ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

13 december 2007 *

In zaak C-374/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) bij beslissing van 6 september 2006, ingekomen bij het Hof op 14 september 2006, in de procedure

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

tegen

Hauptzollamt Bielefeld,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (rapporteur) en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: J. Swedenborg, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 september 2007,

gelet op de opmerkingen van:

— BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, vertegenwoordigd door M. Dettmeier, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en A. Simões als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door W. Mölls als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 807/2003 van de Raad van 14 april 2003 tot aanpassing aan besluit 1999/468/EG van de bepalingen betreffende de comités die de Commissie bijstaan in de uitoefening van haar uitvoeringsbevoegdheden die zijn vastgelegd in volgens de raadplegingsprocedure (unanimiteit) goedgekeurde besluiten van de Raad (PB L 122, blz. 36; hierna: „richtlijn 92/12").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (hierna: „BATIG") en het Hauptzollamt Bielefeld (hierna: „Hauptzollamt") over de weigering van laatstgenoemde tot teruggaaf van het bedrag dat werd betaald voor de afname van fiscale merktekens die vervolgens werden aangebracht op voor de Duitse markt bestemde pakjes sigaretten die evenwel onderweg in Ierland werden gestolen.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Volgens artikel 1, lid 1, behelst richtlijn 92/12 de regeling van de aan accijnzen onderworpen producten.

4 Overeenkomstig artikel 3, lid 1, is richtlijn 92/12 op communautair niveau van toepassing op tabaksfabrikaten.

5 Artikel 6 van richtlijn 92/12 luidt als volgt:

„1. De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel [14], lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen.

Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:

a) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling;

b) iedere fabricage, ook op onregelmatige wijze, van deze producten buiten een schorsingsregeling;

c) elke invoer, ook op onregelmatige wijze, van deze producten, wanneer deze producten niet onder een schorsingsregeling worden geplaatst.

2. De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de

uitslag tot verbruik of het constateren van tekorten plaatsvindt. De accijns wordt geheven en geïnd op de door elke lidstaat vastgestelde wijze, waarbij de lidstaten dezelfde heffings- en invorderingsprocedure toepassen op nationale producten en op producten uit andere lidstaten."

6 Artikel 20, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 92/12 bepaalt dat „[w]anneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt, [...] de accijns [moet] worden betaald in de lidstaat waar de onregelmatigheid of de overtreding is begaan, en wel door de natuurlijke of rechtspersoon die een zekerheid heeft gesteld voor de betaling van de accijns volgens artikel 15, lid 3, zulks onverminderd de instelling van strafvorderingen".

7 Artikel 21, leden 1 en 2, tweede alinea, van richtlijn 92/12 bepaalt:

„1. Onverminderd het bepaalde in artikel 6, lid 1, kunnen de lidstaten bepalen dat de op hun grondgebied voor uitslag tot verbruik bestemde producten voorzien moeten zijn van fiscale merktekens of van nationale herkenningstekens die voor belastingdoeleinden worden gebruikt.

2. [...]

Onverminderd de bepalingen die zij vaststellen met het oog op een correcte toepassing van de bepalingen van dit artikel en ter voorkoming van fraude, ontduiking en misbruik, zorgen de lidstaten ervoor dat de merktekens geen belemmeringen van het vrije verkeer van accijnsproducten doen ontstaan."

8 Artikel 22, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12 bepaalt:

„1. Voor de tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten kan in daarvoor in aanmerking komende gevallen en op verzoek van een bedrijf in het kader van de bedrijfsuitoefening de accijns worden teruggegeven door de belastingautoriteiten van de lidstaat waarin de uitslag tot verbruik heeft plaatsgevonden, wanneer die producten niet bestemd zijn om in die lidstaat te worden verbruikt.

Het staat de lidstaten evenwel vrij niet in te gaan op dit verzoek om teruggaaf wanneer het niet voldoet aan de regelmatigheidscriteria die zij vaststellen.

2. Voor de toepassing van lid 1 gelden onderstaande bepalingen:

a) de afzender moet vóór de verzending van de goederen bij de bevoegde autoriteiten van zijn lidstaat een verzoek om teruggaaf indienen en naar behoren aantonen dat de accijns is voldaan. De bevoegde autoriteiten kunnen echter niet de teruggaaf weigeren enkel en alleen omdat het door diezelfde autoriteiten opgestelde document waaruit de oorspronkelijke betaling blijkt, niet is overgelegd;

[...]

d) voor de accijnsproducten die in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en uit dien hoofde voorzien zijn van een fiscaal merkteken of een herkenningsteken van die lidstaat, kan de accijns die moet worden betaald bij de belastingautoriteiten van de lidstaat welke deze fiscale merktekens of herkenningstekens heeft afgegeven, worden teruggegeven, voor zover de vernietiging van deze tekens geconstateerd wordt door de belastingautoriteiten van de lidstaat die ze heeft afgegeven."

9 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB L 291, blz. 40) worden sigaretten als tabaksfabrikaten beschouwd.

10 Artikel 10, lid 1, van richtlijn 95/59 bepaalt met name dat „[d]e wijze van heffing van de accijns [...] uiterlijk in het eindstadium [wordt] geharmoniseerd" en dat „[g]edurende de voorgaande etappes [...] de accijns in beginsel [wordt] geheven door middel van fiscale merktekens".

Nationale regeling

11 § 1 van het Tabaksteuergesetz van 21 december 1992 [Duitse wet op de belasting op tabak (BGBl. 1992 I, blz. 2150)], zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „TabStG"), bepaalt dat sigaretten, sigaren en cigarillo's alsmede rooktabak (tabaksfabrikaten) aan accijnzen zijn onderworpen.

12 § 12 TabStG, met als titel „Gebruik van fiscale merktekens, belastingaangifte", bepaalt in de leden 1 en 2:

„(1) De belasting voor tabaksproducten wordt door middel van het gebruik van fiscale merktekens betaald. Dit gebruik omvat het afstempelen en aanbrengen van de merktekens op de kleinhandelsverpakkingen. De fiscale merktekens moeten gebruikt zijn, zodra de belasting verschuldigd wordt.

(2) De fabrikant of importeur kan de fiscale merktekens aanvragen door middel van een ambtelijk voorgeschreven formulier en moet de ter zake verschuldigde bedragen op dit formulier zelf uitrekenen (belastingaangifte). [...] De voor de fiscale merktekens te betalen bedragen worden verschuldigd door het afnemen van de fiscale merktekens ten bedrage van de accijnswaarde daarvan. Indien de fiscale merktekens worden verzonden, wordt als dag van afname de tweede werkdag na verzending beschouwd. De afnemer is de debiteur [...]."

13 § 22 TabStG, met als titel „Kwijtschelding en teruggaaf van belasting", bepaalt in de leden 1 tot en met 3:

„(1) Op verzoek vindt kwijtschelding of teruggaaf van de belasting plaats indien de tabaksproducten in een belastingentrepot worden opgenomen of, onder toezicht van de belastingautoriteiten, uit het belastinggebied naar een andere lidstaat worden gebracht of geëxporteerd. Importeurs en bevoegde geadresseerden die geen entrepothouders zijn, kunnen ook voor kwijtschelding of teruggaaf in aanmerking komen, indien door hen ingevoerde of in ontvangst genomen tabaksproducten onder toezicht van de belastingautoriteiten worden vernietigd of gedenatureerd.

(2) Indien de accijns door middel van het gebruik van fiscale merktekens is betaald, wordt kwijtschelding of teruggaaf daarvan slechts verleend, indien de fiscale merktekens onder toezicht van de belastingautoriteiten zijn vernietigd of ongeldig zijn gemaakt en de inhoud van de verpakkingen nog volledig is.

(3) Lid 1 is van overeenkomstige toepassing op de schuld met betrekking tot de fiscale merktekens, indien nog niet afgestempelde fiscale merktekens aan het Hauptzollamt zijn teruggegeven of indien afgestempelde merktekens onder toezicht van de belastingautoriteiten zijn vernietigd of ongeldig zijn gemaakt en de accijns niet verschuldigd is geworden."

Hoofdgeding en de prejudiciële vraag

14 Op 1 april 2004 heeft Tuxedo GmbH (hierna: „Tuxedo"), de rechtsvoorgangster van BATIG, bij het Hauptzollamt fiscale merktekens voor een totale waarde van 184 170,46 EUR afgenomen voor sigaretten die in Ierland door P. J. Carroll & Co. Ltd (hierna: „Carroll") waren vervaardigd en die voor de Duitse markt bestemd waren.

15 Tuxedo heeft deze fiscale merktekens verzonden aan Carroll, die ze heeft aangebracht op de afzonderlijke pakjes sigaretten. Carroll heeft deze sigaretten daarna aan een in Nederland gevestigde handelspartner verzonden onder de intracommunautaire schorsingsregeling. Op 29 april 2004 werden alle sigaretten echter gestolen in de haven van Dublin (Ierland).

16 Carroll heeft aan de Ierse douaneadministratie accijnzen ten bedrage van 277 587,30 EUR betaald wegens de onttrekking van de sigaretten aan de schorsingsregeling in Ierland.

17 Op 18 augustus 2004 heeft Tuxedo het Hauptzollamt verzocht om teruggaaf van het bedrag van 184 445,64 EUR dat was betaald voor de afname van de fiscale merktekens, stellende dat deze merktekens niet meer voor betaling van de Duitse tabaksaccijns konden worden gebruikt. Volgens Tuxedo zouden immers alle gestolen sigaretten vermoedelijk worden verkocht op de Britse zwarte markt.

18 Bij beslissing van 30 augustus 2004, die na bezwaar van Tuxedo is bevestigd bij beslissing van 15 oktober 2004, heeft het Hauptzollamt teruggaaf geweigerd op grond dat een verlies van fiscale merktekens voor risico van de afnemer is. Het Hauptzollamt heeft geoordeeld dat niet uit te sluiten viel dat de gestolen pakjes sigaretten die voorzien waren van de fiscale merktekens, in het Duitse belastinggebied zouden worden verkocht. Bovendien waren de fiscale merktekens niet vernietigd of ongeldig gemaakt, zoals is voorgeschreven in § 22, lid 3, TabStG.

19 Daarop heeft Tuxedo beroep ingesteld bij het Finanzgericht Düsseldorf. Zij stelt, zakelijk weergegeven, dat een schuld voor fiscale merktekens die niet opgaat in een latere of gelijktijdige tabaksaccijnsschuld, in strijd is met richtlijn 92/12. Uit deze richtlijn volgt immers dat de accijns slechts mag worden geheven in de lidstaat waar de overtreding of de onregelmatigheid tijdens de schorsingsregeling is begaan, ook al schrijft een andere lidstaat het gebruik van fiscale merktekens voor. Anders zou er sprake zijn van een meervoudige accijnsheffing, hetgeen een belemmering van het intracommunautaire handelsverkeer in de zin van artikel 21, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 92/12 vormt.

20 Het Hauptzollamt heeft daartegen ingebracht dat de schuld voor fiscale merktekens, doordat deze is ontstaan door afname van de fiscale merktekens, opeisbaar is geworden. Teruggaaf van het daarvoor betaalde bedrag is onmogelijk, aangezien deze merktekens niet werden teruggegeven, vernietigd of ongeldig gemaakt. Behalve de in Ierland geheven tabaksaccijns is er geen andere Duitse tabaksaccijns, maar een schuld voor de afname van Duitse fiscale merktekens, zodat er geen sprake is van

een dubbele belastingheffing. Weliswaar is er een dubbele belasting, maar die is inherent aan richtlijn 92/12. Er is geen belemmering van het vrije verkeer van accijnsproducten, omdat deze dubbele belasting alleen in geval van een vroegere onregelmatigheid mogelijk is.

21 Van oordeel dat een uitlegging van richtlijn 92/12 noodzakelijk is voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, heeft het Finanzgericht Düsseldorf de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet richtlijn [92/12] aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die accijns op tabaksproducten heft door middel van fiscale merktekens, verplicht is om de afnemer van deze fiscale merktekens het hiervoor door hem betaalde bedrag te restitueren indien de in een andere lidstaat van deze fiscale merktekens voorziene tabaksproducten op onregelmatige wijze aan de schorsingsregeling worden onttrokken, met het gevolg dat deze [andere] lidstaat accijns op de tabaksproducten heft van het aldaar gevestigde bedrijf dat de tabaksproducten onder de intracommunautaire schorsingsregeling heeft verzonden?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Vooraf zij opgemerkt dat de fiscale merktekens die Tuxedo van de Duitse belastingautoriteiten heeft afgenomen, op de tabaksproducten zijn aangebracht toen deze zich nog onder de schorsingsregeling bevonden, en dat de accijnzen dus nog niet verschuldigd waren.

23 Bovendien staat vast dat BATIG, de rechtsopvolgster van Tuxedo, niet in staat is geweest om aan de Duitse belastingautoriteiten te bewijzen dat de tabaksproducten, die tijdens de verzending in Ierland werden gestolen, niet zouden worden verkocht in Duitsland.

24 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter dus te vernemen of richtlijn 92/12 zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke het aankoopbedrag voor fiscale merktekens van deze lidstaat niet wordt terugbetaald wanneer deze merktekens werden aangebracht op accijnsproducten vóór uitslag tot verbruik ervan in deze lidstaat, deze producten in een andere lidstaat werden gestolen waardoor de accijnzen in deze andere lidstaat moesten worden betaald, en niet is bewezen dat de gestolen producten niet zullen worden verkocht in de lidstaat van afgifte van deze merktekens.

25 Artikel 6 van richtlijn 92/12 bepaalt dat de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik en dat de voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief die zijn welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt. Volgens artikel 21, lid 1, van richtlijn 92/12 kunnen de lidstaten bepalen dat de op hun grondgebied voor uitslag tot verbruik bestemde producten moeten zijn voorzien van fiscale merktekens. Ten slotte bepaalt artikel 10, lid 1, van richtlijn 95/59 dat gedurende de aan harmonisatie voorafgaande etappes de accijns in beginsel wordt geheven door middel van fiscale merktekens.

26 Uit deze bepalingen volgt dat de afgifte van fiscale merktekens door een lidstaat aan een marktdeelnemer voor deze lidstaat een manier is om de accijns op de producten die de marktdeelnemer in deze lidstaat tot verbruik wil uitslaan, vervroegd te heffen.

27 Bovendien staat vast dat fiscale merktekens die zijn aangebracht op afzonderlijke pakjes sigaretten, zoals die in het hoofdgeding, niet kunnen worden verwijderd zonder dat ze worden vernietigd. Wanneer een marktdeelnemer de door een lidstaat afgegeven fiscale merktekens aanbrengt op dergelijke producten die hij in deze lidstaat tot verbruik wil uitslaan, is dit voor deze lidstaat een vervroegde heffing van de accijns op deze producten.

28 Bijgevolg heeft BATIG in het hoofdgeding de Duitse accijns op de gestolen producten vervroegd voldaan.

29 Wanneer — zoals in het hoofdgeding — tabaksproducten tijdens het verkeer met schorsing van rechten worden gestolen, vormt deze diefstal een onregelmatige onttrekking aan een schorsingsregeling in de zin van artikel 6, lid 1, sub a, van richtlijn 92/12, zodat de accijns overeenkomstig artikel 20, lid 1, van deze richtlijn verschuldigd wordt in de lidstaat waar de diefstal is gepleegd.

30 In het hoofdgeding zijn de accijnzen op de gestolen producten dus verschuldigd geworden in Ierland.

31 De omstandigheid dat fiscale merktekens niet hebben kunnen dienen om de accijnzen te voldoen, houdt voor de betrokken marktdeelnemers echter niet per se een recht in op teruggaaf van het bedrag dat zij voor de afname van deze merktekens hebben betaald.

32 Zoals de advocaat-generaal in de punten 33 tot en met 35 van zijn conclusie bij het arrest van 15 juni 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Jurispr. blz. I-5381), terecht heeft benadrukt, hebben fiscale merktekens een intrinsieke waarde die ze onderscheidt van een gewone kwitantie waaruit blijkt dat aan de belastingautoriteiten van de lidstaat van afgifte van deze merktekens een bepaald bedrag is betaald.

33 In geval van verlies kunnen deze merktekens worden gebruikt voor onrechtmatige doeleinden, want het feit dat zij op accijnsproducten zijn aangebracht, vormt een vermoeden dat de accijnzen zijn voldaan in de lidstaat van afgifte en dat het dus is toegestaan, ze in deze lidstaat in de handel te brengen.

34 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, leent de sigarettenmarkt zich bij uitstek voor de ontwikkeling van illegale handel [arresten van 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco, C-491/01, Jurispr. blz. I-11453, punt 87, en 29 april 2004, British American Tobacco, C-222/01, Jurispr. blz. I-4683, punt 72].

35 Wanneer een marktdeelnemer die fiscale merktekens heeft afgenomen, niet kan bewijzen dat deze merktekens niet zullen worden gebruikt om accijnsproducten in de lidstaat van afgifte van deze merktekens te verkopen, kan deze lidstaat dus op goede gronden teruggaaf van het betaalde bedrag weigeren.

36 Het Hof heeft in die zin geoordeeld in het reeds aangehaalde arrest Heintz van Landewijck, waar het ging om de vraag of richtlijn 92/12 zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die niet voorziet in de teruggaaf van het door middel van fiscale merktekens betaalde accijnsbedrag wanneer deze fiscale merktekens zijn verdwenen voordat zij op de tabaksproducten zijn aangebracht.

37 In deze zaak had de vennootschap Heintz van Landewijck SARL van de Nederlandse autoriteiten fiscale merktekens voor tabaksproducten afgenomen, maar deze merktekens verdwenen voordat zij daarop werden aangebracht. Deze vennootschap vorderde teruggaaf van het voor deze merktekens betaalde bedrag met name op grond dat de accijnsproducten niet tot verbruik in Nederland waren uitgeslagen.

38 Het Hof heeft geoordeeld dat richtlijn 92/12 er niet aan in de weg staat dat de lidstaten nationale voorschriften vaststellen die in geval van verdwijning van fiscale merktekens de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van deze merktekens bij de koper ervan leggen (arrest Heintz van Landewijck, reeds aangehaald, punt 41).

39 Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat dergelijke nationale voorschriften niet in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel. Het heeft vastgesteld dat een nationale regeling op grond waarvan de koper van fiscale merktekens terugbetaling daarvan zou kunnen verkrijgen door louter te stellen dat zij verloren zijn gegaan, immers misbruik en fraude in de hand zou werken, terwijl voorkoming van misbruik en fraude precies een van de doelstellingen van de communautaire wetgeving vormt (arrest Heintz van Landewijck, reeds aangehaald, punten 42 en 43).

40 Het Hof heeft voorts geoordeeld dat nationale voorschriften die in geval van verdwijning van fiscale merktekens de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van deze merktekens bij de koper ervan leggen, bijdragen tot de verwezenlijking van het doel om misbruik van deze merktekens te voorkomen, en niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van dat doel noodzakelijk is, aangezien zij niet elke mogelijkheid van teruggaaf of verrekening in andere gevallen uitsluiten, zoals wanneer de fiscale merktekens ten gevolge van overmacht of ongeval verloren zijn gegaan (arrest Heintz van Landewijck, reeds aangehaald, punt 44).

41 Het argument dat het risico van misbruik van de verdwenen fiscale merktekens zeer gering is, heeft het Hof uitdrukkelijk van de hand gewezen na te hebben vastgesteld dat dit risico van misbruik wel degelijk bestond (arrest Heintz van Landewijck, reeds aangehaald, punt 45).

42 Anders dan in de zaak die heeft geleid tot het arrest Heintz van Landewijck, waren de fiscale merktekens in het hoofdgeding reeds aangebracht op de voor de Duitse markt bestemde tabaksproducten en zijn deze producten door diefstal verdwenen. Deze feitelijke verschillen leiden echter niet tot een andere conclusie dan die van het Hof in voormelde zaak.

43 Richtlijn 92/12 bevat geen regeling voor het geval waarin reeds met fiscale merktekens van een lidstaat voorziene producten verdwijnen vóór de uitslag tot verbruik ervan in deze lidstaat, zoals in het hoofdgeding, en evenmin voor het geval waarin fiscale merktekens verdwijnen voordat ze op de producten zijn aangebracht, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest Heintz van Landewijck.

44 Zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen stelt, wordt in artikel 20 van richtlijn 92/12 weliswaar bepaald welke lidstaat als enige bevoegd is om de accijnzen te heffen wanneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding wordt begaan, zoals een onregelmatige onttrekking aan een schorsingsregeling.

45 Toch beoogt dit artikel, dat van toepassing is ongeacht of de producten waarvoor de onregelmatigheid of de overtreding is begaan, vooraf van fiscale merktekens werden voorzien of niet, niet te preciseren wie — de marktdeelnemer dan wel de lidstaat — het risico moet dragen in het geval van verdwijning van reeds op deze producten aangebrachte fiscale merktekens.

46 Bovendien kan de mogelijkheid om terugbetaling van fiscale merktekens te krijgen door louter te stellen dat de producten waarop zij werden aangebracht, zijn verdwenen, er ook toe leiden dat misbruik en fraude in de hand worden gewerkt.

47 In een situatie als die in het hoofdgeding bestaat immers een niet te verwaarlozen risico dat de gestolen producten worden verkocht in de lidstaat die de fiscale merktekens heeft afgegeven. Deze producten, die zijn voorzien van fiscale merktekens van deze staat, kunnen zonder problemen op de officiële markt van tabaksproducten van deze lidstaat worden gebracht.

48 Weliswaar geven de gestolen producten in elk geval aanleiding tot heffing van de accijns in de lidstaat waar de onregelmatige onttrekking aan de schorsingsregeling werd vastgesteld. Toch valt het risico van fraude niet uit te sluiten in het geval waarin de accijnzen die van kracht zijn in de lidstaat van afgifte van de fiscale merktekens, hoger zijn dan de accijnzen die van kracht zijn in de lidstaat waar de onregelmatige onttrekking aan de schorsingsregeling werd vastgesteld. In een dergelijk geval valt immers niet uit te sluiten dat een oneerlijke marktdeelnemer stelt dat zijn goederen werden gestolen in laatstgenoemde lidstaat, daar accijnzen betaalt voor een lager bedrag dan het bedrag van de in eerstgenoemde lidstaat verkregen terugbetaling van de fiscale merktekens en vervolgens deze producten, nog altijd voorzien van deze merktekens, verkoopt op de markt van deze staat.

49 In elk geval en zelfs wanneer er geen sprake is van fraude door de marktdeelnemer die de goederen voorhanden heeft, heeft het gegeven dat de accijns werd betaald in een andere lidstaat, geen invloed op het risico dat de gestolen goederen door de dief worden verkocht op de officiële markt van de lidstaat van afgifte van de fiscale merktekens, waardoor deze lidstaat belastingopbrengsten waarop hij recht heeft, derft.

50 De Commissie stelt echter dat, zodra de fiscale merktekens op de verkoopverpakkingen zijn aangebracht, moet worden bepaald wat de gevolgen zijn van een verdwijning van de producten zelf, en niet van de fiscale merktekens als zodanig.

51 Volgens de Commissie moeten deze gevolgen worden bepaald op basis van de regels tot harmonisatie van de heffing van de accijnzen. Uit richtlijn 92/12 vloeit voort dat uitsluitend de lidstaat waar de diefstal is gepleegd, het recht heeft om de accijns te heffen in een situatie als die in het hoofdgeding. Bovendien komt de verwezenlijking van het doel van deze richtlijn om dubbele heffing te voorkomen op de helling te staan wanneer, in het hoofdgeding, naast de krachtens deze artikelen in Ierland verschuldigde belasting de vervroegde betaling voor de Duitse fiscus definitief verworven blijft.

52 Met deze argumenten kan niet worden ingestemd.

53 Allereerst behouden fiscale merktekens een intrinsieke waarde, zelfs nadat ze op producten zijn aangebracht. Zoals is benadrukt in de punten 46 tot en met 49 van het onderhavige arrest, kan het feit alleen dat ze op de verkoopverpakkingen van de gestolen producten zijn aangebracht, de verkoop van deze producten op de officiële markt van de lidstaat van afgifte van deze tekens vergemakkelijken op een voor deze staat frauduleuze manier.

54 Dat risico verschilt van het risico dat elke lidstaat doorgaans loopt in geval van sluikhandel van tabaksproducten. Tabaksproducten zonder fiscaal merkteken van een lidstaat kunnen immers alleen op de zwarte markt van deze lidstaat worden verkocht.

55 Voorts zij vastgesteld dat, hoewel richtlijn 92/12 daadwerkelijk de harmonisatie van de wijze van heffing van accijnzen beoogt door een tweeledig doel na te streven van daadwerkelijke heffing van de accijnzen in een enkele lidstaat — waar de uitslag tot verbruik plaatsvindt —, de gemeenschapswetgever van de voorkoming van dubbele heffing geen absoluut beginsel heeft gemaakt.

56 Uit artikel 22, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12 volgt immers dat, wanneer producten die in een eerste lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en uit dien hoofde van een fiscaal merkteken van deze lidstaat zijn voorzien, bestemd zijn voor verbruik in een andere lidstaat en naar deze lidstaat worden verzonden, teruggaaf van de in eerstgenoemde lidstaat betaalde accijns immers slechts kan worden verkregen wanneer betaling van de accijns in de lidstaat van verbruik is bewezen, en wanneer bovendien de vernietiging van de fiscale merktekens van eerstgenoemde lidstaat wordt geconstateerd door de belastingautoriteiten van deze staat.

57 Uit deze bepaling vloeit voort dat, wanneer de belastingautoriteiten van de lidstaat van afgifte van de fiscale merktekens de vernietiging van deze merktekens niet kunnen constateren, de producten waarop deze merktekens zijn aangebracht, aanleiding geven tot betaling van accijns niet alleen in de lidstaat waar ze tot verbruik zijn uitgeslagen, maar ook in de lidstaat van bestemming voor verbruik. Met deze bepaling heeft de gemeenschapswetgever de preventie van misbruik en fraude een groter belang toegemeten dan het beginsel van heffing in een enkele lidstaat.

58 Zoals de Commissie betoogt, was de accijns waarvan teruggaaf van een lidstaat wordt gevorderd, in situaties die onder artikel 22, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12 vallen, verschuldigd in deze staat, terwijl de accijns in het hoofdgeding in Duitsland nooit verschuldigd is geweest.

59 Toch zou het paradoxaal zijn wanneer terugbetaling van op accijnsproducten aangebrachte fiscale merktekens zou worden toegestaan in een situatie als die in het hoofdgeding, waar de bestemming van de gestolen producten onmogelijk te controleren is, terwijl volgens artikel 22, lid 2, sub d, van richtlijn 92/12, in omstandigheden waarin het risico van misbruik en fraude kleiner is, teruggaaf van de accijns afhankelijk is van de voorwaarde dat de vernietiging van de merktekens waaruit betaling van de accijns blijkt, is geconstateerd.

60 De Commissie voert ook nog aan dat een lidstaat niet het recht heeft om terugbetaling van fiscale merktekens afhankelijk te stellen van het bewijs dat zij zijn vernietigd of dat de gestolen producten niet zijn verkocht op de markt van de lidstaat van afgifte van deze merktekens, omdat dit bewijs onmogelijk kan worden geleverd.

61 Gesteld dat dit zo is, kan met dit argument echter niet worden ingestemd, aangezien precies deze onmogelijkheid aantoont dat het risico reëel is dat deze producten worden verkocht in de lidstaat van afgifte van de fiscale merktekens en dus dat het risico reëel is dat deze merktekens worden gebruikt, en precies deze onmogelijkheid de weigering door de lidstaat tot teruggaaf van de kostprijs rechtvaardigt.

62 Overigens bestaan er naast diefstal nog andere gevallen waarin de accijns vervroegd wordt betaald door middel van fiscale merktekens van een lidstaat zonder dat de producten daarna in deze lidstaat tot verbruik worden uitgeslagen, bijvoorbeeld wanneer een marktdeelnemer de producten een andere bestemming geeft. In een dergelijk geval kan de marktdeelnemer bewijzen dat de reeds aangebrachte merktekens werden vernietigd en kan hij van de lidstaat van afgifte van deze merktekens teruggaaf van het aankoopbedrag verkrijgen.

63 Bovendien bestaat er geen wettelijke verplichting om fiscale merktekens aan te brengen op de verpakking van accijnsproducten vóór de onttrekking ervan aan de schorsingsregeling in de lidstaat van afgifte van deze merktekens, aangezien de accijns voor deze producten per definitie nog niet verschuldigd is. Ook al is een marktdeelnemer om praktische redenen genoodzaakt, de fiscale merktekens tijdens het verpakkingsprocedé aan te brengen op de accijnsproducten hoewel zij zich onder een schorsingsregeling bevinden — zoals Tuxedo in het hoofdgeding heeft gedaan —, blijft dit voor de marktdeelnemer een vrije keuze waarvan hij de gevolgen moet dragen wanneer deze producten worden gestolen.

64 Op de prejudiciële vraag dient dus te worden geantwoord dat richtlijn 92/12 zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke het aankoopbedrag voor fiscale merktekens van deze lidstaat niet wordt terugbetaald wanneer deze merktekens op accijnsproducten werden aangebracht vóór uitslag tot verbruik ervan in deze lidstaat, deze producten in een andere lidstaat werden gestolen waardoor de accijnzen in deze andere lidstaat moesten worden betaald, en niet is bewezen dat de gestolen producten niet zullen worden verkocht in de lidstaat van afgifte van deze merktekens.

Kosten

65 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 807/2003 van de Raad van 14 april 2003 tot aanpassing aan besluit 1999/468/EG van de bepalingen betreffende de comités die de Commissie bijstaan in de uitoefening van haar uitvoeringsbevoegdheden die zijn vastgelegd in volgens de raadplegingsprocedure (unanimiteit) goedgekeurde besluiten van de Raad, verzet zich niet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke het aankoopbedrag voor fiscale merktekens van deze lidstaat niet wordt terugbetaald wanneer deze merktekens op accijnsproducten werden aangebracht vóór uitslag tot verbruik ervan in deze lidstaat, deze producten in een andere lidstaat werden gestolen waardoor de accijnzen in deze andere lidstaat moesten worden betaald, en niet is bewezen dat de gestolen producten niet zullen worden verkocht in de lidstaat van afgifte van deze merktekens.

ondertekeningen