

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

13 decembrie 2007^{*}

În cauza C-374/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin Decizia din 6 septembrie 2006, primită de Curte la 14 septembrie 2006, în procedura

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

împotriva

Hauptzollamt Bielefeld,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (raportor) și E. Levits, judecători,

^{*} Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,
grefier: domnul J. Swedenborg, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 septembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, de M. Dettmeier, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de domnii L. Fernandes și A. Simões, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul W. Mölls, în calitate de agent,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- ¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea Directivei 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 01, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Regulamentul (CE) nr. 807/2003 al Consiliului din 14 aprilie 2003 de adaptare la Decizia 1999/468/CE a dispozițiilor privind comitetele care asistă Comisia în exercitarea atribuțiilor sale de executare prevăzute în actele Consiliului adoptate în conformitate cu procedura de consultare (unanimitate) (JO L 122, p. 36, Ediție specială, 01/vol. 4, p. 160, denumită în continuare „Directiva 92/12”).
- ² Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (denumită în continuare „BATIG”), pe de o parte, și Hauptzollamt Bielefeld (denumit în continuare „Hauptzollamt”), pe de altă parte, privind refuzul acestuia din urmă de a rambursa suma plătită pentru achiziționarea de mărci fiscale care au fost ulterior aplicate pe pachete de țigări destinate pieței germane, dar furate în Irlanda în cursul expedierii.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- ³ Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Directiva 92/12, aceasta stabilește regimurile pentru produsele supuse accizelor.

4 Articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/12 precizează că aceasta se aplică la nivel comunitar tutunului prelucrat.

5 Articolul 6 din Directiva 92/12 prevede:

„(1) Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum sau în momentul înregistrării unor deficite care trebuie supuse accizelor în conformitate cu articolul 14 alineatul (3).

Punerea în consum a produselor supuse accizelor înseamnă:

- (a) orice derogare [a se citi «scoatere»], chiar și neregulamentară, de la un [a se citi «dintr-un»] regim de suspendare;
- (b) orice prelucrare, chiar și neregulamentară, a produselor în cauză în afara unui regim de suspendare;
- (c) orice import al produselor în cauză, chiar și neregulamentară, în cazul în care produsele nu au fost incluse într-un regim de suspendare.

(2) Condițiile de exigibilitate și rata accizelor care se adoptă sunt cele aflate în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc punerea în

consum sau în care se înregistrează deficitele. Accizele sunt percepute și colectate în conformitate cu procedura stabilită de fiecare stat membru, statele membre trebuind să aplice aceleași proceduri de percepere și colectare atât produselor naționale, cât și celor din alte state membre.”

- 6 Potrivit articolului 20 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 92/12, „[d]acă s-a comis o infracțiune sau o neregulă pe parcursul circulației care generează exigibilitatea accizelor, accizele sunt datorate statului membru în care s-a comis infracțiunea sau neregula de către persoana fizică sau juridică ce a garantat plata accizelor în conformitate cu articolul 15 alineatul (3), fără a aduce atingere inițierii procedurilor penale.”

- 7 Articolul 21 alineatul (1) și alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 92/12 prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 6 alineatul (1), statele membre pot cere ca produsele puse în consum pe teritoriul lor să fie marcate cu mărci fiscale sau mărci naționale de identificare folosite în scopuri fiscale.

(2) [...]

Fără a aduce atingere prevederilor adoptate în scopul aplicării adecvate a prezentului articol și în scopul prevenirii oricărei fraude, evaziuni sau abuz, statele membre se asigură că aceste mărci sau marcaje nu creează obstacole în calea liberei circulații a produselor care fac obiectul accizelor.”

8 Articolul 22 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12 prevede:

„(1) În situații corespunzătoare, produsele supuse accizelor care au fost puse în consum pot fi eligibile, la cererea unui comerciant în cursul activității sale, pentru rambursarea accizelor de către autoritățile fiscale din statul membru în care au fost puse în consum, dacă nu sunt destinate consumului în statul membru în cauză.

Totuși, statele membre pot refuza cererea de rambursare dacă nu sunt îndeplinite criteriile de corectitudine stabilite de statele membre în cauză.

(2) Pentru punerea în aplicare a alineatului (1) se aplică următoarele dispoziții:

(a) înainte de expedierea mărfurilor, expeditorul trebuie să prezinte o cerere de rambursare de la autoritățile competente din statul său membru și să facă dovada plății accizelor. Totuși, autoritățile competente nu pot refuza rambursarea numai pe motive de neprezentare a documentului întocmit de aceleași autorități care certifică efectuarea plății inițiale;

[...]

(d) produsele supuse accizelor și puse în consum într-un stat membru și purtând astfel o marcă fiscală sau de identificare a statului membru în cauză pot fi eligibile pentru rambursarea accizelor datorate autorităților fiscale ale statelor membre care au emis mărcile fiscale sau de identificare, cu condiția ca autoritățile fiscale din statul membru care le-a emis să constate distrugerea mărcilor.”

⁹ Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 95/59/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5), ținările sunt considerate tutun prelucrat.

¹⁰ Articolul 10 alineatul (1) din Directiva 95/59 prevede în special că „[c]el mai târziu în etapa finală, se armonizează normele de colectare a accizelor” și că „[p]e parcursul etapelor premergătoare, accizele se colectează, în principiu, prin intermediul timbrelor fiscale”.

Reglementarea națională

¹¹ Articolul 1 din Legea germană privind taxele pe tutun (Tabaksteuergesetz) din 21 decembrie 1992 (BGBl. 1992 I, p. 2150), în versiunea acesteia în vigoare la data faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „TabStG”), prevede că accizele pe tutun se aplică ținărilor, trabucurilor și țigaretelor, precum și tutunului de fumat (tutun prelucrat).

- 12 Articolul 12 din TabStG, intitulat „Utilizarea mărcilor fiscale, declarația de impunere”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) În ceea ce privește produsele din tutun, taxa trebuie plătită prin intermediul utilizării mărcilor fiscale. Utilizarea include obliterarea și aplicarea de mărci fiscale pe pachetele individuale. Mărcile fiscale trebuie utilizate când taxa devine exigibilă.

(2) Producătorul sau importatorul trebuie să comande mărcile fiscale potrivit formularului impus de administrație și trebuie să calculeze el însuși suma datorată pentru mărcile fiscale (declarația de impunere). [...] Taxa devine exigibilă prin achiziționarea de mărci fiscale și are un quantum echivalent cu valoarea taxabilă a mărcilor. Dacă mărcile fiscale sunt expediate, se consideră că data achiziționării este a doua zi lucrătoare după expediere. Debitorul este dobânditorul mărcilor [...]”

- 13 Articolul 22 din TabStG, intitulat „Scutire, rambursarea taxei”, precizează la alineatele (1)-(3):

„(1) Se acordă scutire de la plata taxei sau aceasta se rambursează, la cerere, dacă produsele din tutun sunt acceptate într-un antrepozit fiscal sau transportate ori exportate, sub control fiscal, de pe teritoriul fiscal către un alt stat membru. De asemenea, importatorii și destinatarii autorizați care nu sunt antrepozitari beneficiază de scutire sau de rambursarea taxei dacă produsele din tutun pe care le-au importat sau le-au recepționat sunt distruse sau devin improprii pentru consum, sub control fiscal.

- (2) În cazul în care taxa a fost achitată prin utilizarea de mărci fiscale, aceasta poate face obiectul unei scutiri sau al unei rambursări numai dacă mărcile fiscale au fost distruse sau anulate sub control fiscal, iar conținutul pachetelor este în continuare complet.
- (3) Alineatul (1) se aplică prin analogie în privința sumei datorate pentru achiziționarea mărcilor fiscale, dacă mărcile fiscale care nu au fost încă obliterate sunt restituite Hauptzollamt sau dacă mărcile fiscale obliterate sunt distruse sau anulate sub control fiscal și dacă taxa nu a devenit exigibilă.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- ¹⁴ La 1 aprilie 2004, Tuxedo GmbH (denumită în continuare „Tuxedo”), a cărei succesoare în drepturi este BATIG, a achiziționat de la Hauptzollamt mărci fiscale în valoare totală de 184 170,46 euro pentru țigări fabricate în Irlanda de P. J. Carroll & Co. Ltd (denumită în continuare „Carroll”) și destinate pieței germane.
- ¹⁵ Tuxedo a trimis aceste mărci fiscale societății Carroll, care le-a aplicat pe pachete individuale de țigări. Carroll a expediat aceste țigări unui partener comercial cu sediul în Țările de Jos în cadrul unui regim de suspendare intracomunitar. Însă, la 29 aprilie 2004, toate țigările au fost furate în portul din Dublin (Irlanda).
- ¹⁶ Carroll a plătit administrației vamale irlandeze accize în valoare de 277 587,30 euro în temeiul scoaterii țigărilor din regimul de suspendare în Irlanda.

- 17 La 18 august 2004, Tuxedo a solicitat Hauptzollamt rambursarea sumei de 184 445,64 euro pe care o plătise pentru achiziționarea mărcilor fiscale, pentru motivul că aceste mărci nu mai puteau fi folosite pentru achitarea taxei germane pe tutun. Potrivit societății Tuxedo, se putea prezuma, într-adevăr, că toate țigările furate ar fi vândute pe piața neagră britanică.
- 18 Prin Decizia din 30 august 2004, confirmată prin Decizia din 15 octombrie 2004 în urma opoziției societății Tuxedo, Hauptzollamt a refuzat rambursarea pe motiv că dobânditorul mărcilor fiscale trebuie să suporte riscul unei pierderi a acestora. Hauptzollamt a considerat că nu se putea exclude ca pachetele de țigări furate, care purtau mărcile respective, să fie vândute pe teritoriul german. Pe de altă parte, Hauptzollamt a arătat că mărcile fiscale nu fuseseră nici distruse, nici anulate, după cum impune articolul 22 alineatul (3) din TabStG.
- 19 Ca urmare, Tuxedo a formulat o acțiune la Finanzgericht Düsseldorf. Societatea arată, în esență, că o sumă datorată pentru mărcile fiscale care nu este absorbită de o taxă pe tutun subsecventă sau simultană este contrară Directivei 92/12. Într-adevăr, din această directivă ar rezulta că accizele pot fi percepute numai în statul membru în care s-a comis infracțiunea sau neregula în timpul regimului de suspendare, chiar dacă un alt stat membru solicită utilizarea mărcilor fiscale. În caz contrar, s-ar multiplica accizele, ceea ce ar afecta comerțul intracomunitar, potrivit articolului 21 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 92/12.
- 20 Hauptzollamt obiectează că, prin achiziționarea mărcilor fiscale germane, datoria aferentă acestora a devenit exigibilă. Nu ar fi posibil să se ramburseze suma plătită pentru acestea, ținând seama că respectivele mărci nu au fost restituite, distruse sau anulate. În afară de taxa pe tutun percepută în Irlanda, nu ar exista o altă taxă germană pe tutun, ci o datorie care rezultă din achiziționarea de mărci fiscale germane, astfel

încât nu se poate vorbi de dublă impunere. Cu siguranță, ar exista o sarcină dublă, dar aceasta ar fi inerentă Directivei 92/12. Nu ar exista niciun obstacol în calea liberei circulații a mărfurilor supuse accizelor, întrucât această sarcină dublă ar exista numai în ipoteza unei nereguli anterioare.

- 21 Considerând că, pentru a soluționa litigiul aflat pe rolul său, este necesară o interpretare a Directivei 92/12, Finanzgericht Düsseldorf a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva [92/12] trebuie interpretată în sensul că un stat membru care a perceput accize aplicabile produselor din tutun prin emiterea de mărci fiscale este obligat să ramburseze dobânditorului respectivelor mărci fiscale suma plătită pentru acestea dacă produsele din tutun marcate cu aceste mărci fiscale într-un alt stat membru ies neregulamentar dintr-un regim de suspendare, cu consecința ca acest [alt] stat membru să perceapă accize aplicabile produselor din tutun de la operatorul care are sediul pe teritoriul său și care a expediat produsele din tutun în cadrul unui regim de suspendare intracomunitar?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 22 Cu titlu preliminar, trebuie arătat că mărcile fiscale achiziționate de Tuxedo de la autoritățile fiscale germane au fost aplicate pe produsele din tutun când acestea erau încă în regim de suspendare și, prin urmare, când accizele nu erau încă exigibile.

- 23 Pe de altă parte, este cert că BATIG, succesoarea în drepturi a Tuxedo, nu a fost în măsură să prezinte autorităților fiscale germane dovada că produsele din tutun furate în Irlanda în cursul expedierii nu au fost comercializate în Germania.
- 24 Prin urmare, prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă Directiva 92/12 se opune reglementării unui stat membru care exclude rambursarea sumei plătite pentru achiziționarea de mărci fiscale din acest stat membru în cazul în care aceste mărci au fost aplicate pe produse supuse accizelor anterior punerii lor în consum în respectivul stat membru, aceste produse au fost furate în alt stat membru, determinând plata accizelor în acest alt stat membru, și nu s-a făcut dovada că produsele furate nu vor fi comercializate în statul membru care a emis respectivele mărci.
- 25 Articolul 6 din Directiva 92/12 precizează că accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum, iar condițiile de exigibilitate și rata accizelor care se adoptă sunt cele aflate în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc punerea în consum. Articolul 21 alineatul (1) din Directiva 92/12 recunoaște statelor membre posibilitatea de marcare cu mărci fiscale a produselor destinate a fi puse în consum pe teritoriul lor. În sfârșit, articolul 10 alineatul (1) din Directiva 95/59 prevede că, pe parcursul etapelor premergătoare armonizării normelor de colectare a accizelor, acestea din urmă se colectează, în principiu, prin intermediul timbrei fiscale.
- 26 În lumina acestor dispoziții, ar rezulta că emiterea de mărci fiscale către un operator economic de către un stat membru constituie, pentru acest stat membru, un mod de colectare anticipată a accizelor pentru produsele pe care operatorul intenționează să le pună în consum în respectivul stat membru.

- 27 În plus, este cert că, după aplicarea pe pachete individuale de țigări, astfel cum sunt cele din acțiunea principală, o marcă fiscală nu poate fi detașată fără să fie distrusă. Prin urmare, dacă un operator economic aplică mărcile fiscale emise de un stat membru pentru astfel de produse, pe care își propune să le pună în consum în acest stat membru, este necesar să se considere că respectivul stat membru colectează anticipat accizele chiar pe aceste produse.
- 28 Astfel, în acțiunea principală, BATIG a achitat anticipat accizele germane pentru produsele furate.
- 29 Pe de altă parte, în cazul în care, ca și în acțiunea principală, produsele din tutun care circulă în regim de suspendare a taxelor sunt furate, furtul lor constituie o scoatere neregulamentară dintr-un regim de suspendare în sensul articolului 6 alineatul (1) litera (a) din Directiva 92/12, astfel încât accizele devin exigibile în statul membru în care a avut loc furtul, conform articolului 20 alineatul (1) din aceeași directivă.
- 30 Astfel, în acțiunea principală, accizele pentru produsele furate au devenit exigibile în Irlanda.
- 31 Cu toate acestea, împrejurarea că mărcile fiscale nu au putut servi la achitarea accizelor nu presupune în mod necesar, pentru operatorii vizați, un drept de rambursare a sumei plătite pentru achiziționarea mărcilor respective.
- 32 Într-adevăr, astfel cum a subliniat în mod corect avocatul general la punctele 33-35 din concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 iunie 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Rec., p. I-5381), mărcile fiscale au o valoare intrinsecă ce le distinge de o simplă chitanță care atestă plata unei sume de bani către autoritățile fiscale din statul membru care emite aceste mărci.

- 33 În cazul pierderii, astfel de mărci pot fi utilizate în scopuri ilicite, întrucât simpla lor prezență pe produse supuse accizelor constituie o prezumție că accizele au fost achitate în statul membru emitent și, prin urmare, autorizează comercializarea lor în acest stat membru.
- 34 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum a arătat deja Curtea, piața țigărilor este deosebit de favorabilă dezvoltării unui comerț ilegal [Hotărârea din 10 decembrie 2002, *British American Tobacco (Investments) și Imperial Tobacco*, C-491/01, Rec., p. I-11453, punctul 87, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, Rec., p. I-4683, punctul 72].
- 35 Astfel, dacă un operator economic care a achiziționat mărci fiscale nu este în măsură să facă dovada că aceste mărci nu vor fi utilizate pentru a comercializa produse supuse accizelor în statul membru care a emis respectivele mărci, acest stat are un interes legitim să refuze rambursarea sumei plătite.
- 36 Curtea a statuat în acest sens în Hotărârea *Heintz van Landewijck*, citată anterior, în care se punea problema dacă Directiva 92/12 se opune legislației unui stat membru care nu prevede restituirea cuantumului accizelor achitate prin achiziționarea de mărci fiscale dacă aceste mărci fiscale au dispărut anterior aplicării lor.
- 37 În această cauză, societatea *Heintz van Landewijck SARL* achiziționase de la autoritățile olandeze mărci fiscale pentru produse din tutun, dar aceste mărci au dispărut anterior aplicării lor. Această societate, care solicita restituirea sumei plătite pentru achiziționarea acestor mărci, arăta în special că nu a avut loc o punere în consum în Țările de Jos a unor produse supuse accizelor.

38 Curtea a statuat că Directiva 92/12 nu se opune ca statele membre să prevadă norme naționale potrivit cărora, în cazul unei dispariții a mărcilor fiscale, răspunderea financiară a pierderii acestora să aparțină dobânditorului lor (Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctul 41).

39 De asemenea, Curtea a statuat că astfel de norme naționale nu ar putea fi contrare principiului proporționalității. Într-adevăr, aceasta a constatat că o reglementare națională care ar permite dobânditorului unor mărci fiscale să obțină rambursarea acestora susținând numai pierderea lor ar risca să favorizeze abuzurile și fraudele, a căror prevenire reprezintă, cu siguranță, unul dintre obiectivele urmărite de legislația comunitară (Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctele 42 și 43).

40 În continuare, aceasta a considerat că norme naționale care prevăd că, în cazul unei dispariții a mărcilor fiscale, răspunderea financiară a pierderii acestora aparține dobânditorului lor contribuie la realizarea obiectivului de prevenire a utilizării frauduloase a acestor mărci și nu depășesc ceea ce este necesar pentru urmărirea acestui obiectiv, dat fiind că nu exclud orice posibilitate de rambursare sau de compensare în alte ipoteze, precum o pierdere a mărcilor din cauza unui accident sau a forței majore (Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctul 44).

41 Curtea a respins în mod expres argumentul potrivit căruia riscul unei utilizări abuzive a mărcilor fiscale dispărute era minim, constatând că acest risc de utilizare abuzivă nu era inexistent (Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, punctul 45).

42 Spre deosebire de cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior, mărcile fiscale în cauză în acțiunea principală fuseseră deja aplicate pe produsele din tutun destinate pieței germane și aceste produse au fost cele care au dispărut ca urmare a unui furt. Aceste diferențe cu privire la situația de fapt nu pot conduce totuși la un rezultat diferit de cel la care a ajuns Curtea în cauza menționată.

- 43 Pe de o parte, Directiva 92/12 nu guvernează nici ipoteza dispariției unor produse marcate deja cu mărci fiscale ale unui stat membru, anterior punerii lor în consum în acest stat, precum în cauza principală, și cu atât mai puțin pe cea dispariției unor astfel de mărci anterior aplicării lor pe produse, precum în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Heintz van Landewijck, citată anterior.
- 44 Cu siguranță, astfel cum arată Comisia Comunităților Europene, articolul 20 din Directiva 92/12 stabilește statul membru care este singurul împuternicit să perceapă accizele în cazul unei nereguli sau al unei infracțiuni comise pe parcursul circulației, precum o scoatere neregulamentară dintr-un regim de suspendare.
- 45 În schimb, acest articol, care este aplicabil indiferent dacă produsele care au dus la comiterea neregulii sau a infracțiunii au fost sau nu au fost marcate anticipat cu mărci fiscale, nu urmărește în niciun caz să precizeze cine, operatorul economic sau statul membru vizat, trebuie să suporte riscul care rezultă din dispariția mărcilor fiscale deja aplicate pe produsele respective.
- 46 Pe de altă parte, posibilitatea de a obține rambursarea mărcilor fiscale prin susținerea, pur și simplu, a dispariției produselor pe care au fost aplicate mărcile ar risca, în același timp, să favorizeze abuzurile și fraudele.
- 47 Într-adevăr, într-o situație precum cea din acțiunea principală, există un risc considerabil ca produsele furate să fie comercializate în statul membru care a emis mărcile fiscale. Fiind marcate cu mărci fiscale ale acestui stat, aceste produse pot fi introduse fără dificultate pe piața oficială a produselor din tutun a respectivului stat.

48 Este adevărat că, în orice caz, produsele furate duc la o colectare a accizelor în statul membru în care s-a constatat scoaterea neregulamentară din regimul de suspendare. Cu toate acestea, nu se poate înlătura orice risc de fraudă în ipoteza în care quantumul accizelor în vigoare în statul membru care a emis mărcile fiscale ar fi mai ridicat decât quantumul în vigoare în statul membru în care s-a constatat scoaterea neregulamentară din regimul de suspendare. Într-adevăr, într-un asemenea caz, nu se poate exclude ca un operator neonest să invoce furtul mărfii sale în cel de al doilea stat membru, să achite pe teritoriul acestuia accizele în quantum inferior rambursării mărcilor fiscale obținute din primul stat membru, apoi să comercializeze în final această marfă, care poartă în continuare respectivele mărci, pe piața acestui stat.

49 În orice caz, chiar cu excluderea oricărei fraude a operatorului economic care deține mărfuri, împrejurarea că accizele au fost plătite într-un alt stat membru nu are incidență asupra riscului ca mărfurile, după ce au fost furate, să fie comercializate de către autorul furtului pe piața oficială a statului membru care a emis mărcile fiscale, privând astfel acest stat membru de veniturile fiscale la care are dreptul.

50 Cu toate acestea, Comisia arată că, după ce mărcile fiscale au fost aplicate pe ambalajele de vânzare, trebuie să se determine consecințele unei dispariții a produselor înseși, iar nu cele ale dispariției mărcilor fiscale în sine.

51 Potrivit Comisiei, aceste consecințe trebuie stabilite prin prisma normelor de armonizare a colectării accizelor. Or, pe de o parte, din Directiva 92/12 ar rezulta că dreptul de a colecta accizele aparține, într-o situație precum cea din cauza principală, exclusiv statului membru în care a avut loc furtul. Pe de altă parte, obiectivul de prevenire a dublei impunerii, care este urmărit de această directivă, ar fi anihilat dacă, în acțiunea principală, pe lângă taxa datorată Irlandei, plata anticipată ar rămâne definitiv în mâinile autorităților fiscale germane.

52 Aceste argumente trebuie respinse.

53 Pe de o parte, mărcile fiscale păstrează o valoare intrinsecă chiar după aplicarea lor pe produse. Astfel cum s-a subliniat la punctele 46-49 din prezenta hotărâre, simpla lor prezență pe ambalajele de vânzare ale produselor furate este de natură să favorizeze comercializarea acestora din urmă pe piața oficială a statului membru care a emis respectivele mărci, cu fraudarea intereselor acestui stat.

54 Acest risc diferă de cel cu care se confruntă în general orice stat membru, contra-banda cu produse din tutun. Într-adevăr, produsele din tutun care nu sunt marcate cu mărci fiscale ale unui stat membru pot fi comercializate numai pe piața neagră a acestui stat membru.

55 Pe de altă parte, dacă Directiva 92/12 urmărește efectiv să armonizeze normele de colectare a accizelor având un dublu obiectiv de prelevare efectivă a accizelor într-un singur stat membru, respectiv cel în care are loc punerea în consum, este necesar să se constate că legiuitorul comunitar nu a instituit prevenirea dublei impuneri ca principiu absolut.

56 Într-adevăr, din articolul 22 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12 rezultă că dacă produsele puse în consum într-un prim stat membru, care sunt marcate în acest scop cu o marcă fiscală a acestui stat membru, sunt destinate a fi consumate într-un alt stat membru și sunt expediate către acesta, nu este suficient, pentru a se obține rambursarea accizelor plătite în primul stat membru, să se stabilească plata accizelor în statul membru de consum, ci este necesar de asemenea ca distrugerea mărcilor fiscale emise de primul stat membru să fie constatată de autoritățile fiscale ale acestui stat.

- 57 Din această dispoziție rezultă că, în lipsa posibilității autorităților fiscale ale statului membru care a emis mărcile fiscale de a constata distrugerea respectivelor mărci, produsele pe care acestea au fost aplicate vor presupune plata accizelor atât în statul membru în care au fost puse în consum, cât și în cel în care sunt destinate a fi consumate. Prin respectiva dispoziție, legiuitorul comunitar a privilegiat prevenirea abuzurilor și a fraudelor în detrimentul principiului impunerii într-un singur stat membru.
- 58 Cu siguranță, astfel cum arată Comisia, în situațiile reglementate de articolul 22 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12, accizele a căror rambursare se solicită unui stat membru erau exigibile în acest stat, în timp ce, în acțiunea principală, accizele nu au fost niciodată exigibile în Germania.
- 59 Cu toate acestea, ar fi paradoxal ca rambursarea mărcilor fiscale aplicate pe produsele supuse accizelor să fie autorizată într-o situație precum cea în cauză în acțiunea principală, în care nu este posibil niciun control al destinației produselor furate, în timp ce articolul 22 alineatul (2) litera (d) din Directiva 92/12 condiționează rambursarea accizelor de constatarea distrugerii mărcilor care atestă plata acestora, în împrejurări în care riscul unui abuz sau al unei fraude este minim.
- 60 Comisia susține în continuare că un stat membru nu are dreptul să condiționeze rambursarea mărcilor fiscale de dovada că acestea au fost distruse sau că produsele furate nu au fost comercializate pe piața statului membru care a emis respectivele mărci, întrucât ar fi imposibil să se facă această dovadă.

- 61 Totuși, chiar presupunând că acesta ar fi cazul, acest argument nu poate fi reținut, întrucât tocmai această imposibilitate ar demonstra realitatea riscului de comercializare a acestor mărfuri în statul membru care a emis mărcile fiscale și, prin urmare, realitatea riscului de utilizare a respectivelor mărci și ar legitima refuzul statului membru de a rambursa costul acestora.
- 62 De altfel, pe lângă furt, există și alte ipoteze de plată anticipată a accizelor prin aplicarea mărcilor fiscale ale unui stat membru neurmată de punerea în consum în acest stat membru, de exemplu în cazul în care un operator economic modifică destinația produselor. Într-un astfel de caz, operatorul este în măsură să facă dovada că mărcile deja aplicate au fost distruse și să obțină de la statul membru care a emis respectivele mărci rambursarea sumei plătite pentru achiziționarea lor.
- 63 Trebuie adăugat că nu există nicio obligație legală de aplicare a unor mărci fiscale pe ambalajele unor produse supuse accizelor anterior scoaterii lor din regimul de suspendare în statul membru care a emis respectivele mărci, întrucât accizele pentru respectivele produse, prin definiție, nu au devenit exigibile. Chiar dacă argumente de ordin practic justifică aplicarea de către un operator a mărcilor fiscale în cursul procesului de ambalare a produselor supuse accizelor cât timp aceste produse se află sub un regim de suspendare, astfel cum a procedat Tuxedo în acțiunea principală, aceasta rămâne totuși o alegere realizată în mod liber de către operator, alegere ale cărei consecințe trebuie să și le asume în cazul furtului produselor respective.
- 64 Trebuie, așadar, să se răspundă la întrebarea preliminară că Directiva 92/12 nu se opune reglementării unui stat membru care exclude rambursarea sumei plătite pentru achiziționarea de mărci fiscale emise de acest stat membru dacă aceste mărci au fost aplicate pe produse supuse accizelor anterior punerii lor în consum în respectivul stat membru, aceste produse au fost furate într-un alt stat membru, determinând plata accizelor în acest alt stat membru, și nu s-a făcut dovada că produsele furate nu vor fi comercializate în statul membru care a emis respectivele mărci.

Cu privire la cheltuielile de judecată

⁶⁵ Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul (CE) nr. 807/2003 al Consiliului din 14 aprilie 2003 de adaptare la Decizia 1999/468/CE a dispozițiilor privind comitetele care asistă Comisia în exercitarea atribuțiilor sale de executare prevăzute în actele Consiliului adoptate în conformitate cu procedura de consultare (unanimitate), nu se opune reglementării unui stat membru care exclude rambursarea sumei plătite pentru achiziționarea de mărci fiscale emise de acest stat membru dacă aceste mărci au fost aplicate pe produse supuse accizelor anterior punerii lor în consum în respectivul stat membru, aceste produse au fost furate într-un alt stat membru, determinând plata accizelor în acest alt stat membru, și nu s-a făcut dovada că produsele furate nu vor fi comercializate în statul membru care a emis respectivele mărci.

Semnături