ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 juni 2006 *

In zaak C-494/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 26 november 2004, ingekomen bij het Hof op dezelfde dag, in de procedure

Heintz van Landewijck SARL

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet (rapporteur), S. von Bahr, U. Lõhmus en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Heintz van Landewijck SARL, vertegenwoordigd door A. E. van der Voort Maarschalk en R. Meijer, advocaten,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en C. M. Wissels als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Schulze-Bahr als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Gross en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 februari 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en

de controles daarop (PB L 76, blz. 1; hierna: „accijnsrichtlijn"), en van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, daarvan.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Heintz van Landewijck SARL (hierna: „Landewijck") en de Staatssecretaris van Financiën. Die vennootschap verzoekt laatstgenoemde om teruggaaf van bedragen die zij heeft betaald bij de aanvraag van accijnszegels die zijn verdwenen voordat zij zijn aangebracht op de tabaksproducten waarvoor zij bestemd waren.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 6 van de accijnsrichtlijn, die krachtens artikel 3, lid 1, ervan van toepassing is op tabaksfabrikaten, luidt:

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

Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:

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

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

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

2. De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik of het constateren van tekorten plaatsvindt. De accijns wordt geheven en geïnd op de door elke lidstaat vastgestelde wijze, waarbij de lidstaten dezelfde heffings- en invorderingsprocedure toepassen op nationale producten en op producten uit andere lidstaten."

4 Artikel 14, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De erkend entrepothouder wordt vrijgesteld voor de onder de schorsingsregeling opgetreden en aan toevallige omstandigheden of aan gevallen van overmacht te wijten verliezen die door de autoriteiten van elke lidstaat zijn geconstateerd. Tevens wordt hij onder de schorsingsregeling vrijgesteld voor de verliezen die inherent zijn aan de aard van de producten tijdens het productie- en verwerkingsproces, de opslag en het vervoer. Elke lidstaat stelt de voorwaarden vast waaronder deze vrijstellingen

worden toegekend. De vrijstellingen gelden ook voor de in artikel 16 bedoelde bedrijven tijdens het vervoer van de producten onder de schorsingsregeling."

5 In artikel 21, lid 1, van die richtlijn wordt bepaald:

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

6 Artikel 22, lid 2, sub d, van die richtlijn bepaalt:

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

7 Artikel 10 van richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB L 291, blz. 40; hierna: „tabaksfabrikatenrichtlijn"), luidt:

„1. De wijze van heffing van de accijns wordt uiterlijk in het eindstadium geharmoniseerd. Gedurende de voorgaande etappes wordt de accijns in beginsel geheven door middel van fiscale merktekens. Indien de lidstaten de accijns heffen

door middel van fiscale merktekens, zijn zij verplicht deze merktekens verkrijgbaar te stellen voor de fabrikanten en handelaren van de andere lidstaten. Indien zij de accijns op een andere wijze heffen, zien de lidstaten erop toe dat hieruit geen enkele administratieve of technische belemmering voor het handelsverkeer tussen de [lidstaten] voortvloeit.

2. Importeurs en fabrikanten van tabaksfabrikaten zijn onderworpen aan de in lid 1 bedoelde regeling inzake de wijze van heffing en betaling van de accijns."

8 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

9 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

10 In artikel 10 van die richtlijn wordt bepaald:

„1. a) Als ‚belastbaar feit' wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

[...]"

11 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van die richtlijn is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen alles wat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde. Artikel 11, C, lid 1, luidt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

[...]"

12 In artikel 27 van die richtlijn, onder het opschrift „Vereenvoudigingsmaatregelen", wordt bepaald:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

[...]

5. De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie voor 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

13 Krachtens artikel 1 van de Negende richtlijn (78/583/EEG) van de Raad van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 194, blz. 16; hierna: „Negende richtlijn"), zijn een aantal lidstaten gemachtigd de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen.

Bepalingen van Nederlands recht

14 Artikel 1 van de Wet op de accijns van 31 oktober 1991 (Stb. 1991, 561; hierna: „accijnswet"), bepaalt:

„1. Onder de naam accijns wordt een belasting geheven van:

[...]

f. tabaksproducten.

2. De accijns wordt verschuldigd ter zake van de uitslag en van de invoer van de in het eerste lid bedoelde goederen."

15 Artikel 71, lid 1, van die wet bepaalt:

„1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt op verzoek teruggaaf van accijns verleend voor accijnsgoederen die:

a) zijn verloren gegaan;

b) zijn vernietigd onder ambtelijk toezicht;

c) zijn gebracht naar een derde land of zijn geplaatst onder een communautaire douaneregeling met als bestemming een derde land;

d) zijn gebracht binnen een accijnsgoederenplaats die voor dat soort accijnsgoed als zodanig is aangewezen;

[...]"

16 Artikel 73, lid 1, van die wet luidt:

„Tabaksproducten moeten bij de uitslag en de invoer zijn voorzien van het voor het desbetreffende tabaksproduct voorgeschreven accijnszegel."

17 Krachtens artikel 75, lid 1, van die wet kunnen de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten en degene die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet, met name accijnszegels aanvragen bij de Inspecteur der belastingen (hierna: „Inspecteur").

18 In artikel 76 van die wet wordt bepaald:

„1. Het bedrag aan accijns dat de accijnszegels blijkens de op de zegels aangebrachte gegevens vertegenwoordigen moet worden betaald bij de aanvraag [om accijnszegels].

2. In afwijking van het eerste lid kan, indien daarvoor zekerheid is gesteld, de betaling uiterlijk worden gedaan op de laatste dag van de tweede maand volgende op die waarin de accijnszegels zijn aangevraagd, indien de accijnszegels zijn bestemd om te worden aangebracht op verpakkingen voor sigaretten of rooktabak, dan wel op de laatste dag van de derde maand volgende op die waarin de accijnszegels zijn aangevraagd, indien de accijnszegels zijn bestemd om te worden aangebracht op verpakkingen voor sigaren dan wel zijn bestemd voor het stuksgewijs zegelen van sigaren.

[...]"

19 Artikel 77, lid 1, van die wet bepaalt:

„Op het bedrag aan accijns dat over een tijdvak op aangifte moet worden voldaan wordt in mindering gebracht het bedrag dat is betaald dan wel verschuldigd is ter zake van de aanvraag om de accijnszegels die zijn aangebracht op de tabaksproducten waarvoor over dat tijdvak aangifte wordt gedaan wegens het buiten de accijnsgoederenplaats brengen van die producten."

20 Artikel 79, lid 3, van die wet luidt:

„Bij ministeriële regeling worden, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, regels gesteld met betrekking tot het verrekenen of teruggeven van het bedrag dat is betaald of nog verschuldigd is ter zake van de aanvraag om accijnszegels die:

a) zijn teruggezonden door degene die de zegels heeft aangevraagd;

b) zonder aangebracht te zijn geweest op tabaksproducten die zijn uitgeslagen dan wel zijn ingevoerd, zijn verloren gegaan ten gevolge van overmacht of ongeval;

c) zijn vernietigd onder ambtelijk toezicht."

21 Laatstgenoemde bepaling is ten uitvoer gelegd bij artikel 52 van de uitvoeringsregeling accijns.

22 Volgens voornoemd artikel 52 wordt op verzoek van degene die de accijnszegels heeft aangevraagd, teruggaaf verleend van het bedrag aan accijns dat accijnszegels vertegenwoordigen die zijn verloren gegaan ten gevolge van overmacht of ongeval, mits hij zijn verzoek om teruggaaf indient binnen een maand na het tijdstip van het verloren gaan en van dit verloren gaan onverwijld mededeling heeft gedaan aan de Inspecteur onder opgaaf van het tijdstip, de plaats en de oorzaak van het verloren gaan. Volgens artikel 52, lid 6, vindt voor accijnszegels die verloren zijn gegaan, teruggaaf slechts plaats „voorzover het bedrag van de accijns met zekerheid is vast te stellen".

23 Ten slotte voorziet artikel 28 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, 329; hierna: „wet OB"), in een wijze van omzetbelastingheffing op tabaksproducten waarmee wordt aangesloten bij de accijnsheffing. Dit artikel preciseert dat het op die producten toepasselijke tarief van de omzetbelasting 19/119 deel bedraagt van de voor de berekening van de accijns in aanmerking komende kleinhandelsprijs en dat die belasting niet voor aftrek in aanmerking komt.

24 Volgens de Nederlandse regering wijkt de bijzondere regeling van voornoemd artikel 28 af van het gemeenschappelijk BTW-stelsel. Het doel van die regeling is enerzijds de vereenvoudiging van de heffing van BTW, daar deze slechts in één fase van de handelsketen van de tabaksproducten wordt geheven, bij de uitslag uit een entrepot of bij invoer, en anderzijds de fraudebestrijding, daar de kleinhandel niet bij de belastingheffing wordt betrokken.

25 Die regeling bestond reeds op 1 januari 1977. Ingevolge artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn heeft de Nederlandse regering deze op 12 juni 1979 bij de Commissie aangemeld.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

26 Landewijck heeft in Luxemburg een groothandel in tabaksfabrikaten, waarvoor zij over een vergunning voor een accijnsgoederenplaats beschikt.

27 Op 6 oktober 1998 heeft zij bij de Belastingdienst/Douane te Amsterdam (hierna: „Inspecteur") op grond van artikel 75 van de Wet op de accijns twee aanvragen voor de verkrijging van accijnszegels voor tabaksproducten ingediend. Zij heeft de onderneming Securicor Omega opgedragen die zegels voor haar af te halen.

28 Op 9 oktober 1998 heeft de Inspecteur de bedragen geboekt die Landewijck uit hoofde van die twee aanvragen verschuldigd was, te weten 177 809,10 NLG (140 575 NLG aan accijns en 37 234,10 NLG aan BTW) respectievelijk 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG aan accijns en 508 617,10 NLG aan BTW).

29 Op 12 oktober 1998 zijn de aangevraagde zegels door het koeriersbedrijf Smit Koerier, handelend namens Securicor Omega, afgehaald bij PTT Post Filatelie, thans Geldnet Services BV.

30 Blijkens het proces-verbaal dat op 17 december 1998 door een deskundige in opdracht van de Luxemburgse verzekeringsmaatschappij Le Foyer is opgesteld, heeft Smit Koerier op 13 oktober 1998 om 19.40 uur drie pakken met zegelwaarden afgeleverd bij een vestiging van Securicor Omega te Utrecht (Nederland), en op 14 oktober 1998 om 10.00 uur heeft Securicor Omega vastgesteld dat die pakken waren verdwenen.

31 Bij brief van 23 november 1998 heeft Landewijck aan de Inspecteur meegedeeld dat de aan Smit Koerier afgegeven zegels nog steeds niet bij haar waren gearriveerd, dat zij dus niet konden worden gebruikt en dat Securicor Omega zich niet verantwoordelijk achtte voor hun verdwijning. Landewijck heeft de Inspecteur in dezelfde brief gevraagd „de bijzondere aspecten van deze zaak vóór de uiterste betaaldatum, namelijk 31 januari 1999, in aanmerking te nemen".

32 De Inspecteur heeft die brief van 23 november 1998 aangemerkt als een op de voet van artikel 79, lid 3, van de Wet op de accijns, juncto artikel 52 van de uitvoeringsregeling van die wet gedaan verzoek om verrekening of teruggaaf van het bedrag dat Landewijck ter zake van de litigieuze zegels was verschuldigd of had betaald. Hij heeft dat verzoek bij een beschikking van 31 januari 2001 afgewezen.

33 Ook het door Landewijck tegen die beschikking gemaakte bezwaar is door de Inspecteur afgewezen.

34 Het bij het Gerechtshof te Amsterdam ingestelde hoger beroep tegen die uitspraak is eveneens ongegrond verklaard. Het Gerechtshof was van oordeel dat verzoekster niet met voldoende zekerheid had aangetoond dat de zegels niet meer bestonden en evenmin dat het risico dat de zegels alsnog werden gebruikt, te verwaarlozen was, zodat de zegels niet konden worden geacht verloren te zijn gegaan in de zin van artikel 79, lid 3, sub b, van de Wet op de accijns. Verder was het Gerechtshof op grond van artikel 28 van de wet OB, volgens hetwelk de heffing van omzetbelasting ter zake van tabaksproducten geschiedt overeenkomstig de voor de accijns geldende regelen, van oordeel dat het verzoek om teruggaaf van BTW moest worden afgewezen om dezelfde redenen als voor de weigering van teruggaaf van de accijns waren aangevoerd.

35 Daarop heeft Landewijck beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, die heeft vastgesteld dat het Gerechtshof artikel 79, lid 3, sub b, van de Wet op de accijns juist had toegepast. De Hoge Raad heeft zich echter afgevraagd of de weigering om Landewijck teruggaaf of verrekening toe te kennen, verenigbaar was met een aantal bepalingen van de accijnsrichtlijn, met name de artikelen 6, lid 1, 14 en 22.

36 Verder heeft de Hoge Raad twijfel geopperd over de toepasselijkheid van artikel 28 van de wet OB. Landewijck heeft namelijk gesteld dat de bij dat artikel ingevoerde bijzondere regeling van BTW-heffing niet binnen de in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn gestelde termijn aan de Commissie was meegedeeld, en dus onverenigbaar daarmee zou zijn.

37 De Hoge Raad heeft zich in dit verband, in het bijzonder in het licht van het arrest van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland (C-74/91, Jurispr. blz. I-5437), afgevraagd of de te late kennisgeving van die regeling aan de Commissie op 12 juni 1979, dezelfde gevolgen diende te hebben als het geval waarin geen kennisgeving

heeft plaatsgevonden, dat wil zeggen dat die regeling niet kan worden toegepast op particulieren die zich op dat verzuim beroepen. De Hoge Raad heeft daaraan toegevoegd dat, gesteld dat het tardieve karakter van de kennisgeving niet afdoet aan de toepasselijkheid van voornoemde regeling, nog moet worden nagegaan of die regeling verenigbaar is met de eisen die artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn stelt.

38 In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1. Moet de accijnsrichtlijn zo worden uitgelegd dat deze de lidstaten ertoe verplicht een wettelijke voorziening te treffen op grond waarvan zij de bij de aanvraag van accijnszegels betaalde of verschuldigd geworden bedragen aan accijns dienen terug te geven of te verrekenen, in een geval waarin de aanvrager (vergunninghouder van een belastingentrepot) zegels die zijn verdwenen voordat zij op accijnsproducten zijn aangebracht, niet heeft gebruikt noch zal kunnen gebruiken, en derden niet op wettige wijze van de zegels gebruik hebben kunnen maken of zullen kunnen maken, hoewel niet is uitgesloten dat derden de zegels hebben gebruikt dan wel zullen gebruiken door deze aan te brengen op tabaksproducten die op onregelmatige wijze in het verkeer zijn gebracht?

2. a) Moet de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, zo worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de Nederlandse regering de Commissie op een later tijdstip dan voorzien in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, zoals aangepast bij de Negende richtlijn, ervan in kennis heeft gesteld dat zij de bijzondere wijze van belastingheffing op tabaksproducten wenste te handhaven, meebrengt dat zo een particulier, nadat de kennisgeving alsnog heeft plaatsgevonden, een beroep doet op de termijnoverschrijding, deze bijzondere wijze van belastingheffing ook na het tijdstip van de kennisgeving buiten toepassing dient te worden gelaten?

b) Zo het antwoord op vraag 2a ontkennend luidt, moet dan de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, zo worden uitgelegd dat de bijzondere wijze van belastingheffing op tabaksproducten, bedoeld in artikel 28 van de wet OB, als onverenigbaar met de eisen die de genoemde bepalingen van de richtlijn stellen, buiten toepassing moet blijven?

c) Zo het antwoord op vraag 2b ontkennend luidt, moet dan de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, zo worden uitgelegd dat het niet teruggeven van omzetbelasting in omstandigheden als bedoeld in vraag 1 daarmee in strijd is?"

Prejudiciële vragen

Eerste vraag

39 Artikel 21, lid 1, van de accijnsrichtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid de op hun grondgebied voor uitslag tot verbruik bestemde producten van fiscale merktekens te voorzien. Evenzo bepaalt artikel 10, lid 1, van de tabaksfabrikatenrichtlijn dat gedurende de etappes die aan die van de harmonisatie van de wijze van heffing van de accijns voorafgaan, de accijns in beginsel wordt geheven door middel van fiscale merktekens.

40 Artikel 22, lid 2, sub d, van de accijnsrichtlijn voorziet verder in de mogelijkheid om bij de belastingautoriteiten van de lidstaat die de fiscale merktekens heeft afgegeven, teruggaaf te verkrijgen in het bijzondere geval waarin de vernietiging van deze tekens geconstateerd wordt door de belastingautoriteiten van de lidstaat die ze heeft afgegeven.

41 Daarentegen bevat de accijnsrichtlijn geen bepaling over het geval van de verdwijning van die tekens. Die richtlijn dient derhalve te worden geacht de vaststelling van de gevolgen van een dergelijke verdwijning aan de lidstaten over te laten. Voornoemde richtlijn kan bijgevolg niet aldus worden uitgelegd, dat zij eraan in de weg staat dat de lidstaten nationale voorschriften vaststellen die in geval van verdwijning van accijnszegels de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van die zegels bij de koper ervan leggen.

42 Dergelijke nationale regels kunnen ook niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel worden geacht.

43 Een nationale regeling op grond waarvan de koper van accijnszegels de teruggaaf daarvan zou kunnen verkrijgen door louter te stellen dat zij verloren zijn gegaan, zou immers misbruik en fraude in de hand werken. Voorkoming van misbruik en fraude is evenwel een van de doelstellingen die door de communautaire wetgeving worden nagestreefd.

44 Nationale voorschriften als die in het hoofdgeding, die in geval van verdwijning van accijnszegels de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van die zegels bij de koper ervan leggen, dragen bijgevolg bij tot de verwezenlijking van het doel om misbruik van die zegels te voorkomen. Bovendien gaan die nationale voorschriften niet verder dan voor de bereiking van dat doel noodzakelijk is, aangezien zij voorts niet elke mogelijkheid van teruggaaf of verrekening in andere gevallen uitsluiten, zoals wanneer zegels ten gevolge van overmacht of ongeval verloren zijn gegaan.

45 In dit verband heeft het argument dat het risico van misbruik van de verdwenen zegels in de bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding zeer gering is, geen invloed op de strekking van het antwoord dat aan de verwijzende rechter dient te worden gegeven, aangezien dat risico van misbruik wel degelijk bestaat.

46 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat noch de accijnsrichtlijn noch het evenredigheidsbeginsel eraan in de weg staat dat de lidstaten een regeling vaststellen die niet voorziet in de teruggaaf van het aan accijns betaalde bedrag in omstandigheden als die van het hoofdgeding, en de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels dus bij de koper daarvan legt.

Vraag 2, sub a

47 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheid dat een lidstaat de Commissie op een later tijdstip dan voorzien in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, zoals aangepast bij de Negende richtlijn, ervan in kennis heeft gesteld dat zij de bijzondere wijze van belastingheffing op tabaksproducten wenste te handhaven, meebrengt dat deze bijzondere wijze van belastingheffing ook na het tijdstip van de kennisgeving buiten toepassing dient te worden gelaten.

48 Het Hof heeft inderdaad reeds beslist dat een van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel die in strijd met de bij artikel 27, lid 2, daarvan aan de lidstaten opgelegde mededelingsplicht is vastgesteld, niet aan een belastingplichtige kan worden tegengeworpen (zie met name arresten van 13 februari 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Jurispr. blz. 617, punt 37, en 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 33). Bij ontbreken van die kennisgeving kan de Raad daarvoor immers geen machtiging overeenkomstig artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn verlenen.

49 In casu gaat het echter niet om een nieuwe afwijkende maatregel waarvoor de Raad een machtiging dient te verlenen, maar om een bijzondere, reeds op 1 januari 1977 bestaande maatregel die de lidstaat wenste te handhaven overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, ondanks de inwerkingtreding daarvan. De Nederlandse regering heeft aldus op 12 juni 1979 de Commissie in kennis gesteld van haar wens de regeling van artikel 28 van de wet OB te handhaven. Bovendien was de

Commissie in haar eerste verslag aan de Raad van 14 september 1983 over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat overeenkomstig artikel 34 van de Zesde richtlijn is ingediend [COM(83) 426 def.], niet de mening toegedaan dat die regeling in strijd was met het in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn omschreven criterium, te weten dat de maatregelen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag in het stadium van het eindverbruik.

50 Een te late kennisgeving van de afwijkende maatregel kan niet dezelfde gevolgen meebrengen als het ontbreken van kennisgeving. Artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn verbindt namelijk geen sanctie aan de niet-inachtneming van de termijn voor kennisgeving. Bovendien dient die kennisgeving er niet toe de instemming van de Commissie te verkrijgen maar alleen haar in staat te stellen van die maatregel kennis te nemen en zich een oordeel daarover te vormen. In die omstandigheden kan de niet-inachtneming van de termijn voor kennisgeving niet worden beschouwd als een schending van een wezenlijk procedureel voorschrift, dat tot niet-toepasselijkheid van de te laat meegedeelde afwijkende maatregel leidt.

51 Bijgevolg moet op vraag 2, sub a, worden geantwoord dat artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de niet-inachtneming van de termijn voor kennisgeving geen schending van een wezenlijk procedureel voorschrift vormt, die tot niet-toepasselijkheid van de te laat meegedeelde afwijkende maatregel leidt.

Vraag 2, sub b

52 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de bijzondere wijze van BTW-heffing door middel van accijnszegels, als bedoeld in de in het hoofdgeding toepasselijke Nederlandse wettelijke regeling, verenigbaar is met de eisen van artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn en niet verder gaat dan voor de vereenvoudiging van de belastingheffing en voorkoming van belastingfraude of -ontwijking noodzakelijk is.

53 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, moeten de in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn genoemde afwijkende nationale maatregelen, die zijn toegestaan „teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of ontwijking te voorkomen", strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 10 april 1984, Commissie/België, 324/82, Jurispr. blz. 1861, punt 29). Zij mogen slechts van de in artikel 11 van de richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de BTW afwijken voorzover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel (arrest van 29 mei 1997, Skripalle, C-63/96, Jurispr. blz. I-2847, punt 24). Zij moeten bovendien noodzakelijk en geschikt zijn ter verwezenlijking van het ermee nagestreefde specifieke doel en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de Zesde richtlijn (arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 60).

54 In casu heeft de afwijkende regeling op grond waarvan de BTW door middel van accijnszegels kan worden geheven, tot doel en tot gevolg de heffing van de belasting te vereenvoudigen, die dankzij die afwijkende regeling in slechts één fase van de verhandelingsketen van de producten wordt geheven.

55 Verder relateert die regeling het bedrag van de verschuldigde BTW aan de prijs van de producten in het stadium van hun eindverbruik, zoals artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn vereist.

56 In bepaalde omstandigheden, zoals wanneer producten verloren gaan, onverkocht blijven, dan wel onrechtmatig tegen een andere dan de op de accijnszegels vermelde kleinhandelsprijs worden verkocht, kan de fabrikant echter worden verplicht, een hoger bedrag aan BTW af te dragen dan wanneer het normale gemeenschappelijke BTW-stelsel van toepassing zou zijn.

57 De loutere mogelijkheid dat dergelijke omstandigheden zich voordoen, volstaat echter niet om aan te nemen dat de afwijkende regeling van de heffing van BTW door middel van accijnszegels niet voldoet aan de in artikel 27, lid 1, van de Zesde

richtlijn omschreven criteria. Dat artikel verzet zich namelijk enkel tegen maatregelen die een noemenswaardige invloed zouden kunnen hebben op het belastingbedrag dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is.

58 De aard van de gevallen waarin de regeling van belastingheffing door middel van accijnszegels tot een variatie van de in het stadium van het eindverbruik verschuldigde belasting kan leiden, lijkt evenwel niet de zienswijze te wettigen dat die regeling een noemenswaardige invloed zou kunnen hebben op het belastingbedrag dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is. Een dergelijke regeling is bijgevolg niet in strijd met de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn omschreven criteria.

59 Die regeling gaat om dezelfde redenen niet verder dan voor de vereenvoudiging van de heffing van de BTW noodzakelijk is.

60 Derhalve dient het antwoord aan de verwijzende rechter te luiden dat artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een afwijkende regeling van de heffing van BTW door middel van accijnszegels, zoals die welke is vastgesteld in artikel 28 van de wet OB, verenigbaar is met de in die bepalingen van de richtlijn gestelde eisen en niet verder gaat dan voor de vereenvoudiging van de belastingheffing noodzakelijk is.

Vraag 2, sub c

61 Met deze laatste vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, daarvan aldus moet worden uitgelegd dat het niet teruggeven van omzetbelasting in omstandigheden als die van het hoofdgeding in strijd met die richtlijn is.

62 Zoals in punt 44 hierboven is opgemerkt, dragen nationale voorschriften, die in geval van verdwijning van accijnszegels de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van die zegels bij de koper ervan leggen, bij tot de verwezenlijking van het doel om misbruik van die zegels te voorkomen. Die nationale voorschriften gaan bovendien niet verder dan voor de bereiking van dat doel noodzakelijk is, aangezien zij voorts niet elke mogelijkheid van teruggaaf of verrekening in andere gevallen uitsluiten, zoals wanneer zegels ten gevolge van overmacht of ongeval verloren zijn gegaan.

63 Bovendien vormen de accijnszegels strikt genomen niet de belastingschuld van de koper ervan, maar hebben zij een intrinsieke waarde. Het is derhalve gerechtvaardigd dat de koper van die zegels zich tegen het risico van hun verdwijning indekt, en, in voorkomend geval, de financiële gevolgen van die verdwijning draagt, ook al kan dat in bepaalde gevallen tot een situatie van dubbele BTW-heffing ter zake van dezelfde producten leiden.

64 Ten slotte, en anders dan de Commissie en Landewijck stellen, kan het antwoord op de onderhavige vraag niet worden afgeleid uit de oplossing die het Hof heeft gekozen in het arrest van 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping (C-435/03, Jurispr. blz. I-7077). In dat arrest heeft het Hof met name beslist dat diefstal van goederen geen levering van goederen onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn vormt en bijgevolg als zodanig niet aan BTW kan worden onderworpen, en verder dat de omstandigheid dat het om accijnsgoederen gaat, daarbij irrelevant is.

65 De verdwijning van accijnszegels heeft echter, anders dan diefstal van goederen, geen invloed op de maatstaf van heffing zelf. De tabaksfabrikaten waarvoor de accijnszegels zijn aangeschaft, kunnen nog steeds in de handel worden gebracht en de schuld aan BTW en aan accijns kan nog steeds ontstaan. Zoals hiervoor is opgemerkt, is het bovendien gerechtvaardigd om de kopers van accijnszegels aan te sporen zich tegen het risico van verdwijning ervan in te dekken, terwijl een eigenaar van goederen waarschijnlijk niet moet worden aangespoord om zijn goederen te beveiligen en zich tegen het risico van diefstal in te dekken.

66 De Commissie en Landewijck kunnen bijgevolg niet op goede gronden stellen, dat uit het arrest British American Tobacco en Newman Shipping (reeds aangehaald) a fortiori zou volgen dat in geval van verloren gaan van accijnszegels een recht op teruggaaf of verrekening van de uit hoofde van de BTW betaalde bedragen bestaat.

67 Derhalve dient op de laatste vraag te worden geantwoord, dat het ontbreken van een verplichting tot teruggaaf van de voor de aanschaf van accijnszegels betaalde bedragen die overeenkomen met de BTW, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, niet onverenigbaar is met de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, daarvan.

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

1. **Noch richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, noch het evenredigheidsbeginsel staat eraan in de weg dat de lidstaten een regeling vaststellen die niet voorziet in de teruggaaf van het aan accijns betaalde bedrag, wanneer de accijnszegels zijn verdwenen voordat zij op de tabaksproducten zijn aangebracht, indien die verdwijning niet is toe te schrijven aan overmacht of ongeval en niet is komen vast te staan dat de zegels zijn vernietigd of definitief onbruikbaar gemaakt, en de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels dus bij de koper ervan legt.**

2. **Artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de**

toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de niet-inachtneming van de termijn voor kennisgeving geen schending van een wezenlijk procedureel voorschrift vormt, die tot niet-toepasselijkheid van de te laat meegedeelde afwijkende maatregel leidt.

3. **Artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat een afwijkende regeling van de heffing van BTW door middel van accijnszegels, zoals die welke is vastgesteld in artikel 28 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968, verenigbaar is met de in die bepalingen van de richtlijn gestelde eisen en niet verder gaat dan voor de vereenvoudiging van de belastingheffing noodzakelijk is.**

4. **Het ontbreken van een verplichting tot teruggaaf van de voor de accijnszegels betaalde bedragen die overeenkomen met de belasting over de toegevoegde waarde is, wanneer de accijnszegels zijn verdwenen voordat zij op de tabaksproducten zijn aangebracht, indien die verdwijning niet is toe te schrijven aan overmacht of ongeval en niet is komen vast te staan dat de zegels zijn vernietigd of definitief onbruikbaar gemaakt, niet onverenigbaar met de Zesde richtlijn (77/388), in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, daarvan.**

ondertekeningen