HEINTZ VAN LANDEWIJCK

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

föredraget den 16 februari 2006 [1]

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) har genom denna begäran om förhandsavgörande ställt ett antal frågor till domstolen angående tolkningen av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor [2] och angående rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [3].

2. Detta mål rör beskattningen av tobaksprodukter, vilka är såväl mervärdesskattepliktiga som punktskattepliktiga. Sådana skatter anses tillföra statskassan intäkter och paradoxalt nog avskräcka rökare från att röka.

3. Målet rör närmare bestämt frågan huruvida ett bolag som saluför tobaksprodukter har rätt till återbetalning eller kvittning av belopp som erlagts för att förvärva skattemärken, vilka motsvarar den punktskatt och den mervärdesskatt som skall betalas, för det fall dessa skattemärken skulle försvinna innan de anbragts på tobaksprodukterna.

I — Tillämpliga bestämmelser, tvisten vid den nationella domstolen och de tolkningsfrågor som ställts till domstolen

A — *De relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

4. Punktskattedirektivet är enligt artikel 3.1 i detta direktiv tillämpligt på tobaksvaror. Artikel 6 i nämnda direktiv har följande lydelse:

"1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57 (nedan kallat direktiv 92/12/EEG eller punktskattedirektivet).

3 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28 (nedan kallat sjätte direktivet).

sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

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

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

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

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

5. I artikel 14.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Godkända lagerhavare skall befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsebara händelser eller force majeure och konstaterats av dem som bemyndigats av medlemsstaten i fråga. Under punktskatteuppskov skall de likaså befrias från skatt på förluster som sker under tillverkning och bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet. Varje medlemsstat skall fastställa de betingelser under vilka dessa skattebefrielser beviljas. Dessa skattebefrielser skall i samma mån tillämpas för de näringsidkare som avses i artikel 16 under transporten av varor under punktskatteuppskov."

6. I artikel 21.1 i nämnda direktiv föreskrivs att "[u]tan att det påverkar tillämpningen av artikel 6.1, får medlemsstaterna kräva att varor som släpps för konsumtion på deras territorium bär skattemärken eller nationella identifieringsmärken för fiskala ändamål".

7. I artikel 22.2 d i nämnda direktiv föreskrivs att "[p]unktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och således bär den statens skattemärke eller identifieringsmärke kan komma i fråga för

återbetalning av punktskatt från de skattemyndigheter som utfärdat skattemärkena eller identifieringsmärkena, förutsatt att dessa skattemyndigheter har konstaterat att märkena har makulerats."

8. I artikel 10 i rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror anges följande: [4]

"1. Senast under den sista etappen skall reglerna för uppbörd av punktskatten harmoniseras. Under de föregående etapperna skall punktskatten i princip tas ut med hjälp av skattemärken. Medlemsstater som tar ut punktskatten med hjälp av skattemärken måste göra dessa tillgängliga för tillverkare och affärsidkare i de andra medlemsstaterna. Om medlemsstaterna tar ut punktskatten på något annat sätt skall de se till att inget hinder, varken administrativt eller tekniskt, för den skull påverkar handeln medlemsstaterna emellan.

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

4 — EGT L 291, s. 40 (nedan kallat direktivet om tobaksvaror).

9. I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

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

2. införsel av varor."

10. I artikel 5.1 i sjätte direktivet anges att "[m]ed 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

11. I artikel 10 i detta direktiv anges följande:

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

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

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

..."

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

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

13. I artikel 27 i sjätte direktivet anges beträffande "förenklingsförfaranden" [5] dessutom följande:

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

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

...

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den

5 — I den lydelse som gällde före de ändringar som infördes genom rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EUT L 27, s. 44).

1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten."

14. Enligt rådets nionde direktiv 78/583/EEG av den 26 juni 1978 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter [6] gavs vissa medlemsstater rätt att genomföra sjätte direktivet senast den 1 januari 1979.

B — *Den nederländska lagstiftningen, omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna*

15. I artikel 1 i lagen om punktskatter (Wet op de accijns av den 31 oktober 1991, *Staatsblad*

"1. En skatt, kallad punktskatt, uttas på

...

f. tobaksprodukter.

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

16. I artikel 73.1 i denna lag anges att "[t]obaksprodukter skall vid tidpunkten för försäljningen till konsument eller införsel vara försedda med det punktskattemärke som föreskrivs för den ifrågavarande tobaksprodukten."

17. I artikel 76.1 och 76.2 i denna lag anges följande:

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

2. Under förutsättning att säkerhet ställs kan betalningen, med undantag från vad som anges i punkt 1, skjutas upp till den sista dagen i den tredje månaden som följer på den månad under vilken ansökan om punktskattemärkena gjordes."

6 — EGT L 194, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 71 (nedan kallat nionde direktivet).

18. Bolaget Heintz van Landewijck SARL (nedan kallat van Landewijck) bedriver i Luxemburg en grossisthandel med tobaksvaror och har för detta ändamål ett tillstånd som godkänd lagerhavare.

19. Den 6 oktober 1998 ingav van Landewijck till Belastingdienst/Douane te Amsterdam (skattemyndighetens tullkontor i Amsterdam, nedan kallat inspecteur) i enlighet med artikel 75 i punktskattelagen [7] två ansökningar om punktskattemärken för tobaksvaror. Bolaget uppdrog åt företaget Securicor Omega att leverera dessa skattemärken.

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

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

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

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

24. Inspecteur tolkade nämnda skrivelse som en begäran om återbetalning eller kvittning av det belopp som van Landewijck hade erlagt för de omtvistade skattemärkena som hade framställts i enlighet med artikel 79.3 i punktskattelagen jämte artikel 52 i förordningen om tillämpningen av denna lag. Inspecteur avslog denna begäran i ett beslut av den 30 januari 2001.

7 — I denna artikel föreskrivs att bland annat en godkänd lagerhållare för tobaksprodukter och det företag som anbringar punktskattemärken på tobaksprodukter utanför Nederländerna kan ansöka om punktskattemärken hos inspecteur.

25. I artikel 79.3 i punktskattelagen anges följande:

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

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

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

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

26. Nämnda artikel 79.3 har genomförts genom artikel 52 i förordning om tillämpningen av lagen om punktskatt (Uitvoeringsregeling accijns av den 20 december 1991 nr WV 91/440, *Nederlandse Staatscourant* 1991, 252, nedan kallad tillämpningsförordningen), i vilken det föreskrivs att det företag som ansökt om punktskattemärken kan få det belopp återbetalat som motsvaras av de skattemärken "som förlorats genom en olyckshändelse eller på grund av force majeure", under förutsättning, bland annat, att begäran om återbetalning inges inom en månad från dagen för förlusten och att förlusten utan dröjsmål anmälts till inspecteur med angivande av tidpunkten och platsen för förlusten samt orsaken till denna. I punkt 6 i denna artikel anges att återbetalning endast kan erhållas för förlorade skattemärken "i den mån punktskattebeloppet med säkerhet kan fastställas".

27. Inspecteur avslog den begäran om omprövning som van Landewijck hade ingett avseende det beslut som inspecteur hade fattat. Även det överklagande som ingavs mot detta beslut ogillades av Gerechtshof te Amsterdam. Denna domstol fann för det första att sökanden inte med tillräcklig säkerhet hade visat att skattemärkena inte längre existerade eller att risken för att de skulle användas igen var försumbar, varför skattemärkena inte kunde anses vara förlorade i den mening som avses i artikel 79.3 b i punktskattelagen.

28. Gerechtshof fann för det andra att ansökan om återbetalning av mervärdesskatten, med tillämpning av artikel 28 i mervärdesskattelagen (Wet op de omzetbelasting 1968, lag av den 28 juni 1968, *Staatsblad 1968*, s. 329, nedan kallad mervärdesskattelagen), skulle ogillas på samma grunder som

dem som motiverade ett avslag på begäran om återbetalning av punktskatten. [8]

29. Van Landewijck överklagade således denna dom till Hoge Raad, som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

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

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

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

c) Om fråga 2 b skall besvaras nekande, skall då sjätte direktivet, och särskilt artikel 27.1 och 27.5, tolkas så att det förhållandet att

8 — I artikel 28 i mervärdesskattelagen föreskrivs ett motsvarande sätt att uppbära mervärdesskatt på tobaksprodukter som det som tillämpas beträffande punktskatter. I bestämmelsen anges att den mervärdesskattesats som skall tillämpas på dessa produkter är 19/119-delar av det detaljhandelspris som utgör underlaget vid beräkningen av punktskatten och att denna mervärdesskatt inte är avdragsgill.

mervärdesskatt inte återbetalas under de förutsättningar som anges ovan i fråga 1 strider mot sagda direktiv?"

II — Bedömning

30. Detta mål väcker vid första anblicken en viss förvåning. Van Landewijck är i egenskap av godkänd lagerhavare för tobaksprodukter enligt nederländsk lagstiftning skyldig att delta i kedjeförvarandet för uppbörden av punktskatt och mervärdesskatt på tobaksprodukter, vilka skatter i sista hand skall bäras av konsumenten. Detta företag är härvid skyldigt att ansöka om och betala skattemärken samt anbringa dessa på tobaksprodukterna innan de lämnar upplagen.

31. Trots att van Landewijck till de nederländska skattemyndigheterna har betalat punktskatten och mervärdesskatten för tobaksprodukter som inte har lämnat upplaget har detta företag anmodats att betala denna skatteskuld två gånger. Van Landewijck är nämligen skyldigt att betala punktskatten och mervärdesskatten på nytt för att kunna saluföra dessa produkter.

32. Man skulle kunna tänka sig att det är fråga om den situation som avses med ordspråket "den som betalar till fel mottagare får betala två gånger", men så är inte fallet här. Det framgår av beslutet om hänskjutande att det inte råder någon tvekan om att van Landewijck faktiskt har betalat den punktskatt och den mervärdesskatt som skulle betalas enligt tillämplig nederländska rätt för att få saluföra de ifrågavarande tobaksprodukterna. Dubbelbeskattningen beror i detta fall på att skattemärkena, som visar att punktskatten och mervärdesskatten har betalats, har försvunnit spårlöst under transitförfarandet, och van Landewijck är tvunget att betala en andra gång för att erhålla nya skattemärken för att kunna föra ut de ifrågavarande tobaksprodukterna från upplaget.

33. För att ta reda på om en sådan skyldighet är förenlig med direktiven om punktskatt och mervärdesskatt är det nödvändigt att avgöra huruvida skattemärkena har ett inneboende värde som särskiljer dem från vanliga papper genom vilka det intygas att van Landewijck har betalat ett visst belopp till inspecteur.

34. Såväl den nederländska regeringen, den tyska regeringen, Europeiska gemenskapernas kommission som van Landewijck är i detta hänseende överens om att det föreligger en risk — som enligt Van Landewijck är mycket liten men inte desto mindre förefintlig — att utomstående tillägnar sig de försvunna skattemärkena och använder dem på ett bedrägligt sätt. Dessa utom-

stående personer kan nämligen anbringa skattemärkena på tobaksprodukter som exempelvis insmugglats eller stulits från ett upplag utan skattemärken [9] så att det framstår som om punktskatt och mervärdesskatt har betalats. Skattemärkena har ett inneboende värde just på grund av att de, om de kommer bort, kan användas för mycket konkreta olagliga ändamål av de utomstående personer som tillägnar sig dem. En sådan risk skulle inte föreligga om skattemärkena var vanliga handlingar som utvisade att betalning hade erlagts för en viss skuld mellan två personer som klart angavs på varje skattemärke. Detta är emellertid inte fallet eftersom skattemärkena endast innehåller tre specifika uppgifter, nämligen slaget eller arten av de ifrågavarande tobaksprodukterna (exempelvis cigaretter, cigarrer), antalet exemplar eller kvantiteten samt detaljhandelspriset.

35. I förevarande fall medför skattemärkenas värde att deras försvinnande (utan att man med säkerhet vet om de har förstörts) nödvändigtvis ger upphov till ett problem avseende vem av van Landewijck och den nederländska skattemyndigheten som skall stå risken för att skattemärkena används på ett rättsstridigt sätt. I nederländsk rätt löses detta problem på samma sätt oavsett om det är fråga om punktskatt eller mervärdesskatt. I båda fallen saknas det normativa bestämmelser som ger van Landewijck en möjlighet att erhålla ersättning eller kvittning för punktskatt och mervärdesskatt som betalats i förevarande situation.

9 — Den situation som låg till grund för dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping (REG 2005, s. I-7077), var just en stöld av tobaksprodukter utan skattemärken från ett upplag.

36. Jag avser att besvara frågorna i den ordning som de har ställts av Hoge Raad och inleder således med frågan angående avslaget på begäran om återbetalning av punktskatt. Därefter skall jag behandla problemet med avslaget på begäran om återbetalning av mervärdesskatt.

A — *Den första frågan*

37. Problemet med fördelningen av risken för en förlust av skattemärkena regleras inte i vare sig direktivet om punktskatt eller det om tobaksvaror. I artiklarna 21 respektive 10.1 i dessa direktiv anges endast att medlemsstaterna har möjlighet att använda skattemärken som ett sätt att uppbära punktskatter på tobaksvaror.

38. I princip är det ingenting som hindrar att en medlemsstat antar regler angående problemet med fördelningen av risken för att skattemärken försvinner och att de därefter, som en följd av detta, används på ett rättsstridigt sätt. I nederländsk rätt föreskrivs således, med undantag för de fall som avses i artikel 79.3 i punktskattelagen och artikel 52 i tillämpningsförordningen, [10] att risken för förlust av skattemärken och en påföljande

10 — Enligt artikel 79 i den nederländska punktskattelagen skulle van Landewijck ha haft rätt till ersättning eller kvittning för den betalda punktskatten om bolaget hade kunnat visa att de ifrågavarande skattemärkena hade förstörts. Detta är begripligt eftersom det i ett sådant fall, men inte om skattemärkena endast hade förkommit, inte föreligger någon risk för en rättsstridig användning av skattemärkena.

rättsstridig användning skall, såsom i förevarande fall, bäras av den som ansökt om skattemärkena och i vars namn och för vars räkning de har avhämtats från PTT Post Filatelie. Detta företag, som har skattemärkena inom sin kontrollsfär, anses i nederländsk rätt vara bäst lämpat att undvika att risken för en rättsstridig användning inte blir verklighet, eller åtminstone skydda sig mot den genom att teckna en försäkring eller vidta andra åtgärder. Det är sannolikt fråga om en fördelningsregel som grundar sig på tanken att låta den part bära ansvaret som är bäst lämpad att övervaka skattemärkena. [11]

39. Även om det framstår som uppenbart att gemenskapslagstiftaren har velat ge medlemsstaterna fria händer vad gäller fördelningen av risken för att skattemärkena försvinner, innebär det emellertid inte att alla sätt att lösa denna fråga därmed är förenliga med punktskattedirektivet och de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, bland annat proportionalitetsprincipen.

40. Sökandena har gjort gällande att eftersom skattemärkena endast kan användas på ett bedrägligt sätt av utomstående gör statskassan inte någon ytterligare förlust avseende punktskatter då de som begår denna typ av gärning i allmänhet aldrig har haft för avsikt att betala punktskatt på de tobaksprodukter som de saluför. Jag kan inte följa detta resonemang.

41. Det är riktigt att van Landewijck gör en större ekonomisk förlust än inspecteur om den ekonomiska risken vilar på detta företag. Om skattemyndigheten bär risken för att de försvunna skattemärkena kommer att användas på ett rättsstridigt sätt innebär det nämligen inte automatiskt att staten förlorar intäkter avseende den punktskatt som motsvaras av de försvunna skattemärkena, eftersom det inte är helt säkert att alla skattemärkena kommer att användas på ett rättsstridigt sätt.

42. Om skattemärken kan användas på ett olagligt sätt skapar det givetvis under alla omständigheter tillfällen för en rättsstridig användning. [12] Även om man utgår från att det är mer eller mindre sannolikt (men alltid mindre än hundra procents sannolikhet) att en rättsstridig användning av skattemärkena faktiskt äger rum, medför enbart det förhållandet att skattemärken blir tillgängliga för en sådan rättsstridig användning naturligtvis förluster för statskassan. Följaktligen bidrar faktiskt ett avslag på en begäran om kvittning eller återbetalning av det belopp som motsvarar de försvunna skattemärkena, som blir följden av de nederländska bestämmelserna, till att undvika förluster av intäkter för statskassan.

11 — Även med hänsyn till beräkningen av en lämplig försäkring befinner sig denna part i en mycket bättre situation än skattemyndigheten efter det att skattemärkena har levererats till sökanden.

12 — Det är ofta tillfället som gör tjuven.

43. Det är allmänt känt att handeln med tobaksprodukter påverkas av smuggling och att skattemärken är mycket eftersökta för illegal handel med tobaksprodukter. Det är uppenbart att det är motiverat att förhindrandet av bedrägeri, skatteundandragande och missbruk styr den nationella lagstiftningen avseende den rättsliga ordningen för skattemärken. [13] Detta syfte är också relevant för att fastställa den ordning som är tillämplig för det fall skattemärkena försvinner, såsom är fallet i förevarande mål.

44. En ordning för fördelning av risken för att skattemärkena försvinner som i ett fall som det förevarande, som tillåter den som ansökt om skattemärkena, för vars räkning och i vars namn dessa märken har hämtats vid PTT Post Filatelie, att erhålla återbetalning av eller kvitta de belopp som erlagts för dessa skattemärken, skulle främja missbruk. Den som ansökt om skattemärken skulle inte ha något incitament att vara aktsam med punktskattemärkena om enbart det förhållandet att märkena försvinner gav rätt till återbetalning från eller en kvittningsrätt hos inspecteur. Såsom den nederländska regeringen även har påpekat i sina skriftliga yttranden skulle den som ansökt om skattemärken till och med uppsåtligen kunna låta dessa försvinna för att därefter begära återbetalning.

45. Sökanden har visserligen gjort gällande att risken för ett rättsstridigt användande är så liten med hänsyn till de särskilda omständigheterna i förevarande fall (bland annat på grund av det avvikande detaljhandelspris som används, den höjning av priset som ägt rum efter det att skattemärkena försvunnit och omräkningen av priset efter införandet av euro) att det skulle vara oproportionerligt att inte bevilja en återbetalning eller en kvittningsrätt för det belopp som erlagts i samband med ansökan avseende de försvunna skattemärkena.

46. I detta hänseende skall det erinras om att de allmänna gemenskapsrättsliga principerna måste beaktas av varje nationell myndighet som tillämpar gemenskapsrätten. [14] Domstolen har fastslagit att "proportionalitetsprincipen ... ingår bland gemenskapsrättens allmänna principer". [15] Denna princip måste således iakttas av medlemsstaterna när de genomför gemenskapsrättsliga bestämmelser. [16] För att avgöra om den nederländska ordningen för återbetalning eller kvittning av erlagd punktskatt, som utgör föremålet för denna tolkningsfråga, är förenlig med proportionalitetsprincipen, är det nödvändigt att kontrollera om de åtgärder som följer av

13 — Se artikel 21.2 andra stycket i punktskattedirektivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 (EGT L 365, s. 46 ; svensk specialutgåva, område 9, volym 3, s. 3), där det anges att "[m]edlemsstaterna skall, utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som kan införas i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av denna artikel och för att förhindra bedrägeri, skatteundandragande eller missbruk, se till att dessa märken inte skapar hinder för den fria rörligheten för punktskattebelagda varor".

14 — Se, exempelvis, dom av den 26 april 1988 i mål 316/86, Krücken (REG 1988, s. 2213), punkt 22, och av den 27 september 1979 i mål 230/78, Eridania (REG 1979, s. 2749; svensk specialutgåva, volym 4, s. 513), punkt 31.

15 — Dom av den 11 juli 1989 i mål 265/87, Schräder (REG 1989, s. 2263; svensk specialutgåva, volym 10, s. 97), punkt 21, och, mer nyligen, dom av den 10 mars 2005 i de förenade målen C-96/03 och C-97/03, Tempelman och van Schaijk (REG 2005, s. I-1895), punkt 47.

16 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 maj 2000 i mål C-107/97, Rombi och Arkopharma (REG 2000, s. I-3367), punkt 65, och av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 44.

denna ordning är lämpliga för att uppnå det eftersträvade syftet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. [17]

47. Den nederländska ordningen för återbetalning utgör i detta hänseende en åtgärd som är lämpad för att uppnå syftet att undvika att skattemärken försvinner och risken för att de därefter används på ett bedrägligt sätt, eftersom den tar hänsyn till Van Landewijcks ställning såsom den part som är mest lämpad att övervaka skattemärkena. Dessutom går denna ordning inte utöver gränserna för vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Detta skulle inte vara fallet om det inte fanns någon möjlighet till återbetalning eller kvittning när skattemärkena på grund av force majeure eller en olyckshändelse har förstörts eller blivit helt obrukbara. Av denna anledning anser jag att den nederländska ordningen för återbetalning eller kvittning av punktskatten vid förlust av skattemärken är förenlig med de allmänna gemenskapsrättsliga principerna och i synnerhet med proportionalitetsprincipen.

48. Jag föreslår således att domstolen besvarar den första frågan som har ställts av den hänskjutande domstolen på så sätt att bestämmelserna i direktiv 92/12 inte utgör hinder för medlemsstaterna att tillämpa en rättslig ordning enligt vilken det ekonomiska ansvaret för en förlust av skattemärken skall bäras av den som ansökte om och tog emot skattemärkena och enligt vilken medlemsstaterna inte är skyldiga att återbetala eller tillåta kvittning av den punktskatt som erlagts i samband med ansökan om skattemärken under sådana omständigheter som dem i det förevarande fallet. Denna ordning är även förenlig med proportionalitetsprincipen.

B — *Frågorna angående mervärdesskatt*

49. Enligt artikel 28 i mervärdesskattelagen skall mervärdesskatten på tobaksprodukter uppbäras på ett liknande sätt som det som är tillämpligt för punktskatter, det vill säga i ett enda skede, nämligen i samband med att produkterna lämnar ett upplag avsett för punktskattepliktiga produkter (eller i samband med import eller förvärv inom gemenskapen). Den mervärdesskatt som skall betalas skall liksom punktskatten erläggas vid ett enda tillfälle i samband med att den som ansökt om punktskattemärken erhåller dessa och utan att det föreligger någon rätt för nämnda sökande att göra avdrag för dessa belopp.

50. Denna ordning är en undantagsordning (i den mening som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet) i förhållande till det normala gemenskapssystemet för uppbärande av mervärdesskatt enligt sjätte direktivet. Enligt detta direktiv skall mervärdesskatten betalas i samband med leveransen av tobaksprodukterna. En sådan undantagsordning har till syfte dels att förenkla uttaget av mervärdesskatt, eftersom den enbart uttas i ett enda skede av försäljningskedjan för tobakspro-

17 — Se dom av den 7 december 1993 i mål C-339/92, ADM Ölmühlen (REG 1993, s. I-6473), punkt 15, och domen i det ovannämnda målet Tempelman och van Schaijk, punkt 47.

dukter, nämligen i samband med att produkterna lämnar ett upplag eller i samband med import, på samma sätt som gäller enligt punktskattesystemet, dels att bekämpa bedrägerier eftersom detaljhandeln inte deltar i förfarandet för att uppbära mervärdesskatten.

51. Frågorna 2a och 2b, som hänskjutits till domstolen, rör just problemet huruvida artikel 28 i mervärdesskattelagen är tillämplig med hänsyn till att den särskilda ordning för uppbärande av mervärdesskatt som införts genom denna artikel inte har anmälts till kommissionen inom den frist som föreskrivs i artikel 27.5 i sjätte direktivet i dess lydelse enligt nionde direktivet, det vill säga den 1 januari 1979.

1. Fråga 2a

52. Den första frågan som uppkommer rör följderna av att anmälan av nämnda ordning till kommissionen gjordes för sent, nämligen den 12 juni 1979.

53. Enligt sökanden får det förhållandet att anmälan av undantagsåtgärder inte har gjorts inom den föreskrivna fristen samma följder som om någon anmälan inte hade gjorts. Denna undantagsordning är således rättsstridig och kan inte tillämpas gentemot enskilda som åberopar en sådan felaktighet. Det förhållandet att Konungariket Nederländerna faktiskt anmälde denna undantagsordning till kommissionen knappt sex månader efter det att fristen hade gått ut saknar betydelse i detta hänseende. Jag delar inte denna åsikt.

54. Artikel 27.5 i sjätte direktivet innehåller inte formellt någon sanktionsåtgärd vid ett överskridande av den i artikeln föreskrivna fristen. Under dessa förhållanden är det nödvändigt att beakta såväl arten och syftet med det beslut som skall antas inom den ifrågavarande fristen som situationen för den som beslutet är riktat till och vars intressen har åsidosatts. [18]

55. Jag delar den nederländska regeringens och kommissionens åsikt att den ifrågavarande fristen endast är en ordningsfrist. Syftet med en sådan anmälan är inte att erhålla kommissionens godkännande utan enbart att göra det möjligt för den sistnämnda att utvärdera dessa åtgärder. Med hänsyn till att anmälan faktiskt har skett och att kommissionen således har givits tillfälle att utvärdera undantagsåtgärderna och tillkännage sin ståndpunkt härvidlag (vilket kommissionen gjorde utan att finna några problem med dessa åtgärder), kan tillämplig-

18 — Se, analogt, dom av den 27 januari 1988 i mål 349/85, Danmark mot kommissionen (REG 1988, s. 169), punkt 19, i vilken domstolen fastslog att "då det inte föreskrivs någon sanktionsåtgärd vid en överträdelse av denna frist, kan den med hänsyn till arten av beslutet om avslut av räkenskaper, vars huvudsakliga syfte är att säkerställa att de nationella myndigheternas utgifter har utbetalats i enlighet med de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, endast anses vara en ordningsfrist, med undantag för det fall en medlemsstats intressen har åsidosatts".

heten av dessa åtgärder inte ifrågasättas. Bedömningen hade blivit annorlunda om kommissionen inte hade tillkännagett någon ståndpunkt avseende denna åtgärd.

56. Det är nämligen uppenbart att en undantagsåtgärd som inte har anmälts till kommissionen enligt artikel 27.5 inte kan fortsätta att vara tillämplig. Sökanden har i sina yttranden erinrat om dom av den 27 oktober 1992 i målet kommissionen mot Tyskland [19] i vilken domstolen fastslog att "även om artikel 27.5 i sjätte direktivet tillåter medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpade särskilda undantagsåtgärder i förenklingssyfte att bibehålla dessa åtgärder är denna möjlighet endast tillgänglig på vissa villkor, däribland skyldigheten att anmäla dessa åtgärder till kommissionen före den 1 januari 1978". [20]

57. Denna rättspraxis rör emellertid inte den specifika frågan i förevarande fall, det vill säga vilka närmare följder det medför att en anmälan faktiskt äger rum efter fristen. Ett sådant överskridande av den föreskrivna fristen kan inte komma att sakna följder för den regering som gjort sig skyldig till försening. I annat fall skulle det sakna betydelse för den ifrågavarande åtgärdens tillämplighet om den anmäldes före den 1 januari 1979 eller flera månader eller kanske år senare. Ett sådant överskridande av fristen får således till följd att undantagsåtgärden inte kan tillämpas eller göras gällande mot en enskild från det att fristen går ut till och med den tidpunkt då anmälan sker och kommissionen tillkännager sin ståndpunkt avseende den ifrågavarande åtgärden utan att finna att den medför några problem.

58. Jag föreslår således att domstolen besvarar fråga 2a så, att artikel 27.5 i sjätte direktivet innehåller en ordningsfrist som inte skall tolkas på det sättet att en enskild kan få det fastställt att särskilda åtgärder för uttag av mervärdesskatt inte är tillämpliga med åberopande av att den frist har överskridits inom vilken medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om förekomsten av en sådan särskild åtgärd för uttag av skatt, eftersom kommissionen faktiskt har haft möjlighet att utvärdera den ifrågavarande åtgärden för skatteuttag och tillkännage sin ståndpunkt angående denna.

2. Fråga 2.b

59. Trots att den försenade anmälan inte påverkar tillämpligheten av den särskilda åtgärden för uttag av mervärdesskatt på tobaksprodukter, som utgjorde föremålet för Nederländernas anmälan, och kommissionen inte ansåg att det förelåg några problem med denna åtgärd, är det nödvändigt att undersöka huruvida denna undantagsordning är förenlig med kraven i artikel 27.1 i sjätte direktivet.

19 — Dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland (REG 1992, s. I-5437), punkt 21.

20 — För ett liknande resonemang, se dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617), punkt 22, och av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), punkt 33, i vilka domstolen fastställde att "[i] den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 27, vilken ålägger medlemsstaterna en anmälningsskyldighet, kan de nationella skattemyndigheterna inte gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse som är ett undantag från sjätte direktivets system".

60. I artikel 27.5 i sjätte direktivet föreskrivs nämligen att de åtgärder som antas i syfte att förenkla uttaget av mervärdesskatt skall vara förenliga med de särskilda krav som uppställts i punkt 1 i denna artikel. Dessa åtgärder "får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet".

61. Det är onekligen så att uttaget av mervärdesskatt med användande av skattemärken sammantaget förenklar uttaget av mervärdesskatt på tobaksprodukter, eftersom uttaget sker i endast ett led. Dessutom beräknas mervärdesskatten på grundval av det pris som den slutliga konsumenten betalar. Såsom kommissionen har påpekat i sina yttranden innebär det ifrågavarande uttagssättet att den mervärdesskatt som skall betalas beräknas på det pris som produkterna har i det slutliga konsumtionsledet, vilket är ett krav enligt artikel 27.1. I denna undantagsordning för uttag av mervärdesskatt, som föreskriver en obligatorisk användning av punktskattemärken och förbud att till konsumenterna sälja tobaksprodukter till ett annat pris än det detaljhandelspris som anges på skattemärkena, förblir den skatt som betalas i princip strikt proportionell till detaljhandelspriset på tobaksvarorna oberoendet av antalet transaktioner som äger rum under tobaksprodukternas tillverknings- och distributionsprocess. Det framkommer inte att detta system har några brister vad gäller förenligheten med de krav som uppställs i artikel 27.1 i sjätte direktivet.

62. Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att för det fall produkterna exempelvis förblir osålda, eller försvinner i grossist- eller detaljhandeln eller när tobaksprodukterna i detaljhandeln (olagligt) säljs till ett annat pris än det som anges på skattemärkena, uppkommer emellertid tvivel angående förenligheten med det särskilda krav som uppställts i artikel 27.1 *in fine*. I dessa särskilda situationer kan tillverkaren bli skyldig att betala mer mervärdesskatt än vad han skulle ha betalat om det normala gemenskapssystemet för uttag av mervärdesskatt enligt sjätte direktivet hade varit tillämpligt. Av denna anledning är det motiverat att ställa sig frågan vilken inverkan en sådan undantagsordning har på den skatt som ska betalas i det slutliga konsumtionsledet och huruvida detta system inte faktisk går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade syftena, det vill säga förenkla skatteuttaget samt bekämpa bedrägeri, skatteundandragande och missbruk.

63. Jag anser att man i detta hänseende inte bör grunda sig på uppenbart exceptionella omständigheter såsom det fall då tobaksprodukterna förblir osålda eller att det sker en olaglig försäljning i detaljhandeln där tobaksprodukterna säljs till ett annat detaljhandelspris än det som anges på skattemärkena för att därvid komma till den allmänna slutsatsen att ordningen för uttag av mervärdesskatt med användning av skattemärken, varvid uttaget sker i ett enda skede i samband med uttaget av punktskatt, inte uppfyller kravet i artikel 27.1 att den berörda förenklingsåtgärden "inte mer än i ringa utsträckning [får] påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet". Det skall även påpekas att det inte är all

påverkan som kan medföra att en undantagsordning inte är förenlig med lydelsen i artikel 27.1 utan enbart påverkan som inte är ringa. Eftersom den eventuella påverkan som kan bli följden av den nederländska undantagsordningen utgör undantag och denna påverkan inte äger rum på ett allmänt och systematiskt sätt går det inte att visa att de sammantaget medför mer än ringa förändringar av det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

64. Det skall vidare påpekas att det följer av domstolens rättspraxis att de nationella undantagsåtgärder som avses i artikel 27.5 i sjätte direktivet, vilka syftar till att förenkla skatteuttaget eller bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande, "[inte] kan ... föreskriva undantag från regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt enligt artikel 11 i sjätte direktivet utom då detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte". [21]. Endast sådana åtgärder tillåts som är "nödvändiga och ändamålsenliga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas med dem och om de i minsta möjliga utsträckning påverkar sjätte direktivets mål och principer". [22]

65. Förevarande undantagsordning för uttag av mervärdesskatt med användande av skattemärken syftar till att förenkla skatteuttaget och förhindra bedrägerier och skatteundandragande. Vid en helhetsbedömning av denna ordning kan det konstateras att den säkerställer att detta syfte uppnås utan att gå utöver vad som är nödvändigt i detta hänseende och att den inte förhindrar genomförandet av de syften som eftersträvas i sjätte direktivet.

66. Jag föreslår således att domstolen besvarar den tredje frågan som ställts av den hänskjutande domstolen så, att artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en särskild åtgärd för uttag av mervärdesskatt på tobaksprodukter, som den som införts genom artikel 28 i mervärdesskattelagen, är förenlig med de krav som uppställts i förstnämnda artikel och går inte, sett i sin helhet, längre än vad som är nödvändigt för att förenkla uttaget av skatten och förhindra bedrägeri och skatteundandragande.

3. Fråga 2c

67. I förhållande till föregående fråga rör den sista frågan, som ställts av Hoge Raad, mer specifikt huruvida ordningen för återbetalning eller kvittning av den mervärdesskatt som betalats för de försvunna skattemärkena är förenlig med sjätte direktivet och

21 — Dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (REG 1984, s. 1861), punkt 29, och av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (REG 1997, s. I-2847), punkt 24, samt domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping, punkt 4.

22 — Dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, (REG 2000, s. I-7013), punkt 43, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-4271), punkt 46.

i synnerhet med artikel 27.1 och 27.5 under de omständigheter som beskrivits i den första frågan.

68. Liksom vid den bedömning som jag gjort beträffande den första frågan, som har ställts av den hänskjutande domstolen, spelar det förhållandet att de ifrågavarande skattemärkena har ett värde i sig och att deras försvinnande medför en verklig risk för att de används på ett bedrägligt sätt även en central roll för besvarandet av den sista frågan. Av bedömningen avseende de två föregående frågorna följer att gemenskapsrätten i förevarande fall inte utgör ett hinder för att använda skattemärken för att uppbära den mervärdesskatt som skall betalas på tobaksprodukter. Med hänsyn till att dessa skattemärken till följd av sina egenskaper och de uppgifter som är angivna på dem har, som nämnts ovan, ett värde i sig, är det förståeligt att ordningen för fördelning av risken för att de försvinner grundas på principen att ansvaret läggs på den som ansöker om skattemärkena och som tar emot dem, antingen personligen eller genom en annan person för sökandens räkning och i sökandens namn, eftersom det är denna person som är bäst lämpad att övervaka de ifrågavarande värdena.

69. Tillämpningen av en sådan regel för fördelning av risken för förlust av skattemärkena under de föreliggande omständigheterna medför visserligen mycket betydande ekonomiska konsekvenser för en ekonomisk aktör som van Landewijck, vilken har förlorat skattemärkena utan att det går att hävda att detta företag är ansvarigt. En sådan regel för fördelning av risken som medför att mottagaren av skattemärkena får bära denna eftersom denne har den faktiska kontrollen över dessa får anses utgöra en generell och abstrakt regel. Att de ekonomiska följderna för den part som får bära risken är betungande är en logisk följd av tillämpningen av en fördelningsregel avseende risken för förlust av egendom i affärslivet. Detta innebär inte att en sådan allmän regel strider mot sjätte direktivet och särskilt artikel 27.1 och 27.5 i detta direktiv.

70. En sådan ordning som den förevarande, som föreskriver att skattemärken som försvunnit men inte förstörts inte kan bli föremål för återbetalning, kan i praktiken visserligen ge upphov till situationer då mervärdesskatt uttas två gånger för samma tobaksprodukter. En sådan ordning är emellertid motiverad av skäl som i hög grad sammanfaller med dem som anges i svaret på den första frågan. Mot denna bakgrund är ordningen för fördelning av risken för förlust av skattemärkena och en eventuell senare bedräglig användning av dem även motiverad med hänsyn till att "bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet". [23]

71. Slutligen uppkommer en sista fråga. Kommissionen och sökanden anser att

23 — Dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337), punkt 76.

domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping är relevant för att bedöma förevarande mål och att den motiverar ett jakande svar på denna sista fråga. Eftersom domstolen i denna dom fastslog att stöld av tobaksprodukter från ett skatteupplag inte utgör en leverans av varor i den mening som avses i sjätte direktivet, gäller det i ännu högre grad vid förlust eller stöld av skattemärken som är avsedda för sådana varor.

72. Jag delar inte denna ståndpunkt. I domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping medförde den ifrågavarande belgiska lagstiftningen att en stöld av tobaksprodukter ansågs utgöra skattepliktig transaktion i den mening som avses i sjätte direktivet. Domstolen fastslog i detta hänseende att en medlemsstat inte kunde göra stöld av punktskattepliktiga produkter till en skattepliktig transaktion enligt sjätte direktivet. [24]

73. De faktiska omständigheterna och den nederländska lagstiftningen skiljer sig i förevarande fall dock väsentligt från omständigheterna i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping. I det målet motiverades inte den ifrågavarande undantagsåtgärden av ett incitament för ägaren till tobaksprodukterna att övervaka dem. Ett sådant incitament skulle vara fullkomligt överflödigt i förhållande till en ägare som, såvida det inte finns en indikation på att denne har deltagit i bedrägeri eller stöld, helt naturligt försöker undvika förlust av sina tobaksprodukter, vilket ju är ett mer än tillräckligt incitament för att övervaka de berörda produkterna. Vad däremot gäller försvunna skattemärken skulle det, i avsaknad av en regel som gör mottagaren av skattemärkena ansvarig i likhet med den regel som den nederländska regeringen antagit i förevarande fall, inte finnas något verksamt incitament för mottagaren av skattemärkena att övervaka dem för det fall skattemärkenas eventuella försvinnande utan att de förstörts skulle göra det möjligt att på ett enkelt sätt erhålla återbetalning eller kvittning av det belopp som erlagts för köpet av dem. En sådan skillnad medför att det inte finns något fog för argumentet att det dessutom av den ovannämnda domen i målet British American Tobacco och Newman Shipping skulle följa att van Landewijck i förevarande fall har rätt till återbetalning eller kvittning av de belopp som erlagts avseende mervärdesskatt.

74. Jag anser således att domstolen bör besvara fråga 2c så, att det är förenligt med sjätte direktivet, och särskilt med artikel 27.1 och 27.5 i detta direktiv, att det, under de omständigheter som föreligger i detta mål, saknas en skyldighet att återbetala det belopp som erlagts för punktskattemärkena och som motsvarar mervärdesskatten.

24 — Se punkterna 42 och 48 i denna dom.

III — Förslag till avgörande

75. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som har ställts av Hoge Raad på följande sätt:

"1) Bestämmelserna i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor utgör inte hinder för medlemsstaterna att tillämpa en rättslig ordning enligt vilken det ekonomiska ansvaret för en förlust av skattemärken skall bäras av den som ansökte om och tog emot skattemärkena och enligt vilken medlemsstaterna inte är skyldiga att återbetala eller tillåta kvittning av den punktskatt som erlagts i samband med ansökan om skattemärken under sådana omständigheter som dem i det förevarande fallet. Denna ordning är även förenlig med proportionalitetsprincipen.

2) Artikel 27.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund innehåller en ordningsfrist som således skall tolkas på det sättet att en enskild inte kan få det fastställt att särskilda åtgärder för uttag av mervärdesskatt inte är tillämpliga med åberopande av att den frist har överskridits inom vilken medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om förekomsten av en sådan särskild åtgärd för uttag av skatt, eftersom kommissionen faktiskt har haft möjlighet att utvärdera den ifrågavarande åtgärden för skatteuttag och tillkännage sin ståndpunkt angående denna.

3) Artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att en särskild åtgärd för uttag av mervärdesskatt på tobaksprodukter, som den som införts genom artikel 28 i mervärdesskattelagen, är förenlig med de krav som uppställts i förstnämnda artikel och går inte, sett i sin helhet, längre än vad som är nödvändigt och proportionerligt för att förenkla uttaget av skatten och förhindra bedrägeri och skatteundandragande.

4) Det är förenligt med sjätte direktivet, och särskilt med artikel 27.1 och 27.5 i detta direktiv, att det, under de omständigheter som föreligger i detta mål, saknas en skyldighet att återbetala det belopp som erlagts för punktskattemärkena och som motsvarar mervärdesskatten."