CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. POIARES MADURO van 16 februari 2006 [1]

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing stelt de Hoge Raad der Nederlanden het Hof vragen over 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 [2], 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. [3]

2. Deze zaak heeft betrekking op de belastingheffing op tabaksproducten die onderworpen zijn zowel aan BTW als aan accijns — belasting die de naam heeft inkomsten aan de schatkist te verschaffen en vreemd genoeg rokers van het roken af te brengen.

3. Meer bepaald gaat het in deze zaak om de vraag of een vennootschap die tabaksproducten in de handel brengt, recht heeft op teruggaaf of verrekening van bedragen die zij heeft betaald bij de aanvraag van accijnszegels die de ter zake van accijns en BTW verschuldigde bedragen vertegenwoordigen, wanneer die zegels verdwijnen voordat zij op die producten zijn aangebracht.

I — Toepasselijke bepalingen, hoofdgeding en aan het Hof voorgelegde prejudiciële vragen

A — *Toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht*

4. 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

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 92/12" of „accijnsrichtlijn".

3 — PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn".

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."

5. Artikel 14, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„1. 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."

6. 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."

7. 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."

8. 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 [4], 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."

4 — PB L 291, blz. 40; hierna: „tabaksfabrikatenrichtlijn".

9. 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."

10. Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt bovendien dat „als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

11. 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.
[...]

[...]"

12. Volgens artikel 11 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, eerste alinea, 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."

13. Voorts wordt in artikel 27 van de Zesde richtlijn, „vereenvoudigingsmaatregelen" [5], 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

5 — Zoals dit luidde vóór de wijzigingen bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB L 27, blz. 44).

onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

14. 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[6], zijn een aantal lidstaten gemachtigd de Zesde richtlijn uiterlijk op 1 januari 1979 ten uitvoer te leggen.

B — *Bepalingen van Nederlands recht, feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen*

15. Artikel 1 van de Wet op de accijns van 31 oktober 1991 (*Staatsblad* 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."

16. Volgens artikel 73, lid 1, van die wet moeten „tabaksproducten bij de uitslag en de invoer zijn voorzien van het voor het desbetreffende tabaksproduct voorgeschreven accijnszegel".

17. Artikel 76, leden 1 en 2, van die wet luidt:

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

2. In afwijking van het eerste lid kan de betaling uiterlijk worden gedaan op de laatste dag van de derde maand volgende op die waarin de accijnszegels zijn aangevraagd indien daarvoor zekerheid is gesteld."

6 — PB L 194, blz. 16; hierna: „Negende richtlijn".

18. De vennootschap Heintz van Landewyck SARL (hierna: „Heintz van Landewyck") heeft in Luxemburg een groothandel in tabaksfabrikaten, waarvoor zij over een vergunning voor een accijnsgoederenplaats beschikt.

19. Op 6 oktober 1998 heeft Heintz van Landewyck bij de Belastingdienst/Douane te Amsterdam (hierna: „Inspecteur") twee aanvragen ingediend voor de verkrijging van accijnszegels voor tabaksproducten op grond van artikel 75 van de accijnswet. [7] Zij heeft de onderneming Securicor Omega opgedragen die zegels voor haar af te halen.

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

21. 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.

22. 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.

23. Bij brief van 23 november 1998 heeft Heintz van Landewyck aan de Inspecteur meegedeeld dat de aan Smit Koerier afgegeven zegels nog steeds niet bij haar waren gearriveerd, dat zij niet konden worden gebruikt en dat Securicor Omega zich niet verantwoordelijk achtte voor hun verdwijning. Heintz van Landewyck 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".

24. De Inspecteur heeft die brief aangemerkt als een op de voet van artikel 79, lid 3, van de accijnswet juncto artikel 52 van de uitvoeringsregeling van die wet gedaan verzoek om verrekening of teruggaaf van het bedrag dat Heintz van Landewyck ter zake van de litigieuze zegels had betaald. Hij heeft dat verzoek bij een beschikking van 31 januari 2001 afgewezen.

7 — Volgens dit artikel kunnen accijnszegels worden aangevraagd bij de Inspecteur door met name de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten en door degene die buiten Nederland tabaksproducten van accijnszegels voorziet.

25. Artikel 79, lid 3, van de accijnswet bepaalt:

„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."

26. Voornoemd artikel 79, lid 3, is ten uitvoer gelegd bij artikel 52 van de Uitvoeringsregeling accijns van 20 december 1991, kenmerk WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252; hierna: „uitvoeringsregeling"), volgens hetwelk op verzoek van degene die de accijnszegels heeft aangevraagd, teruggaaf wordt verleend van het bedrag aan accijns dat accijnszegels vertegenwoordigen die „zijn verloren gegaan ten gevolge van overmacht of ongeval", mits hij met name 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".

27. Het door Heintz van Landewyck tegen de beschikking van de Inspecteur gemaakte bezwaar is door laatstgenoemde afgewezen. Ook het bij het Gerechtshof te Amsterdam ingestelde hoger beroep tegen die uitspraak is 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 te verwaarlozen was dat de zegels alsnog werden gebruikt, zodat de zegels niet konden worden geacht verloren te zijn gegaan in de zin van artikel 79, lid 3, sub b, van de accijnswet.

28. Verder was het Gerechtshof op grond van artikel 28 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (wet van 28 juni 1968, *Staatsblad* 1968, 329; hierna: „wet OB"), 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. [8]

29. Heintz van Landewyck heeft daarop beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad, die besloten heeft de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„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 2 a 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 2 b ontkennend luidt, moet dan de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, zo worden uitgelegd dat het niet teruggeven van omzet-

8 — Dit artikel 28 van de wet OB voorziet in een wijze van BTW-heffing op tabaksproducten waarbij wordt aangesloten bij de accijnsheffing. Bij dat artikel wordt bepaald dat het op die producten toepasselijke BTW-tarief 19/119 deel bedraagt van de voor de berekening van de accijns in aanmerking komende kleinhandelsprijs en dat die BTW niet voor aftrek in aanmerking komt.

belasting in omstandigheden als bedoeld in vraag 1 daarmee in strijd is?"

II — Bespreking

30. Op het eerste gezicht roept deze zaak een zeker gevoel van verbazing op. Heintz van Landewyck, als erkend entrepothouder voor tabaksproducten, is naar Nederlands recht een schakel in de keten betreffende de invordering van de bedragen aan accijns en BTW op tabaksproducten die in laatste instantie door de consumenten worden betaald. In dit verband is zij verplicht accijnszegels aan te vragen, te betalen en aan te brengen op de tabaksproducten voordat deze haar entrepots verlaten.

31. Hoewel zij de Nederlandse belastingdienst de bedragen aan accijns en BTW heeft betaald ter zake van tabaksproducten die het entrepot niet hebben verlaten, is haar verzocht dezelfde belastingschuld nogmaals te voldoen. Heintz van Landewyck wordt feitelijk verplicht om de accijns en de BTW opnieuw te betalen teneinde haar producten in de handel te kunnen brengen.

32. Er zou kunnen worden gedacht dat dit een situatie is waarin de regel geldt dat betaling aan een ander dan de schuldeiser de schuldenaar niet bevrijdt. Maar dat is niet het geval. Zoals blijkt uit de verwijzingsbeschikking, bestaat er geen twijfel over dat Heintz van Landewyck de naar toepasselijk Nederlands recht verschuldigde accijns- en BTW-bedragen inderdaad heeft voldaan om de betrokken tabaksproducten in de handel te brengen. De dubbele belastingheffing vloeit hier voort uit het feit dat de zegels die de betaling van accijns en BTW vertegenwoordigen, onderweg spoorloos zijn verdwenen, zodat Heintz van Landewyck verplicht is nogmaals te betalen voor nieuwe zegels om de betrokken tabaksproducten uit het entrepot te kunnen laten uitslaan.

33. Voor de vraag of een dergelijke verplichting aanvaardbaar is in het licht van de accijnsrichtlijn en de BTW-richtlijn, is het van belang te weten of de zegels een intrinsieke waarde hebben die hen onderscheidt van eenvoudige papieren waaruit blijkt dat Heintz van Landewyck een bepaalde geldsom aan de Inspecteur heeft betaald.

34. Dienaangaande zijn de Nederlandse en de Duitse regering, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en zelfs Heintz van Landewyck het erover eens dat een risico bestaat — dat volgens Heintz van Landewyck zeer gering doch niettemin aanwezig is — dat derden die de verdwenen zegels bemachtigen, ze misbruiken. Die derden kunnen de zegels immers aanbrengen op tabaksproducten, die bijvoorbeeld gesmokkeld of zonder

fiscale bandjes uit een entrepot gestolen zijn [9], zodat de schijn wordt gewekt dat de accijns en de BTW zijn voldaan. De intrinsieke waarde van de accijnszegels vloeit echter juist voort uit het feit dat zij bij verloren gaan voor zeer concrete onrechtmatige doeleinden kunnen worden gebruikt door derden die ze bemachtigen. Een dergelijk risico zou niet bestaan indien de accijnszegels eenvoudige documenten waren die de kwijting van een bepaalde schuld tussen twee op elke zegel duidelijk bepaalde personen vormen. Toch is dat niet het geval, want de zegels bevatten slechts drie specifieke vermeldingen die de soort of aard van het betrokken tabaksproduct aanduiden (sigaretten of sigaren, bijvoorbeeld), het aantal stuks of de hoeveelheid, en de kleinhandelsprijs.

35. In casu levert de verdwijning van de accijnszegels (waarbij niet zeker is dat zij zijn vernietigd) wegens hun intrinsieke waarde noodzakelijkerwijs een probleem op hoe het risico van het misbruik daarvan tussen Heintz van Landewyck en de Nederlandse belastingdienst moet worden verdeeld. In het Nederlandse recht wordt dit probleem op dezelfde wijze opgelost ongeacht of het vanuit het stelsel van de accijns of vanuit dat van de BTW wordt bekeken. In geen van beide gevallen kan Heintz van Landewyck op grond van een wettelijke bepaling teruggaaf of verrekening verkrijgen van de bedragen die zij in de betrokken situatie als accijns en BTW heeft betaald.

9 — In de zaak British American Tobacco en Newman Shipping (C-435/03), waarin het Hof op 14 juli 2005 uitspraak heeft gedaan, ging het juist om een situatie waarin tabaksproducten zonder fiscale bandjes uit een entrepot waren gestolen.

36. Ik zal de volgorde waarin de vragen door de Hoge Raad zijn gesteld, aanhouden en eerst de vraag van de weigering van de teruggaaf van de accijns onderzoeken. Vervolgens zal ik mij buigen over het probleem van de weigering van de teruggaaf van de BTW.

A — *Eerste vraag*

37. Het probleem van de verdeling van het risico van het verloren gaan van zegels wordt niet door de accijnsrichtlijn en ook niet door de tabaksfabrikatenrichtlijn behandeld. Die richtlijnen erkennen in hun artikelen 21 respectievelijk 10, lid 1, enkel dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om accijnszegels te gebruiken als wijze van heffing van accijns op tabaksfabrikaten.

38. Niets staat er in beginsel aan in de weg dat een lidstaat regels stelt voor die problemen van de verdeling van het risico van verdwijning en van het daaruit voortvloeiende latere misbruik van de accijnszegels. Zo ligt volgens Nederlands recht, behalve in de gevallen als bedoeld in artikel 79, lid 3, van de accijnswet en artikel 52 van de uitvoeringsregeling [10], het risico van het verloren gaan van de zegels en van het daaruit

10 — Volgens artikel 79 van de accijnswet zou Heintz van Landewyck recht hebben op teruggaaf of verrekening van de betaalde accijnsbedragen, indien was aangetoond dat de onderhavige zegels waren vernietigd. Dat is begrijpelijk omdat in dat geval, anders dan in het geval van eenvoudig verloren gaan, het risico van misbruik van de zegels zou zijn uitgesloten.

voortvloeiend misbruik, zoals in het onderhavige geval, bij degene die de zegels aanvraagt, en namens en ten behoeve van wie de zegels bij PTT Post Filatelie zijn afgehaald. Die persoon die de zegels binnen zijn controlebereik heeft, is volgens het Nederlandse recht het best in staat te voorkomen dat het risico van misbruik werkelijkheid wordt, of althans zich door afsluiting van een verzekering of anderszins tegen het risico te beschermen. Het gaat waarschijnlijk om een regel inzake de verdeling van het risico volgens een logica dat de verantwoordelijkheid wordt gelegd bij de partij die het best in staat is toezicht op de zegels uit te oefenen. [11]

39. Zelfs indien het duidelijk lijkt dat de gemeenschapswetgever de lidstaten alle vrijheid heeft willen geven met betrekking tot de verdeling van het risico van verdwijning van accijnszegels, betekent dat evenwel niet dat ieder antwoord op die vraag noodzakelijkerwijs verenigbaar is met de accijnsrichtlijn en met de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, met name het evenredigheidsbeginsel.

40. Verzoekster stelt dat omdat de zegels enkel door derden kunnen worden misbruikt, de derving van de accijnsopbrengst voor de schatkist niet groter wordt, aangezien degenen die dit soort ongeoorloofde handelingen begaan, over het algemeen nimmer van plan waren accijns over de door hen in de handel gebrachte tabaksproducten te betalen. Ik kan die redenering niet volgen.

41. Heintz van Landewyck verliest economisch gezien inderdaad meer dan de Inspecteur indien het risico van verloren gaan van de zegels op haar rust. Immers, indien de belastingdienst het risico van misbruik of bedrieglijk gebruik van de verdwenen zegels draagt, betekent dat niet automatisch dat de staat inkomsten ten belope van het door de verdwenen zegels vertegenwoordigde accijnsbedrag verliest, daar het niet absoluut zeker is dat alle zegels zullen worden misbruikt.

42. Als zegels beschikbaar zijn om onrechtmatig te worden gebruikt, schept dat uiteraard hoe dan ook een gelegenheid voor misbruik. Zelfs indien het min of meer waarschijnlijk (zij het minder dan 100 %) is dat inderdaad misbruik van de zegels wordt gemaakt, leidt het loutere feit dat zegels voor een dergelijk misbruik beschikbaar zijn, vanzelfsprekend tot verlies voor de schatkist. Bijgevolg draagt een weigering tot verrekening of teruggaaf van het bedrag van de verdwenen zegels, zoals uit de Nederlandse regeling volgt, daadwerkelijk ertoe bij de schatkist tegen inkomstenderving te beschermen.

11 — Ook vanuit het oogpunt van de berekening van de passende verzekering bevindt de aanvrager zich in een gunstiger positie dan de belastingdienst na afgifte van de zegels.

43. Het is algemeen bekend dat de handel in tabaksproducten met smokkel gepaard gaat en dat accijnszegels voor die producten gewilde goederen voor de illegale handel in tabaksproducten zijn. Het ligt echter voor de hand dat het voorkomen van fraude, ontduiking en misbruik een gerechtvaardigde doelstelling is, die een leidraad kan vormen voor de nationale bepalingen inzake het rechtsstelsel van de accijnszegels. [12] Die doelstellingen zijn ook relevant voor de vaststelling van de regeling van het geval dat zegels zoals in het onderhavige geval verdwenen zijn.

44. Zou het risico van verdwijning van de zegels aldus worden verdeeld, dat in casu de aanvrager van de zegels, namens en ten behoeve van wie die zegels bij PTT Post Filatelie zijn afgehaald, teruggaaf of verrekening van de voor die zegels voldane bedragen kan verkrijgen, dan zou dat misbruik in de hand werken. De aanvrager van de zegels zou niet geneigd zijn zorg te dragen voor de accijnszegels indien de verdwenen zegels door de Inspecteur automatisch werden vergoed of verrekend. Zoals de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen beklemtoont, zou de aanvrager van de zegels er zelfs bewust voor kunnen kiezen de zegels te doen verdwijnen om vervolgens aanspraak op de teruggaaf daarvan te maken.

45. Verzoekster stelt inderdaad dat het risico van misbruik in de bijzondere omstandigheden van het onderhavige geval zo gering is (met name omdat zij een afwijkende kleinhandelsprijs hanteert, de prijzen na de verdwijning van de zegels zijn gestegen en de prijzen na de invoering van de euro zijn omgerekend), dat het onevenredig zou zijn om elke teruggaaf of verrekening van de bij de aanvraag van de verdwenen zegels betaalde bedragen te weigeren.

46. In dit verband zij eraan herinnerd dat alle nationale autoriteiten die zijn belast met de toepassing van het gemeenschapsrecht, de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht in acht dienen te nemen. [13] Vaststaat dat „het evenredigheidsbeginsel volgens vaste rechtspraak van het Hof deel uitmaakt van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht". [14] Het moet door de lidstaten worden nageleefd bij de uitvoering van communautaire voorschriften. [15] Om vast te stellen of het Nederlandse stelsel van teruggaaf of verrekening van uit hoofde van accijns betaalde bedragen, waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft, zich met het

12 — Zie artikel 21, lid 2, tweede alinea, van de accijnsrichtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994 (PB L 365, blz. 46), dat luidt: „Onverminderd de bepalingen die zij vaststellen met het oog op een correcte toepassing van de bepalingen van dit artikel en ter voorkoming van fraude, ontduiking en misbruik, zorgen de lidstaten ervoor dat de merktekens geen belemmeringen voor het vrije verkeer van accijnsproducten doen ontstaan."

13 — Zie bijvoorbeeld arresten van 22 april 1988, Krücken (316/86, Jurispr. blz. 2213, punt 22), en 27 september 1979, Eridania (230/78, Jurispr. blz. 2749, punt 31).

14 — Arresten van 11 juli 1989, Schräder (265/87, Jurispr. blz. 2263, punt 21), en, meer recentelijk, 10 maart 2005, Tempelman en Van Schaijk (C-96/03 en C-97/03, Jurispr. blz. I-1895, punt 47).

15 — Zie in die zin arresten van 18 mei 2000, Rombi en Arkopharma (C-107/97, Jurispr. blz. I-3367, punt 65), en 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 44).

evenredigheidsbeginsel verdraagt, moet worden nagegaan of de middelen waarmee dit stelsel het gestelde doel beoogt te bereiken, passend zijn en niet verder gaan dan daarvoor noodzakelijk is. [16]

47. In dit verband vormt de Nederlandse vergoedingsregeling een passend middel ter verwezenlijking van het doel om de verdwijning van de zegels en het risico van hun latere misbruik te voorkomen, aangezien daarbij rekening wordt gehouden met de situatie van Heintz van Landewyck als degene die het best in staat is toezicht op die zegels te houden. Voorts gaat die regeling niet verder dan voor de bereiking van het gestelde doel noodzakelijk is. Het zou anders zijn indien deze regeling niet voorzag in de mogelijkheid van teruggaaf of verrekening wanneer de zegels in geval van overmacht of ongeval zijn vernietigd of definitief onbruikbaar gemaakt. Zo gezien, komt het mij voor dat de Nederlandse regeling van teruggaaf of verrekening van de accijnsbedragen in geval van verloren gaan van de zegels wél verenigbaar is met de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht en met name met het evenredigheidsbeginsel.

48. Ik geef het Hof derhalve in overweging de eerste vraag van de verwijzende rechter aldus te beantwoorden dat de bepalingen van richtlijn 92/12 er niet aan in de weg staan dat de lidstaten een wettelijke regeling toepassen volgens welke die staten de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels bij de aanvragers en de ontvangers van de zegels leggen, en die staten in omstandigheden als die van het onderhavige geval niet verplicht zijn het bij de aanvraag van de accijnszegels voldane bedrag aan accijns terug te geven of te verrekenen. Die wettelijke regeling verdraagt zich ook met het evenredigheidsbeginsel.

B — *Vragen betreffende de BTW*

49. Artikel 28 van de wet OB voorziet in een wijze van BTW-heffing op tabaksproducten waarbij wordt aangesloten bij die van de accijnsheffing, dat wil zeggen in één enkele fase, bij de uitslag uit een accijnsgoederenplaats (dan wel bij de invoer of de intracommunautaire verwerving). Het bedrag aan verschuldigde BTW dient evenals de accijns eenmalig zonder recht op vooraftrek te worden betaald door de aanvrager bij verkrijging van de accijnszegels.

50. Dit is een bijzondere regeling (in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn) die afwijkt van het normale gemeenschappelijke BTW-stelsel, dat in de Zesde richtlijn is neergelegd. Volgens die regeling wordt de BTW geheven bij de levering van de tabaksproducten. Een dergelijke afwijkende regeling heeft enerzijds de vereenvoudiging van de BTW-heffing tot doel, daar deze overeenkomstig de accijnssystematiek slechts in één schakel van de handelsketen van de tabaksproducten wordt geheven bij de uitslag uit

16 — Zie arrest van 7 december 1993, ADM Ölmühlen (C-339/92, Jurispr. blz. I-6473, punt 15), en arrest Tempelman en Van Schaijk, reeds aangehaald, punt 47.

een entrepot of bij invoer, en anderzijds de fraudebestrijding, daar de kleinhandel niet bij de belastingheffing wordt betrokken.

51. Vraag 2, sub a en b, heeft juist betrekking op het probleem van de toepasselijkheid van artikel 28 van de wet OB, omdat de bij dat artikel ingevoerde bijzondere regeling voor de BTW-heffing niet binnen de termijn als bedoeld in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn, zoals verlengd bij de Negende richtlijn, dus uiterlijk op 1 januari 1979 bij de Commissie is aangemeld.

1. Vraag 2, sub a

52. Hierbij rijst allereerst de vraag wat de gevolgen ervan zijn dat die regeling bij de Commissie te laat, namelijk op 12 juni 1979, is aangemeld.

53. Volgens verzoekster dient het verzuim om de afwijkende maatregel binnen de gestelde termijn mee te delen, dezelfde gevolgen mee te brengen als een verzuim van kennisgeving. Die afwijkende regeling is dus onwettig en kan niet worden toegepast op particulieren die zich op een dergelijke onregelmatigheid beroepen. Dat het Koninkrijk der Nederlanden die afwijkende regeling iets minder dan zes maanden na afloop van de termijn toch bij de Commissie heeft aangemeld, is in dit verband irrelevant. Ik kan mij bij die zienswijze niet aansluiten.

54. In artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn wordt niet formeel geregeld welke sanctie bij overschrijding van de daarbij gestelde termijn geldt. In die omstandigheden moet rekening worden gehouden met de aard en de strekking van het binnen de betrokken termijn te nemen besluit, en met de situatie van een adressaat wiens belangen zijn geschaad. [17]

55. Ik deel het standpunt van de Nederlandse regering en de Commissie, dat de betrokken termijn louter een ordetermijn is. Die kennisgeving dient er niet toe de instemming van de Commissie te verkrijgen maar eenvoudigweg haar in staat te stellen zich een oordeel over die maatregelen te vormen. Aangezien de kennisgeving inderdaad heeft plaatsgehad en de Commissie dus in staat was zich een oordeel over de betrokken afwijkende maatregelen te vormen en haar mening dienaangaande kenbaar te maken (wat zij heeft gedaan zonder dat zij enig probleem met die maatregelen heeft geconstateerd), kan de toepasselijkheid van die maatregelen niet ter discussie worden

17 — Zie naar analogie arrest van 27 januari 1988, Denemarken/Commissie (349/85, Jurispr. blz. 169, punt 19), waarin het Hof heeft verklaard: „Nu op de niet-naleving van deze termijn geen sanctie is gesteld, kan zij, gezien de aard van de beschikking tot goedkeuring van de rekeningen — die als voornaamste doel heeft, te verzekeren dat de door de nationale instanties aanvaarde uitgaven overeenkomstig de communautaire voorschriften werden gedaan — behoudens de aantasting van de belangen van een lidstaat slechts als een ordetermijn worden beschouwd."

gesteld. Het ligt anders zolang de Commissie geen mening over die maatregel heeft gegeven.

56. Het is inderdaad duidelijk dat een afwijkende maatregel, waarvan de Commissie niet volgens artikel 27, lid 5, op de hoogte is gebracht, niet van toepassing kan blijven. Zoals verzoekster in haar opmerkingen in herinnering brengt, wordt in het arrest van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland [18], verklaard dat „ook al mogen lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere afwijkende maatregelen toepasten teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen, deze op grond van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn handhaven, deze mogelijkheid slechts onder bepaalde voorwaarden geldt, waaronder de voorwaarde dat de Commissie vóór 1 januari 1978 van deze maatregelen op de hoogte moet zijn gebracht". [19]

57. Die rechtspraak houdt zich evenwel niet bezig met de meer specifieke vraag waarom het in casu gaat, namelijk wat de precieze gevolgen zijn van een daadwerkelijke kennisgeving die na afloop van de termijn heeft plaatsgehad. In dit verband kan een dergelijke overschrijding van de gestelde termijn niet zonder consequentie blijven voor de regering die te laat heeft gehandeld, anders zou het vanuit het oogpunt van de toepasselijkheid van de betrokken maatregel niets uitmaken of de maatregel vóór 1 januari 1979, dan wel maanden of misschien wel jaren later werd meegedeeld. Die termijnoverschrijding heeft dus tot gevolg dat de afwijkende maatregel niet kan worden toegepast op of tegengeworpen aan een belastingplichtige in de periode tussen het verstrijken van de termijn en het tijdstip na de mededeling waarop de Commissie haar standpunt ter zake van de betrokken maatregel kenbaar heeft gemaakt, en geen problemen heeft geconstateerd.

58. Ik geef het Hof derhalve in overweging vraag 2, sub a, aldus te beantwoorden dat artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn voorziet in een ordetermijn, en niet aldus moet worden uitgelegd dat een particulier een bijzondere wijze van belastingheffing buiten toepassing kan laten verklaren op grond dat de termijn waarbinnen de lidstaten het bestaan van die bijzondere wijze van heffing aan de Commissie moeten meedelen, is overschreden, wanneer de Commissie inderdaad de mogelijkheid heeft gehad zich een oordeel over de betrokken wijze van heffing te vormen en haar standpunt ter zake kenbaar te maken.

2. Vraag 2, sub b

59. Hoewel de toepassing van de door het Koninkrijk der Nederlanden meegedeelde bijzondere wijze van heffing van BTW op de tabaksproducten door de late aanmelding niet onmogelijk is geworden, en de Commissie geen probleem dienaangaande heeft opgeworpen, moet toch worden onderzocht of die afwijkende regeling verenigbaar is met de eisen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

18 — C-74/91, Jurispr. blz I-5437, punt 21.

19 — In dezelfde lijn zie arresten van 13 februari 1985, Direct Cosmetics (5/84, Jurispr. blz. 617, punt 22), en 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 33), waarin wordt gesteld: „Voorzover een afwijkende regeling niet is vastgesteld overeenkomstig artikel 27, dat de lidstaten een mededelingsplicht oplegt, kunnen de nationale belastingautoriteiten zich tegenover een belastingplichtige niet beroepen op een bepaling die afwijkt van de Zesde richtlijn."

60. Volgens artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn dienen immers de maatregelen die met het oog op de vereenvoudiging van de BTW-heffing zijn vastgesteld, te voldoen aan de in lid 1 van dat artikel omschreven specifieke voorwaarden. Zij „mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik".

61. Het staat buiten kijf dat de wijze van BTW-heffing door middel van accijnszegels in haar geheel beschouwd de heffing van BTW op tabaksproducten vereenvoudigt, aangezien de heffing in één enkel fase plaatsvindt. Bovendien wordt de BTW berekend op basis van de prijs voor de eindverbruiker. Zoals de Commissie in haar opmerkingen vaststelt, houdt derhalve de betrokken wijze van heffing in dat het BTW-bedrag gerelateerd is aan de prijs van de producten in het stadium van hun eindverbruik, zoals artikel 27, lid 1, vereist. Volgens dit afwijkende systeem van heffing van BTW door middel van een verplicht gebruik van accijnszegels en het verbod om de tabaksproducten aan de consumenten te verkopen tegen een andere dan de op de zegels vermelde kleinhandelsprijs, zal het betaalde bedrag aan belasting in beginsel strikt evenredig blijven aan de kleinhandelsprijzen van de tabaksfabrikaten, ongeacht het aantal transacties dat in de productie- en distributiefase van de tabaksproducten plaatsheeft. Bijgevolg is dit systeem in overeenstemming met de voorwaarden van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

62. De verwijzende rechter wijst er echter op dat aan de verenigbaarheid met de bij artikel 27, lid 1, in fine, vastgestelde specifieke voorwaarde wel wordt getwijfeld in het geval dat bijvoorbeeld producten in de tussen- of kleinhandel onverkocht blijven of verloren gaan, dan wel in het geval dat in de kleinhandel de tabaksproducten (onrechtmatig) voor een andere dan de op de zegels vermelde kleinhandelsprijs worden verkocht. Immers, in die uitzonderlijke situaties kan de fabrikant verplicht worden meer BTW af te dragen dan wanneer het bij de Zesde richtlijn ingevoerde normale gemeenschappelijke BTW-stelsel van toepassing zou zijn. Derhalve kan op goede gronden de vraag worden gesteld welke invloed een dergelijke afwijkende regeling op het bedrag aan belasting in het stadium van het eindverbruik heeft, en of die invloed inderdaad niet verder gaat dan de nagestreefde doelstellingen vereisen, te weten de vereenvoudiging van de belastingheffing, alsmede de bestrijding van fraude, ontduiking en misbruik.

63. In dit verband ben ik van mening dat niet met een beroep op kennelijk uitzonderlijke omstandigheden, zoals het geval dat tabaksproducten onverkocht blijven, dan wel het geval dat in de kleinhandel tabaksproducten onrechtmatig voor een andere dan de op de accijnszegels vermelde prijs worden verkocht, in het algemeen kan worden gesteld dat de heffing van de BTW in één enkele fase tegelijkertijd met de accijns door middel van accijnszegels in strijd is met de eis van artikel 27, lid 1, dat de betrokken vereenvoudigingsmaatregel „geen noemenswaardige invloed [mag] hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik". Ook

moet eraan worden herinnerd dat niet elke variatie tot gevolg kan hebben dat de afwijkende regeling onverenigbaar is met de bewoordingen van artikel 27, lid 1, maar alleen de variaties die wél noemenswaardig zijn. Doordat de door de afwijkende Nederlandse regeling veroorzaakte eventuele variaties uitzonderlijk zijn en niet algemeen en stelselmatig plaatsvinden, kan niet worden aangetoond dat zij in hun geheel tot noemenswaardige wijzigingen in de belastingbedragen in het stadium van het eindverbruik leiden.

65. De afwijkende regeling van de heffing van BTW door middel van de betrokken accijnszegels heeft tot doel, bij te dragen aan de vereenvoudiging van de belastingheffing en belastingfraude en -ontwijking te voorkomen. Die regeling, in haar geheel beschouwd, streeft dat doel na zonder verder te gaan dan daarvoor noodzakelijk is en vormt geen merkbare belemmering voor de verwezenlijking van de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

64. Bovendien moet erop worden gewezen dat volgens de rechtspraak van het Hof de in artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn bedoelde afwijkende nationale maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing of bestrijding van belastingfraude of ontwijking „slechts van de in artikel 11 van de richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de BTW mogen afwijken voorzover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel". [20] Alleen maatregelen die „noodzakelijk en geschikt zijn om het hiermee nagestreefde specifieke doel te bereiken, en [...] zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn", zijn toegestaan. [21]

66. Ik geef het Hof derhalve in overweging op vraag 2, sub b, van de verwijzende rechter te antwoorden dat artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een bijzondere wijze van belastingheffing ter zake van tabaksproducten, zoals die welke is vastgesteld in artikel 28 van de wet OB, verenigbaar is met de daarin gestelde eisen en in haar geheel beschouwd niet verder gaat dan voor de vereenvoudiging van de belastingheffing en de voorkoming van belastingfraude en -ontwijking noodzakelijk is.

3. Vraag 2, sub c

67. In vergelijking met de voorgaande vraag heeft deze laatste vraag van de Hoge Raad meer in het bijzonder betrekking op de verenigbaarheid van de regeling tot teruggaaf of verrekening van de bedragen aan BTW die zijn voldaan ter zake van de zegels die onder

20 — Arresten van 10 april 1984, Commissie / België (324/82, Jurispr. blz. 1861, punt 29), en 29 mei 1997, Skripalle (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847, punt 24), en British American Tobacco en Newman Shipping, reeds aangehaald, punt 44.

21 — Arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 43), en 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4271, punt 46).

de in de eerste vraag omschreven omstandigheden zijn verdwenen, met de Zesde richtlijn, in het bijzonder met artikel 27, leden 1 en 5.

68. Evenals bij de analyse in het kader van de eerste vraag van de verwijzende rechter, staat het feit dat de betrokken accijnszegels een intrinsieke waarde hebben en dat hun verdwijning een reëel risico van misbruik oplevert, ook centraal bij de beantwoording van de laatste vraag. Zoals blijkt uit de analyse van de twee voorgaande vragen, verzet het gemeenschapsrecht zich in casu er niet tegen dat de ter zake van tabaksproducten verschuldigde BTW wordt geheven door middel van accijnszegels. Doordat die zegels volgens hun eigen kenmerken en de daarin opgenomen vermeldingen de reeds genoemde intrinsieke waarde hebben, is het begrijpelijk dat de regeling van de verdeling van het risico van hun verdwijning gebaseerd is op het beginsel dat de verantwoordelijkheid wordt gelegd bij de aanvrager van de zegels, die deze zelf in ontvangst heeft genomen of dit door een andere persoon namens hem en te zijnen behoeve heeft laten doen, daar het gaat om degene die het best in staat is toezicht op de betrokken waardepapieren te houden.

69. De toepassing van een dergelijke regel inzake de verdeling van het risico van het verloren gaan van de zegels in de omstandigheden van het onderhavige geval komt een marktdeelnemer als Heintz van Landewyck, die buiten haar schuld zegels heeft verloren, weliswaar financieel zeer duur te staan, maar een dergelijke regel inzake risicoverdeling die het risico legt bij de ontvanger van de zegels die de daadwerkelijke controle daarover heeft, dient te worden beschouwd als een regel van algemene en abstracte aard. De pijnlijke financiële gevolgen voor de partij bij wie het risico ligt, zijn de logische consequentie van de toepassing van elke regel voor de verdeling van het risico van verlies van goederen in het bedrijfsleven. Dat kan niet betekenen dat een dergelijke algemene regel in strijd is met de Zesde richtlijn, met name met artikel 27, leden 1 en 5, daarvan.

70. Voorzover de regeling van het onderhavige geval voorziet in de niet-teruggaaf van verdwenen doch niet vernietigde zegels, kan deze stellig vanuit praktisch oogpunt leiden tot situaties van dubbele BTW-heffing ter zake van dezelfde tabaksproducten. Een dergelijke regeling is evenwel gerechtvaardigd om grotendeels dezelfde redenen als in het antwoord op de eerste vraag zijn gegeven. In dat geval is die regeling tot verdeling van het risico van verdwijning van de zegels en het eventuele latere misbruik daarvan ook gerechtvaardigd op grond dat „de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd". [22]

71. Nog een laatste vraag. De Commissie en verzoekster zijn van mening dat het arrest British American Tobacco en Newman Shipping (reeds aangehaald) relevant is voor de

22 — Arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76).

analyse van de onderhavige zaak en grond voor een bevestigend antwoord op vraag 2, sub c, zou opleveren. Aangezien het Hof in dat arrest heeft beslist dat diefstal van tabaksproducten uit een entrepot geen levering van goederen in de zin van de Zesde richtlijn vormt, zou dat des te meer gelden in geval van verloren gaan of diefstal van de voor diezelfde goederen bestemde accijnszegels.

72. Ik deel die mening niet. In het arrest British American Tobacco en Newman Shipping (reeds aangehaald) had de betrokken Belgische regeling tot gevolg dat diefstal van tabaksproducten als een belastbaar feit in de zin van de Zesde richtlijn werd beschouwd. Het Hof heeft dienaangaande voor recht verklaard dat een lidstaat een diefstal van accijnsgoederen niet binnen de in de Zesde richtlijn bedoelde categorieën van belastbare feiten kan brengen. [23]

73. De feiten en de in casu betrokken Nederlandse regeling verschillen echter duidelijk van de zaak British American Tobacco en Newman Shipping (reeds aangehaald). In laatstgenoemde zaak was de reden voor de betrokken afwijkende maatregel niet dat de eigenaar van de tabaksproducten moest worden aangespoord om toezicht daarop te houden. De maatregel zou volstrekt overbodig zijn ten aanzien van een eigenaar die, tenzij een aanwijzing voor medeplichtigheid aan de diefstal bestaat, vanzelfsprekend probeert het verloren gaan van zijn tabaksproducten te voorkomen, hetgeen ruimschoots volstaat om hem tot toezicht op de betrokken producten aan te sporen. In het geval van de verdwijning van accijnszegels daarentegen is de ontvanger van de zegels, bij gebreke van een regel die de aansprakelijkheid bij die ontvanger legt, zoals die welke in casu door de Nederlandse regering is vastgesteld, niet echt gemotiveerd om toezicht daarop te houden indien een eventuele verdwijning van de zegels zonder dat zij zijn vernietigd, zonder veel problemen tot een teruggaaf of een verrekening van de voor de aankoop daarvan voldane bedragen zou leiden. Gelet op dat verschil kan het argument worden afgewezen, dat uit het arrest British American Tobacco en Newman Shipping a fortiori zou volgen dat Heintz van Landewyck in de onderhavige zaak een recht op teruggaaf of op verrekening van de uit hoofde van de BTW betaalde bedragen dient te hebben.

74. Mijns inziens dient het Hof derhalve vraag 2, sub c, aldus te beantwoorden dat het ontbreken van een verplichting tot teruggave van de voor de accijnszegels betaalde bedragen die overeenkomen met de verschuldigde BTW-bedragen, in omstandigheden als die van het onderhavige geval, verenigbaar is met de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, daarvan.

23 — Zie punten 42 en 48 van dat arrest.

III — Conclusie

75. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„1. De bepalingen 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, staan er niet aan in de weg dat de lidstaten een wettelijke regeling toepassen volgens welke die staten de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels bij de aanvragers en de ontvangers van de zegels leggen, en die staten in omstandigheden als die van het onderhavige geval niet verplicht zijn het bij de aanvraag van de accijnszegels voldane bedrag aan accijns terug te geven of te verrekenen. Die wettelijke regeling verdraagt zich ook met het evenredigheidsbeginsel.

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, voorziet in een ordetermijn en moet derhalve niet aldus worden uitgelegd dat een particulier een bijzondere wijze van belastingheffing buiten toepassing kan laten verklaren op grond dat de termijn waarbinnen de lidstaten het bestaan van die bijzondere wijze van heffing aan de Commissie moeten meedelen, is overschreden, wanneer de Commissie inderdaad de mogelijkheid heeft gehad zich een oordeel over de betrokken wijze van heffing te vormen en haar standpunt ter zake kenbaar te maken.

3. Artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat een bijzondere wijze van belastingheffing ter zake van tabaksproducten, zoals die welke is vastgesteld in artikel 28 van de wet OB, verenigbaar is met de daarin gestelde eisen en in haar geheel beschouwd niet verder gaat dan voor de vereenvoudiging van de belastingheffing en de voorkoming van belastingfraude en -ontwijking noodzakelijk en evenredig is.

4. Het ontbreken van een verplichting tot teruggave van de voor de accijnszegels betaalde bedragen die overeenkomen met de verschuldigde BTW-bedragen, is in omstandigheden zoals die van het onderhavige geval, verenigbaar met de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 27, leden 1 en 5, daarvan."