

Sag C-435/03

British American Tobacco International Ltd

og

Newman Shipping & Agency Company NV

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af hof van beroep te Antwerpen)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2 og artikel 27, stk. 5 – omsætningsafgift – anvendelsesområde – afgiftspligtens indtræden og beskatningsgrundlag – levering af goder mod vederlag – tyveri af varer i et afgiftsoplag«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Poiares Maduro fremsat den 25. maj 2005

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 14. juli 2005

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige transaktioner – levering af goder, som foretages mod vederlag – begreb – tyveri af varer – ikke omfattet – punktafgiftspligtige varer – uden betydning*

(Rådets direktiv 77/388, art. 2)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – beskatningsgrundlag – nationale foranstaltninger, der fraviger fællesskabsreglerne – lovgivning, hvorved andre transaktioner end dem, der er nævnt i sjette direktivs artikel 2, såsom tyveri af varer fra et afgiftsoplag, afgiftspålægges – ulovlig*

(Rådets direktiv 77/388, art. 27, stk. 5)

1. Tyveri af varer kan ikke anses for »levering af goder mod vederlag« som omhandlet i artikel 2 i sjette direktiv 77/388 og kan derfor ikke som sådan være merværdiafgiftspligtig. Det forhold, at de stjalne varer er punktafgiftspligtige, har ingen betydning for denne vurdering.

(jf. præmis 42 og domskonkl. 1)

2. En tilladelse til at træffe foranstaltninger, som letter kontrollen med merværdiafgiftsopkrævningen, der er meddelt en medlemsstat på grundlag af artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv 77/388, bemyndiger ikke denne stat til at merværdiafgiftspålægge andre transaktioner end dem, der er nævnt i direktivets artikel 2. En sådan tilladelse kan derfor ikke give hjemmel for en national lovgivning, hvorefter tyveri af varer fra et afgiftsoplag merværdiafgiftspålægges.

(jf. præmis 49 og domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. juli 2005 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 2 og artikel 27, stk. 5 – omsætningsafgift – anvendelsesområde – afgiftspligtens indtræden og beskatningsgrundlag – levering af goder mod vederlag – tyveri af varer i et afgiftsoplag«

I sag C-435/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af hof van beroep te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 7. oktober 2003, indgået til Domstolen den 14. oktober 2003, i sagen:

British American Tobacco International Ltd

Newman Shipping & Agency Company NV

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (refererende dommer) og J. Malenovský,

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- British American Tobacco International Ltd ved advocaat M. Houben for solicitor S. Crosby
- Newman Shipping & Agency Company NV ved advocaten G. Huyghe og P. Hoogmartens
- den belgiske regering først ved D. Haven, som befuldmægtiget, derefter ved M. Wimmer, som befuldmægtiget, bistået af avocat M. van der Woude
- den græske regering ved S. Spyropoulos og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. maj 2005, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bl.a. artikel 2, 5 og 27 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag anlagt af selskaberne British American Tobacco International Ltd (herefter »BATI«) og Newman Shipping & Agency Company NV (herefter »Newman«) mod Belgische Staat angående betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af forarbejdede tobaksvarer, der var oplagret i et afgiftsoplag og angivet som manglende som følge af tyveri.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Direktivets artikel 2 har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab
2. indførsel af goder.«

4 Direktivets artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 10, stk. 1 og 2, foreskriver:

»1. I det følgende forstås ved

- a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt
- b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]«

6 I henhold til direktivets artikel 11 er beskatningsgrundlaget ved levering af goder den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner.

7 Direktivets artikel 27, der har overskriften »Forenklet procedure«, har følgende ordlyd:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

[...]

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

8 Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1) finder i henhold til direktivets artikel 3, stk. 1, bl.a. anvendelse på forarbejdede tobaksvarer.

9 Artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 bestemmer:

»Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3.

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, hvor en vare forlader en suspensionsordning

[...]«

De nationale bestemmelser

10 Den belgiske momslovs artikel 58, stk. 1, bestemmer:

»Hvad angår forarbejdede tobaksvarer, der indføres til, erhverves som omhandlet i artikel 25b eller fremstilles i Belgien, opkræves afgiften i alle tilfælde, hvor der skal svares punktafgift i henhold til ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om afgiftsordningen for tobaksvarer. [...]

[...]

Den således opkrævede afgift træder i stedet for afgiften i forbindelse med indførsel, erhvervelser inden for Fællesskabet og leveringer af forarbejdede tobaksvarer.

Kongen fastsætter nærmere regler for opkrævning af afgiften på forarbejdede tobaksvarer og for, hvem der er betalingspligtige for denne.«

11 Momslovens artikel 58, stk. 1, var i kraft på tidspunktet for direktivets vedtagelse. I medfør af direktivets artikel 27, stk. 5, gav Kongeriget Belgien den 19. december 1977 Kommissionen meddelelse om denne artikel 58. Denne meddelelse havde følgende ordlyd:

»B. Opkrævning af afgiften på et tidligere tidspunkt.

1. Forarbejdede tobaksvarer

For at lette kontrollen med momsopkrævningen på dette område opkræves den afgift, der skal betales på tidspunktet for indførsel og leveringen af forarbejdede tobaksvarer, på samme tidspunkt som punktafgifterne. Ved fabrikantens eller importørens køb af banderoler betales momsen således af den pris, som forbrugeren skal betale. Der opkræves ingen moms efterfølgende, men der kan af gode grunde ikke foretages noget fradrag. Ethvert salg af forarbejdede tobaksvarer skal faktureres inklusive moms [...]«

12 Artikel 1 i kongelig anordning nr. 13 af 29. december 1992 om momsordningen for forarbejdede tobaksvarer (*Belgisch Staatsblad* af 31.12.1992, s. 28086, herefter »kongelig anordning nr. 13«) har følgende ordlyd:

»Merværdiafgiften på forarbejdede tobaksvarer [...] forfalder til betaling samme dag som punktafgifterne.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Newman driver et afgiftsoplag i Antwerpen, hvor forarbejdede tobaksvarer, der er fremstillet og pakket i Belgien af BATI, som ejer disse varer, blev oplagret. De var ikke forsynet med banderoler.

14 Der blev stjålet cigaretter fra dette oplag den 4. december 1995 og den 29. januar 1996 samt natten mellem den 14. og den 15. juni 1998. Disse tyverier blev anmeldt til politiet.

15 De belgiske told- og punktafgiftsmyndigheder meddelte Newman en afgiftsansættelse, hvorved de opfordrede selskabet til at betale punktafgifter og moms i henhold til den ordning, der er indført ved momslovens artikel 58, stk. 1, for de manglende cigaretter. Efter at have fået afvist en klage betalte Newman de krævede beløb, men tog forbehold for alle rettigheder med hensyn til momsen. BATI godtgjorde Newman hele beløbet.

16 Newman og BATI anlagde sag mod Belgische Staat ved rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen med påstand om tilbagebetaling af de betalte beløb.

17 Belgische Staat blev frikendt ved dom af 4. april 2001. Ved denne dom fandt den nævnte ret, at der skulle betales punktafgifter af varer, der manglede som følge af tyveri, og at moms på disse varer derfor i henhold til momslovens artikel 58, stk. 1, og artikel 1 i kongelig anordning nr. 13 også forfaldt til betaling. Rechtbank van eerste aanleg fastslog desuden, at disse bestemmelser havde til formål at forenkle afgiftsopkrævningen, og at de var i overensstemmelse med direktivets artikel 27.

18 Den 7. maj 2001 iværksatte sagsøgerne i hovedsagen appel mod denne dom for hof van beroep te Antwerpen.

19 Hvad angår punktafgifter fandt denne ret, at der var indgået en aftale om en transaktion mellem parterne, og at denne var gennemført, hvorfor det ikke længere kunne anfægtes, at afgiften var forfaldet.

20 Med hensyn til momsen har hof van beroep te Antwerpen bemærket, at hvis told- og punktafgiftsmyndighedernes opfattelse, der blev tiltrådt af retten i første instans, blev godtaget, ville det ikke være nødvendigt at undersøge nærmere, om tyveriet af varerne kan anses for

»levering af goder« i direktivets forstand. Afgiften ville ikke indtræde ved levering eller indførsel af godet, men ved opkrævelse af punktafgifterne.

21 Da hof van beroep te Antwerpen således finder sagsøgerne i hovedsagens anbringende berettiget, hvorefter den ordning, der er indført ved momslovens artikel 58, stk. 1, og artikel 1 i kongelig anordning nr. 13, er uforenelig med direktivet, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Foreligger der en levering i [...] direktivs forstand, og kan der følgelig opkræves moms

- når der ikke er ydet et vederlag
- når retten til som ejer at råde over varerne ikke er overdraget
- når varerne ikke lovligt kan bringes i omsætning, fordi der er tale om stjalne varer og/eller smuglervarer?

2) Har det betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, at der er tale om punktafgiftspligtige varer, nærmere bestemt forarbejdede tobaksvarer?

3) Er det foreneligt med [...] direktiv[et]s bestemmelser at opkræve moms i tilfælde, hvor der ikke er opkrævet punktafgift af punktafgiftspligtige varer?

4) Kan medlemsstaterne indføre nye kategorier af momspligtige transaktioner, hvis de i overensstemmelse med [...] direktiv[et]s artikel 27, stk. 2, eller artikel 27, stk. 5, meddeler Kommissionen, at de på nationalt plan agter at opkræve moms i tilfælde af tyveri af punktafgiftspligtige varer fra et afgiftsoplag, eller er opregningen i [...] direktiv[et]s artikel 2 udtømmende?

5) Kan medlemsstaterne, såfremt den i [...] direktiv[et]s artikel 27, stk. 5, omhandlede meddelelse alene vedrører forudbetaling af moms ved hjælp af banderoler, indføre nye kategorier af momspligtige transaktioner, f.eks. ved at kræve betaling af moms i tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer er stjålet fra et afgiftsoplag?»

Om de præjudicielle spørgsmåls relevans

22 Indledningsvis skal den belgiske regerings argument om, at de af den forelæggende ret stillede spørgsmål er uden relevans og burde omformuleres, besvares.

23 Den belgiske regering har gjort gældende, at disse spørgsmål bygger på en urigtig fortolkning af bestemmelserne i momslovens artikel 58, stk. 1, som regeringen af Rådet har fået tilladelse til at opretholde i medfør af direktivets artikel 27, stk. 5.

24 Disse bestemmelser har udelukkende til formål at lette momsopkrævningen, før momspligten indtræder, og skaber ikke en ny kategori af afgiftspligtige transaktioner, som direktivet ikke giver hjemmel til. Den således betalte moms vil kun endeligt tilfalde staten, hvis denne forlods momsskyld efterfølgende kan henføres til en afgiftspligtig transaktion.

25 Hvis denne henførsel endelig ikke er mulig, fordi der ikke foreligger nogen efterfølgende afgiftspligtig transaktion, kan den afgiftspligtige person få momsen tilbagebetalt i henhold til momslovens artikel 77 og artikel 5 og 11 i kongelig anordning nr. 13. Dette kunne være tilfældet under omstændigheder som de i hovedsagen omtvistede, hvis virksomheden havde godtgjort, at de manglende varer faktisk er blevet stjålet, og at de ikke er blevet leveret. Den ordning, der er meddelt den 19. december 1977, har således ingen indflydelse på begrebet »levering af goder« i

den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2, hvorfor det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål er uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Det første, andet og tredje spørgsmål er derfor også uden relevans.

26 Den belgiske regerings argumenter gør det imidlertid ikke muligt at fastslå, at de præjudicielle spørgsmål er nytteløse for den forelæggende ret.

27 For det første fremgår det ikke af forelæggelseskendelsens ordlyd, at tilbagebetaling af den forudbetalte moms er mulig i tilfælde af tyveri af punktafgiftspligtige varer.

28 For det andet – og selv hvis det forudsættes, at der i den nationale lovgivning er fastsat en mulighed for tilbagebetaling i et sådant tilfælde – kan de bevisbetingelser, der stilles for opnåelse af denne tilbagebetaling, kun sjældent opfyldes. Det fremgår således af den belgiske regerings besvarelse af Domstolens skriftlige spørgsmål vedrørende disse bevisbetingelser, at en person, der er offer for et tyveri af varer, kun kan få momsen tilbagebetalt, hvis det lykkes vedkommende at godtgøre for det første, at varerne faktisk er blevet stjålet, og for det andet, at de ikke efter tyveriet er blevet bragt i omsætningen. Det bevis, der således kræves, for en sådan negativ faktisk omstændighed, som det desuden er umuligt for den person, der er offer for tyveriet, at få kendskab til, gør det i praksis umuligt at udøve tilbagebetalingsretten (jf. i denne retning med hensyn til afgifter, der er indført i strid med fællesskabsretten, dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 14, og af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 48).

29 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede tobaksvarer faktisk er blevet stjålet. Den omstændighed, at betalingen af moms for disse punktafgiftspligtige goder netop blev krævet som følge af tyveriet, viser, at det er tyveriet i sig selv, der udløste afgiftspålæggelsen. Det var ikke en efterfølgende begivenhed, såsom at varerne eventuelt blev bragt i handelen af tyvene, der var afgørende. Det er derfor tyveriet i sig selv, der for de belgiske afgiftsmyndigheder bevirkede momspligtens indtræden.

30 De af den forelæggende ret stillede spørgsmål skal derfor behandles.

Om det første, andet og tredje spørgsmål

31 Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om tyveri af varer kan anses for »levering af goder mod vederlag« som omhandlet i direktivets artikel 2 og derfor er momspålagt, dels om det forhold, at det i tvisten i hovedsagen drejer sig om punktafgiftspligtige varer, har betydning for denne vurdering.

32 For det første giver tyveriet af varerne, således som sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen med rette har gjort gældende, pr. definition ikke anledning til nogen økonomisk modydelse for den person, der er offer for tyveriet. Tyveriet kan derfor ikke som sådan anses for levering af goder, der foretages »mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 2 (jf. i denne retning dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14).

33 Endvidere er tyveri af varer ikke omfattet af begrebet »levering af goder« i direktivets forstand.

34 I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, forstås »[v]ed »levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

35 Det fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at begrebet »levering af et gode« ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet

omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet. Denne opfattelse er i overensstemmelse med formålet med direktivet, der bl.a. skal sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8).

36 Tyveri af varer gør imidlertid blot den, der foretager tyveriet, til ihændeher af varerne. Tyveriet indebærer ikke, at tyven bemyndiges til at råde over varerne på samme vilkår som varernes ejer. Tyveriet kan derfor ikke anses for en overdragelse mellem den part, der er offer for tyveriet, og overtrædelsens gerningsmand, som omhandlet i den nævnte bestemmelse i direktivet.

37 Endelig foreskriver princippet om afgiftsneutralitet i modsætning til det, den belgiske og den græske regering har gjort gældende, på ingen måde, at et tyveri af varer skal sidestilles med levering af goder, og princippet er ikke til hinder for den vurdering, hvorefter tyveriet ikke i sig selv udgør en momspligtig transaktion.

38 Ganske vist er ulovlig indførsel og levering af goder såsom de i hovedsagen omhandlede forarbejdede tobaksvarer, som ikke er forbudt på grund af selve deres art eller deres særlige kendetegn, momspålagt, eftersom disse goder er egnede til lovligt at blive bragt i omsætning og til at indgå i det økonomiske kredsløb. Desuden er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner (jf. i denne retning dom af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993, præmis 19 og 20).

39 Momsen forfalder imidlertid i sådanne tilfælde, fordi den afgiftsudløsende begivenhed, dvs. indførslen eller leveringen af varerne, sker efter, at tyveriet har fundet sted, og fordi modværdien for denne transaktion, der udgør afgiftsgrundlaget, kan fastsættes.

40 Som Kommissionen har gjort gældende, kan en sådan vurdering ikke lægges til grund i relation til tyveri som sådan, der ikke i sig selv er en afgiftsudløsende begivenhed. Vurderingen kan yderligere ikke begrunde, at en efterfølgende transaktion, selv om den er sandsynlig, hvorved de stjålne varer bringes i omsætning, henføres til den person, der er offer for tyveriet, som ikke er den, der faktisk indfører eller leverer varerne. Hvis tyveriet på grundlag af princippet om afgiftsneutralitet blev anset for at udgøre den afgiftsudløsende begivenhed, uafhængigt af enhver indførsel eller levering og derfor uafhængigt af en kendelig modydelse, ville afgiftsgrundlaget desuden være fuldstændigt fiktivt.

41 Hvad angår den omstændighed, at varer, som de i hovedsagen omhandlede, er punktafgiftspligtige, har den ingen betydning for den besvarelse, der skal gives den forelæggende ret. Der er således ingen bestemmelse i direktivet, der knytter momsens forfald til punktafgifter. Den afgiftsudløsende begivenhed for momsens, hvorved de nødvendige juridiske betingelser for afgiftens forfald opfyldes, er levering eller indførsel af varen, ikke opkrævning af punktafgifter for varen.

42 Det første, andet og tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at tyveri af varer ikke kan anses for »levering af goder mod vederlag« som omhandlet i direktivets artikel 2 og derfor ikke som sådan kan være momspålagt. Det forhold, at varer som de i hovedsagen omhandlede er punktafgiftspligtige, har ingen betydning for denne vurdering.

Om det fjerde og femte spørgsmål

43 Den forelæggende ret ønsker med disse spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstat, der i medfør af direktivets artikel 27, stk. 5, har fået tilladelse til at indføre bestemmelser om forudbetaling af moms ved hjælp af banderoler, er berettiget til på grundlag af

samme tilladelse at momspålægge andre transaktioner end dem, der er omhandlet i direktivets artikel 2, ved at momspålægge punktafgiftspligtige varer, der er stjålet fra et afgiftsoplag.

44 Som Domstolen allerede har fastslået, skal de nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, som er omhandlet i direktivets artikel 27, stk. 5, og som er tilladt »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«, fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 1861, præmis 29). De kan principielt kun fravige beskatningsgrundlaget for momsen, som fastlagt i direktivets artikel 11, for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål (dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24). Den tilladelse, der er givet i medfør af direktivets artikel 27, stk. 5, kan ikke gå ud over det formål, under henvisning til hvilket der blev ansøgt om tilladelsen (jf. i denne retning Skripalle-dommen, præmis 30).

45 Som den belgiske regering imidlertid har erkendt, har de foranstaltninger, som Kongeriget Belgien har fået tilladelse til at opretholde i medfør af direktivets artikel 27, stk. 5, udelukkende til formål at »forenkle afgiftsopkrævningen« ved bl.a. at bestemme, at moms opkræves på samme tidspunkt som punktafgifter, før den afgiftsudløsende begivenhed indtræder. Disse foranstaltninger vedrører således tidspunktet for afgiftens forfald, derved at den falder sammen med tidspunktet for opkrævningen af punktafgifter. Foranstaltningerne vedrører ikke reglerne for fastlæggelse af momspålagte transaktioner, og kan derfor ikke indføre en ny kategori af afgiftspligtige transaktioner, der ikke er fastsat i direktivet.

46 Ganske vist har Rådet tilladt, at disse foranstaltninger opretholdes både med henblik på at forenkle afgiftsopkrævningen og bekæmpelsen af svig og unddragelse vedrørende afgifter, således som det fremgår af ordlyden af den meddelelse, der er foretaget i medfør af direktivets artikel 27, stk. 5 (»for at lette kontrollen med momsopkrævningen«). Det forhold, at tilladelsen også har til formål at bekæmpe svig og unddragelse vedrørende afgifter, bemyndiger imidlertid ikke Kongeriget Belgien til at momspålægge andre transaktioner end dem, der er nævnt i direktivets artikel 2.

47 Under alle omstændigheder kan indførelse af en ny kategori af transaktioner, der falder ind under momsens anvendelsesområde, og som ikke er omhandlet i direktivets artikel 2 og 10, i modsætning til det, den græske regering har gjort gældende, ikke anses for en fravigelse af direktivet, der er strengt nødvendig for at undgå risiko for svig eller unddragelse vedrørende afgifter, og kan derfor ikke lovligt vedtages eller opretholdes på grundlag af direktivets artikel 27, stk. 5 (jf. i denne retning hvad angår ændringer af beskatningsgrundlaget, der er for generelle, dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 31, dom af 9.7.1992, sag C-131/91, »K« Line Air Service Europe, Sml. I, s. 4513, præmis 24 og 25, og Skripalle-dommen, præmis 26 og 31).

48 Den tilladelse, der er meddelt Kongeriget Belgien på grundlag af direktivets artikel 27, stk. 5, bemyndiger således på ingen måde denne medlemsstat til at momspålægge tyveri af forarbejdede tobaksvarer.

49 Det fjerde og femte spørgsmål skal derfor besvares med, at en tilladelse til at træffe foranstaltninger, som letter kontrollen med momsopkrævningen, der er meddelt en medlemsstat på grundlag af direktivets artikel 27, stk. 5, ikke bemyndiger denne stat til at momspålægge andre transaktioner end dem, der er nævnt i direktivets artikel 2. En sådan tilladelse kan derfor ikke give hjemmel for en national lovgivning, hvorefter tyveri af varer fra et afgiftsoplag momspålægges.

Sagens omkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Tyveri af varer kan ikke anses for »levering af goder mod vederlag« som omhandlet i artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og kan derfor ikke som sådan være momspligtig. Det forhold, at varer som de i hovedsagen omhandlede er punktafgiftspligtige, har ingen betydning for denne vurdering.**

2) **En tilladelse til at træffe foranstaltninger, som letter kontrollen med momsopkrævningen, der er meddelt en medlemsstat på grundlag af artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv 77/388, bemyndiger ikke denne stat til at momspålægge andre transaktioner end dem, der er nævnt i direktivets artikel 2. En sådan tilladelse kan derfor ikke give hjemmel for en national lovgivning, hvorefter tyveri af varer fra et afgiftsoplag momspålægges.**

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.