HEINTZ VAN LANDEWIJCK

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

fremsat den 16. februar 2006 [1]

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) har med denne anmodning om præjudiciel afgørelse stillet Domstolen spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [2] og om Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [3].

I — De relevante retsregler, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt Domstolen

2. Denne sag vedrører beskatningen af tobaksvarer, der er både momspligtige og punktafgiftspligtige — sådanne skatter anses for at give statskassen indtægter og paradoksalt nok at afskrække rygere fra at ryge.

A — *De relevante fællesskabsretlige bestemmelser*

3. Det drejer sig mere konkret i denne sag om, hvorvidt et selskab, som markedsfører tobaksvarer, har ret til modregning eller godtgørelse af beløb, som det har erlagt for at erhverve afgiftsmærker, som modsvarer de beløb, der skyldes i punktafgift og moms, når afgiftsmærkerne forsvinder før de er blevet anbragt på varerne.

4. Artikel 6 i punktafgiftsdirektivet, der i henhold til artikel 3, stk. 1, finder anvendelse på tobaksvarer, bestemmer:

»1. Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 92/12/EØF« eller »punktafgiftsdirektivet«.

3 — EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«.

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.«

5. Artikel 14, stk. 1, i samme direktiv bestemmer:

»1. 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.«

6. Nævnte direktivs artikel 21, stk. 1, bestemmer, at »[u]anset 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«.

7. Samme direktivs artikel 22, stk. 2, litra d), bestemmer, at »for 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«.

8. I artikel 10 i Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift [4] bestemmes:

»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.«

4 — EFT L 291, s. 40, herefter »direktiv om forarbejdet tobak«.

9. 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.«

10. Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer desuden, at »[v]ed levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

11. Sjette direktivs artikel 10 bestemmer:

»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 leveringen af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]

[...]«

12. Ifølge sjette direktivs artikel 11 udgøres 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, første afsnit, bestemmer:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ingen 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.«

13. Endvidere bestemmer sjette direktivs artikel 27 om »forenklet procedure« [5], at:

»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,

5 — I den affattelse, som gjaldt før de ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20.1.2004 indførte ændringer (EUT L 27, s. 44).

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.«

14. I henhold til artikel 1 i Rådets niende direktiv 78/583/EØF af 26. juni 1978 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter [6] er visse medlemsstater blevet bemyndiget til at gennemføre sjette direktiv senest den 1. januar 1979.

B — *Den nederlandske lovgivning, omstændighederne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål*

15. I artikel 1 i lov om punktafgifter (Wet op de accijns af 31. oktober 1991, *Staatsblad* 1991, 561, herefter »punktafgiftsloven«) hedder det:

»1. Punktafgift pålægges:

[...]

f. tobaksvarer.

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

16. Ifølge samme lovs artikel 73, stk. 1, skal »tobaksvarer, når de overgår til forbrug eller indføres, være forsynet med det for den pågældende type tobaksvarer foreskrevne afgiftsmærke«.

17. Lovens artikel 76, stk. 1 og 2, bestemmer:

»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 tredje måned, der følger efter den måned, hvor ansøgningen om afgiftsmærker blev fremsat.«

6 — EFT L 194, s. 16, herefter »niende direktiv«.

18. Selskabet Heintz van Landewijck SARL (herefter »van Landewijck«) driver i Luxembourg en grossisthandel med tobaksvarer og har til dette formål tilladelse til at anvende et afgiftsoplag.

19. Den 6. oktober 1998 indgav van Landewijck med henvisning til punktafgiftslovens artikel 75 to ansøgninger om afgiftsmærker for tobaksvarer til Belastingdienst/Douane te Amsterdam (told og skattemyndigheden i Amsterdam, herefter »inspecteur«) [7]. Landewijck gav selskabet Securicor Omega i opdrag at levere disse mærker til sig.

20. Den 9. oktober 1998 bogførte inspecteur de beløb, som van Landewijck skyldte for de to ansøgninger om afgiftsmærker, nemlig henholdsvis 177 809 NLG (140 575 NLG i punktafgift og 37 234 NLG i moms) og 2 711 474 NLG (2 202 857 NLG i punktafgift og 508 617 NLG i moms).

21. Den 12. oktober 1998 blev de afgiftsmærker, der var ansøgt om, afhentet hos PTT Post Filatelie, nu Geldnet Services BV af forsendelsesfirmaet Smit Koerier på vegne af Securicor Omega.

22. Det fremgår af den rapport, der den 17. december 1998 blev udarbejdet af en forsikringsekspert som repræsentant for forsikringsselskabet Le Foyer i Luxembourg, at Smit Koerier den 13. oktober 1998 kl. 19.40 leverede tre pakker værdimærker til selskabet Securicor Omega i Utrecht (Nederlandene), og at Securicor Omega den 14. oktober 1998, kl. 10.00, opdagede, at disse pakker var forsvundet.

23. Ved skrivelse af 23. november 1998 meddelte van Landewijck inspecteur, at firmaet endnu ikke havde modtaget de afgiftsmærker, der var udleveret til Smit Koerier, at de således ikke kunne anvendes, og at Securicor Omega fraskrev sig ethvert ansvar for deres forsvinden. Van 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«.

24. Inspecteur anså nævnte skrivelse for en anmodning om modregning eller godtgørelse af det beløb, van Landewijck havde erlagt for de omtvistede afgiftsmærker, fremsat i overensstemmelse med artikel 79, stk. 3, i punktafgiftsloven, sammenholdt med artikel 52 i gennemførelsesbekendtgørelsen vedrørende punktafgift, og afslog ansøgningen ved afgørelse af 30. januar 2001.

7 — Denne artikel foreskriver, at navnlig en godkendt oplagshaver for tobaksvarer og den erhvervsdrivende, der påfører afgiftsmærkerne på tobaksvarer uden for Nederlandenes område, kan ansøge om afgiftsmærker hos inspecteur.

25. Punktafgiftslovens artikel 79, stk. 3, foreskriver, at:

»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 eller uden at have været anbragt på tobaksvarer, der er blevet solgt eller indført

c. er blevet destrueret under administrativ kontrol.«

26. Artikel 79, stk. 3, er gennemført ved artikel 52 i gennemførelsesbekendtgørelse til punktafgiftsloven (Uitvoeringsregeling accijns af 20.12.1991, nr. WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«), ifølge hvilken en næringsdrivende, som har ansøgt om afgiftsmærker, kan få godtgjort det beløb, der modsvarer de afgiftsmærker, »som er gået tabt ved en ulykke eller force majeure«, på betingelse af bl.a. at indgive sin ansøgning om godtgørelse inden for en måned efter datoen for tabet og øjeblikkeligt anmelde det til inspecteur med angivelse af tidspunkt, sted og årsag til tabet. Samme artikel foreskriver i stk. 6, at godtgørelse af afgiftsmærker, der er gået tabt, kun kan finde sted »i det omfang afgiftsbeløbet kan fastslås med sikkerhed«.

27. Inspecteurs afgørelse blev stadfæstet af denne efter anmodning om fornyet prøvelse. Appellen til prøvelse af denne afgørelse ved Gerechtshof te Amsterdam blev ligeledes forkastet. Gerechtshof fandt, at sagsøgeren ikke med den fornødne sikkerhed havde godtgjort, at afgiftsmærkerne ikke længere eksisterede, eller at risikoen for, at de ville kunne anvendes, var ubetydelig, og afgiftsmærkerne derfor ikke kunne anses for at være gået tabt i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i punktafgiftslovens artikel 79, stk. 3.

28. Gerechtshof fastslog videre, at ansøgningen om modregning af moms i medfør af artikel 28 i momsloven (Wet op de omzetbelasting 1968 af 28. juni 1968, *Staatsblad* 1968, s. 329, herefter »momsloven«) måtte forkastes af de samme grunde, som blev gjort

gældende for afslaget på godtgørelse af punktafgifter [8].

29. Van Landewijck anlagde herefter kassationsanke ved Hoge Raad, som har 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 momsdirektiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5, fortolkes således, at den omstændighed, at den nederlandske regering 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

8 — Artikel 28 i momsloven fastsætter en procedure for opkrævning af merværdiafgift på tobaksvarer, der svarer til den, der gælder for punktafgift. I bestemmelsen angives, at den momssats, der finder anvendelse på disse varer, er 19/119 af den detailsalgspris, der lægges til grund for beregningen af punktafgift, og at denne moms ikke kan nedsættes.

tilbagebetales under de omstændigheder, der er nævnt i spørgsmål 1, er i strid med nævnte direktiv?«

II — Stillingtagen

30. Denne sag giver for det første anledning til en vis undren. Van Landewijck deltager i sin egenskab af godkendt oplagshaver i henhold til nederlandsk ret i proceduren for inddrivelse af punktafgifter og moms af tobaksvarer, som i sidste instans bæres af forbrugerne. I denne forbindelse skal virksomheden ansøge om og betale afgiftsmærker og anbringe dem på tobaksvarerne, inden de fraføres afgiftsoplaget.

31. På trods af at van Landewijck har betalt de nederlandske skattemyndigheder de skyldige punktafgifter og moms af tobaksvarer, som ikke er fraført afgiftsoplaget, er virksomheden blevet anmodet om for anden gang at betale samme skattegæld. Van Landewijck er faktisk forpligtet til på ny at betale punktafgift og moms for at kunne markedsføre sine varer.

32. Man kunne tænke sig, at der var tale om en situation, hvor ordsproget »den, der betaler dårligt, betaler dobbelt« finder anvendelse. Men det er ikke tilfældet. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, hersker der ingen tvivl om, at van Landewijck har erlagt de i henhold til nederlandsk ret gældende punktafgifter og moms for at markedsføre de pågældende tobaksvarer. Dobbeltbeskatningen skyldes her det forhold, at da afgiftsmærkerne, der modsvarer betalingen for punktafgift og moms, er sporløst forsvundet under transporten, er van Landewijck forpligtet til at betale anden gang for at få nye afgiftsmærker, så de pågældende tobaksvarer kan fraføres afgiftsoplaget.

33. For at afgøre, om en sådan forpligtelse er acceptabel i lyset af punktafgifts- og momsdirektiverne, kommer det an på, om afgiftsmærkerne har en iboende værdi, der adskiller dem fra papirer, der blot attesterer van Landewijcks betaling til inspecteur af et bestemt pengebeløb.

34. Den nederlandske regering og den tyske regering, Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og van Landewijck er enige om, at der foreligger en risiko — som ifølge van Landewijck er meget ringe, men ikke desto mindre består — for at tredjemand tilegner sig de forsvundne afgiftsmærker og anvender dem svigagtigt. Tredjemand kan således anbringe dem på tobaksvarer, f.eks. smuglervarer eller varer uden banderoler, der er

stjålet i et afgiftsoplag [9], således at det ser ud til, at punktafgift og moms er erlagt. Afgiftsmærkernes iboende værdi skyldes imidlertid netop, at hvis de går tabt, kan de anvendes til ulovlige konkrete formål af tredjemand, som tilegner sig dem. En sådan risiko ville ikke foreligge, hvis afgiftsmærkerne blot var dokumenter, der modsvarer betalingen af en bestemt gæld mellem to personer, der er identificeret på hvert mærke. Det er imidlertid ikke tilfældet, for mærkerne indeholder kun tre specifikke oplysninger om den pågældende tobaksvares art eller natur (f.eks. cigaretter eller cigarer), antallet af stykker eller mængden og detailsalgsprisen.

35. I den foreliggende sag skaber afgiftsmærkernes forsvinden (uden vished for at de er ødelagt) på grund af deres iboende værdi nødvendigvis et problem vedrørende fordeling af risikoen for deres retsstridige anvendelse mellem van Landewijck og de nederlandske skattemyndigheder. Nederlandsk ret løser dette problem på samme vis, uanset om det drejer sig om punktafgifts- eller momsordningen. I begge tilfælde er der ingen retsforskrifter, der giver van Landewijck mulighed for at få tilbagebetalt eller modregnet de beløb, som selskabet har betalt i punktafgift og moms i den pågældende situation.

9 — Situationen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping (dom af 14.7.2005, sag C-435/03, Sml. I, s. 7077) vedrører netop et tyveri af tobaksvarer uden banderoler fra et afgiftsoplag.

36. Jeg besvarer spørgsmålene i den rækkefølge, de er stillet af Hoge Raad og begynder med spørgsmålet om afslag på tilbagebetaling af punktafgift. Dernæst behandler jeg problemet med afslag på tilbagebetaling af moms.

A — *Det første spørgsmål*

37. Problemet vedrørende fordeling af risikoen for tab af afgiftsmærker behandles ikke i punktafgiftsdirektivet eller direktivet om forarbejdede tobaksvarer. Disse direktiver angiver blot, henholdsvis i artikel 21 og artikel 10, stk. 1, at medlemsstaterne har mulighed for at opkræve punktafgifter på tobaksvarer ved hjælp at toldbanderoler.

38. Der er principielt intet til hinder for, at en medlemsstat foreskriver regler vedrørende fordeling af risikoen for forsvinden og heraf følgende uretmæssig anvendelse af afgiftsmærker. I nederlandsk ret bæres ansvaret for risikoen for tab af afgiftsmærker og heraf følgende uretmæssig anvendelse, bortset fra tilfældene i artikel 79, stk. 3, i punktafgiftsloven og artikel 52 i gennemførelsesbekendtgørelsen [10], som i den fore-

10 — Ifølge artikel 79 i den nederlandske lov om punktafgifter ville van Landewijck, hvis det var påvist, at afgiftsmærkerne i den foreliggende sag var blevet ødelagt, have ret til godtgørelse eller modregning af den betalte punktafgift. Dette er forståeligt, fordi risikoen for en retsstridig anvendelse af afgiftsmærkerne i så fald, men ikke i tilfælde af tab, ville være udelukket.

liggende sag, af den part, som har ansøgt om mærkerne, og i hvis navn og for hvis regning de er afhentet hos PTT Post Filatelie. Denne part, som har mærkerne inden for sin kontrolsfære, anses i nederlandsk ret for at være den, der er bedst i stand til at hindre, at risikoen for uretmæssig brug bliver en realitet, eller i det mindste til at beskytte sig mod denne risiko ved at tegne en forsikring eller vedtage andre foranstaltninger. Der er sandsynligvis tale om en regel om risikofordeling baseret på en logik om ansvarliggørelse af den part, der er bedst egnet til at overvåge afgiftsmærkerne [11].

39. Selv om det forekommer åbenbart, at fællesskabslovgiver har ønsket at give medlemsstaterne frie hænder med hensyn til fordelingen af risikoen for afgiftsmærkernes forsvinden, indebærer det imidlertid ikke, at ethvert svar på dette spørgsmål nødvendigvis er foreneligt med punktafgiftsdirektivet og de almindelige fællesskabsretlige principper, bl.a. proportionalitetsprincippet.

40. Sagsøgeren har gjort gældende, at for så vidt afgiftsmærkerne kun kan anvendes svigagtigt af tredjemand, bliver den tabte fortjeneste i punktafgifter ikke større for statskassen, eftersom de, der begår den slags retsstridige handlinger, normalt aldrig har haft til hensigt at betale punktafgift på de tobaksvarer, de markedsfører. Jeg kan ikke følge dette ræsonnement.

41. Det er rigtigt, at van Landewijck økonomisk taber mere end inspecteur, hvis risikoen for tabet af afgiftsmærkerne bæres af selskabet. Hvis skattemyndighederne bærer risikoen for svigagtig brug eller misbrug af de forsvundne mærker, indebærer det ikke automatisk, at staten mister indtægter fra den punktafgift, der modsvarer de forsvundne afgiftsmærker, eftersom det ikke er absolut sikkert, at alle mærkerne bliver misbrugt.

42. Hvis mærkerne er til rådighed til at blive anvendt ulovligt, skaber dette under alle omstændigheder åbenbart mulighed for misbrug. Selv hvis man holder sig inden for rammerne af større eller mindre sandsynlighed (men altid mindre end hundrede procent) for, at misbrug af mærkerne faktisk konstateres, indebærer den blotte omstændighed, at afgiftsmærkerne er til rådighed for misbrug, naturligvis tab for statskassen. Et afslag på modregning eller tilbagebetaling af beløbet for de forsvundne mærker — som det er tilfældet i henhold til nederlandsk lovgivning — bidrager effektivt til at forhindre tab af indtægter for statskassen.

11 — Også med hensyn til beregning af passende forsikring er ansøgeren, efter levering af afgiftsmærkerne, i en langt mere gunstig situation end skattemyndighederne.

43. Det er alment kendt, at handelen med tobaksvarer påvirkes af smugleri, og at afgiftsmærkerne for disse varer er goder, der efterspørges til ulovlig handel med tobaksvarer. Det er imidlertid åbenbart, at forebyggelse af svig, unddragelse eller misbrug er et mål, der lovligt kan være vejledende for national lovgivning om retsregler for afgiftsmærker [12]. Dette mål er ligeledes relevant for at fastsætte den ordning, som gælder i tilfælde af mærkernes forsvinden som i den foreliggende sag.

44. En ordning for fordeling af risikoen for afgiftsmærkers forsvinden, som i det foreliggende tilfælde ville gøre det muligt for den, der ansøger om afgiftsmærker, for hvis regning og i hvis navn de er afhentet ved PTT Post Filatelie, at få tilbagebetalt eller modregnet de beløb, der er erlagt for mærkerne, ville fremme misbrug. Ansøgeren ville ikke have noget incitament til at være opmærksom på afgiftsmærkerne, hvis blot det forhold, at de forsvinder, giver anledning til tilbagebetaling eller modregning hos inspecteur. Som den nederlandske regering har understreget i sine skriftlige indlæg, kunne ansøgeren også bevidst vælge at lade mærkerne forsvinde for derefter at kræve tilbagebetaling.

45. Sagsøgeren gør ganske vist gældende, at risikoen for misbrug er så lille under sagens særlige omstændigheder (bl.a. på grund af, at den fastsatte detailsalgspris afviger fra normalprisen, prisforhøjelsen, der fandt sted efter mærkernes forsvinden, og omregningen af priserne efter indførelse af euroen), at det vil være uforholdsmæssigt at afslå enhver tilbagebetaling eller modregning af de beløb, der er betalt ved ansøgningen om de forsvundne afgiftsmærker.

46. I denne forbindelse bemærkes, at overholdelsen af fællesskabsrettens almindelige grundsætninger påhviler enhver myndighed, som har til opgave at anvende fællesskabsretten [13]. Domstolen har fastslået, at »[e]fter Domstolens faste praksis hører proportionalitetsprincippet til fællesskabsrettens almindelige grundsætninger« [14]. Det skal således overholdes af medlemsstaterne, når de gennemfører fællesskabsbestemmelserne [15]. Med henblik på at fastslå, om den nederlandske ordning for tilbagebetaling eller modregning af det beløb, der er betalt i punktafgift — som er genstand for det præjudicielle spørgsmål — er forenelig med proportionalitetsprincippet, skal det undersøges, om de virkemidler, den hjemler, er egnede til at virkeliggøre den tilsigtede målsætning og ikke går videre end, hvad

12 — Jf. artikel 21, stk. 2, andet afsnit, i punktafgiftsdirektivet, som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22.12.1994 (EFT L 365, s. 46), hvori det hedder, at »[m]ed forbehold af de bestemmelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt anvendelse af nærværende artikel og undgå svig, unddragelse eller misbrug, påser de, at mærkerne ikke skaber hindringer for den frie bevægelighed af punktafgiftspligtige varer«.

13 — Jf. bl.a. dom af 26.4.1988, sag 316/86, Krücken, Sml. s. 2213, præmis 22, og af 27.9.1979, sag 230/78, Eridania, Sml. s. 2749, præmis 31.

14 — Dom af 11.7.1989, sag 265/87, Schräder, Sml. s. 2263, præmis 21, og senest af 10.3.2005, forenede sager C-96/03 og C-97/03, Tempelman og van Schaijk, Sml. I, s. 1895, præmis 47.

15 — Jf. i denne retning dom af 18.5.2000, sag C-107/97, Rombi og Arkopharma, Sml. I, s. 3367, præmis 65, og af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 44.

der er nødvendigt for gennemførelsen af den [16].

47. Den nederlandske ordning for tilbagebetaling udgør dels et virkemiddel, der er egnet til at gennemføre målsætningen om at undgå, at afgiftsmærker forsvinder og risikoen for efterfølgende svigagtig anvendelse, eftersom den tager hensyn til, at van Landewijck er den part, der er bedst egnet til at overvåge disse mærker. Dels går denne ordning ikke videre end, hvad der er nødvendigt for gennemførelsen af de tilsigtede målsætninger. Det ville forholde sig anderledes, hvis den ikke indeholdt nogen mulighed for tilbagebetaling eller modregning, hvis afgiftsmærkerne i tilfælde af force majeure eller som følge af en ulykke er blevet ødelagt eller gjort endegyldigt ubrugelige. Af denne grund mener jeg, at den nederlandske ordning for tilbagebetaling eller modregning af punktafgiften ved tab af afgiftsmærkerne er forenelig med fællesskabsrettens almindelige grundsætninger, og navnlig med proportionalitetsprincippet.

48. Jeg foreslår følgelig, at Domstolen besvarer den forelæggende rets første spørgsmål med, at bestemmelserne i direktiv 92/12 ikke er til hinder for, at medlemsstaterne anvender retsforskrifter, hvorefter det er ansøgeren og den, der tager imod afgiftsmærkerne, der bærer det økonomiske ansvar for tabet af afgiftsmærker, og hvorefter medlemsstaterne ikke har pligt til at tilbagebetale eller modregne den punktafgift, der er erlagt på tidspunktet for ansøgningen om afgiftsmærkerne under de omstændigheder, der foreligger i nærværende sag. Disse retsforskrifter er også forenelige med proportionalitetsprincippet.

B — *Spørgsmålene vedrørende merværdiafgift*

49. Artikel 28 i momsloven fastsætter en procedure for opkrævning af moms af tobaksvarer der svarer til den, der finder anvendelse på punktafgifter, dvs. i en enkelt etape, ved fraførslen fra et afgiftsoplag (eller i forbindelse med indførsel eller overdragelse inden for Fællesskabet). Den forfaldne moms skal ligesom punktafgiften betales på én gang, uden at ansøgeren har ret til fradrag på det tidspunkt, hvor han modtager afgiftsmærkerne.

50. Denne ordning er en særlig ordning (som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1), som fraviger den sædvanlige fællesskabsretlige momsordning i medfør af sjette direktiv. Ifølge dette direktiv opkræves moms på tidspunktet for leveringen af tobaksvarer. Denne særlige ordning har til formål dels at forenkle opkrævningen af moms, da den kun opkræves i en enkelt etape af kæden for markedsføring af tobaksvarer, i forbindelse med fraførsel fra et afgiftsoplag eller ind-

16 — Jf. dom af 7.12.1993, sag C-339/92, ADM Ölmühlen, Sml. I, s. 6473, præmis 15, og dom i sagen Tempelman og van Schaijk, præmis 47.

førsel, i overensstemmelse med punktafgiftssystemet, dels at bekæmpe svig, eftersom detailhandelen ikke er inddraget i afgiftsopkrævningsprocessen.

51. Spørgsmål 2 a og 2 b vedrører netop problemet med anvendeligheden af momslovens artikel 28, fordi den særlige ordning for opkrævning af moms, der er indført ved denne artikel, ikke er blevet meddelt Kommissionen inden for den frist, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, som affattet ved niende direktiv, dvs. den 1. januar 1979.

1. Spørgsmål 2 a

52. Det første spørgsmål, der rejser sig, vedrører følgerne af, at den særlige ordning blev meddelt Kommissionen for sent, nemlig den 12. juni 1979.

53. Efter sagsøgerens opfattelse bør den omstændighed, at anmeldelsen af fravigelsen ikke er foretaget inden for den fastsatte frist, have samme virkning, som hvis der overhovedet ikke er sket meddelelse. Således ville den ordning, der fraviger direktivet, være ulovlig og ikke kunne anvendes mod borgere, der påberåber sig en sådan mangel. Den omstændighed, at Kongeriget Nederlandene faktisk har meddelt Kommissionen denne ordning lidt under seks måneder efter fristens udløb er uden relevans i denne henseende. Jeg deler ikke dette synspunkt.

54. Sjette direktivs artikel 27, stk. 5, indeholder ikke formelt nogen sanktion for overskridelse af den fastsatte frist. Under disse omstændigheder er det nødvendigt at tage hensyn til dels arten af og formålet med den beslutning, der skal træffes inden for den pågældende frist, dels situationen for en adressat, hvis interesser er blevet krænket [17].

55. Jeg tilslutter mig den nederlandske regerings og Kommissionens synspunkt, at den pågældende frist blot er en ordensforskrift. Formålet med en sådan meddelelse er ikke at opnå Kommissionens samtykke, men blot at give den mulighed for at vurdere foranstaltningerne. Når først meddelelsen har fundet sted, og Kommissionen således har været i stand til at vurdere de pågældende undtagelsesforanstaltninger og tage stilling til dem (hvilket den har gjort uden at påpege noget problem), kan der ikke sættes spørgsmålstegn ved disse foranstalt-

17 — Jf. analogt dom af 27.1.1988, sag 349/85, Danmark mod Kommissionen, Sml. s. 169, præmis 19, hvori Domstolen har fastslået, at »[d]a der ikke er knyttet nogen sanktioner til en manglende overholdelse af fristen, kan denne — når henses til karakteren af beslutninger om afslutning af regnskaber, hvis væsentligste formål er at sikre, at de af de nationale myndigheder afholdte udgifter er blevet udbetalt i overensstemmelse med de fællesskabsretlige regler — kun anses som en ordensforskrift, medmindre en medlemsstats interesser herved krænkes«.

ningers anvendelighed. Det forholder sig anderledes, så længe Kommissionen ikke har udtalt sig om foranstaltningen.

56. Det er nemlig klart, at en undtagelsesforanstaltning, som ikke er blevet meddelt Kommissionen i henhold til artikel 27, stk. 5, ikke fortsat kan være anvendelig. Som sagsøgeren påpeger i sine indlæg, bekræfter dom af 27. oktober 1992, Kommissionen mod Tyskland [18], at »[a]rtikel 27, stk. 5, i sjette direktiv giver ganske vist de medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvendte særlige forenklingsforanstaltninger, der fraveg direktivet, mulighed for at opretholde disse, men denne mulighed gjaldt kun på visse betingelser, herunder at Kommissionen fik meddelelse om foranstaltningerne inden den 1. januar 1978« [19].

57. Denne retspraksis vedrører imidlertid ikke det mere specifikke spørgsmål i den foreliggende sag, nemlig spørgsmålet om de præcise konsekvenser af en meddelelse, som faktisk har fundet sted efter fristen. En sådan overskridelse af den fastsatte frist kan ikke forblive uden følger for den regering, som har udvist forsinkelse; i modsat fald ville det være ligegyldigt for så vidt angår anvendeligheden, om foranstaltningen meddeltes før den 1. januar 1979, måneder eller måske år senere. En sådan overskridelse af fristen vil således have til følge, at den pågældende foranstaltning ikke kan anvendes eller gøres gældende over for en afgiftspligtig i perioden mellem fristens udløb og det tidspunkt, efter meddelelsen, hvor Kommissionen har taget stilling til den pågældende foranstaltning uden at gøre opmærksom på problemer i den forbindelse.

58. Jeg foreslår herefter, at Domstolen besvarer spørgsmål 2 a med, at sjette direktivs artikel 27, stk. 5, fastsætter en ordensforskrift og ikke skal fortolkes således, at en borger kan få fastslået, at en særlig procedure for afgiftsopkrævning ikke er anvendelig under påberåbelse af, at den frist er overskredet, inden for hvilken medlemsstaterne skal meddele Kommissionen forekomsten af en sådan særlig opkrævningsprocedure, eftersom Kommissionen faktisk har haft mulighed for at vurdere den pågældende opkrævningsprocedure og tage stilling dertil.

2. Spørgsmål 2 b

59. Selv om den forsinkede meddelelse ikke gør den særlige procedure for opkrævning af moms af tobaksvarer, som var genstand for Kongeriget Nederlandenes meddelelse, uanvendelig, og selv om Kommissionen ikke har fundet noget problem i den henseende, er det alligevel nødvendigt at undersøge procedurens forenelighed med betingelserne i sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

18 — Sag C-74/91, Sml. I, s. 5437, præmis 21.

19 — I samme retning jf. dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 22, og dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 33, hvori det hedder, at »[i] det omfang, en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27, som pålægger medlemsstaterne en meddelelsespligt, kan de nationale afgiftsmyndigheder ikke over for en afgiftspligtig gøre en bestemmelse gældende, der fraviger direktivets ordning«.

60. Sjette direktivs artikel 27, stk. 5, fastsætter, at foranstaltninger, der vedtages med henblik på forenkling af afgiftsopkrævning, skal være i overensstemmelse med det kriterium, som er fastsat i samme artikels stk. 1. »Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

61. Det er indiskutabelt, at opkrævning af moms ved hjælp af afgiftsmærker i sin helhed forenkler opkrævningen af moms af tobaksvarer, eftersom opkrævningen foregår i en enkelt etape. Moms beregnes desuden på grundlag af prisen for den endelige forbruger. Som Kommissionen har påpeget i sit indlæg, indebærer denne opkrævningsprocedure, at det skyldige momsbeløb knyttes til produkternes pris på stadiet for deres endelige forbrug, som det kræves i artikel 27, stk. 1. På grund af momsopkrævningen ved hjælp af obligatorisk anvendelse af afgiftsmærker og forbuddet mod at sælge tobaksvarerne til forbrugerne til en pris, der adskiller sig fra den detailsalgspris, der er påført mærkerne, forbliver afgiftsbeløbet principielt strengt proportionalt med detailsalgsprisen for forarbejdet tobak, uanset hvor mange transaktioner, der finder sted under produktionsprocessen og distributionen af tobaksvarerne. Der følger ingen manglende overensstemmelse af denne ordning med betingelserne i sjette direktivs artikel 27, stk. 1.

62. Den forelæggende ret har imidlertid påpeget, at hvis varerne f.eks. ikke bliver solgt eller går tabt i grossist- eller detailleddet, eller hvis tobaksvarerne i detailhandelen sælges (uretmæssigt) til en anden pris end den på afgiftsmærkerne anførte detailsalgspris, hersker der tvivl om foreneligheden med den betingelse, der er fastsat i artikel 27, stk. 1 in fine. I sådanne usædvanlige situationer kan fabrikanten skulle erlægge mere moms, end hvis den normale fællesskabsordning for opkrævning af moms i henhold til sjette direktiv var anvendelig. Af den grund kan man med rette stille spørgsmål om, hvilken indvirkning en sådan undtagelsesordning har på det skyldige afgiftsbeløb på stadiet for det endelige forbrug, og hvorvidt det faktisk ikke går ud over, hvad de tilsigtede formål kræver, nemlig forenkling af afgiftsopkrævningen samt bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug.

63. Jeg mener ikke, at man i denne henseende kan lægge åbenbart usædvanlige omstændigheder til grund — såsom eksemplet med at tobaksvarerne ikke bliver solgt eller uretmæssig salgsadfærd i detailhandelen med tobaksvarer til en anden pris end den detailsalgspris, der er anført på afgiftsmærkerne — for at konkludere, at generelt er ordningen med opkrævning af moms i en enkelt etape, samtidig med punktafgiften, ved hjælp af afgiftsmærker i strid med betingelsen i artikel 27, stk. 1, hvorefter den pågældende forenklingsforanstaltning ikke må påvirke »eller kun i ubetydelig grad må påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved

det endelige forbrug«. Det bemærkes endvidere, at det ikke er enhver påvirkning, der kan gøre den særlige ordning uforenelig med betingelserne i artikel 27, stk. 1, men kun de påvirkninger, der ikke er ubetydelige. Den usædvanlige karakter af de mulige påvirkninger, der følger af den særlige nederlandske ordning og den omstændighed, at de ikke finder sted generelt og systematisk, gør det ikke muligt at påvise, at de medfører mere end ubetydelige ændringer af størrelsen af afgiften ved det endelige forbrug.

64. Det skal desuden påpeges, at ifølge Domstolens praksis kan de nationale undtagelsesbestemmelser, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 5, med henblik på at forenkle afgiftsopkrævningen eller bekæmpe visse former for svig eller unddragelse »kun principielt fravige beskatningsgrundlaget for momsen, jfr. artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål« [20]. Tilladt er kun foranstaltninger, som »kan anses for egnede til og nødvendige for at nå det særlige mål, de forfølger, og for i mindst mulig grad at påvirke sjette direktivs mål og principper« [21].

20 — Dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29, af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24, og dom i sagen British American Tobacco og Newman Shipping, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 44.

21 — Dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 43, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4271, præmis 46.

65. Den omhandlede særlige ordning for opkrævning af moms ved hjælp af afgiftsmærker har til formål at bidrage til forenkling af afgiftsopkrævningen og forebygge svig og unddragelse. I sin helhed forfølger den dette mål uden at gå ud over, hvad der er nødvendigt, og uden på mærkbar måde at lægge hindringer i vejen for gennemførelsen af målene i sjette direktiv.

66. Jeg foreslår herefter, at Domstolen besvarer den forelæggende rets spørgsmål 2 b med, at sjette direktivs artikel 27, stk. 1 og 5, skal fortolkes således, at den særlige procedure for opkrævning af moms på tobaksvarer som omhandlet i momslovens artikel 28, er forenelig med de betingelser, der er opstillet i ovennævnte direktivbestemmelser, og som helhed ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at forenkle afgiftsopkrævningen og forebygge svig og unddragelse.

3. Spørgsmål 2 c

67. I forhold til det foregående spørgsmål vedrører Hoge Raads sidste spørgsmål mere specifikt foreneligheden af ordningen for tilbagebetaling eller modregning af den moms, der er betalt for de afgiftsmærker, der er forsvundet under de i det første

spørgsmål beskrevne omstændigheder, med sjette direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5.

68. Ligesom i forbindelse med min vurdering af den forelæggende rets første spørgsmål spiller den omstændighed, at afgiftsmærkerne har en iboende værdi, og at deres forsvinden medfører en reel risiko for svigagtig anvendelse, ligeledes en central rolle for besvarelsen af dette sidste spørgsmål. Som det fremgår af vurderingen af de to foregående spørgsmål, er fællesskabsretten i den foreliggende sag ikke til hinder for, at opkrævningen af den skyldige moms af tobaksvarerne foregår ved hjælp af afgiftsmærker. Men da disse mærker ifølge deres egne kendetegn og de oplysninger, de er påført, har den allerede påpegede iboende værdi, er det forståeligt, at ordningen for fordeling af risikoen for deres forsvinden baseres på princippet om ansvarliggørelse af den, der har ansøgt om afgiftsmærker, og som enten selv eller via en anden person for ansøgerens regning og i ansøgerens navn tager imod dem, for så vidt det drejer sig om den part, der er bedst egnet til at overvåge de pågældende værdier.

69. Anvendelsen af en sådan regel om fordeling af risikoen for tab af afgiftsmærkerne under omstændighederne i den foreliggende sag har ganske vist meget strenge økonomiske følger for en erhvervsdrivende som van Landewijck, der har mistet afgiftsmærkerne, uden at virksomheden kan gøres ansvarlig herfor. En sådan regel om risikofordeling, som lader risikoen bære af modtageren af mærkerne, som har den faktiske kontrol med dem, må anses for at udgøre en generel og abstrakt regel. At de økonomiske følger for den part, der bærer risikoen, er hårde, er den logiske konsekvens af anvendelsen af enhver regel om fordeling af risikoen for tab af goder i erhvervslivet. Dette kan ikke indebære, at en sådan generel regel er i strid med sjette direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5.

70. For så vidt som ordningen i den foreliggende sag foreskriver, at afgiftsmærker, som er forsvundet, men ikke ødelagt, ikke tilbagebetales, kan det ganske vist i praksis føre til, at moms opkræves to gange for de samme tobaksvarer. En sådan ordning er imidlertid berettiget af grunde, der stort set er identisk med dem, der er anført i svaret på det første spørgsmål. I dette tilfælde er denne ordning for fordeling af risikoen for, at afgiftsmærkerne forsvinder og efterfølgende bliver anvendt svigagtigt, ligeledes berettiget, for så vidt »bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv« [22].

71. Der opstår et sidste spørgsmål. Kommissionen og sagsøgeren mener, at den

22 — Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76.

nævnte dom i sagen British American Tobacco og Newman Shipping er relevant for vurderingen af den foreliggende sag, og at den kan begrunde et bekræftende svar på spørgsmål 2 c. Da Domstolen i denne dom har fastslået, at tyveri af tobaksvarer fra et afgiftsoplag ikke udgør levering af goder i sjette direktivs forstand, skulle dette gælde i endnu højere grad i tilfælde af tab eller tyveri af afgiftsmærker bestemt for sådanne goder.

72. Jeg deler ikke dette synspunkt. I dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping havde den belgiske lovgivning til følge, at et tyveri af tobaksvarer blev anset for en afgiftspligtig transaktion i sjette direktivs forstand. Domstolen fastslog, at en medlemsstat ikke er bemyndiget til at indplacere tyveri af punktafgiftspligtige varer i kategorien af afgiftspligtige transaktioner som fastsat i sjette direktiv [23].

73. De faktiske omstændigheder og den relevante nederlandske lovgivning adskiller sig i den foreliggende sag væsentligt fra sagen British American Tobacco og Newman Shipping. I sidstnævnte sag var den omhandlede fravigelse begrundet i, at den gav ejeren af tobaksvarerne et incitament til at overvåge dem. Den ville være fuldstændig overflødig over for en ejer, som medmindre der er tegn på svigagtig deltagelse i tyveri, naturligt søger at undgå tab af sine tobaksvarer, hvilket er mere end tilstrækkeligt til at give ham incitament til at overvåge de pågældende produkter. I tilfælde af afgiftsmærkers forsvinden er der derimod, hvis der ikke findes en regel om ansvarliggørelse af modtageren af mærkerne — som den, der i den foreliggende sag er vedtaget af den nederlandske regering — intet incitament for modtageren af mærkerne til at overvåge dem, hvis mærkernes blotte forsvinden, uden ødelæggelse, problemløst gav anledning til tilbagebetaling eller modregning af de beløb, der er erlagt for købet af dem. På baggrund af denne forskel er der intet, der støtter argumentet om, at det i endnu højere grad skulle fremgå af sagen British American Tobacco og Newman Shipping, at van Landewijck i den foreliggende sag skal have ret til tilbagebetaling eller modregning af de beløb, der er betalt som skyldig merværdiafgift.

74. Jeg mener herefter, at Domstolen skal besvare spørgsmål 2 c med, at den manglende forpligtelse til tilbagebetaling af det beløb, der er erlagt for afgiftsmærkerne, som modsvarer den skyldige moms, under de i denne sag foreliggende omstændigheder, er forenelig med sjette direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5.

23 — Jf. præmis 42 og 48 i nævnte dom.

III — Forslag til afgørelse

75. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Hoge Raad stillede spørgsmål således:

»1) Bestemmelserne i 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 er ikke til hinder for, at medlemsstaterne anvender retsforskrifter, hvorefter det er ansøgeren og den, der tager imod afgiftsmærkerne, der bærer det økonomiske ansvar for tabet af afgiftsmærker, og hvorefter medlemsstaterne ikke har pligt til at tilbagebetale eller modregne den punktafgift, der er erlagt på tidspunktet for ansøgningen om afgiftsmærkerne under de omstændigheder, der foreligger i nærværende sag. Disse retsforskrifter er også forenelige med proportionalitetsprincippet.

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 merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag fastsætter en ordensforskrift og skal dermed fortolkes således, at en borger ikke kan få fastslået, at en særlig procedure for afgiftsopkrævning er uanvendelig under påberåbelse af, at den frist, inden for hvilken medlemsstaterne skal meddele Kommissionen forekomsten af en sådan særlig opkrævningsprocedure, er overskredet, når Kommissionen faktisk har haft mulighed for at vurdere den pågældende opkrævningsprocedure og tage stilling hertil.

3) Artikel 27, stk. 1 og 5, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at en særlig procedure for opkrævning af moms på tobaksvarer som den, der er indført ved momslovens artikel 28, er forenelig med de betingelser, der er opstillet i ovennævnte direktivbestemmelser, og som helhed ikke går ud over, hvad der er nødvendigt og forholdsmæssigt for at forenkle afgiftsopkrævningen og forebygge svig og unddragelse.

4) Den manglende forpligtelse til tilbagebetaling af det beløb, der er betalt for afgiftsmærkerne, som modsvarer den skyldige moms under de omstændigheder, der foreligger i denne sag, er forenelig med sjette direktiv, og navnlig artikel 27, stk. 1 og 5.«