DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 13 december 2007 *

I mål C-374/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) genom beslut av den 6 september 2006, som inkom till domstolen den 14 september 2006, i målet

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

mot

Hauptzollamt Bielefeld,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (referent) och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: handläggaren J. Swedenborg,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 september 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, genom M. Dettmeier, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och A. Simões, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom W. Mölls, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 förordning (EG) nr 807/2003 av den 14 april 2003 om anpassning till beslut 1999/468/EG av de bestämmelser i rättsakter som rådet antagit enligt samrådsförfarandet (enhällighet) som avser de kommittéer som biträder kommissionen när den utövar sina genomförandebefogenheter (EUT L 122, s. 36) (nedan kallat direktiv 92/12).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (nedan kallat BATIG) och Hauptzollamt Bielefeld (nedan kallad Hauptzollamt) angående Hauptzollamts beslut att inte återbetala det belopp som erlagts för skattemärken som anbringats på cigarettpaket avsedda för den tyska marknaden, men som i samband med avsändandet stulits i Irland.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 1.1 i direktiv 92/12 fastställs regler för varor som är belagda med punktskatt.

4 Enligt artikel 3.1 i direktiv 92/12 skall direktivet på gemenskapsnivå tillämpas på tobaksvaror.

5 Artikel 6 i direktiv 92/12 har följande lydelse:

"1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

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.

2. De villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för

konsumtion eller lagerbrister registreras. Punktskatt skall påföras och uppbäras enligt det förfarande som har fastställts av varje medlemsstat, varvid medlemsstaterna skall tillämpa samma förfaranden för skatteuttag och uppbörd på inhemska varor som på sådana som kommer från andra medlemsstater."

6 Artikel 20.1 första stycket i direktiv 92/12 har följande lydelse: "Då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med en varuflyttning [och skattskyldigheten därför inträder], skall punktskatten betalas i den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten begicks och erläggas av den fysiska eller juridiska person som garanterade betalningen av punktskatterna i överensstämmelse med artikel 15.3, utan att det påverkar frågan om brottsutredning."

7 Artikel 21.1 och 21.2 andra stycket i direktiv 92/12 har följande lydelse:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6.1, får medlemsstaterna kräva att varor som släpps för konsumtion på deras territorium bär skattemärken eller nationella identifieringsmärken för fiskala ändamål.

2. ...

Medlemsstaterna skall, utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som kan införas i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av denna artikel och för att förhindra bedrägeri, skatteundandragande eller missbruk, se till att dessa märken inte skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattebelagda varor."

8 Artikel 22.1 och 22.2 i direktiv 92/12 har följande lydelse:

"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.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 skall följande bestämmelser tillämpas:

a) Innan varorna avsänds måste avsändaren anhålla om återbetalning från de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat och förete bevis på att punktskatten har erlagts. De behöriga myndigheterna får dock inte vägra återbetalning enbart på den grunden att det dokument som har utfärdats av samma myndigheter och som intygar att den ursprungliga betalningen blivit gjord inte företetts.

...

d) Punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och således bär den statens skattemärke eller identifieringsmärke kan komma i fråga för återbetalning av punktskatt från [skattemyndigheterna i den medlemsstat] som utfärdat skattemärkena eller identifieringsmärkena, förutsatt att [skattemyndigheterna i den medlemsstat som utfärdat dessa märken] har konstaterat att märkena har makulerats."

9 Enligt artikel 2.1 a i rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291, s. 40) skall cigaretter betraktas som tobaksvaror.

10 I artikel 10.1 i direktiv 95/59 föreskrivs bland annat följande: "Senast under den sista etappen skall reglerna för uppbörd av punktskatten harmoniseras. Under de föregående etapperna skall punktskatten i princip tas ut med hjälp av skattemärken."

Den nationella lagstiftningen

11 I 1 § i den tyska lagen om tobaksskatt (Tabaksteuergesetz) av den 21 december 1992 (BGBl. 1992 I, s. 2150), i den lydelse som gällde vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad TabStG), föreskrivs att punktskatt på tobak skall betalas för cigaretter, cigarrer och cigariller, liksom för röktobak (tobaksvaror).

12 § TabStG, med rubriken "Användning av skattemärken, skattedeklaration", har följande lydelse:

"1) Skatt på tobaksvaror skall erläggas genom användande av skattemärken. Med användande avses stämplande och anbringande av skattemärkena på detaljhandelsförpackningarna. Skattemärkena måste ha använts när skattskyldigheten inträder.

2) Tillverkaren eller importören skall beställa skattemärkena med hjälp av ett officiellt formulär och däri själv beräkna skatteskulden avseende skattemärkena (skattedeklaration). ... Skattskyldigheten inträder genom förvärv av skattemärken motsvarande deras skattevärde. Om skattemärkena skickas skall förvärv anses ha skett två vardagar efter det att de skickats. Det är förvärvaren som är gäldenär ..."

22 § TabStG, med rubriken "Eftergift, återbetalning av skatt", har i styckena 1–3 följande lydelse:

"1. Skatten skall på begäran efterges eller återbetalas om tobaksvarorna förs till ett skatteupplag eller förs ut eller exporteras från tyskt skatteterritorium till en annan medlemsstat under skattekontroll. Skatten skall efterges eller återbetalas också till importörer och behöriga mottagare som inte har ett skatteupplag, om de tobaksvaror som dessa har infört eller mottagit har förstörts eller gjorts obrukbara under skattekontroll.

2. Har skatten erlagts genom användande av skattemärken, får denna efterges eller återbetalas endast om skattemärkena har makulerats eller förklarats ogiltiga under skattekontroll och innehållet i förpackningarna fortfarande är intakt.

3. Stycke 1 skall i tillämpliga delar också gälla skatteskuld avseende skattemärken när ännu inte stämplade skattemärken återsänts till Hauptzollamt, eller när stämplade skattemärken har makulerats eller ogiltigförklarats under skattekontroll och skattskyldigheten inte har inträtt."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Den 1 april 2004 förvärvade Tuxedo GmbH (nedan kallat Tuxedo), i vars ställe BATIG har trätt, från Hauptzollamt skattemärken till ett sammanlagt värde av 184 170,46 euro avseende cigaretter tillverkade i Irland av P.J. Carroll & Co. Ltd (nedan kallat Carroll) och avsedda för den tyska marknaden.

15 Tuxedo skickade skattemärkena till Carroll, som anbringade dem på de enskilda cigarettpaketen. Carroll sände sedan dessa cigaretter till en handelspartner etablerad i Nederländerna inom ramen för den gemenskapsinterna ordningen för punktskatteuppskov. Den 29 april 2004 stals emellertid samtliga cigaretter i hamnen i Dublin (Irland).

16 Mot bakgrund av att cigaretterna i Irland hade avvikit från uppskovsreglerna erlade Carroll punktskatt till den irländska tullmyndigheten om 277 587,30 euro.

17 Tuxedo begärde den 18 augusti 2004 att Hauptzollamt skulle återbetala de 184 445,64 euro som hade erlagts för skattemärkena och gjorde härvid gällande att skattemärkena inte längre kunde användas för betalning av den tyska tobaksskatten. Enligt Tuxedo kunde det nämligen antas att samtliga stulna cigaretter skulle komma att avsättas på den brittiska svarta marknaden.

18 Genom beslut av den 30 augusti 2004 avslog Hauptzollamt begäran om återbetalning och anförde som skäl härför att förvärvaren skall stå risken för förlust av skattemärken. Hauptzollamt anförde vidare att det inte kunde uteslutas att de stulna cigarettpaketen, vilka bar dessa skattemärken, skulle komma att avsättas på den tyska marknaden. Skattemärkena hade heller inte makulerats eller förklarats ogiltiga, såsom föreskrivs i 22 § stycke 3 TabStG. Tuxedo begärde omprövning av beslutet. Hauptzollamt vidhöll vid omprövning den 15 oktober 2004 sitt beslut.

19 Tuxedo överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Düsseldorf. Bolaget gjorde i huvudsak gällande att det strider mot direktiv 92/12 att en skatteskuld som uppkommit genom förvärv av skattemärken inte motsvarar en efterföljande eller samtidig tobaksskatteskuld. Det framgår nämligen av detta direktiv att punktskatten endast kan tas ut i den medlemsstat i vilken överträdelsen eller oegentligheten ägt rum under punktskatteuppskov, även när en annan medlemsstat föreskriver användning av skattemärkena. I annat fall skulle punktskatt påföras flera gånger, vilket skapar ett hinder för handeln inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 21.2 andra stycket i direktiv 92/12.

20 Hauptzollamt bestred talan och anförde följande. Skatteskulden avseende skattemärkena uppkom när de tyska skattemärkena förvärvades. Det belopp som erlagts för märkena kan inte återbetalas, eftersom skattemärkena inte har skickats tillbaka, makulerats eller förklarats ogiltiga. Förutom den tobaksskatt som tagits ut i Irland existerar ingen ytterligare tysk tobaksskatt. Däremot har en skuld uppkommit genom förvärv av de tyska skattemärkena, och således är det inte fråga om någon

dubbelbeskattning. Punktskatt har visserligen påförts två gånger, men detta följer av direktiv 92/12. Något hinder för den fria rörligheten av punkskattepliktiga varor föreligger inte, eftersom denna dubbelbeskattning endast uppstår om det tidigare har begåtts en oegentlighet.

21 Finanzgericht Düsseldorf ansåg att en tolkning av direktiv 92/12 var nödvändig för att kunna avgöra målet och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Skall rådets [direktiv 92/12] tolkas så, att en medlemsstat, som påfört punktskatt för tobaksvaror genom att utfärda skattemärken, är skyldig att återbetala förvärvaren av dessa skattemärken det belopp som erlagts för dem, när tobaksvarorna som bär dessa skattemärken i en annan medlemsstat har avvikit från uppskovsreglerna genom en oegentlighet med den följden att denna senare medlemsstat har påfört punktskatt för de tobaksvaror som den i denna stat etablerade näringsidkaren har avsänt inom ramen för den gemenskapsinterna ordningen för punktskatteuppskov?"

Prövning av tolkningsfrågan

22 Domstolen påpekar inledningsvis att de skattemärken som Tuxedo förvärvat från de tyska skattemyndigheterna anbringades på tobaksvarorna medan dessa fortfarande omfattades av uppskovsreglerna och att skattskyldigheten för punktskatt således ännu inte inträtt.

23 Det är dessutom utrett att BATIG, som har trätt i Tuxedos ställe, inte har kunnat bevisa för de tyska skattemyndigheterna att tobaksvarorna, som i samband med avsändandet stulits i Irland, inte skulle komma att avsättas i Tyskland.

24 Den hänskjutande domstolen vill således med sin fråga få klarhet i huruvida direktiv 92/12 utgör hinder mot lagstiftningen i en medlemsstat, enligt vilken återbetalning av det belopp som erlagts för skattemärken i denna medlemsstat inte kan återbetalas när dessa skattemärken har anbringats på punktskattebelagda varor innan dessa släpptes för konsumtion i nämnda medlemsstat, när dessa varor stulits i en annan medlemsstat, vilket medfört att punktskatt påförts i denna andra medlemsstat, och när det saknas bevis för att de stulna varorna inte kommer att avsättas i den medlemsstat som utfärdade skattemärkena.

25 I artikel 6 i direktiv 92/12 föreskrivs att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och att de villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion. Enligt artikel 21.1 i direktiv 92/12 får medlemsstaterna kräva att varor som släpps för konsumtion på deras territorium skall vara försedda med skattemärken. Enligt artikel 10.1 i direktiv 95/59 skall punktskatten, under de etapper som föregår harmoniseringen av reglerna för uppbörd av punktskatten, i princip tas ut med hjälp av skattemärken.

26 Det framgår av dessa bestämmelser att när en medlemsstat utfärdar skattemärken till en näringsidkare är detta ett sätt att i förväg uppbära punktskatten på sådana varor som näringsidkaren avser att släppa för konsumtion i denna medlemsstat.

27 Det är dessutom vedertaget att när ett skattemärke väl har anbringats på sådana enskilda cigarettpaket som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, kan det inte tas bort utan att förstöras. När en näringsidkare anbringar skattemärken som utfärdats av en medlemsstat på sådana varor som denne avser att släppa för konsumtion i denna medlemsstat, skall det därför anses att denna medlemsstat i förväg uppbär punktskatt på dessa varor.

28 I målet vid den nationella domstolen har BATIG således i förväg erlagt den tyska punktskatten för de stulna varorna.

29 Om tobaksvaror, såsom i målet vid den nationella domstolen, stjäls under punktskatteuppskov, utgör stölden av dem dessutom en avvikelse från uppskovsreglerna i den mening som avses i artikel 6.1 a i direktiv 92/12 så att skattskyldigheten för punktskatt inträder i den medlemsstat i vilken stölden ägt rum, i enlighet med artikel 20.1 i samma direktiv.

30 I målet vid den nationella domstolen har skattskyldigheten för punktskatt för de stulna varorna således inträtt i Irland.

31 Den omständigheten att skattemärkena inte kunnat användas för att erlägga punktskatten innebär emellertid inte nödvändigtvis att de berörda näringsidkarna har rätt till återbetalning av det belopp som de erlagt för dessa märken.

32 Såsom generaladvokaten med rätta påpekade i punkterna 33–35 i sitt förslag till avgörande i det mål som gav upphov till dom av den 15 juni 2006 i mål C-494/04, Heintz van Landewijck (REG 2006, s. I-5381), har skattemärkena ett inneboende värde som särskiljer dem från vanliga kvitton på betalning av ett visst belopp till skattemyndigheterna i den medlemsstat som utfärdat dessa märken.

33 Vid förlust kan dessa skattemärken användas till otillåtna syften, eftersom deras blotta närvaro på de punktskattebelagda varorna utgör en presumtion för att punktskatten har erlagts i den utfärdande medlemsstaten och innebär därigenom att varorna får saluföras i den medlemsstaten.

34 Det skall i detta hänseende erinras om att marknaden för cigaretter, som domstolen redan fastslagit, utgör en särskilt god grogrund för att utveckla en olaglig handel (se dom av den 10 december 2002 i mål C-491/01, British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco, REG 2002, s. I-11453, punkt 87, och av den 29 april 2004 i mål C-222/01, British American Tobacco, REG 2004, s. I-4683, punkt 72).

35 När således en näringsidkare som har förvärvat skattemärken inte kan förete bevis för att dessa märken inte har använts för att avsätta de punktskattebelagda varorna i den medlemsstat som utfärdat dessa märken, har denna medlemsstat ett legitimt intresse av att vägra återbetala det erlagda beloppet.

36 Detta framgår av domstolens dom i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, i vilken frågan var huruvida direktiv 92/12 utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det inte är möjligt att erhålla återbetalning av punktskattebelopp som erlagts genom förvärv av skattemärken, när dessa skattemärken har försvunnit innan de har anbringats.

37 I detta mål hade bolaget Heintz van Landewijck SARL av de nederländska skattemyndigheterna förvärvat skattemärken för tobaksvaror, men dessa märken hade försvunnit innan de hade anbringats. Bolaget begärde återbetalning av det belopp som erlagts för dessa märken och gjorde bland annat gällande att de punktskattebelagda varorna inte hade släppts för konsumtion i Nederländerna.

38 Domstolen slog fast att direktiv 92/12 inte utgör hinder mot att medlemsstaterna antar nationella bestämmelser som innebär att förvärvaren får bära det ekonomiska ansvaret för att skattemärkena försvinner (domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkt 41).

39 Domstolen slog likaledes fast att sådana nationella bestämmelser inte kan anses strida mot proportionalitetsprincipen. Den konstaterade att nationella bestämmelser som möjliggör för den som har förvärvat skattemärken att få ersättning endast genom att påstå att märkena har försvunnit nämligen innebär en risk för missbruk och skatteundandragande, vilkas förebyggande just är ett av syftena bakom gemenskapslagstiftningen (domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkterna 42 och 43).

40 Domstolen påpekade vidare att nationella bestämmelser som innebär att det ekonomiska ansvaret vilar på förvärvaren om skattemärkena försvinner medverkar till att förebygga att märkena missbrukas och de går inte heller längre än vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte, eftersom det inte utesluts att återbetalning eller kvittning kan ske i andra situationer, såsom att märkena förlorats genom olyckshändelse eller genom force majeure (domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkt 44).

41 Domstolen avvisade särskilt argumentet att risken för missbruk av försvunna märken är minimal, och konstaterade att det faktiskt finns en risk för att märkena kan missbrukas (domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkt 45).

42 Till skillnad från det fall som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, hade de skattemärken varom det är fråga i målet vid den nationella domstolen redan anbringats på de tobaksvaror som var avsedda för den tyska marknaden och det är dessa varor som till följd av en stöld har försvunnit. Dessa faktiska skillnader kan emellertid inte leda till ett annat resultat än det som domstolen kom fram till i det målet.

43 För det första skall det konstateras att det fall som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, nämligen att varor som redan försetts med en medlemsstats skattemärken försvinner innan de släpps för konsumtion i den medlemsstaten, inte regleras i direktiv 92/12, i likhet med det fall som var aktuellt i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, nämligen att sådana skattemärken försvinner innan de anbringats på varorna.

44 Som Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande, anges visserligen i artikel 20 i direktiv 92/12 vilken medlemsstat som är den enda som får uppbära punktskatter då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med en varuflyttning, som till exempel en otillåten avvikelse från uppskovsreglerna.

45 Syftet med denna artikel, som är tillämplig oavsett om de varor som gett upphov till oegentligheten eller överträdelsen i förväg har försetts med skattemärken eller inte, är däremot på intet sätt att närmare avgöra vem av den berörda näringsidkaren eller den berörda medlemsstaten som skall bära den risk som följer av att de skattemärken som redan anbringats på dessa varor har försvunnit.

46 För det andra innebär möjligheten att få ersättning för skattemärken endast genom att påstå att de har försvunnit också en risk för missbruk och skatteundandragande.

47 I en sådan situation som i målet vid den nationella domstolen föreligger nämligen en icke försumbar risk för att de stulna varorna kan komma att avsättas i den medlemsstat som har utfärdat skattemärkena. Eftersom dessa varor bär skattemärken från denna medlemsstat kan de utan svårighet föras in på den officiella marknaden för tobaksvaror i denna medlemsstat.

48 Det är riktigt att de stulna varorna i vilket fall som helst ger upphov till uppbörd av punktskatt i den medlemsstat i vilken den otillåtna avvikelsen från uppskovsreglerna har konstaterats. Risken för skatteundandragande kan likväl inte helt undanröjas för den händelse att den punktskatt som gäller i den medlemsstat som utfärdat skattemärkena skulle vara högre än den punktskatt som gäller i den medlemsstat i vilken den otillåtna avvikelsen från uppskovsreglerna har konstaterats. I ett sådant fall kan det nämligen inte uteslutas att en oseriös näringsidkare hävdar att hans varor stulits i den andra medlemsstaten, och i denna stat betalar mindre i punktskatt än vad han erhåller i återbetalning för de skattemärken som han förvärvade i den första medlemsstaten, och sedan slutligen avsätter dessa varor, fortfarande försedda med dessa märken, på marknaden i denna medlemsstat.

49 Bortsett också från bedrägeri som begås av den näringsidkare som innehar varorna, påverkar den omständigheten att punktskatten erlagts i en annan medlemsstat i vart fall inte risken för att varorna, när de väl stulits, avsätts av den som stulit dem på den officiella marknaden i den medlemsstat som har utfärdat skattemärkena. Således berövas denna medlemsstat de skatteintäkter som den har rätt till.

50 Kommissionen har emellertid gjort gällande att när skattemärkena väl anbringats på försäljningsförpackningarna är det följderna av förlusten av själva varorna och inte förlusten av skattemärkena som sådana som skall fastställas.

51 Enligt kommissionen skall dessa följder fastställas mot bakgrund av reglerna om harmonisering av uppbörden av punktskatter. Det framgår nämligen av direktiv 92/12 att rätten att uppbära punktskatt i ett sådant fall som i målet vid den nationella domstolen i princip enbart tillkommer den medlemsstat i vilken stölden har begåtts. Vidare skulle det i direktivet eftersträvade målet att undvika dubbelbeskattning omintetgöras om, såvitt avser målet vid den nationella domstolen, betalningen i förväg, utöver den skatt som skall erläggas i Irland, helt tillföll den tyska skattemyndigheten.

52 Dessa argument kan inte godtas.

53 För det första fortsätter skattemärkena att ha ett inneboende värde även efter det att de anbringats på varor. Såsom påpekats ovan i punkterna 46–49 underlättar blotta närvaron av dem på de stulna varornas försäljningsförpackningar avsättningen av dessa på den officiella marknaden i den medlemsstat som utfärdat märkena, i strid med denna medlemsstats intressen.

54 Denna risk skiljer sig från den som varje medlemsstat i allmänhet löper vid smuggling av tobaksvaror. Tobaksvaror som inte är försedda med en medlemsstats skattemärken kan nämligen endast avsättas på den svarta marknaden i den medlemsstaten.

55 För det andra är syftet med direktiv 92/12 visserligen att harmonisera förfarandena för uppbörd av punktskatt. Härvid eftersträvas målet med en effektiv uppbörd av punktskatt i endast en medlemsstat, som skall vara den stat i vilken varorna släpps för konsumtion. Det skall emellertid konstateras att gemenskapslagstiftaren inte har gjort undvikande av dubbelbeskattning till en absolut princip.

56 Det framgår nämligen av artikel 22.1 och 22.2 i direktiv 92/12 att det när varor som släppts för konsumtion i en första medlemsstat, och i detta syfte har försetts med denna medlemsstats skattemärken, är avsedda för förbrukning i en annan medlemsstat och har avsänts dit och när det inte är tillräckligt, för att erhålla återbetalning av den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten, att förete bevis för att punktskatten har erlagts i förbrukningsstaten, utan det även är nödvändigt att skattemyndigheterna i den första medlemsstaten konstaterar att denna stats skattemärken har makulerats.

57 Det följer av denna bestämmelse att när skattemyndigheterna i den medlemsstat som har utfärdat skattemärkena inte kunnat konstatera att dessa märken makulerats skall punktskatt betalas för de varor på vilka dessa märken anbringats, både i den medlemsstat i vilken de släppts för konsumtion och i den medlemsstat i vilken de är avsedda att förbrukas. Genom denna bestämmelse har gemenskapslagstiftaren velat ge förebyggandet av missbruk och bedrägeri företräde framför principen om beskattning i en enda medlemsstat.

58 Kommissionen har med rätta påpekat att i de situationer som regleras i artikel 22.1 och 22.2 i direktiv 92/12 har skattskyldigheten för den punktskatt som begärs återbetald av en medlemsstat inträtt i just den staten, medan skattskyldigheten för punktskatten såvitt avser målet vid den nationella domstolen aldrig har inträtt i Tyskland.

59 Det skulle emellertid vara motsägelsefullt om återbetalningen av det belopp som erlagts för skattemärken som anbringats på punktskattebelagda varor beviljades i ett sådant fall som det i målet vid den nationella domstolen, i vilket någon övervakning av de stulna varornas destination inte är möjlig, medan återbetalning av punktskatten enlig artikel 22.2 d i direktiv 92/12 endast kan ske om det under omständigheter där risken för missbruk och skatteundandragande är mindre har klarlagts att skattemärkena, som utgör bevis på att skatten har betalts, har makulerats.

60 Kommissionen har vidare påpekat att en medlemsstat inte får villkora återbetalning av skattemärken med att bevis företes för att dessa märken har makulerats eller att de stulna varorna inte har avsatts på marknaden i den medlemsstat som har utfärdat dessa märken, eftersom detta skulle vara omöjligt att bevisa.

61 Även om detta skulle anses korrekt, kan detta argument inte godtas, eftersom just denna omöjlighet utgör belägg för att det föreligger en risk för att varorna avsätts i den medlemsstat som utfärdat skattemärkena och således en risk för att dessa märken används och därmed utgör skäl för medlemsstaten att vägra ersätta kostnaden för dessa.

62 I övrigt finns det utöver stöld andra fall där punktskatten betalas i förväg genom anbringande av en medlemsstats skattemärken som inte leder till att varorna släpps för konsumtion i denna medlemsstat, till exempel när en näringsidkare ändrar destinationen för dessa varor. I ett sådant fall kan näringsidkaren förete bevis för att de redan anbringade skattemärkena har makulerats och således erhålla återbetalning från den medlemsstat som har utfärdat märkena av det belopp som erlagts för dem.

63 Det skall tilläggas att det inte finns något lagligt krav på att anbringa skattemärken på punktskattebelagda varors förpackningar innan varorna avviker från uppskovsreglerna i den medlemsstat som utfärdat dem, eftersom skattskyldigheten för punktskatten för dessa varor per definition ännu inte har inträtt. Även om det kan vara praktiskt motiverat att näringsidkaren anbringar skattemärkena i samband med att de punktskattebelagda varorna förpackas trots att dessa är under punktskatteuppskov, som Tuxedo har gjort i det nu aktuella fallet, är detta inte desto mindre ett frivilligt val för vilket näringsidkaren måste stå konsekvenserna i händelse av en stöld av dessa varor.

64 Tolkningsfrågan skall därmed besvaras enligt följande. Direktiv 92/12 utgör inte hinder mot en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken återbetalning av det belopp som betalats för skattemärken som utfärdats av denna medlemsstat inte beviljas när dessa märken har anbringats på punktskattebelagda varor innan dessa släpps för konsumtion i nämnda medlemsstat, när dessa varor stulits i en annan medlemsstat, vilket medfört att punktskatt påförts i denna andra medlemsstat, och när det saknas bevis för att de stulna varorna inte kommer att avsättas i den medlemsstat som utfärdat dessa märken.

Rättegångskostnader

65 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

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, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 807/2003 av den 14 april 2003 om anpassning till beslut 1999/468/EG av de bestämmelser i rättsakter som rådet antagit enligt samrådsförfarandet (enhällighet) som avser de kommittéer som biträder kommissionen när den utövar sina genomförandebefogenheter, utgör inte hinder mot en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken återbetalning av det belopp som betalats för skattemärken som utfärdats av denna medlemsstat inte beviljas när dessa märken har anbringats på punktskattebelagda varor innan dessa släpps för konsumtion i nämnda medlemsstat, när dessa varor stulits i en annan medlemsstat, vilket medfört att punktskatt påförts i denna andra medlemsstat, och när det saknas bevis för att de stulna varorna inte kommer att avsättas i den medlemsstat som utfärdat dessa märken.

Underskrifter