, inden deres overgang til forbrug i nævnte medlemsstat, varerne herefter er blevet stjålet i en anden medlemsstat, hvilket indebærer, at der skal betales punktafgift i denne anden medlemsstat, og det ikke godtgøres, at de stjålne varer ikke er blevet afsat i den medlemsstat, hvor afgiftsmærkerne er udstedt.

Underskrifter