

Zaak C-489/09

Vandoorne NV

tegen

Belgische Staat

(verzoek van het Hof van Beroep te Gent om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5 – Maatstaf van heffing – Vereenvoudigingsmaatregelen – Tabaksfabrikaten – Fiscale bandjes – Eenmalige heffing van btw bij bron – Leverancier die tussenpersoon is – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling van prijs – Weigering van teruggaaf van btw”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Afwijkende nationale maatregelen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5)

De artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling volgens welke, ingeval ter vereenvoudiging van de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en ter voorkoming van belastingfraude en ontwijking met betrekking tot tabaksfabrikaten deze belasting door middel van fiscale bandjes in één keer en bij de bron wordt geheven ten laste van de fabrikant of de invoerder van deze producten, de leveranciers die als tussenpersoon handelen in een volgende fase van de keten van opeenvolgende leveringen, het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde wordt ontzegd in geval van niet-betaling van de prijs van deze producten door de afnemer.

Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn verzet zich immers alleen tegen maatregelen die een noemenswaardige invloed kunnen hebben op het bedrag van de belasting die in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is. In bepaalde omstandigheden, zoals wanneer producten verloren gaan, onverkocht blijven dan wel onrechtmatig tegen een andere dan de op de fiscale bandjes vermelde kleinhandelsprijs worden verkocht, kan de fabrikant of de invoerder in het kader van voornoemde afwijkende regeling ertoe worden verplicht, een hoger bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde af te dragen dan wanneer het geharmoniseerde gemeenschappelijke stelsel inzake de heffing van de deze belasting van toepassing zou zijn, waarbij de loutere mogelijkheid dat dergelijke omstandigheden zich voordoen, echter niet volstaat om aan te nemen dat deze regeling een noemenswaardige invloed zou kunnen hebben op het belastingbedrag dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is. Een vereenvoudigingsmaatregel impliceert naar de aard ervan immers een meer globale aanpak dan de regel die hij vervangt, en stemt derhalve niet noodzakelijk overeen met de exacte situatie van iedere belastingplichtige.

Aangezien leveranciers die als tussenpersoon handelen, geen belasting over de toegevoegde waarde over de leveringen van tabaksfabrikaten hoeven te betalen, kunnen zij bovendien geen

aanspraak maken op teruggaaf ervan op grond van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn in geval van niet-betaling van de prijs van deze leveringen door de afnemer. In dit opzicht is het niet relevant dat het bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde dat door de fabrikant of de invoerder bij de bron is voldaan door middel van fiscale bandjes, uit economisch oogpunt is begrepen in de prijs van de leveringen aan deze leveranciers. Dit gegeven doet immers niet af aan het feit dat deze leveranciers volgens de regels inzake de belasting over de toegevoegde waarde geen enkele belastingschuld hebben.

Aangezien bij een dergelijke regeling van vereenvoudigde heffing van de belasting over de toegevoegde waarde het bedrag aan deze belasting die door middel van fiscale bandjes is voldaan door de fabrikant of de invoerder, niet gerelateerd is aan de door elke leverancier daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie, maar aan de prijs van de producten in het stadium van het eindverbruik, wordt de maatstaf van heffing overigens niet verlaagd door het verlies van de schuldvordering van een als tussenpersoon handelende leverancier, jegens zijn medecontractant.

Wanneer wordt toegestaan dat een leverancier die als tussenpersoon handelt, in het kader van een dergelijke regeling tot vereenvoudiging van de belasting over de toegevoegde waarde teruggaaf van een deel of zelfs van het volledige bedrag van deze belasting kan verkrijgen wanneer de afnemer de prijs van de leveringen niet betaalt, zou ten slotte het gevaar bestaan dat zowel de heffing van de deze belasting aanzienlijk wordt bemoeilijkt als fraude en misbruik in de hand worden gewerkt, terwijl vereenvoudiging van de heffing van deze belasting en voorkoming van dergelijke fraude en ontwijking luidens artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn precies de met deze regeling nagestreefde doelstellingen vormen. Bijgevolg is het feit dat een leverancier die als tussenpersoon handelt, het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde wordt ontzegd in geval van niet-betaling door de afnemer van de prijs van de aan hem geleverde tabaksfabrikaten, een inherent gevolg van een dergelijke regeling, die tot doel en gevolg heeft, overeenkomstig de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgestelde criteria de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde te vereenvoudigen en belastingfraude en ?ontwijking met betrekking tot deze producten te voorkomen

(cf. punten 30-31, 38-40, 43, 45-46 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

27 januari 2011 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5 – Maatstaf van heffing – Vereenvoudigingsmaatregelen – Tabaksfabrikaten – Fiscale bandjes – Eenmalige heffing van btw bij bron – Leverancier die tussenpersoon is – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling van prijs – Weigering van teruggaaf van btw”

In zaak C-489/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Beroep te Gent (België) bij beslissing van 17 november 2009, ingekomen bij het Hof op 30 november 2009, in de procedure

Vandoorne NV

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (rapporteur) en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de opmerkingen van:

- Vandoorne NV, vertegenwoordigd door D. Blommaert, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J. C. Halleux als gemachtigden,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB L 27, blz. 44; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vandoorne NV (hierna: „Vandoorne”) en de Belgische Staat over de weigering van laatstgenoemde om deze vennootschap teruggaaf te verlenen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over leveringen van tabaksfabrikaten die de medecontractant van deze vennootschap niet heeft betaald.

Toepasselijke bepalingen

Regeling van de Unie

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Aan de [btw] 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.”

4 Artikel 5, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

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

5 In hoofdstuk VII, „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, bepaalt artikel 10 van deze richtlijn:

„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. [...]”

6 Artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat behoort tot hoofdstuk VIII, „Maatstaf van heffing”, luidt als volgt:

„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.

In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, kunnen de lidstaten evenwel van deze regel afwijken.”

7 Artikel 27 van diezelfde richtlijn bepaalt onder hoofdstuk XV, „Vereenvoudigingsmaatregelen”:

„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 de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.

[...]

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 vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel

hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde.”

8 Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), die van toepassing is op tabaksfabrikaten, bepaalt in artikel 6, lid 1, dat de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik, meer bepaald bij de fabricage of de invoer van deze producten buiten een schorsingsregeling.

9 Artikel 10 van richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB L 291, blz. 40) luidt als volgt:

„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.”

Nationale regeling

10 Artikel 77, § 1, 7°, van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-wetboek”) bepaalt:

„Onverminderd de toepassing van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004, wordt de belasting die geheven werd van een levering van goederen, van een dienst of van een intracommunautaire verwerving van een goed tot het beloop van het passende bedrag teruggegeven:

[...]

7° wanneer de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan.”

11 Artikel 58, § 1, van het btw-wetboek bepaalt:

„Ten aanzien van de in België ingevoerde, in de zin van artikel 25 ter verworven of geproduceerde tabaksfabrikaten, wordt de belasting geheven telkens wanneer voor die fabrikaten, overeenkomstig de wets- of verordeningsbepalingen ter zake, Belgisch accijns moet worden voldaan. De belasting wordt berekend op de prijs vermeld op het fiscale bandje of indien geen prijs is bepaald, over de maatstaf van heffing van de accijns.

[...]

De geheven belasting is de belasting verschuldigd ter zake van de invoer, de intracommunautaire verwerving en de levering van tabaksfabrikaten.

De Koning regelt de heffing van de belasting ter zake van tabaksfabrikaten en bepaalt wie tot de voldoening ervan gehouden is.”

12 Artikel 58, § 1, van het btw-wetboek was op het moment van de vaststelling van de Zesde

richtlijn van kracht. Overeenkomstig artikel 27, lid 5, van deze richtlijn heeft het Koninkrijk België deze bepaling op 19 december 1977 ter kennis van de Commissie gebracht. Deze kennisgeving luidde als volgt:

„B. Voldoening van de belasting in een voorgaande fase.

1. Tabaksfabrikaten

Teneinde de controle op de heffing van de btw te vergemakkelijken, wordt de btw die verschuldigd is ter zake van de leveringen van tabaksfabrikaten voldaan over de consumentenprijs, samen met de accijns, bij de aanschaffing van de fiscale bandjes door de fabrikant of de invoerder. In de latere fasen wordt geen btw geheven, maar wordt uiteraard ook geen aftrek toegepast. Alle verkopen van tabaksfabrikaten worden inclusief belasting gefactureerd.”

13 Koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992, blz. 28086) bepaalt:

„Artikel 1

De [btw] op tabaksfabrikaten tabakssurrogaten daaronder begrepen, die in België worden ingevoerd, worden verworven in de zin van artikel 25 ter van het [btw-wetboek] of worden geproduceerd, is opeisbaar op hetzelfde tijdstip als de accijns.

Het bedrag van de overeenkomstig artikel 58, § 1, van het [btw-wetboek] berekende belasting wordt door de schuldenaar van de accijns betaald aan de ontvanger die bevoegd is voor de heffing van de accijns.

[...]

Artikel 2

In afwijking van artikel 5, 8° en 9°, van het koninklijk besluit nr. 1 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde worden de leveringen van tabaksfabrikaten gefactureerd tegen een prijs inclusief belasting. Bovendien moet op de factuur de vermelding voorkomen: „Tabaksfabrikaten: btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar’.”

14 Artikel 6 van de wet van 10 juni 1997 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (*Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 1997, blz. 19836) bepaalt dat de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot het verbruik, meer bepaald bij de fabricage of de invoer van deze producten buiten een schorsingsregeling.

15 Artikel 10 bis van de wet van 3 april 1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (*Belgisch Staatsblad* van 16 mei 1997, blz. 12105) bepaalt dat het bedrag aan accijns, bijzondere accijns en btw moet worden betaald bij de levering van de fiscale kentekens.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

16 Vandoorne is als btw-plichtige geregistreerd voor de economische activiteit van groothandel in tabaksfabrikaten. Zij handelt bij de verkoop van deze producten aldus als tussenpersoon tussen de fabrikanten en/of de invoerders enerzijds en de verkopers en/of kleinhandelaars anderzijds.

17 Blijkens het aan het Hof overgelegde dossier waren op de tabaksfabrikaten die aan

Vandoorne werden geleverd voor de uitoefening van haar activiteit, de fiscale bandjes overeenkomstig artikel 58, § 1, van het btw-wetboek en de bepalingen van koninklijk besluit nr. 13 reeds aangebracht door haar leveranciers die fabrikant of invoerder van deze producten zijn.

18 Vaststaat dat op de facturen die voor deze leveringen aan Vandoorne werden uitgereikt, overeenkomstig artikel 2 van dat koninklijk besluit de vermelding „Tabaksfabrikaten: btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar” was aangebracht en het bedrag aan btw dus niet afzonderlijk was vermeld. Voor de leveringen van diezelfde producten die Vandoorne aan haar medecontractant heeft gedaan, is dezelfde vermelding aangebracht en is het btw-bedrag dus niet afzonderlijk vermeld.

19 In haar btw-aangifte voor het eerste kwartaal van 2006 heeft Vandoorne de belastingadministratie verzocht om teruggaaf van de btw betreffende leveringen van tabaksfabrikaten aan Capitol BVBA (hierna: „Capitol”) nadat de schuldvordering voor deze leveringen door het faillissement van Capitol op 14 maart 2005 definitief verloren was gegaan.

20 De belastingadministratie heeft dat verzoek afgewezen op grond dat over deze leveringen geen btw was aangerekend omdat de btw over de betrokken producten overeenkomstig artikel 58, § 1, van het btw-wetboek door de fabrikant bij wijze van eenmalige heffing was voldaan samen met de accijns.

21 Bij vonnis van 8 oktober 2008 heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de vordering van Vandoorne eveneens ongegrond verklaard.

22 Het Hof van Beroep te Gent, waarbij hoger beroep is ingesteld, stelt zoals de Belgische Staat vast dat in casu overeenkomstig artikel 58, § 1, van het btw-wetboek en de bepalingen van koninklijk besluit nr. 13 geen btw was geheven in de handelsfase tussen Vandoorne en Capitol daar de btw, samen met de accijns, integraal bij de bron was geheven ten laste van de fabrikant of de invoerder, en dat voor de leveringen aan eerstgenoemde vennootschap geen factuur was uitgereikt waarop de btw als een afzonderlijk onderdeel van de prijs was vermeld, zodat zij de btw niet in aftrek had gebracht. Ook op de door Vandoorne aan Capitol uitgereikte factuur was de btw niet afzonderlijk vermeld, hetgeen erop wijst dat de btw bij de bron was voldaan en niet aftrekbaar is. Artikel 77, § 1, van het btw-wetboek voorziet evenwel slechts in de mogelijkheid tot „teruggaaf” van de btw „die geheven werd van een levering van goederen”.

23 Deze rechterlijke instantie vraagt zich echter af of toepassing van de vereenvoudigingsmaatregel van artikel 27 van de Zesde richtlijn tot gevolg kan hebben dat een dergelijke leverancier die als tussenpersoon handelt, het recht op teruggaaf van de btw wordt ontzegd door het feit dat de btw in de door hem betaalde prijs is begrepen. Ook al impliceert de regeling dat de btw haar identiteit verliest zodra de fabrikant of de invoerder de fiscale bandjes heeft aangebracht, kan immers niet worden ontkend dat in elke volgende handelsfase het bedrag aan btw volledig wordt doorbetaald zonder dat de belastingplichtige recht op aftrek heeft. Wanneer een leverancier die als tussenpersoon handelt, een schuldvordering jegens zijn medecontractant verloren ziet gaan, is er een overeenstemmend bedrag aan btw dat hij niet kan innen, hoewel hij datzelfde bedrag aan btw aan zijn eigen leverancier heeft betaald.

24 Daarop heeft het Hof van Beroep te Gent de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is de Belgische wetgeving, in het bijzonder artikel 58, § 1 jo artikel 77, § 1, 7°, [van het btw-wetboek], wel of niet in overeenstemming met artikel 27 van de Zesde richtlijn [...] dat de lidstaten toelaat om vereenvoudigingsmaatregelen te nemen en/of met artikel 11, C, lid 1, van diezelfde richtlijn die het recht op teruggaaf van btw toelaat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling,

door het feit dat die nationale wetgeving (1) voor de levering van tabaksfabrikaten een vereenvoudiging van de heffing van de btw invoert door een enige heffing aan de bron op te leggen, en (2) het recht op teruggaaf van btw wegens geheel of gedeeltelijk verloren gaan van de prijs niet verleent aan de belastingplichtigen in de verschillende tussenschakels die btw op die tabaksfabrikaten gedragen hebben?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

25 Vooraf zij eraan herinnerd dat het Hof zich in het kader van de procedure krachtens artikel 267 VWEU niet kan uitspreken over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het recht van de Unie. Het Hof is daarentegen wel bevoegd om de nationale rechter alle uitleggingselementen betreffende dit recht te verschaffen, aan de hand waarvan hij deze verenigbaarheid ter beslechting van de voor hem aanhangige zaak kan beoordelen (zie met name arresten van 5 juli 2007, *Fendt Italiana*, C-145/06 en C-146/06, Jurispr. blz. I-5869, punt 30, en 9 maart 2010, *ERG e.a.*, C-379/08 en C-380/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25).

26 Bijgevolg dient de prejudiciële vraag aldus te worden begrepen dat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of de artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke ingeval de btw door middel van fiscale bandjes, in één keer en bij de bron wordt geheven ten laste van de fabrikant of de invoerder van tabaksfabrikaten, de leveranciers die als tussenpersoon handelen in een volgende fase van de keten van opeenvolgende leveringen, het recht op teruggaaf van de btw wordt ontzegd in geval van niet-betaling van de prijs van deze producten door de afnemer.

27 In dit verband zij eraan herinnerd dat de in artikel 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn bedoelde afwijkende nationale maatregelen, die zijn toegestaan „teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of ontwijking te voorkomen”, strikt moeten worden uitgelegd en slechts van de in artikel 11 van deze richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de btw mogen afwijken voor zover dit strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel (zie 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). Zij moeten bovendien noodzakelijk en geschikt zijn ter verwezenlijking van het ermee nagestreefde specifieke doel en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de Zesde richtlijn (arresten van 19 september 2000, *Ampafrance en Sanofi*, C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 60, en 29 april 2004, *Sudholz*, C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 46).

28 In casu blijkt dat, net als de Nederlandse regeling waarover het ging in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 juni 2006, *Heintz van Landewijck* (C-494/04, Jurispr. blz. I-5381, punten 24, 44, 54 en 62), de afwijkende regeling zoals die is vervat in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling waardoor de btw kan worden geheven door middel van fiscale bandjes, tot doel en gevolg heeft zowel fraude en misbruik te voorkomen als de heffing van de belasting te vereenvoudigen, zodat deze belasting dankzij deze afwijkende regeling kan worden geheven in één enkele fase van de handelsketen van de producten, doordat de btw samen met de accijns wordt geheven voordat het belastbare feit uit hoofde van artikel 10 van de Zesde richtlijn plaatsvindt. Deze regeling ziet dus op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, in dier voege dat het samenvalt met dat van de accijnsheffing (zie arrest van 14 juli 2005, *British American Tobacco en Newman Shipping*, C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punten 45 en 46).

29 Voorts staat vast dat, net als volgens de Nederlandse regeling waarover het ging in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest *Heintz van Landewijck* (punt 55), volgens deze regeling, zoals blijkt uit zowel artikel 58, § 1, van het btw-wetboek als de inhoud van de door het

Koninkrijk België krachtens artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn gedane en in punt 12 van het onderhavige arrest weergegeven kennisgeving, het bedrag van de verschuldigde btw aan de prijs van de producten in het stadium van hun eindverbruik wordt gerelateerd, waarbij dit bedrag wordt bepaald op de door de verbruiker te betalen kleinhandelsprijs.

30 Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn verzet zich enkel tegen maatregelen die een noemenswaardige invloed kunnen hebben op het bedrag van de belasting die in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is (zie arrest van 12 juli 1988, *Direct Cosmetics en Laughtons Photographs*, 138/86 en 139/86, Jurispr. blz. 3937, punt 52, en arrest *Heintz van Landewijck*, reeds aangehaald, punt 57).

31 In bepaalde omstandigheden, zoals wanneer producten verloren gaan, onverkocht blijven, dan wel onrechtmatig tegen een andere dan de op de fiscale bandjes vermelde kleinhandelsprijs worden verkocht, kan de fabrikant of de invoerder, in het kader van een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, echter ertoe worden verplicht, een hoger bedrag aan btw af te dragen dan wanneer het geharmoniseerde gemeenrechtelijke stelsel inzake de heffing van de btw van toepassing zou zijn, waarbij de loutere mogelijkheid dat dergelijke omstandigheden zich voordoen, echter niet volstaat om aan te nemen dat deze regeling een noemenswaardige invloed zou kunnen hebben op het belastingbedrag dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is (zie in die zin arrest *Heintz van Landewijck*, reeds aangehaald, punten 56-58). Een vereenvoudigingsmaatregel impliceert naar zijn aard immers een meer globale aanpak dan de regel die hij vervangt, en stemt derhalve niet noodzakelijk overeen met de exacte situatie van iedere belastingplichtige (arrest *Sudholz*, reeds aangehaald, punt 62).

32 Bijgevolg voldoet een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, aan de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgestelde criteria en gaat zij om dezelfde redenen niet verder dan voor de vereenvoudiging van de heffing van de btw en voor de bestrijding van belastingfraude en ?ontwijking noodzakelijk is (zie in die zin arrest *Heintz van Landewijck*, reeds aangehaald, punten 58 en 59).

33 In haar schriftelijke opmerkingen voert Vandoorne evenwel aan dat deze regeling in strijd is met de artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn doordat geen recht op teruggaaf van de btw bestaat in geval van niet-betaling van de prijs. Artikel 27 van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de lidstaten in afwijking van de algemene regel die bepaalt dat de btw wordt geheven in elk stadium van de economische keten, de btw in één keer bij de bron kunnen heffen, staat enkel toe dat nationale maatregelen worden genomen ter vereenvoudiging van de heffing van de btw teneinde belastingfraude of ?ontwijking te voorkomen. Aangezien elke uitzondering strikt moet worden uitgelegd, kan een dergelijke afwijking evenwel geen invloed hebben op de andere btw-regels, zoals die betreffende de teruggaaf van deze belasting. Overigens veroorzaakt het verlies van de schuldvordering dat Vandoorne ondergaat, precies dezelfde schade als een normale belastingplichtige zou ondervinden wanneer het gefractioneerde btw-stelsel van toepassing zou zijn, aangezien volgens de betrokken afwijkende regeling elke tussenschakel de btw draagt die is begrepen in de prijs die wordt betaald aan zijn leverancier van tabaksfabrikaten.

34 Met dit betoog kan niet worden ingestemd.

35 Zoals blijkt uit punt 28 van het onderhavige arrest, staat immers vast dat de btw over tabaksfabrikaten volgens een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, door middel van fiscale bandjes, in één keer en, vervroegd, bij de bron wordt geheven enkel ten laste van de fabrikant of de invoerder van deze producten, en wel samen met de accijnsheffing voordat het belastbare feit uit hoofde van artikel 10 van de Zesde richtlijn plaatsvindt.

36 Leveranciers die, zoals Vandoorne in het hoofdgeding, na de fabrikant of de invoerder als tussenpersoon handelen in de keten van opeenvolgende leveringen van deze producten, hoeven bijgevolg bij de levering door hun eigen leverancier geen voorbelasting te betalen waarvoor zij op grond van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn recht op onmiddellijke en volledige aftrek kunnen hebben, en bovendien zijn zij bij de levering van deze producten aan hun eigen afnemer zelf geen btw in een later stadium verschuldigd op grond van artikel 10, lid 2, van deze richtlijn.

37 In een situatie als die in het hoofdgeding staat dus vast dat, zoals in punt 18 van het onderhavige arrest reeds is opgemerkt, de facturen voor deze verschillende leveringen overeenkomstig artikel 2 van koninklijk besluit nr. 13, dat in punt 13 van dit arrest is aangehaald, het bedrag aan btw niet afzonderlijk vermelden, doch een prijs inclusief de btw die is voldaan door de fabrikant of de invoerder, samen met de opgave „Tabaksfabrikaten: btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar”.

38 Aangezien leveranciers die als tussenpersoon handelen, in deze omstandigheden geen btw over de leveringen van tabaksfabrikaten hoeven te betalen, kunnen zij geen aanspraak maken op teruggaaf ervan op grond van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn in geval van niet-betaling van de prijs van deze leveringen door de afnemer.

39 In dit opzicht is het niet relevant dat het bedrag aan btw dat door de fabrikant of de invoerder bij de bron is voldaan door middel van fiscale bandjes, uit economisch oogpunt is begrepen in de prijs van de leveringen aan deze leveranciers. Dit gegeven doet immers niet af aan het feit dat deze leveranciers volgens de btw-regels geen enkele belastingschuld hebben.

40 Aangezien bij een regeling van vereenvoudigde heffing van de btw zoals die in het hoofdgeding, het bedrag aan btw die door middel van fiscale bandjes is voldaan door de fabrikant of de invoerder, niet gerelateerd is aan de door elke leverancier daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie, maar – zoals in punt 29 van onderhavig arrest reeds is vastgesteld – aan de prijs van de producten in het stadium van het eindverbruik, wordt de maatstaf van heffing bovendien niet verlaagd door het verlies van de schuldvordering van een leverancier die, zoals in het hoofdgeding, als tussenpersoon handelt, jegens zijn medecontractant.

41 Derhalve dient te worden vastgesteld dat teruggaaf aan een dergelijke leverancier die als tussenpersoon handelt, van btw in geval van niet-betaling, door de afnemer, van de prijs van de leveringen van tabaksfabrikaten, anders dan als voorwaarde is gesteld in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, een noemenswaardige invloed zou hebben op het bedrag van de belasting dat in het stadium van het eindverbruik verschuldigd is en bijgevolg op de in dat stadium geheven belastingopbrengsten van de lidstaat. Dit zou temeer het geval zijn, wanneer het verzoek om teruggaaf van de btw zou slaan op het volledige bedrag dat is betaald door de fabrikant of invoerder van de tabaksfabrikaten, aangezien de door hen vervroegd betaalde belasting volledig drukt op de prijs die elke leverancier die als tussenpersoon handelt, aan zijn medecontractant in rekening brengt.

42 Zoals de Commissie in haar opmerkingen erop heeft gewezen, kunnen deze producten, gelet op de aard ervan, echter wellicht nog worden verkocht aan de eindverbruikers, met name – zoals in een geval als dat in het hoofdgeding – door de vertegenwoordiger van de failliet verklaarde afnemer. Dus valt niet uit te sluiten dat deze producten in strijd met het beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel worden verbruikt zonder dat de verschuldigde belasting geheel of gedeeltelijk aan de schatkist is betaald.

43 Wanneer wordt toegestaan dat een leverancier die als tussenpersoon handelt, in het kader van een dergelijke regeling teruggaaf van een deel van de btw of zelfs van het volledige btw-

bedrag kan verkrijgen wanneer de afnemer die met name stelt dat hij onvermogen is, de prijs van de leveringen niet betaalt, zou bovendien het gevaar bestaan dat zowel de heffing van de btw aanzienlijk wordt bemoeilijkt als fraude en misbruik in de hand worden gewerkt, zoals de Belgische en de Tsjechische regering in hun schriftelijke opmerkingen hebben aangevoerd, terwijl vereenvoudiging van de heffing van de btw en voorkoming van dergelijke fraude en ontwijking luidens artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn precies de met deze regeling nagestreefde doelstellingen vormen (zie naar analogie arrest Heintz van Landewijck, reeds aangehaald, punten 43, 62 en 65, en arrest van 13 december 2007, BATIG, C-374/06, Jurispr. blz. I-11271, punt 39).

44 Zoals het Hof reeds heeft opgemerkt, leent de sigarettenmarkt zich bij uitstek voor de ontwikkeling van illegale handel [zie arresten van 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco, C-491/01, Jurispr. blz. I-11453, punt 87, en 29 april 2004, British American Tobacco, C-222/01, Jurispr. blz. I-4683, punt 72, en arrest BATIG, reeds aangehaald, punt 34].

45 Derhalve is het feit dat een leverancier die, zoals Vandoorne, als tussenpersoon handelt, het recht op teruggaaf van de btw wordt ontzegd in geval van niet-betaling door de afnemer van de prijs van de aan hem geleverde tabaksfabrikaten, een inherent gevolg van een regeling als die in het hoofdgeding, die tot doel en gevolg heeft, overeenkomstig de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgestelde criteria de heffing van de btw te vereenvoudigen en belastingfraude en ?ontwijking met betrekking tot deze producten te voorkomen.

46 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke ingeval ter vereenvoudiging van de heffing van de btw en ter voorkoming van belastingfraude en ?ontwijking met betrekking tot tabaksfabrikaten deze belasting door middel van fiscale bandjes, in één keer en bij de bron wordt geheven ten laste van de fabrikant of de invoerder van deze producten, de leveranciers die als tussenpersoon handelen in een volgende fase van de keten van opeenvolgende leveringen, het recht op teruggaaf van de btw wordt ontzegd in geval van niet-betaling van de prijs van deze producten door de afnemer.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 11, C, lid 1, en 27, leden 1 en 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke ingeval ter vereenvoudiging van de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde en ter voorkoming van belastingfraude en ?ontwijking met betrekking tot tabaksfabrikaten deze belasting door middel van fiscale bandjes, in één keer en bij de bron wordt geheven ten laste van de fabrikant of de invoerder van deze producten, de leveranciers die als tussenpersoon handelen in een volgende fase van de keten van opeenvolgende leveringen, het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde wordt ontzegd in geval van niet-betaling van de prijs van deze producten door de afnemer.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.