DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 15 juni 2006 *

I mål C-494/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG,

som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 26 november 2004 som inkom till domstolen samma dag, i målet

Heintz van Landewijck SARL

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet (referent), S. von Bahr, U. Lõhmus och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: nederländska.

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

med beaktande av det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Heintz van Landewijck SARL, genom A.E. van der Voort Maarschalk och R. Meijer, advocaten,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och C.M. Wissels, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Schulze-Bahr, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 februari 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om

innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat punktskattedirektivet) och rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), särskilt dess artikel 27.1 och 27.5.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Heinz van Landewijck SARL (nedan kallat Landewijck) och Staatssecretaris van Financiën (nedan kallad Staatssecretaris). Landewijck har begärt återbetalning av de belopp som bolaget har erlagt för punktskattemärken, som dock försvann innan de anbragts på tobaksvarorna.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Punktskattedirektivet är enligt artikel 3.1 i direktivet tillämpligt på tobaksvaror. Artikel 6 i direktivet har följande lydelse:

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

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,

b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,

c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.

2. De villkor för skatteuttag och [den] punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion eller lagerbrister registreras. Punktskatt skall påföras och uppbäras enligt det förfarande som har fastställts av varje medlemsstat, varvid medlemsstaterna skall tillämpa samma förfaranden för skatteuttag och uppbörd på inhemska varor som på sådana som kommer från andra medlemsstater."

4 I artikel 14.1 i punktskattedirektivet föreskrivs följande:

"Godkända lagerhavare skall befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsebara händelser eller force majeure och konstaterats av dem som bemyndigats av medlemsstaten i fråga. Under punktskatteuppskov skall de likaså befrias från skatt på förluster som sker under tillverkning och bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet. Varje medlemsstat skall fastställa de betingelser under vilka dessa skattebefrielser beviljas. Dessa skattebefrielser skall i samma mån till-

lämpas för de näringsidkare som avses i artikel 16 under transporten av varor under punktskatteuppskov."

5 Artikel 21.1 i punktskattedirektivet har följande lydelse:

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

6 I artikel 22.2 d i samma direktiv föreskrivs följande:

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

7 I artikel 10 i rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291, s. 40) (nedan kallat direktivet om tobaksvaror) föreskrivs följande:

"1. Senast under den sista etappen skall reglerna för uppbörd av punktskatten harmoniseras. Under de föregående etapperna skall punktskatten i princip tas ut

med hjälp av skattemärken. Medlemsstater som tar ut punktskatten med hjälp av skattemärken måste göra dessa tillgängliga för tillverkare och affärsidkare i de andra medlemsstaterna. Om medlemsstaterna tar ut punktskatten på något annat sätt skall de se till att inget hinder, varken administrativt eller tekniskt, för den skull påverkar handeln medlemsstaterna emellan.

2. Importörer och tillverkare av tobaksvaror skall underkastas den ordning som avses i punkt 1 vad avser bestämmelser för uttag och erläggande av punktskatten."

8 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1) leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2) införsel av varor."

9 I artikel 5.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom."

10 Artikel 10 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

..."

11 Enligt artikel 11 A.1 a i detta direktiv består beskattningsunderlaget vid leverans av varor av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp. I artikel 11 C.1 föreskrivs följande:

"Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

..."

12 I artikel 27 i sjätte direktivet anges under rubriken "Förenklingsförfaranden" dessutom följande:

"1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

...

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten."

13 Enligt artikel 1 i rådets nionde direktiv 78/583/EEG av den 26 juni 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter (EGT L 194, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 71) (nedan kallat nionde direktivet) gavs vissa medlemsstater rätt att genomföra sjätte direktivet senast den 1 januari 1979.

Den nederländska lagstiftningen

14 I artikel 1 i punktskattelagen av den 31 oktober 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, nr 561) (nedan kallad punktskattelagen) föreskrivs följande:

"1. En skatt, kallad punktskatt, uttas på

...

f. tobaksvaror.

2. Punktskatt skall betalas vid tillhandahållande för konsumtion eller införsel av sådana varor som anges i punkt 1."

15 Artikel 71.1 i punktskattelagen har följande lydelse:

"1. På de villkor och inom de frister som anges i förordningar skall punktskatten betalas tillbaka, på ansökan, avseende punktskattepliktiga varor [när dessa varor]

a. förlorats,

b. förstörts under övervakning av behörig myndighet,

c. exporterats till ett tredjeland eller omfattas av gemenskapens tullförfarande för export till tredjeland,

d. placerats i ett skatteupplag för punktskattepliktiga varor,

..."

16 I artikel 73.1 i punktskattelagen föreskrivs följande:

"Tobaksvaror skall vid tidpunkten för försäljningen till konsument eller införsel vara försedda med det punktskattemärke som föreskrivs för den ifrågavarande tobaksvaran."

17 Enligt artikel 75.1 i punktskattelagen kan den som godkänts att lagra tobaksvaror och den näringsidkare som anbringar skattemärkena på varorna utanför Nederländerna särskilt ansöka om skattemärken hos skattemyndigheten (nedan kallad Inspecteur).

18 Artikel 76 i punktskattelagen har följande lydelse:

"1. De punktskatter som motsvarar det värde som anges på punktskattemärkena skall betalas i samband med ansökan [om skattemärke].

2. Under förutsättning att säkerhet ställs kan betalningen, med undantag från vad som anges i punkt 1, skjutas upp till den sista dagen i den andra månaden som följer på den månad under vilken ansökan om punktskattemärkena gjordes, om märkena skall anbringas på cigarettpaket eller röktobak eller senast den sista dagen i den tredje månaden som följer på den månad under vilken ansökan om punktskattemärkena gjordes, om märkena skall anbringas på cigarrpaket eller enstaka cigarrer.

..."

19 I artikel 77.1 i punktskattelagen föreskrivs följande:

"Punktskatt som skall deklareras för en bestämd period kan sättas ned med den punktskatt som erlagts eller skall erläggas i samband med en ansökan om skattemärken som skall anbringas på tobaksvaror som deklarerats under samma period på grund av att de flyttats från ett skatteupplag."

20 I artikel 79.3 i samma lag föreskrivs följande:

"Behörig minister kan, på de villkor och med de begränsningar som ministern fastställer, anta bestämmelser angående kvittning eller återbetalning av belopp som erlagts eller som skall erläggas med anledning av ansökan om punktskattemärken,

a. som skickats tillbaka av det företag som ansökt om dem,

b. som förlorats till följd av en olyckshändelse eller force majeure, utan att ha anbringats på de tobaksvaror som sålts eller importerats,

c. som har förstörts under övervakning av behörig myndighet."

21 Ovannämnda bestämmelse genomfördes genom artikel 52 i verkställighetsförordningen till punktskattelagen (uitvoeringsregeling accijns).

22 Enligt artikel 52 kan det företag som ansökt om punktskattemärken få det belopp återbetalat som motsvaras av de skattemärken som förlorats genom en olyckshändelse eller på grund av force majeure, under förutsättning att begäran om återbetalning inges inom en månad från dagen för förlusten och att förlusten utan dröjsmål anmäls till Inspecteur med angivande av tidpunkten och platsen för förlusten samt orsaken till denna. I punkt 6 i samma artikel anges att återbetalning endast kan erhållas för förlorade skattemärken "i den mån punktskattebeloppet med säkerhet kan fastställas".

23 Det föreskrivs slutligen i artikel 28 i mervärdesskattelagen av den 28 juni 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, nr 329) (nedan kallad mervärdesskattelagen) ett förfarande för mervärdesskatteuttag på tobaksvaror som motsvarar det förfarande som gäller för uttag av punktskatter. Det anges närmare i artikeln att den skattesats som skall tillämpas på tobaksvaror är 19/119-delar av det detaljhandelspris som används vid beräkningen av punktskatt och att skattebeloppet inte kan nedsättas.

24 Enligt den nederländska regeringen innebär de särskilda bestämmelser som föreskrivs i artikel 28 i mervärdesskattelagen ett undantag från gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt. De särskilda nederländska bestämmelserna syftar dels till att förenkla mervärdesskatteuttaget, som sker i ett enda led i tobaksvarornas omsättningskedja, nämligen när de lämnar ett skattelager eller vid införsel i enlighet med det förfarande som gäller för punktskatter, dels till att bekämpa skatteundandragande då detaljhandelsledet inte befattar sig med skatteuttaget.

25 Dessa bestämmelser gäller sedan den 1 januari 1977. Den nederländska regeringen underrättade kommissionen om innehållet i bestämmelserna den 12 juni 1979 i enlighet med artikel 27.5 i sjätte direktivet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

26 Landewijck bedriver partihandel med tobaksvaror i Luxemburg. Bolaget har tillstånd att använda ett skatteupplag.

27 Landewijck ingav den 6 oktober 1998 till Belastingdienst/Douane te Amsterdam (skattemyndighetens tullkontor i Amsterdam) i enlighet med artikel 75 i punktskattelagen två ansökningar om punktskattemärken för tobaksvaror. Landewijck uppdrog åt företaget Securicor Omega att leverera dessa skattemärken.

28 Den 9 oktober 1998 mottog Inspecteur de belopp som Landewijck skulle betala med anledning av de två ansökningarna om skattemärken, det vill säga 177 809,10 NLG (140 575 NLG i punktskatt och 37 234,10 NLG i mervärdesskatt) respektive 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG i punktskatt och 508 617,10 NLG i mervärdesskatt).

29 Den 12 oktober 1998 avhämtade budfirman Smit Koerier de begärda skattemärkena hos PTT Post Filatelie, numera Geldnet Services BV, för Securicor Omegas räkning.

30 Det framgår av den rapport som upprättades den 17 december 1998 av en sakkunnig som anlitats av det luxemburgska försäkringsbolaget Le Foyer att Smit Koerier den 13 oktober 1998 kl. 19.40 levererade tre paket med skattemärken till ett av Securicor Omegas driftställen i Utrecht (Nederländerna) och att Securicor Omega den 14 oktober 1998 kl. 10.00 konstaterade att paketen hade försvunnit.

31 I skrivelse av den 23 november 1998 underrättade Landewijck Inspecteur om att de skattemärken som hade lämnats ut till Smit Koerier fortfarande inte hade anlänt, att de således inte kunde användas och att Securicor Omega inte påtog sig något ansvar för skattemärkenas försvinnande. Landewijck begärde i denna skrivelse även att Inspecteur skulle "beakta de särskilda omständigheterna i detta ärende före betalningsfristens utgång den 31 januari 1999".

32 Inspecteur tolkade nämnda skrivelse som en begäran om återbetalning eller kvittning av det belopp som Landewijck hade erlagt för de omtvistade skattemärkena, som hade framställts i enlighet med artikel 79.3 i punktskattelagen jämte artikel 52 i verkställighetsförordningen till punktskattelagen. Inspecteur avslog begäran i beslut av den 30 januari 2001.

33 Inspecteur avslog även den begäran om omprövning som Landewijck hade ingett avseende Inspecteurs beslut.

34 Det överklagande som ingavs mot detta beslut ogillades av Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam). Denna domstol fann för det första att sökanden inte med tillräcklig säkerhet hade visat att skattemärkena inte längre existerade eller att risken för att de skulle användas igen var försumbar, varför skattemärkena inte kunde anses vara förlorade i den mening som avses i artikel 79.3 b i punktskattelagen. Gerechtshof fann för det andra att begäran om återbetalning av mervärdesskatten, med tillämpning av artikel 28 i mervärdesskattelagen, skulle ogillas på samma grunder som motiverade ett avslag på begäran om återbetalning av punktskatten.

35 Landewijck överklagade domen till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta allmänna domstol). Denna domstol uttalade att Gerechtshofs tillämpning av artikel 79.3 b i punktskattelagen var korrekt. Hoge Raad betvivlade däremot att det var förenligt med vissa bestämmelser i punktskattedirektivet, särskilt artiklarna 6.1, 14 och 22, att avslå Landewijcks begäran om återbetalning eller kvittning.

36 Hoge Raad der Nederlanden frågade sig även huruvida artikel 28 i mervärdesskattelagen var tillämplig. Landewijck har nämligen gjort gällande att de särskilda bestämmelser som gäller för mervärdesskatteuttag som infördes i artikeln inte har meddelats kommissionen inom den frist som anges i artikel 27.5 i sjätte direktivet och att bestämmelserna således var oförenliga med direktivet.

37 Hoge Raad der Nederlanden vill därför få klarhet i, särskilt mot bakgrund av dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland, REG 1992, s. I-5437, huruvida den omständigheten att bestämmelserna meddelats för sent till

kommissionen, det vill säga den 12 juni 1979, har samma följder som att ingen underrättelse skett överhuvudtaget. Följden skulle då nämligen bli att bestämmelserna inte kan åberopas mot en enskild som har påpekat en sådan brist. Hoge Raad der Nederlanden tillfogade att även om det kan förmodas att den omständigheten att underrättelsen skett för sent inte medför att bestämmelserna inte kan tillämpas skall det dock prövas om de är förenliga med artikel 27.1 i sjätte direktivet.

38 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall punktskattedirektivet tolkas så att detta innebär en skyldighet för medlemsstaterna att anta bestämmelser enligt vilka punktskatter som betalts eller skall betalas med anledning av en ansökan om punktskattemärken kan återbetalas eller kvittas för det fall sökanden (som innehar tillstånd att använda ett skatteupplag) inte har använt eller kommer att kunna använda punktskattemärkena, vilka försvunnit innan de kunnat anbringas på de punktskattepliktiga produkterna, och en utomstående inte på ett rättsenligt sätt har kunnat eller kommer att kunna använda punktskattemärkena, även om det inte är uteslutet att en utomstående har använt eller kommer att kunna använda märkena genom att anbringa dem på tobaksvaror som släppts ut i handeln på ett rättsstridigt sätt?

2) a) Skall sjätte direktivet, och särskilt artikel 27.1 och 27.5, tolkas så att den omständigheten att den nederländska regeringen underrättade kommissionen om att den avsåg att behålla det särskilda förfarandet för beskattning av tobaksvaror först efter det att fristen i artikel 27.5 i sjätte direktivet, efter ändring genom nionde direktivet, hade löpt ut, medför att en enskild, efter det att underrättelsen faktiskt ägt rum, kan göra gällande att fristen överskridits och att detta särskilda beskattningsförfarande även efter tidpunkten för underrättelsen inte får tillämpas?

b) Om fråga 2 a skall besvaras nekande, skall då sjätte direktivet, och särskilt artikel 27.1 och 27.5, tolkas så att det särskilda förfarandet för beskattning av tobaksvaror som avses i artikel 28 i mervärdesskattelagen är oförenligt med de krav som uppställs i ovannämnda bestämmelser i direktivet och därför inte får tillämpas?

c) Om fråga 2 b skall besvaras nekande, skall då sjätte direktivet, och särskilt artikel 27.1 och 27.5, tolkas så att det förhållandet att mervärdesskatt inte återbetalas under de förutsättningar som anges ovan i fråga 1 strider mot sagda direktiv?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

39 Enligt artikel 21.1 i punktskattedirektivet kan medlemsstaterna föreskriva att varor som släppts för konsumtion på deras territorier skall ha skattemärken. I artikel 10.1 i direktivet om tobaksvaror föreskrivs att under tidigare stadier, det vill säga innan en harmonisering av förfarandet för punktskatteuttag har skett, skall punktskatten principiellt tas ut genom skattemärken.

40 I artikel 22.2 d i punktskattedirektivet föreskrivs dessutom att punktskatten kan återbetalas av skattemyndigheterna i den medlemsstat som har utfärdat skattemärkena, förutsatt att dessa skattemyndigheter har konstaterat att märkena har makulerats.

41 Punktskattedirektivet innehåller däremot inte någon bestämmelse avseende den situation där märkena försvinner. Direktivet skall således tolkas på så sätt att medlemsstaterna får ange vilka följderna blir av att märkena har försvunnit. Direktivet kan följaktligen inte tolkas så, att det utgör ett hinder för att medlemsstaterna antar nationella bestämmelser som innebär att förvärvaren får bära det ekonomiska ansvaret för att skattemärkena försvinner.

42 Sådana nationella bestämmelser kan inte heller anses strida mot proportionalitetsprincipen.

43 Nationella bestämmelser som möjliggör för den som har förvärvat skattemärken att få ersättning endast genom att påstå att märkena har försvunnit innebär nämligen en risk för missbruk och skatteundandragande. Ett av syftena bakom gemenskapslagstiftningen är emellertid just att förebygga missbruk och skatteundandragande.

44 Nationella bestämmelser av det slag som målet vid den nationella domstolen avser och som innebär att det ekonomiska ansvaret vilar på förvärvaren om skattemärkena försvinner medverkar till att förebygga att märkena missbrukas. De nationella bestämmelserna går inte heller längre än vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte, eftersom det inte heller utesluts att återbetalning eller kvittning kan ske i andra situationer, såsom att märkena förlorats genom olyckshändelse eller genom force majeure.

45 Argumentet att risken för missbruk av försvunna märken är minimal, under de särskilda omständigheter som är för handen i målet vid den nationella domstolen, saknar betydelse för svaret på de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen, eftersom det faktiskt finns en risk för att märkena kan missbrukas.

46 Den första frågan skall således besvaras så, att varken punktskattedirektivet eller proportionalitetsprincipen utgör hinder för att medlemsstaterna antar bestämmelser som innebär att det inte, under de förutsättningar som föreligger i målet vid den nationella domstolen, sker någon återbetalning av de belopp som har erlagts i punktskatt och att förvärvaren därmed bär det ekonomiska ansvaret för att skattemärkena försvunnit.

Fråga 2 a

47 Med fråga 2 a önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den omständigheten att en medlemsstat har underrättat kommissionen om att den ämnar tillämpa ett särskilt förfarande för uppbörd av skatten på tobaksvaror efter det att fristen i artikel 27.5 i sjätte direktivet, förlängd genom det nionde direktivet, har löpt ut innebär att detta särskilda förfarande inte kan tillämpas ens efter det att det har meddelats kommissionen.

48 Domstolen har redan slagit fast att i den utsträckning som ett undantag från sjätte direktivet inte har tillkommit i enlighet med medlemsstaternas anmälningsplikt enligt artikel 27.2 i sjätte direktivet kan undantaget inte åberopas mot en skattepliktig person (se särskilt dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics, REG 1985, s. 617, punkt 37, och av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 33, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299). Om bestämmelserna om förfarandet inte har anmälts kan nämligen inte rådet godkänna undantaget enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet.

49 Det är emellertid inte fråga om ett nytt undantag som rådet skall godkänna i detta fall utan om särskilda bestämmelser som gällde den 1 januari 1977 och som medlemsstaten har önskat att behålla enligt artikel 27.5 i sjätte direktivet trots att direktivet trätt i kraft. Den nederländska regeringen underrättade därför kommissionen den 12 juni 1979 om att den ämnade behålla bestämmelserna i artikel 28 i mervärdesskattelagen. Kommissionen ansåg inte heller i sin första rapport till rådet

av den 14 september 1983 om det gemensamma mervärdesskattesystemet (KOM (83) 426 slutlig) att bestämmelserna stred mot villkoret i artikel 27.1 i sjätte direktivet. Enligt detta villkor krävs att bestämmelserna inte mer än i ringa utsträckning påverkar det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

50 Den omständigheten att ett undantag har anmälts för sent kan inte ha samma följder som att det inte skett någon underrättelse överhuvudtaget. Det föreskrivs nämligen inte någon sanktion i artikel 27.5 i sjätte direktivet avseende det fallet att fristen inte har iakttagits. Syftet med underrättelsen är inte heller att få kommissionens godkännande utan att informera om de aktuella bestämmelserna och att få kommissionen att bedöma dem. Det kan följaktligen inte anses att det förhållandet att anmälningsfristen inte har iakttagits utgör ett väsentligt förfarandefel som innebär att undantagsbestämmelserna inte kan tillämpas.

51 Fråga 2 a skall således besvaras på så sätt att artikel 27.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det inte utgör ett väsentligt förfarandefel att inte ha iakttagit fristen, som innebär att undantagsåtgärden inte kan tillämpas.

Fråga 2 b

52 Med fråga 2 b önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de särskilda bestämmelser om skatteuttag genom skattemärken som föreskrivs i nederländsk lagstiftning och som har tillämpats i målet vid den nationella domstolen är förenliga med de villkor som föreskrivs i artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet och huruvida de går utöver vad som är nödvändigt för att förenkla skatteuttaget och för att undgå skatteflykt och skatteundandragande.

53 Domstolen har redan fastslagit att sådana nationella undantagsbestämmelser som avses i artikel 27. 5 i sjätte direktivet och som tillåts "för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande" skall tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien, REG 1984, s. 1861, punkt 29). Undantagsbestämmelserna får inte föreskriva undantag från regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt enligt artikel 11 i direktivet utom då detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle, REG 1997, s. I-2847, punkt 24). Bestämmelserna skall dessutom vara ändamålsenliga och nödvändiga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas och påverka sjätte direktivets mål och principer i minsta möjliga utsträckning (dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 60).

54 Syftet med och verkan av förevarande undantagsbestämmelser om uttag av mervärdesskatt genom skattemärken är dessutom att förenkla skatteuttaget så att detta äger rum i ett enda led i omsättningskedjan.

55 Enligt bestämmelserna är dessutom storleken på det mervärdesskattebelopp som skall betalas kopplad till varornas pris vid den tidpunkt då varorna slutkonsumeras, vilket står i överensstämmelse med kraven i artikel 27.1 i sjätte direktivet.

56 Producenten kan visserligen, under vissa omständigheter, såsom att varan försvinner, säljs med förlust eller säljs olovligt till ett annat pris än det detaljhandelspris som anges på skattemärkena, vara skyldig att betala ett högre mervärdesskattebelopp än det som skulle ha betalats om de gemenskapsrättsliga mervärdesskattebestämmelserna hade tillämpats.

57 Denna risk kan emellertid inte i sig medföra att undantagsbestämmelserna om uttag av mervärdesskatt genom skattemärken skall anses strida mot villkoren i artikel 27.1 i sjätte direktivet. Artikel 27.1 utgör nämligen endast ett hinder för åtgärder som i

mer än ringa utsträckning påverkar det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

58 Omständigheten att bestämmelserna om skatteuttag genom skattemärken kan medföra en variation i skatteinkomsterna från sista konsumtionsledet förefaller inte innebära att bestämmelserna i mer än ringa utsträckning kan påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet. Bestämmelserna medför således inte att villkoren i artikel 27.1 i sjätte direktivet har åsidosatts.

59 Bestämmelserna går av samma skäl inte utöver vad som är nödvändigt för att förenkla skatteuttaget.

60 Den hänskjutande domstolens fråga skall därför besvaras på så sätt att artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att undantagsbestämmelser för uttag av mervärdesskatt genom skattemärken, såsom de bestämmelser som föreskrivs i artikel 28 i den nederländska mervärdesskattelagen, är förenliga med de villkor som anges i direktivets bestämmelser och inte går utöver vad som är nödvändigt för att förenkla skatteuttaget.

Fråga 2 c

61 Den hänskjutande domstolen vill med sin avslutande fråga till domstolen få klarhet i huruvida sjätte direktivet och särskilt artikel 27.1 och 27.5 i direktivet skall tolkas så, att det är oförenligt med direktivet att inte återbetala mervärdesskatt under de omständigheter som är för handen i målet vid den nationella domstolen.

62 Som angetts i punkt 44 ovan medverkar nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs att det ekonomiska ansvaret vilar på förvärvaren om skattemärkena försvinner till att förebygga att märkena missbrukas. De nationella bestämmelserna går inte heller utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål, eftersom varken möjligheten till återbetalning eller kvittning utesluts i andra situationer, såsom att märkena förlorats genom olyckshändelse eller på grund av force majeure.

63 Skattemärkena utgör inte heller förvärvarens skatteskuld i egentlig bemärkelse, men de har icke desto mindre ett betydande värde. Det är således befogat att förvärvaren skyddar sig mot risken att märkena försvinner och att denne i förekommande fall får bära de ekonomiska följderna av en sådan förlust, även om det ibland kan medföra att samma varor mervärdesbeskattas två gånger.

64 Svaret på denna fråga kan avslutningsvis, i motsats till vad kommissionen och Landewijck har hävdat, inte utläsas ur domstolens dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping (REG 2005, s. I-7077). I denna dom fastslog domstolen för det första att stöld av varor inte kan anses utgöra en leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet och att mervärdesskatt därför inte skall erläggas. Domstolen fastslog för det andra att den omständigheten att varorna är belagda med punktskatt inte påverkar denna bedömning.

65 Den omständigheten att skattemärken har försvunnit har i motsats till vad som gäller vid stöld ingen betydelse för beskattningsunderlaget. Den tobak för vilken märkena har förvärvats kan fortfarande säljas och det kan fortfarande uppstå såväl en mervärdesskatteskuld som en punktskatteskuld. Det är dessutom befogat, som angetts ovan, att ge den som förvärvar skattemärken ett incitament till att skydda sig mot risken för att märkena försvinner, medan det sannolikt inte är nödvändigt att ge varuinnehavaren ett incitament för att övervaka varorna och hindra att de stjäls.

66 Kommissionen och Landewijcks argument att det av domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping *a fortiori* följer att det föreligger en rätt till återbetalning eller kvittning av erlagd mervärdesskatt om skattemärken försvinner är följaktligen felaktigt.

67 Den avslutande frågan skall således besvaras så, att den omständigheten att det inte föreligger någon skyldighet att återbetala belopp som har erlagts för punktskattemärken, och som motsvarar mervärdesskatten, i en sådan situation som den som föreligger i målet vid den nationella domstolen är inte oförenlig med bestämmelserna i sjätte direktivet, särskilt inte med artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Varken rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor eller proportionalitetsprincipen utgör hinder för att medlemsstaterna antar bestämmelser som innebär att det inte, under de förutsättningar som föreligger i målet vid den nationella domstolen, sker någon återbetalning av de belopp som har erlagts i punktskatt och att förvärvaren därmed bär det ekonomiska ansvaret för att skattemärkena försvunnit.**

2) **Artikel 27.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att det förhållandet att anmälningsfristen inte har**

iakttagits inte utgör ett väsentligt förfarandefel som innebär att undantagsbestämmelserna inte kan tillämpas.

3) **Artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att undantagsbestämmelser om uttag av mervärdesskatt genom skattemärken, såsom de bestämmelser som föreskrivs i artikel 28 i den nederländska mervärdesskattelagen av den 28 juni 1968 (Wet op de omzetbelasting), är förenliga med de villkor som anges i direktivets bestämmelser och går inte utöver vad som är nödvändigt för att förenkla skatteuttaget.**

4) **Den omständigheten att det inte föreligger någon skyldighet att återbetala belopp som har erlagts för punktskattemärken i en sådan situation som den som föreligger i målet vid den nationella domstolen är inte oförenlig med bestämmelserna i sjätte direktivet 77/388, särskilt inte med artikel 27.1 och 27.5 i detta direktiv.**

Underskrifter