DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. juni 2006 *

I sag C-494/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 26. november 2004, indgået til Domstolen den 26. november 2004, i sagen

Heintz van Landewijck SARL

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet (refererende dommer), S. von Bahr, U. Lõhmus og A. Ó Caoimh,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Heintz van Landewijck SARL ved advocaten A.E. van der Voort Maarschalk og R. Meijer

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og C.M. Wissels, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Schulze-Bahr, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. februar 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige

varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1, herefter »punktafgiftsdirektivet«) og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), nærmere bestemt artikel 27, stk. 1 og 5.

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem selskabet Heintz van Landewijck SARL (herefter »Landewijck«) og Staatssecretaris van Financiën. Selskabet har anmodet om godtgørelse for de beløb, det har erlagt for afgiftsmærker, der forsvandt, inden de var blevet anbragt på de tobaksvarer, som de var bestemt til.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 6 i punktafgiftsdirektivet, som i medfør af sin artikel 3, stk. 1, finder anvendelse på tobaksvarer, har følgende ordlyd:

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

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssigt, hvor en vare forlader en suspensionsordning

b) enhver fremstilling, herunder uretmæssig, af de pågældende varer uden for en suspensionsordning

c) enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko. Punktafgiften opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, idet medlemsstaterne anvender de samme procedurer for opkrævning og inddrivelse af punktafgiften på indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater.«

4 Samme direktivs artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»Den godkendte oplagshaver fritages for punktafgift på de tab, der er sket under en suspensionsordning som følge af hændelige begivenheder eller force majeure, og som er konstateret af myndighederne i den enkelte medlemsstat. Under en suspensionsordning fritages oplagshaveren ligeledes for punktafgift på de tab, der som følge af varernes art sker under fremstillings- og forarbejdningsprocessen, opbevaring på lager og transport. Den enkelte medlemsstat fastsætter betingelserne

for at indrømme afgiftsfritagelse. Disse afgiftsfritagelser indrømmes tillige erhvervsdrivende, der er omhandlet i artikel 16, ved transport af varer under en ordning med suspension af punktafgifter.«

5 Direktivets artikel 21, stk. 1, er affattet således:

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

6 Samme direktivs artikel 22, stk. 2, litra d), bestemmer:

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

7 Artikel 10 i Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT L 291, s. 40, herefter »direktivet om forarbejdet tobak«) har følgende ordlyd:

»1. De nærmere regler for opkrævning af forbrugsafgiften harmoniseres senest i den afsluttende fase. I løbet af de foregående etaper opkræves forbrugsafgiften principielt

ved hjælp af toldbanderoler. Hvis medlemsstaterne opkræver forbrugsafgiften ved hjælp af toldbanderoler, er de forpligtet til at stille disse til rådighed for fabrikanter og forhandlere fra andre medlemsstater. Hvis forbrugsafgiften opkræves på anden måde, påser medlemsstaterne, at hverken administrative eller tekniske hindringer af denne grund påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

2. Fabrikanter og importører af forarbejdet tobak undergives, for så vidt angår de nærmere regler for opkrævning og betaling af forbrugsafgiften, den i stk. 1 omhandlede ordning.«

8 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1) levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2) indførsel af goder.«

9 Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, er affattet således:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

10 Direktivets artikel 10 har følgende ordlyd:

»1. I det følgende forstås ved:

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

[...]«

11 Ifølge samme direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget ved levering af goder den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner. Artikel 11, punkt C, stk. 1, bestemmer:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

[...]«

12 Direktivets artikel 27, der har overskriften »Forenklet procedure«, bestemmer:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

[...]

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

13 I medfør af artikel 1 i Rådets niende direktiv 78/583/EØF af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 194, s. 16, herefter »niende direktiv«) fik visse medlemsstater bemyndigelse til at gennemføre sjette direktiv senest den 1. januar 1979.

Nederlandske bestemmelser

14 Artikel 1 i punktafgiftsloven af 31. oktober 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, nr. 561, herefter »punktafgiftsloven«) bestemmer:

»1. Punktafgift pålægges:

[...]

f. tobaksvarer.

2. Punktafgiften forfalder på det tidspunkt, hvor de i stk. 1 omhandlede varer overgår til forbrug eller indføres.«

15 Lovens artikel 71, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. På de betingelser og inden for de frister, der fastsættes af forvaltningen ved cirkulære, godtgøres punktafgiften efter anmodning for punktafgiftspligtige varer, [når disse varer] er:

a. gået tabt

b. destrueret under administrativ kontrol

c. eksporteret til et tredjeland eller placeret under fællesskabstoldordningen med henblik på udførsel til et tredjeland

d. placeret i toldoplag udpeget til denne type punktafgiftspligtige varer

[...]«

16 Samme lovs artikel 73, stk. 1, bestemmer:

»Tobaksvarer skal, når de overgår til forbrug eller indføres, være forsynet med det for den pågældende type tobaksvarer foreskrevne afgiftsmærke.«

17 I medfør af lovens artikel 75, stk. 1, kan den godkendte oplagshaver for tobaksvarerne og den erhvervsdrivende, der påfører afgiftsmærkerne på disse varer uden for Nederlandenes område, bl.a. ansøge om afgiftsmærker hos afgiftsmyndigheden (herefter »inspecteur«).

18 Lovens artikel 76 er affattet således:

»1. De punktafgiftsbeløb, som afgiftsmærkerne i overensstemmelse med de oplysninger, der fremgår af disse mærker, modsvarer, skal betales i forbindelse med ansøgningen om afgiftsmærker.

2. Som en undtagelse til stk. 1 kan betalingen udsættes indtil senest den sidste dag i den anden måned, der følger efter den måned, hvor ansøgningen om afgiftsmærker blev fremsat, hvis disse mærker skal anbringes på cigaretpakker eller røgtobak, eller senest den sidste dag i den tredje måned, der følger efter den måned, hvor ansøgningen om afgiftsmærker blev fremsat, hvis mærkerne skal anbringes på cigarpakker eller individuelle cigarer, på den betingelse, at der stilles sikkerhed.

[...]«

19 Lovens artikel 77, stk. 1, bestemmer:

»Punktafgift, som skal deklareres i en bestemt periode, kan nedsættes med de punktafgifter, der er erlagt eller skal erlægges i forbindelse med en ansøgning om afgiftsmærker, der skal anbringes på tobaksvarer, som i løbet af samme periode er deklareret, fordi de er blevet fraført et afgiftsoplag.«

20 Lovens artikel 79, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Ministeren fastsætter, på de betingelser og med de begrænsninger, han vedtager, bestemmelser om godtgørelse af henholdsvis modregning for de punktafgifter, der er erlagt eller skulle erlægges i forbindelse med ansøgningen om afgiftsmærker, [når disse afgiftsmærker]:

a. tilbagesendes af den erhvervsdrivende, der har ansøgt herom

b. er gået tabt på grund af ulykke eller force majeure uden at have været anbragt på tobaksvarer, der er blevet solgt eller indført

c. er blevet destrueret under administrativ kontrol.«

21 Sidstnævnte bestemmelse blev gennemført ved artikel 52 i gennemførelsesbekendtgørelsen til punktafgiftsloven (uitvoeringsregeling accijns).

22 I medfør af nævnte artikel 52 kan den erhvervsdrivende, der har ansøgt om afgiftsmærkerne, få godtgørelse for det afgiftsbeløb, som de mærker, der er gået tabt ved en ulykke eller force majeure, repræsenterer, på bl.a. den betingelse, at kravet om godtgørelse fremsættes senest en måned fra tidspunktet for mærkernes forsvinden, og at inspecteur er blevet underrettet herom øjeblikkeligt med angivelse af tidspunktet, stedet og årsagen til, at mærkerne er gået tabt. Samme artikels stk. 6 bestemmer, at godtgørelse for afgiftsmærker, der er gået tabt, kun kan ske, »i det omfang afgiftsbeløbet kan fastslås med sikkerhed«.

23 Endelig fastsætter lov om omsætningsafgift af 28. juni 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb 1968, nr. 329, herefter »momsloven«) i artikel 28 en procedure med henblik på momsopkrævning af tobaksvarer, der svarer til den fremgangsmåde, der anvendes ved opkrævning af punktafgifter. Det præciseres i denne artikel, at den momssats, der finder anvendelse på disse varer, er 19/119 af detailsalgsprisen, der lægges til grund for beregningen af punktafgift, og at denne moms ikke kan nedsættes.

24 Ifølge den nederlandske regering indebærer den særlige procedure, der er fastsat i nævnte artikel 28, en fravigelse fra Fællesskabets momsordning. Denne procedure har til formål dels at forenkle momsopkrævningen, som kun sker på et enkelt trin i tobaksvarernes omsætningskæde i forbindelse med fraførslen fra et afgiftsoplag eller ved indførsel, i overensstemmelse med den procedure, der gælder for punktafgifter, dels at bekæmpe svig, da detailhandelen er udelukket fra fremgangsmåden med henblik på afgiftsopkrævning.

25 Denne procedure var gældende den 1. januar 1977. I medfør af sjette direktivs artikel 27, stk. 5, gav den nederlandske regering Kommissionen meddelelse herom den 12. juni 1979.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

26 Landewijck driver engroshandel med tobaksvarer i Luxembourg. Selskabet har tilladelse til at anvende et afgiftsoplag.

27 Den 6. oktober 1998 indgav selskabet med henvisning til punktafgiftslovens artikel 75 to ansøgninger til Belastingsdienst/Douane te Amsterdam (told- og skattemyndigheden i Amsterdam) om tildeling af afgiftsmærker for tobaksvarer. Landewijck gav selskabet Securicor Omega i opdrag at levere disse mærker til sig.

28 Den 9. oktober 1998 bogførte inspecteur de beløb, som Landewijck var skyldig i medfør af disse to transaktioner, dvs. henholdsvis 177 809,10 NLG (140 575 NLG i punktafgift og 37 234,10 NLG i moms) og 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG i punktafgift og 508 617,10 NLG i moms).

29 Den 12. oktober 1998 blev de ansøgte afgiftsmærker afhentet hos PTT Post Filatelie, nu Geldnet Services BV, af forsendelsesfirmaet Smit Koerier på vegne af Securicor Omega.

30 Det fremgår af en rapport af 17. december 1998, udarbejdet af en ekspert efter fuldmagt fra det luxembourgske forsikringsselskab Le Foyer, at Smit Koerier den 13. oktober 1998 kl. 19.40 havde leveret tre pakker værdimærker på et af Securicor Omegas kontorer i Utrecht (Nederlandene), og at Securicor Omega den 14. oktober 1998 kl. 10 havde konstateret, at disse pakker var forsvundet.

31 Ved skrivelse af 23. november 1998 underrettede Landewijck inspecteur om, at de afgiftsmærker, der var overgivet til Smit Koerier, endnu ikke var kommet selskabet i hænde, at de således ikke kunne anvendes, og at Securicor Omega fraskrev sig ansvaret for deres forsvinden. Landewijck anmodede i samme skrivelse inspecteur om »at tage hensyn til de særlige omstændigheder i sagen inden fristen for betaling udløber, dvs. den 31. januar 1999«.

32 Inspecteur anså nævnte skrivelse af 23. november 1998 for at være en anmodning om godtgørelse eller modregning af det beløb, som Landewijck var skyldig eller havde erlagt for de omhandlede afgiftsmærker, som var fremsat i overensstemmelse med punktafgiftslovens artikel 79, stk. 3, og gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 52 i forening. Inspecteur afviste anmodningen ved afgørelse af 30. januar 2001.

33 Den klage, som Landewijck indgav over denne afgørelse, blev ligeledes afvist af inspecteur.

34 Det søgsmål, som blev anlagt ved Gerechtshof te Amsterdam til prøvelse af dette afslag, blev ligeledes forkastet. Retten fandt for det første, at sagsøgeren ikke med den fornødne sikkerhed havde godtgjort, at afgiftsmærkerne ikke længere eksisterer, eller at risikoen for, at afgiftsmærkerne ville kunne anvendes eller allerede er blevet anvendt, var ubetydelig, og at afgiftsmærkerne derfor ikke kunne anses for at være gået tabt som omhandlet i punktafgiftslovens artikel 79, stk. 3, litra b). For det andet fastslog Gerechtshof i medfør af momslovens artikel 28, hvorefter moms af tobaksvarer opkræves i henhold til bestemmelserne om punktafgift, at anmodningen om godtgørelse af moms skulle forkastes af samme grunde som vedrørende anmodningen om godtgørelse af punktafgift.

35 Landewijck iværksatte herefter kassationsanke til Hoge Raad der Nederlanden. Denne ret har anført, at Gerechtshof anvendte punktafgiftslovens artikel 79, stk. 3, litra b), korrekt. Retten er imidlertid i tvivl om, hvorvidt afvisningen af Landewijcks anmodning om godtgørelse eller modregning i hovedsagen var forenelig med visse bestemmelser i punktafgiftsdirektivet, bl.a. artikel 6, stk. 1, artikel 14 og 22.

36 Hoge Raad der Nederlanden har endvidere rejst spørgsmål om anvendelsen af momslovens artikel 28. Landewijck har nemlig gjort gældende, at den særlige procedure med henblik på opkrævning af moms, der er indført ved denne artikel, ikke er blevet meddelt til Kommissionen inden for den frist, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, og at proceduren således er uforenelig med direktivet.

37 Hoge Raad der Nederlanden ønsker i denne henseende oplyst — navnlig henset til dom af 27. oktober 1992, Kommissionen mod Tyskland (sag C-74/91, Sml. I, s. 5437) — om den forsinkede meddelelse til Kommissionen om nævnte procedure,

som skete den 12. juni 1979, har samme konsekvenser som manglende meddelelse, dvs. at proceduren ikke kan gøres gældende over for en borger, der påberåber sig en sådan mangel. Hoge Raad der Nederlanden har tilføjet, at selv hvis det lægges til grund, at forsinkelsen med meddelelsen ikke indebærer, at proceduren ikke kan anvendes, skal det videre undersøges, om proceduren er forenelig med kravene i sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

38 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal punktafgiftsdirektivet fortolkes således, at det indebærer en pligt for medlemsstaterne til at vedtage bestemmelser, hvorefter punktafgift, der er erlagt eller skal erlægges i forbindelse med en ansøgning om afgiftsmærker, kan tilbagebetales eller modregnes for det tilfælde, at ansøgeren (den person, der har tilladelse til at anvende et afgiftsoplag) ikke har anvendt eller vil kunne anvende afgiftsmærkerne, som er forsvundet, inden de kunne anbringes på punktafgiftspligtige varer, og tredjemand ikke på lovlig vis har kunnet eller kan komme til at anvende afgiftsmærkerne, selv om det ikke er udelukket, at tredjemand har anvendt eller kan anvende mærkerne ved at anbringe dem på tobaksvarer, der ulovligt er bragt på markedet?

2) a) Skal sjette [...]direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5, fortolkes således, at den omstændighed, at den nederlandske regering først meddelte Kommissionen, at den havde til hensigt at opretholde særlige procedurer for beskatning af tobaksvarer, efter udløbet af fristen i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, som forlænget ved niende direktiv, indebærer, at en borger, efter at meddelelsen faktisk er sket, kan gøre gældende, at fristen er overskredet, og at denne særlige procedure selv efter tidspunktet for meddelelsen ikke kan finde anvendelse?

b) Såfremt spørgsmål 2.a. skal besvares benægtende, skal sjette direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1, og 5, da fortolkes således, at den særlige procedure for beskatning af tobaksvarer som omhandlet i momslovens artikel 28, er uforenelig med de betingelser, der er opstillet i ovennævnte direktivbestemmelser, og derfor ikke kan finde anvendelse?

c) Såfremt spørgsmål 2.b. skal besvares benægtende, skal sjette direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5, da fortolkes således, at den omstændighed, at merværdiafgiften ikke tilbagebetales under de omstændigheder, der er nævnt i spørgsmål 1, er i strid med nævnte direktiv?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål

39 Punktafgiftsdirektivets artikel 21, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at foreskrive, at varer, der er bestemt til forbrug på deres område, skal forsynes med afgiftsmærker. På samme måde bestemmer artikel 10, stk. 1, i direktivet om forarbejdet tobak, at i løbet af de foregående etaper, dvs. inden harmonisering, opkræves forbrugsafgiften principielt ved hjælp af toldbanderoler.

40 Punktafgiftsdirektivets artikel 22, stk. 2, litra d), bestemmer desuden, at den skyldige afgift til skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt afgiftsmærkerne, kan godtgøres i det særlige tilfælde, at skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt dem, konstaterer, at mærkerne er ødelagt.

41 Derimod indeholder punktafgiftsdirektivet ingen bestemmelse om det tilfælde, at mærkerne forsvinder. Direktivet skal således anses for at overlade det til medlemsstaterne at fastsætte konsekvenserne af mærkernes forsvinden. Direktivet kan derfor ikke fortolkes således, at det er til hinder for, at medlemsstaterne vedtager nationale regler, der i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, lader det økonomiske ansvar for tabet af disse mærker hvile på den, som har erhvervet dem.

42 Sådanne nationale bestemmelser kan heller ikke anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet.

43 Nationale bestemmelser, som gør det muligt for den, som har erhvervet afgiftsmærker, at få godtgørelse herfor blot ved at hævde, at de er forsvundet, indebærer nemlig en risiko for at fremme misbrug og svig. Forebyggelse af sådant misbrug og svig er netop et af formålene med fællesskabslovgivningen.

44 Følgelig bidrager nationale bestemmelser som dem, der er genstand for hovedsagen, hvorefter det økonomiske ansvar i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, hviler på den, som har erhvervet dem, til formålet om at forebygge misbrug af disse mærker. Desuden går disse nationale bestemmelser ikke videre end nødvendigt for at opnå dette formål, fordi de desuden ikke udelukker enhver mulighed for godtgørelse eller modregning i andre tilfælde, såsom at mærkerne er gået tabt i forbindelse med en ulykke eller som følge af force majeure.

45 I denne henseende er argumentet om, at risikoen for misbrug af de forsvundne mærker er minimal, henset til de særlige omstændigheder i hovedsagen, uden betydning for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål, fordi denne risiko for misbrug ikke er ikke-eksistererende.

46 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at hverken punktafgiftsdirektivet eller proportionalitetsprincippet er til hinder for, at medlemsstaterne vedtager bestemmelser, hvorefter der ikke er adgang til godtgørelse af det erlagte punktafgiftsbeløb under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvorved det økonomiske ansvar for afgiftsmærkernes forsvinden påhviler den, som har erhvervet dem.

Andet spørgsmål, litra a)

47 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de omstændigheder, at en medlemsstat har givet Kommissionen meddelelse om, at den har til hensigt at opretholde særlige procedurer for beskatning af tobaksvarer, efter udløbet af fristen i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, som forlænget ved niende direktiv, indebærer, at denne særlige procedure selv efter tidspunktet for meddelelsen ikke kan finde anvendelse.

48 Det er korrekt, at Domstolen allerede har fastslået, at i det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse den meddelelsespligt, der ophviler medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 27, stk. 2, kan fravigelsen ikke gøres gældende over for en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 37, og af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 33). Såfremt der ikke sker en sådan meddelelse, kan fravigelsen ikke være blevet tilladt ved en afgørelse fra Rådet i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

49 Imidlertid er der i det foreliggende tilfælde ikke tale om en ny fravigelse, hvortil Rådet skal give sin tilladelse, men en særlig foranstaltning, der var gældende den 1. januar 1977, og som medlemsstaten har ønsket at opretholde i medfør af sjette direktivs artikel 27, stk. 5, trods direktivets ikrafttræden. Den nederlandske regering har derfor meddelt Kommissionen sin hensigt om at opretholde proceduren i medfør af momslovens artikel 28 den 12. juni 1979. Desuden fandt Kommissionen i

sin første beretning af 14. september 1983 til Rådet om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem (KOM(83) 426 endelig) ikke, at denne procedure var i strid med kriteriet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, hvorefter det kræves, at foranstaltningerne ikke eller kun i ubetydelig grad påvirker den samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.

50 Forsinkelse med meddelelse om en fravigelse kan ikke have samme konsekvenser som manglende meddelelse. Sjette direktivs artikel 27, stk. 5, knytter nemlig ingen sanktion til tilsidesættelse af meddelelsesfristen. Desuden er formålet med meddelelsen ikke at få Kommissionens tilladelse, men blot at gøre det muligt for den at få kendskab til den pågældende foranstaltning og at vurdere den. Under disse omstændigheder kan tilsidesættelse af meddelelsesfristen ikke anses for at være en væsentlig procedurefejl, der medfører, at den undtagelsesforanstaltning, hvorom der er blevet givet meddelelse for sent, ikke kan finde anvendelse.

51 Det andet spørgsmål, litra a), skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 27, stk. 5, skal fortolkes således, at tilsidesættelse af fristen for meddelelse ikke udgør en væsentlig procedurefejl, der medfører, at den undtagelsesforanstaltning, hvorom der er blevet givet meddelelse for sent, ikke kan finde anvendelse.

Andet spørgsmål, litra b)

52 Med sit andet spørgsmål, litra b), ønsker den forelæggende ret nærmere oplyst, om den særlige procedure for momsopkrævning ved hjælp af afgiftsmærker som den, der er fastsat i den nederlandske lovgivning, der finder anvendelse i hovedsagen, er forenelig med de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, og ikke går videre end nødvendigt for at forenkle afgiftsopkrævningen og at undgå svig eller unddragelse.

53 Som Domstolen allerede har fastslået, skal de nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, og som er tilladt »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«, fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29). De kan principielt kun fravige beskatningsgrundlaget for momsen, som fastlagt i direktivets artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål (dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24). De nationale foranstaltninger skal desuden være nødvendige og egnede for gennemførelsen af det særlige formål, der forfølges hermed, og mindst muligt påvirke sjette direktivs mål og principper (dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 60).

54 I det foreliggende tilfælde har den procedure, der fraviger den sædvanlige ordning, og som gør det muligt at opkræve moms ved hjælp af afgiftsmærker, til formål at forenkle afgiftsopkrævningen, der i kraft af denne procedure sker på et enkelt trin i varernes omsætningskæde.

55 Desuden knytter proceduren den skyldige moms til varernes pris på tidspunktet for deres endelige forbrug i overensstemmelse med kravene i sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

56 Det er korrekt, at under visse omstændigheder — såsom at varen forsvinder, sælges med tab eller sælges ulovligt til en anden pris end den detailpris, der er angivet på afgiftsmærkerne — kan producenten være pligtig at betale et større momsbeløb end det ville være tilfældet, hvis fællesskabsordningen for momsopkrævning havde fundet anvendelse.

57 Den eventualitet, at sådanne omstændigheder skulle opstå, kan imidlertid ikke i sig selv anses for tilstrækkeligt til at fastslå, at den procedure, der fraviger den fælles ordning, og som tjener til momsopkrævning ved hjælp af afgiftsmærker, ikke skulle

være i overensstemmelse med de kriterier, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 1. Denne artikel er nemlig kun til hinder for foranstaltninger, der i ikke ubetydelig grad påvirker størrelsen af den skyldige afgift, der opkræves ved det endelige forbrug.

58 De tilfælde, hvor afgiftsopkrævning ved hjælp af afgiftsmærker kan medføre en variation i forhold til indtægten fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug, forekommer ikke at være af en sådan karakter, at det skulle kunne danne grundlag for at antage, at denne procedure i ikke ubetydelig grad påvirker størrelsen af den skyldige afgift, der opkræves ved det endelige forbrug. En sådan procedure er følgelig ikke i strid med de kriterier, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

59 Proceduren går af samme grunde ikke videre end nødvendigt med henblik på at forenkle momsopkrævningen.

60 Følgelig skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, skal fortolkes således, at en procedure med henblik på momsopkrævning ved hjælp af afgiftsmærker som den, der er fastsat i momslovens artikel 28, som fraviger den fælles ordning, er forenelig med de betingelser, der er fastsat ved disse bestemmelser i direktivet, og går ikke videre end nødvendigt for at forenkle afgiftsopkrævningen.

Andet spørgsmål, litra c)

61 Med dette sidste spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktiv, og nærmere bestemt direktivets artikel 27, stk. 1 og 5, skal fortolkes således, at en beslutning om ikke at godtgøre moms under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, er uforenelig med nævnte direktiv.

62 Som anført ovenfor i denne doms præmis 44, bidrager nationale bestemmelser, hvorefter det økonomiske ansvar i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, hviler på den, som har erhvervet dem, til formålet om at forebygge misbrug af disse mærker. Desuden går disse nationale bestemmelser ikke videre end nødvendigt for at opnå dette formål, fordi de desuden ikke udelukker enhver mulighed for godtgørelse eller modregning i andre tilfælde, såsom at mærkerne er gået tabt i forbindelse med en ulykke eller som følge af force majeure.

63 Desuden udgør afgiftsmærker ikke en afgiftsskyld i egentlig forstand for den, som erhverver dem, men har en egen indre værdi. Det er således begrundet, at den, som erhverver disse mærker, sikrer sig mod risikoen for, at de forsvinder, og i givet fald bærer de økonomiske følger, hvis de gør det, selv om dette i visse tilfælde kan føre til dobbelt momsbelastning af de samme varer.

64 Endelig og i modsætning til det Kommissionen og Landewijck har gjort gældende, kan besvarelsen af dette spørgsmål ikke udledes af Domstolens afgørelse i dom af 14. juli 2005, British American Tobacco og Newman Shipping (sag C-435/03, Sml. I, s. 7077). I den dom fastslog Domstolen bl.a. for det første, at tyveri af varer ikke kan anses for levering af goder mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2 og derfor ikke som sådan kan være momspålagt, og for det andet, at den omstændighed, at varer er punkafgiftspligtige, ingen betydning har for denne vurdering.

65 Den omstændighed, at afgiftsmærker forsvinder, har i modsætning til tyveri af varer ingen betydning for selve beskatningsgrundlaget. Den forarbejdede tobak, hvortil mærkerne blev erhvervet, kan stadig sælges, og såvel momsskylden som punktafgiftsskylden kan stadig opstå. Det er desuden begrundet, således som det er anført ovenfor, at give den, som erhverver afgiftsmærker, et incitament til at sikre sig mod risikoen for, at de forsvinder, mens det sandsynligvis ikke er nødvendigt at give indehaveren af varer et incitament til at overvåge disse og sikre sig mod risikoen for tyveri.

66 Kommissionen og Landewijcks argument, hvorefter det følger a fortiori af dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping, at der gælder en ret til godtgørelse eller modregning af erlagt moms i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, er således ikke korrekt.

67 Det sidste spørgsmål skal derfor besvares med, at den omstændighed, at der ikke gælder en pligt til at godtgøre de beløb svarende til moms, der er betalt ved erhvervelsen af afgiftsmærker, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, ikke er uforenelig med sjette direktiv, og navnlig dets artikel 27, stk. 1 og 5.

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

1) **Hverken Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed eller proportionalitetsprincippet er til hinder for, at medlemsstaterne vedtager bestemmelser, hvorefter der ikke er adgang til godtgørelse af det erlagte punktafgiftsbeløb, når afgiftsmærker er forsvundet, inden de er blevet påført tobaksvarer, hvis mærkernes forsvinden ikke skyldes force majeure eller en ulykke, og det ikke er godtgjort, at mærkerne er blevet ødelagt eller er blevet gjort definitivt uanvendelige, hvorved det økonomiske ansvar for afgiftsmærkernes forsvinden således påhviler den, som har erhvervet dem.**

2) **Artikel 27, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at tilsidesættelse af fristen for meddelelse ikke udgør**

en væsentlig procedurefejl, der medfører, at den undtagelsesforanstaltning, hvorom der er blevet givet meddelelse for sent, ikke kan finde anvendelse.

3) **Artikel 27, stk. 1 og 5, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at en procedure med henblik på momsopkrævning ved hjælp af afgiftsmærker som den, der er fastsat i artikel 28 i lov om omsætningsafgift af 28. juni 1968 (Wet op de omzetbelasting), som fraviger den fælles ordning, er forenelig med de betingelser, der er fastsat ved disse bestemmelser i direktivet, og ikke går videre end nødvendigt for at forenkle afgiftsopkrævningen.**

4) **Den omstændighed, at der ikke gælder en pligt til at godtgøre de beløb svarende til merværdiafgift, der er betalt ved erhvervelsen af afgiftsmærker, når disse mærker er forsvundet, inden de er blevet påført tobaksvarer, hvis deres forsvinden ikke skyldes force majeure eller en ulykke, og det ikke er godtgjort, at mærkerne er blevet ødelagt eller er blevet gjort definitivt uanvendelige, er ikke uforenelig med sjette direktiv 77/388, og navnlig dets artikel 27, stk. 1 og 5.**

Underskrifter