

Mål C-489/09

Vandoorne NV

mot

Belgische Staat

(begäran om förhandsavgörande från Hof van beroep te Gent)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5 – Beskattningsunderlag – Förenklingsförfaranden – Tobaksvaror – Skattemärken – Uttag av mervärdesskatt som sker vid ett enda tillfälle, nämligen vid källan – Mellanliggande leverantör – Betalning som helt eller delvis uteblir – Beslut att inte återbetala mervärdesskatt”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Nationella åtgärder som avviker från gemenskapsreglerna

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5)

Artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5 i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 2004/7, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som – genom att föreskriva att mervärdesskatteuttaget ska ske genom skattemärken vid ett enda tillfälle vid källan, det vill säga hos tillverkaren eller importören av tobaksvaror, för att förenkla mervärdesskatteuttaget och bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande med avseende på sådana varor – utesluter rätten för mellanliggande leverantörer i ett senare leveransled att få mervärdesskatt återbetald om köparen inte betalar priset för dessa tobaksvaror.

Artikel 27.1 i sjätte direktivet utgör nämligen endast hinder för åtgärder som i mer än ringa utsträckning påverkar skattebeloppet som uppbärs i det sista konsumtionsledet. Tillverkaren eller importören kan visserligen, under vissa omständigheter, såsom att varan försvinner, säljs med förlust eller säljs olovligt till ett annat pris än det detaljhandelspris som anges på skattemärkena, vara skyldig att – inom ramen för ett sådant angivet system – betala ett högre mervärdesskattebelopp än det som skulle ha betalats om de harmoniserade mervärdesskattebestämmelserna hade tillämpats. Enbart möjligheten att sådana omständigheter inträffar är emellertid inte tillräckligt för att detta system, i mer än ringa utsträckning, ska anses påverka det skattebelopp som ska betalas i det sista konsumtionsledet. Det ska nämligen tillstås att en förenklingsåtgärd till sin natur innebär ett mer övergripande förhållningssätt än vad som är fallet med den bestämmelse som den ersätter, och den är alltså inte nödvändigtvis anpassad för varje skattskyldig persons exakta förhållanden.

Mot denna bakgrund är de mellanliggande leverantörerna inte skyldiga att betala mervärdesskatt på leveranser av tobaksvaror. De kan därför inte med framgång ansöka om återbetalning av denna skatt enligt artikel 11 C.1 i sjätte direktivet om köparen inte erlägger betalning för priset på dessa leveranser. Det saknar därvid betydelse att det mervärdesskattebelopp som betalats vid källan av tillverkaren eller importören genom skattemärken är inkluderat – i ekonomiskt hänseende

– i priset för leveranserna till dessa leverantörer. Detta förhållande föranleder nämligen inte någon annan bedömning än att nämnda leverantörer inte har någon skatteskuld enligt mervärdesskattebestämmelserna.

När det sedan gäller ett system där det är fråga om förenklat uttag av mervärdesskatt, konstaterar domstolen följande. Det mervärdesskattebelopp som betalats av tillverkaren eller av importören genom skattemärken är inte kopplat till det vederlag som varje leverantör verkligen erhåller. Detta belopp är i stället kopplat till varornas pris i det sista konsumtionsledet. När en mellanliggande leverantör inte kan driva in sin fordran gentemot sin avtalskontrahent innebär detta inte att beskattningsunderlaget minskas.

Om man dessutom tillät att en mellanliggande leverantör inom ramen för ett sådant system får tillbaka ett mervärdesskattebelopp eller till och med hela detta belopp då köparen inte betalar varorna, så skulle detta i betydande utsträckning kunna komplicera mervärdesskatteuttaget. Detta skulle även kunna främja missbruk och skatteflykt, trots att detta system enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet just har till syfte att förenkla mervärdesskatteuttaget och förhindra missbruk och skatteflykt. Att inte låta en mellanliggande leverantör få tillbaka mervärdesskatt om köparen av tobaksvaror underlåter att betala för de levererade varorna utgör således en naturlig följd av ett sådant system. Syftet med och verkan av detta system är nämligen i enlighet med de kriterier som anges i artikel 27.1 i sjätte direktivet att förenkla mervärdesskatteuttaget och bekämpa skatteflykt och skatteundandragande med avseende på tobaksvaror.

(se punkterna 30, 31, 38–40, 43, 45 och 46 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 27 januari 2011 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5 – Beskattningsunderlag – Förenklingsförfaranden – Tobaksvaror – Skattemärken – Uttag av mervärdesskatt som sker vid ett enda tillfälle, nämligen vid källan – Mellanliggande leverantör – Betalning som helt eller delvis uteblir – Beslut att inte återbetala mervärdesskatt”

I mål C-489/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av hof van beroep te Gent (Belgien) genom beslut av den 17 november 2009, som inkom till domstolen den 30 november 2009, i målet

Vandoorne NV

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (referent) och P. Lindh,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Vandoorne NV, genom D. Blommaert, advocaat,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 11 C.1, 27.1 och 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EUT L 27, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vandoorne NV (nedan kallat Vandoorne) och Belgische Staat (belgiska staten). Målet rör Belgische Staats beslut att inte återbetala mervärdesskatt till Vandoorne avseende leverans av tobaksvaror som Vandoornes avtalskontrahent underlåtit att betala.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 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.”

4 Artikel 5.1 i direktivet har följande lydelse:

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

5 I avdelning VII, som har rubriken "Skattskyldighetens inträde och uttag av skatt", har artikel 10 i direktivet följande lydelse:

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

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

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

6 I artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, som återfinns i avdelning VIII som har titeln "Beskattningsunderlaget", 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.

För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse."

7 Artikel 27, som återfinns i avdelning XV med rubriken "Förenklingsförfaranden", har följande lydelse:

"1. Rådet får enhälligt på förslag av kommissionen 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 medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet.

...

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

8 Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) är tillämpligt på tobaksvaror. I artikel 6.1 föreskrivs att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion, det vill säga bland annat vid tillverkning eller införsel av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna.

9 Artikel 10 i rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291, s. 40) har följande lydelse:

"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.”

Den nationella lagstiftningen

10 Artikel 77.1 moment 7 i belgiska mervärdesskattelagen (wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”Oaktat tillämpningen av artikel 334 i ramlagen av den 27 december 2004 ska den skatt som tas ut på en leverans av varor, ett tillhandahållande av en tjänst eller ett förvärv av egendom inom gemenskapen återbetalas med lämpligt belopp

...

7. när fordran avseende betalningen helt eller delvis inte har kunnat drivas in.”

11 Artikel 58.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Såvitt avser tobaksvaror som importerats till Belgien, förvärvats där i den mening som avses i artikel 25ter eller tillverkats där, ska skatt tas ut så snart belgisk punktskatt ska erläggas enligt gällande lagar och förordningar om tobaksvaror. Skatten ska beräknas på grundval av det pris som anges på skattemärket eller, om inget pris är angivet, utifrån punktskatten.

...

Den skatt som härvid uppbärs ersätter den skatt som utgår vid import, förvärv mellan medlemsstater och leverans av tobaksprodukter.

Konungen reglerar uppbörden av skatt på tobaksvaror och beslutar vem som ansvarar för att betala denna.”

12 Artikel 58.1 i mervärdesskattelagen var i kraft när sjätte direktivet antogs. Med tillämpning av artikel 27.5 i direktivet underrättade Konungariket Belgien den 19 december 1977 kommissionen om artikel 58. Meddelandet hade följande lydelse:

”B. Förtida inbetalning av skatt.

1. Tobaksvaror

För att underlätta kontrollen av uttag av mervärdesskatt på detta område ska den mervärdesskatt som ska betalas på import och leverans av tobaksprodukter betalas samtidigt med punktskatten. Skatten ska således tas ut på det pris som konsumenten ska betala när tillverkare eller importör anskaffar punktskattemärken. Ingen mervärdesskatt tas ut i något senare skede och självfallet kan inga avdrag göras. Vid all försäljning av tobaksprodukter ska mervärdesskatten ingå i priset.”

13 Kunglig kungörelse nr 13 av den 29 december 1992 om en ordning för mervärdesskatt på tobaksprodukter (koninklijk besluit nr. 13 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde) (*Belgisch Staatsblad* av den 31 december 1992, s. 28086) (nedan kallad kunglig kungörelse nr 13) har följande lydelse:

”Artikel 1

Mervärdesskatt på tobaksvaror, inklusive tobaksersättning, som importeras till Belgien, förvärvas där i den mening som avses i artikel 25ter i [mervärdesskattelagen] eller tillverkas där, kan inkrävas vid samma tidpunkt som punktskatten.

Det skattebelopp som beräknas enligt artikel 58.1 i [mervärdesskattelagen] ska betalas av den punktskattskyldige till den uppbördsmyndighet som är behörig att uppbära punktskatten.

...

Artikel 2

Oaktat artikel 5.8 och 5.9 i kunglig kungörelse nr 1 om reglering av betalning av mervärdesskatt (koninklijk besluit nr. 1 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde) ska fakturering av tobaksvaror ske med priset inklusive skatt. Dessutom ska följande meddelande anges på fakturan: 'Tobaksvaror: Mervärdesskatt erlagd vid källan och inte avdragsgill.'"

14 I artikel 6 i lagen av den 10 juni 1997 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (wet betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop) (*Belgisch Staatsblad* av den 1 augusti 1997, s. 19836) föreskrivs att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion, det vill säga bland annat vid tillverkning eller införsel av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna.

15 I artikel 10bis i lagen av den 3 april 1997 om skattebestämmelser för tobaksvaror (wet betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak) (*Belgisch Staatsblad* av den 16 maj 1997, s. 12105) föreskrivs att punktskatten, den särskilda punktskatten och mervärdesskatten ska betalas vid leveransen av skattemärkena.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

16 Vandoorne är registrerat som mervärdesskattskyldigt för ekonomisk verksamhet i form av grossisthandel med tobaksvaror. Vandoorne agerar som mellanhand i försäljningskedjan mellan å ena sidan tillverkarna och/eller importörerna och å andra sidan återförsäljarna och/eller detaljisterna.

17 Det framgår av de handlingar som getts in till EU-domstolen att de tobaksvaror som levererats till Vandoorne för bolagets verksamhet redan hade försetts med skattemärken. Det var leverantörerna som i egenskap av tillverkare eller importörer hade satt dit skattemärkena i enlighet med artikel 58.1 i mervärdesskattelagen och bestämmelserna i kunglig kungörelse nr 13.

18 Det är utrett att fakturorna avseende leveranserna till Vandoorne enligt artikel 2 i den kungliga kungörelsen var försedda med påskriften "Tobaksvaror: Mervärdesskatt erlagd vid källan och inte avdragsgill" och att någon separat mervärdesskatt inte var angiven. De varor som Vandoorne levererat till sina avtalskontrahenter var försedda med samma påskrift och det angavs därför inte heller någon separat mervärdesskatt.

19 I sin mervärdesskattedeklaration för det första kvartalet år 2006 ansökte Vandoorne om att skattemyndigheten skulle återbetala den mervärdesskatt som avsåg leveransen av tobaksvaror till Capitol BVBA (nedan kallat Capitol). Grunden för ansökan var att fordran avseende dessa leveranser inte kunnat drivas in sedan Capitol försatts i konkurs den 14 mars 2005.

20 Skattemyndigheten avslog ansökan. Som skäl för sitt beslut angav skattemyndigheten att någon mervärdesskatt inte hade påförts dessa leveranser, eftersom tillverkaren av varorna hade erlagt mervärdesskatt samtidigt med punktskatten i enlighet med artikel 58.1 i mervärdesskattelagen.

21 I dom av den 8 oktober 2008 fann rechtbank van eerste aanleg te Brugge att Vandoornes ansökan inte kunde bifallas.

22 Vandoorne överklagade till hof van beroep te Gent. Rätten konstaterade – i likhet med vad som hade gjorts gällande av Belgische Staat – att med tillämpning av artikel 58.1 i mervärdesskattelagen och bestämmelserna i kunglig kungörelse nr 13 hade någon mervärdesskatt inte tagits ut i det omtvistade handelsledet mellan Vandoorne och Capitol. Mervärdesskatten hade nämligen till fullo tagits ut vid källan, det vill säga hos tillverkaren eller importören, samtidigt med punktskatten. Vidare åtföljdes leveranserna till Vandoorne av en faktura som inte angav mervärdesskatt såsom en separat del av priset, vilket innebar att Vandoorne inte dragit av någon sådan skatt. På fakturan från Vandoorne till Capitol angavs mervärdesskatten inte separat, men att den hade erlagts vid källan och att den inte var avdragsgill. I artikel 77.1 i mervärdesskattelagen anges emellertid endast att mervärdesskatt som tagits ut för leverans av varor kan återbetalas.

23 Hof van beroep te Gent frågar sig emellertid huruvida tillämpningen av detta förenklingsförfarande, i den mening som avses i artikel 27 i sjätte direktivet, kan medföra att det inte finns någon rätt för en sådan mellanliggande leverantör till återbetalning av mervärdesskatt som hur som helst är inkluderad i det pris som denne betalat. Fastän systemet medför att mervärdesskatten inte längre kan urskiljas när tillverkaren eller importören har satt på skattemärkena, kan det inte förnekas att hela mervärdesskattebeloppet betalas i varje påföljande handelsled utan rätt till avdrag för den mervärdesskattskyldige. När en mellanliggande leverantör av tobaksvaror förlorar en fordran mot sin avtalskontrahent ingår också motsvarande mervärdesskatt som han inte kan driva in, samtidigt som han själv fått betala motsvarande mervärdesskattebelopp till sin leverantör.

24 Mot denna bakgrund beslutade hof van beroep te Gent att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är den belgiska lagstiftningen, särskilt artikel 58.1 jämförd med artikel 77.1 moment 7 i mervärdesskattelagen, förenlig med artikel 27 i ... sjätte direktivet ..., enligt vilken medlemsstaterna får genomföra förenklingsåtgärder, och/eller med artikel 11 C.1 i samma direktiv, som ger utrymme för en rätt till återbetalning av mervärdesskatt om betalning helt eller delvis uteblir, då den nationella lagstiftningen innebär att ... uttaget av mervärdesskatt vid leverans av tobaksvaror förenklas genom att uttag sker vid ett enda tillfälle, vid källan, och ... rätten till återbetalning av mervärdesskatt på grund av helt eller delvis förlorad betalning inte gäller för

skattskyldiga i de olika mellanled som erlägger mervärdesskatt på tobaksvaror?"

Prövning av tolkningsfrågan

25 Det ankommer inte på EU-domstolen att inom ramen för förfarandet enligt artikel 267 FEUF uttala sig om nationella bestämmelserns förenlighet med unionsrätten. EU-domstolen är emellertid behörig att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som denna kan behöva för att pröva huruvida den nationella rätten är förenlig med unionsrätten (se, bland annat, dom av den 5 juli 2007 i de förenade målen C-145/06 och C-146/06, *Fendt Italiana*, REG 2007, s. I-5869, punkt 30, och av den 9 mars 2010 i de förenade målen C-379/08 och C-380/08, *ERG m.fl.*, REU 2010, s. I-0000, punkt 25).

26 Mot denna bakgrund uppfattar EU-domstolen den ställda tolkningsfrågan på följande sätt. Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet som – genom att föreskriva att mervärdesskatteuttaget ska ske genom skattemärken vid ett enda tillfälle vid källan, det vill säga hos tillverkaren eller importören av tobaksvaror – utesluter rätten för mellanliggande leverantörer i ett senare leveransled att få mervärdesskatt återbetald om köparen inte betalar priset för dessa tobaksvaror.

27 Domstolen erinrar om att sådana nationella undantagsbestämmelser som avses i artikel 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet och som tillåts "för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande" ska tolkas restriktivt. Undantagsbestämmelserna får inte föreskriva undantag från regeln om beskattningsunderlag för mervärdesskatt enligt artikel 11 i direktivet utom då detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta syfte (se dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, *kommissionen mot Belgien*, REG 1984, s. 1861, punkt 29, och dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, *Skipalle*, REG 1997, s. I-2847, punkt 24). Bestämmelserna ska dessutom vara ändamålsenliga och nödvändiga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas och påverka sjätte direktivets mål och principer i minsta möjliga utsträckning (dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, *Ampafrance och Sanofi*, REG 2000, s. I-7013, punkt 60, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, *Sudholz*, REG 2004, s. I-4243, punkt 46).

28 I likhet med vad som var fallet med det nederländska system som var föremål för prövning i domen av den 15 juni 2006 i mål C-494/04, *Heintz van Landewijck* (REG 2006, s. I-5381), punkterna 24, 44, 54 och 62, finner domstolen att syftet med och verkan av de undantagsbestämmelser som finns i den i förevarande mål aktuella nationella lagstiftningen och som gör det möjligt att ta ut mervärdesskatt medelst skattemärken såväl är att förhindra skatteflykt och missbruk som att förenkla skatteuttaget. Enligt dessa undantagsbestämmelser tas skatten ut vid ett enda tillfälle i varornas försäljningskedja och därvid föreskrivs att mervärdesskatten tas ut samtidigt som punktskatten, det vill säga innan skyldigheten att betala mervärdesskatt har inträtt enligt artikel 10 i sjätte direktivet. Dessa bestämmelser anger således tidpunkten då mervärdesskatten ska betalas så att den överensstämmer med den tidpunkt då punktskatten ska betalas (se dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, *British American Tobacco och Newman Shipping*, REG 2005, s. I-7077, punkterna 45 och 46).

29 I likhet med vad som var fallet med det nederländska system som var föremål för prövning i domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkt 55, är det dessutom utrett att systemet i förevarande mål – såsom framgår av både artikel 58.1 i mervärdesskattelagen och av innehållet i den anmälan som Konungariket Belgien skickade enligt artikel 27.5 i sjätte direktivet och vars innehåll återges i punkt 12 ovan – kopplar storleken på det mervärdesskattebelopp som ska betalas till varornas pris i det sista konsumtionsledet. Mervärdesskattebeloppet bestäms nämligen utifrån det detaljhandelspris som konsumenten ska betala.

30 Artikel 27.1 i sjätte direktivet utgör endast hinder för åtgärder som i mer än ringa utsträckning påverkar skattebeloppet som uppbärs i det sista konsumtionsledet (se dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen 138/86 och 139/86, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs, REG 1988, s. 3937, punkt 52, svensk specialutgåva, volym 9, s. 535, och domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkt 57).

31 Tillverkaren eller importören kan visserligen, under vissa omständigheter, såsom att varan försvinner, säljs med förlust eller säljs olovligt till ett annat pris än det detaljhandelspris som anges på skattemärkena, vara skyldig – inom ramen för ett sådant system som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen – att betala ett högre mervärdesskattebelopp än det som skulle ha betalats om de harmoniserade mervärdesskattebestämmelserna hade tillämpats. Enbart möjligheten att sådana omständigheter inträffar är emellertid inte tillräckligt för att detta system, i mer än ringa utsträckning, ska anses påverka det skattebelopp som ska betalas i det sista konsumtionsledet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkterna 56–58). Det ska nämligen tillstås att en förenklingsåtgärd till sin natur innebär ett mera övergripande förhållningssätt än vad som är fallet med den bestämmelse som den ersätter, och den är alltså inte nödvändigtvis avpassad för varje skattskyldig persons exakta förhållanden (domen i det ovannämnda målet Sudholz, punkt 62).

32 Ett sådant system som det här aktuella strider således inte mot de kriterier som anges i artikel 27.1 i sjätte direktivet. Systemet går av samma skäl inte utöver vad som är nödvändigt för att förenkla mervärdesskatteuttaget eller bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkterna 58 och 59).

33 Vandoorne har i sitt skriftliga yttrande emellertid gjort gällande att systemet strider mot artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet, eftersom det medför att det inte är möjligt att få mervärdesskatt återbetald om betalning uteblir. I och med att det blir möjligt för medlemsstaterna att inrätta ett system för mervärdesskatteuttag vid ett enda tillfälle, nämligen vid källan – vilket innebär ett undantag från huvudregeln om att mervärdesskatt ska tas ut i varje led i den ekonomiska kedjan – anser Vandoorne att artikel 27 i sjätte direktivet endast tillåter nationella åtgärder som förenklar mervärdesskatteuttaget och som vidtas för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande. Eftersom varje undantag ska tolkas restriktivt, kan ett sådant undantag däremot inte på något sätt påverka andra mervärdesskatteregler, såsom reglerna om skatteåterbetalning. Den omständigheten att Vandoorne inte kunnat driva in sin fordran har vållat Vandoorne exakt samma skada som den skada som skulle ha vållats en normal skattskyldig på vilken det fraktionerade mervärdesskattesystemet är tillämpligt. Inom ramen för de aktuella undantagsbestämmelserna är det nämligen varje mellanliggande led som ska betala den mervärdesskatt som är inkluderad i det pris som betalats till dennes tobaksvaruleverantör.

34 Domstolen finner att Vandoorne inte kan vinna framgång med dessa argument.

35 Såsom även framgår av punkt 28 ovan är det nämligen utrett att mervärdesskatten på tobaksvaror – i ett sådant system som det här aktuella – tas ut i förväg genom skattemärken vid ett

enda tillfälle, nämligen vid källan hos antingen tillverkaren eller importören av dessa varor, samtidigt som punktskatten tas ut. Detta innebär att skatten tas ut innan skyldigheten att betala mervärdesskatt har inträtt enligt artikel 10 i sjätte direktivet.

36 Detta innebär att sådana mellanliggande leverantörer som Vandoorne som agerar i leveranskedjan efter tillverkaren eller importören inte behöver betala – när varor levereras till dem från deras egen leverantör – någon ingående mervärdesskatt som helt och hållet är omedelbart avdragsgill enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet. De är inte heller skyldiga att betala någon utgående mervärdesskatt enligt artikel 10.2 i direktivet när varorna levereras till köparen.

37 I en sådan situation som den här aktuella är det således utrett att – vilket redan påpekats i punkt 18 ovan – det i fakturorna för dessa olika leveranser enligt artikel 2 i kunglig kungörelse nr 13 som återges i punkt 13 ovan inte separat anges någon mervärdesskatt. På dessa fakturor anges nämligen ett pris som inkluderar det mervärdesskattebelopp som tillverkaren eller importören betalat, och dessa fakturor har påskriften: "Tobaksvaror: Mervärdesskatt erlagd vid källan och inte avdragsgill."

38 Mot denna bakgrund är de mellanliggande leverantörerna inte skyldiga att betala mervärdesskatt på leveranser av tobaksvaror. De kan därför inte med framgång ansöka om återbetalning av denna skatt enligt artikel 11 C.1 i sjätte direktivet om köparen inte erlägger betalning för priset på dessa leveranser.

39 Det saknar därvid betydelse att det mervärdesskattebelopp som betalats vid källan av tillverkaren eller importören genom skattemärken är inkluderat – i ekonomiskt hänseende – i priset för leveranserna till dessa leverantörer. Detta förhållande föranleder nämligen inte någon annan bedömning än att nämnda leverantörer inte har någon skatteskuld enligt mervärdesskattebestämmelserna.

40 När det sedan gäller ett system som det här aktuella, nämligen där det är fråga om förenklat uttag av mervärdesskatt, konstaterar domstolen följande. Det mervärdesskattebelopp som betalats av tillverkaren eller av importören genom skattemärken är inte kopplat till det vederlag som varje leverantör verkligen erhåller. Som framgår av punkt 29 ovan är detta belopp i stället kopplat till varornas pris i det sista konsumtionsledet. När en mellanliggande leverantör inte kan driva in sin fordran gentemot sin avtalskontrahent, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, innebär detta inte att beskattningsunderlaget minskas.

41 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att om mervärdesskatt betalades tillbaka till en sådan mellanliggande leverantör när denne inte erhåller betalning från köparen av levererade tobaksvaror så skulle detta, i strid med artikel 27.1 i sjätte direktivet, i mer än ringa utsträckning påverka det mervärdesskattebelopp som tas ut i det sista konsumtionsledet och därmed medlemsstatens skatteinkomster i detta led. Detta skulle i än högre grad vara fallet om återbetalningsansökan avsåg hela det belopp som betalats av tillverkaren eller importören av tobaksvarorna, av den anledningen att den av dessa i förväg erlagda skatten till fullo belastar det pris som varje mellanliggande leverantör fakturerar sin avtalskontrahent.

42 Det är dock troligt – vilket även påpekats av kommissionen i dess yttrande – att dessa varor, med beaktande av varornas art, i ett fall som det nu aktuella fortfarande kan säljas till slutkonsumenterna, bland annat av förvaltaren för det bolag som försatts i konkurs och som köpt varorna. Det kan därmed inte uteslutas att nämnda varor, i strid med principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, konsumeras utan att en del av eller till och med hela skatten erlagts till statskassan.

43 Om man dessutom tillät att en mellanliggande leverantör inom ramen för ett sådant system

får tillbaka ett mervärdesskattebelopp eller till och med hela detta belopp då köparen med hänvisning till att den är insolvent inte betalar varorna, så skulle detta i betydande utsträckning kunna komplicera mervärdesskatteuttaget. Såsom den belgiska och den tjeckiska regeringen har gjort gällande i sina yttranden skulle detta även kunna främja missbruk och skatteflykt, trots att detta system enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet just har till syfte att förenkla mervärdesskatteuttaget och förhindra missbruk och skatteflykt (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Heintz van Landewijck, punkterna 43, 62 och 65, och av den 13 december 2007 i mål C-374/06, BATIG, REG 2007, s. I-11271, punkt 39).

44 Domstolen har redan slagit fast att marknaden för cigaretter utgör en särskilt god grogrund för att utveckla en olaglig handel (se dom av den 10 december 2002 i mål C-491/01, British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco, REG 2002, s. I-11453, punkt 87, av den 29 april 2004 i mål C-222/01, British American Tobacco, REG 2004, s. I-4683, punkt 72, och i det ovannämnda målet BATIG, punkt 34).

45 Att inte låta en mellanliggande leverantör som Vandoorne få tillbaka mervärdesskatt om köparen av tobaksvaror underlåter att betala för de levererade varorna utgör således en naturlig följd av ett sådant system som det som är för handen i målet vid den nationella domstolen. Syftet med och verkan av detta system är nämligen i enlighet med de kriterier som anges i artikel 27.1 i sjätte direktivet att förenkla mervärdesskatteuttaget och bekämpa skatteflykt och skatteundandragande med avseende på tobaksvaror.

46 Tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 11 C.1, 27.1 och 27.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet som – genom att föreskriva att mervärdesskatteuttaget ska ske genom skattemärken vid ett enda tillfälle vid källan, det vill säga hos tillverkaren eller importören av tobaksvaror, för att förenkla mervärdesskatteuttaget och bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande med avseende på sådana varor – utesluter rätten för mellanliggande leverantörer i ett senare leveransled att få mervärdesskatt återbetald om köparen inte betalar priset för dessa tobaksvaror.

Rättegångskostnader

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 11 C.1, 27.1 och 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet som – genom att föreskriva att mervärdesskatteuttaget ska ske genom skattemärken vid ett enda tillfälle vid källan, det vill säga hos tillverkaren eller importören av tobaksvaror, för att förenkla mervärdesskatteuttaget och bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande med avseende på sådana varor – utesluter rätten för mellanliggande leverantörer i ett senare leveransled att få mervärdesskatt återbetald om köparen inte betalar priset för dessa tobaksvaror.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.