

Mål C-435/03

British American Tobacco International Ltd

och

Newman Shipping & Agency Company NV

mot

belgiska staten

(begäran om förhandsavgörande från Hof van Beroep te Antwerpen)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 och 27.5 – Mervärdesskatt – Tillämpningsområde – Skattskyldighetens inträde och beskattningsunderlag – Leverans av varor mot vederlag – Stöld av varor från ett skatteupplag”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den 25 maj 2005

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 14 juli 2005

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter — Harmonisering av lagstiftning — Omsättningsskatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Skattepliktiga transaktioner — Leverans av varor som skett mot vederlag — Begrepp — Stöld av varor — Omfattas inte — Varorna som är belagda med punktskatt — Saknar inverkan*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 2)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter — Harmonisering av lagstiftning — Omsättningsskatt — Gemensamt system för mervärdesskatt — Beskattningsunderlag — Nationella undantagsbestämmelser — Bestämmelser vari föreskrivs att andra transaktioner skall vara mervärdesskattepliktiga än dem som anges i artikel 2 i sjätte direktivet, till exempel stöld av varor från ett skatteupplag — Påverkar inte*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 27.5)

1. Stöld av varor kan inte anses utgöra en ”leverans av varor mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388, och stölden som sådan kan således inte heller vara mervärdesskattepliktig. Det förhållandet att de stulna varorna är belagda med punktskatt påverkar inte denna bedömning.

(se punkt 42, och punkt 1 i domslutet)

2. Godkännandet att tillämpa åtgärder för att förenkla uttaget av mervärdesskatt, som beviljats en medlemsstat med stöd av artikel 27.5 i sjätte direktivet 77/388, ger inte denna stat rätt att föreskriva att andra transaktioner skall vara mervärdesskattepliktiga än dem som anges i artikel 2 i detta direktiv. Ett sådant godkännande kan således inte utgöra rättslig grund för en nationell lagstiftning enligt vilken stöld av varor från ett skatteupplag anses mervärdesskattepliktig.

(se punkt 49 och punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 juli 2005 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 och 27.5 – Mervärdesskatt – Tillämpningsområde – Skattskyldighetens inträde och beskattningsunderlag – Leverans av varor mot vederlag – Stöld av varor från ett skatteupplag”

I mål C-435/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hof van beroep te Antwerpen (Belgien), genom beslut av den 7 oktober 2003, som inkom till domstolen den 14 oktober 2003, i målet

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

mot

belgiska staten,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (referent) och J. Malenovský,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– British American Tobacco International Ltd, genom M. Houben, advocaat, befullmäktigad av S. Crosby, solicitor,

- Newman Shipping & Agency Company NV, genom G. Huyghe och P. Hoogmartens, advokaten,
- Belgiens regering, inledningsvis företrädd av D. Haven, i egenskap av ombud, därefter av M. Wimmer, i egenskap av ombud, biträdda av M. van der Woude, avocat,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos och M. Tassopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström van Lier och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 maj 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bland annat artiklarna 2, 5 och 27 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) (nedan kallat direktivet).

2 Denna begäran har framställts med anledning av en tvist mellan å den ena sidan British American Tobacco International Ltd (nedan kallat BATI) och Newman Shipping & Agency Company NV (nedan kallat Newman) och å den andra sidan Belgische Staat, angående betalningen av mervärdesskatt på tobaksprodukter som lagrats i ett skatteupplag och som redovisats som en lagerbrist till följd av stöld.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 2 i direktivet har följande lydelse:

”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 I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.”

5 I artikel 10.1 och 10.2 föreskrivs följande:

”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 Enligt artikel 11 i direktivet består beskattningsunderlaget, vid leverans av varor, av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från köparen, kunden eller en tredje part för dessa inköp.

7 Artikel 27 i direktivet, med rubriken Förenklingsförfaranden, har följande lydelse:

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

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

...

5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 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 enligt artikel 3.1 i detta direktiv bland annat tillämpligt på tobaksprodukter.

9 I artikel 6.1 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

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

...”

Den nationella lagstiftningen

10 I artikel 58.1 i den belgiska mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Vad beträffar tobaksprodukter som importerats eller förvärvats i den mening som avses i artikel 25b eller tillverkats i Belgien, skall skatt tas ut i de samtliga fall där skattskyldighet, med stöd i lag eller författning om tobaksskatt, föreskrivs för punktskatt. ...

...

Den skatt som härvid uppbärs ersätter den skatt som utgår vid import, förvärv mellan

medlemsstater och leverans av tobaksprodukter.

Kungen fastställer villkoren för att uppbära skatt på tobaksprodukter och vilka personer som är skattskyldiga.”

11 Artikel 58.1 i mervärdesskattelagen var i kraft när 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. Tobaksprodukter

För att underlätta kontrollen av uttag av mervärdesskatt på detta område skall den mervärdesskatt som skall betalas på import och leverans av tobaksprodukter betalas samtidigt med punktskatten. Skatten skall således tas ut på det pris konsumenten har att 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 skall mervärdesskatten ingå i priset ...”

12 I artikel 1 i kunglig kungörelse nr 13 av den 29 december 1992 om en ordning för mervärdesskatt på tobaksprodukter (*Belgisch Staatsblad* av den 31 december 1992, s. 28086) (nedan kallad kunglig kungörelse nr 13), föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt på tobaksprodukter ... tas ut vid samma tidpunkt som punktskatten.

...”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Newman innehar ett skatteupplag i Antwerpen där tobaksprodukter som tillverkats och förpackats i Belgien av BATI förvarades. Tobaksprodukterna tillhörde det sistnämnda bolaget. Varorna var inte försedda med punktskattemärken.

14 Cigaretter stals från upplaget den 4 december 1995 och den 29 januari 1996, liksom natten mellan den 14 och den 15 juni 1998. Dessa stölder polisanmälades.

15 Den belgiska tull- och punktskatteförvaltningen meddelade Newman sitt beslut om påförande av skatt samt anmodade bolaget att betala punkt- och mervärdesskatt för de saknade cigaretterna enligt artikel 58.1 i mervärdesskattelagen. Efter en resultatlös begäran om omprövning betalade Newman de fordrade beloppen men bestred skyldigheten att betala mervärdesskatt. BATI har lämnat Newman full ersättning för de nämnda beloppen.

16 Newman och BATI väckte talan vid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen och yrkade att Belgische Staat skulle återbetala de inbetalda beloppen.

17 Denna talan ogillades genom en dom av den 4 april 2001. Denna domstol ansåg att punktskatten skulle anses vara förfallen till betalning för de varor som saknades till följd av stölden, och att mervärdesskatt därmed också skulle betalas för dessa varor med stöd av artikel 58.1 i mervärdesskattelagen samt artikel 1 i kunglig kungörelse nr 13. Vidare fastslog Rechtbank van eerste aanleg att bestämmelserna syftade till att förenkla skatteuttaget och att de var förenliga med artikel 27 i direktivet.

18 Den 7 maj 2001 överklagade sökandena i målet vid den nationella domstolen avgörandet till Hof van beroep te Antwerpen.

19 Denna domstol konstaterade beträffande punktskatten att en transaktion hade ingåtts och genomförts mellan parterna, vilket således innebar att frågan angående skattskyldigheten inte längre var tvistig.

20 Vad gäller mervärdesskatten påpekade Hof van beroep te Antwerpen att om tull- och punktskattemyndighetens åsikt skulle godtas, vilket domstolen i första instans hade gjort, är det inte nödvändigt att undersöka huruvida stöld av varor kan anses utgöra en "leverans av varor" i den mening som avses i direktivet. Skyldighet att betala mervärdesskatt skulle då inte inträda vid leverans eller import av varor utan vid betalningen av punktskatter.

21 Hof van beroep te Antwerpen ansåg att den grund som sökandena i målet vid den nationella domstolen anförde om att direktivet inte var förenligt med den ordning som införts genom artikel 58.1 i mervärdesskattelagen och artikel 1 i kunglig kungörelse nr 13 inte kunde avfärdas och beslutade därför att vilandeförklarade målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Kan en leverans anses föreligga i den mening som avses i [direktivet] och uttag av mervärdesskatt följaktligen ske:

- oaktat att varken någon motprestation eller transaktion mot vederlag har ägt rum?
- oaktat att ingen överföring har skett av rätten att såsom ägare fritt förfoga över egendomen?
- om egendomen inte på ett lagligt sätt har kunnat föras ut på marknaden, eftersom det rör sig om stulna föremål eller varor som härrör från smuggling?

2) Skulle svaret på den första frågan bli annorlunda för punktskattepliktiga produkter, och närmare bestämt tobaksprodukter?

3) Om ingen punktskatt tas ut på punktskattepliktiga produkter är det då förenligt med bestämmelserna i [direktivet] att ta ut mervärdesskatt?

4) Kan medlemsstaterna genom en underrättelse enligt artikel 27.2 eller 27.5 i [direktivet] utöka kategorin mervärdeskattepliktiga transaktioner för att på nationell nivå kunna ta ut mervärdesskatt i ett fall där stöld av punktskattepliktiga varor skett från ett skatteupplag, eller skall artikel 2 i [direktivet] anses vara uttömmande?

5) Om underrättelse som lämnats i enlighet med artikel 27.5 i [direktivet] endast har avsett en förtida betalning av mervärdesskatt genom punktskattemärken, kan en medlemsstat i sådant fall anses ha rätt att utöka kategorin mervärdesskattepliktiga transaktioner och exempelvis ta ut mervärdesskatt i ett fall då de punktskattepliktiga produkterna har stulits från ett skatteupplag?"

Huruvida tolkningsfrågorna är relevanta

22 Domstolen skall inledningsvis bemöta den belgiska regeringens argument att de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen saknar relevans och skulle behöva omformuleras helt och hållet.

23 Den belgiska regeringen har gjort gällande att frågorna ställts på grund av en felaktig tolkning av bestämmelserna i artikel 58.1 i mervärdesskattelagen, som rådet med stöd av artikel 27.5 i direktivet har godkänt att denna regering bibehåller.

24 Dessa bestämmelser har enligt den belgiska regeringen som enda syfte att förenkla uttaget av mervärdesskatt före mervärdesskattskyldighetens inträde, och de medför inte att en ny kategori av skattepliktiga transaktioner införs som inte föreskrivs i direktivet. Den mervärdesskatt som har betalats uppbärs inte slutgiltigt av staten förrän den inbetalade mervärdesskatten senare kan knytas till en skattepliktig transaktion.

25 Om ett sådant uttag slutligen inte är möjligt på grund av att någon senare skattepliktig transaktion inte äger rum, kan den skattskyldige begära återbetalning av mervärdesskatten i enlighet med artikel 77 i mervärdesskattelagen och artiklarna 5 och 11 i kunglig kungörelse nr 13. Detta skulle kunna bli aktuellt i ett fall med sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen, om företaget kan visa att de saknade varorna faktiskt har blivit stulna och att de inte har levererats. Den ordning som anmäldes den 19 december 1977 inverkar således inte på begreppet "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 2 i direktivet, vilket medför att den fjärde och den femte frågan saknar relevans för att avgöra tvisten i målet vid den nationella domstolen. Detta medför att även den första, den andra och den tredje frågan saknar relevans.

26 Domstolen anser emellertid inte att den belgiska regeringens argument leder till slutsatsen att tolkningsfrågorna skulle sakna relevans för den hänskjutande domstolen.

27 För det första framgår det inte av beslutet om hänskjutande att det skulle vara möjligt att få återbetalning av den inbetalade mervärdesskatten vid stöld av sådana varor som är belagda med punktskatt.

28 För det andra skulle, även om det antas att det föreligger en sådan möjlighet enligt den nationella lagstiftningen, de beviskrav som uppställs för att erhålla återbetalning endast vara uppfyllda i ett fåtal fall. Det följer nämligen av den belgiska regeringens svar på en skriftlig fråga från domstolen angående beviskraven, att en person som har blivit utsatt för stöld av varor enbart kan erhålla återbetalning av mervärdesskatten om denne lyckas visa, för det första, att varorna faktiskt har stulits, och, för det andra, att varorna efter stölden inte har förts ut på marknaden. Den bevisning avseende en negativ omständighet som således krävs, vilken den person som har blivit utsatt för stölden dessutom inte kan ha någon kännedom om, gör det praktiskt taget omöjligt att utnyttja möjligheten till återbetalning (se, för ett liknande resonemang, angående återbetalning av skatter som införts i strid med gemenskapsrätten, dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 48).

29 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att de tobaksprodukter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen faktiskt var stulna. Den omständigheten att kravet på betalning av mervärdesskatt för nämnda punktskattepliktiga varor framställdes i direkt anslutning till stölden visar tydligt att det var själva stölden som medförde att skyldigheten att erlägga mervärdesskatt inträdde. Det var inte någon efterföljande omständighet, som att tjuvarna skulle ha fört ut varorna på marknaden, som var den avgörande faktorn. Den belgiska skatteförvaltningen har således i princip ansett att det var själva stölden som medförde att skyldigheten att erlägga mervärdesskatt inträdde.

30 Mot denna bakgrund skall domstolen pröva de frågor som har ställts av den hänskjutande domstolen.

Den första, den andra och den tredje frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i för det första huruvida stölden av varorna kan anses utgöra en "leverans av varor mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 i direktivet, vilket medför att mervärdesskattskyldighet inträder, och för det andra huruvida det förhållandet att det i målet vid den nationella domstolen är fråga om varor som är belagda med punktskatt har betydelse för denna bedömning.

32 Stöld av varor innebär, såsom sökandena i målet vid den nationella domstolen och kommissionen med rätta har gjort gällande, per definition att den person som utsatts för stölden inte erhåller något ekonomiskt vederlag. Stölden kan således i sig inte anses utgöra en leverans av varor som sker "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkt 14).

33 Vidare omfattas inte stöld av varor av begreppet "leverans av varor" såsom det framgår av direktivet.

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

35 Av bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta synsätt överensstämmer med direktivets syfte, vilket bland annat är att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna (dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkterna 7 och 8).

36 Stöld av varor innebär emellertid endast att den som har begått gärningen enbart är innehavare av den stulna egendomen. Stölden medför inte att den som har begått gärningen har befogenhet att förfoga över varorna på samma villkor som ägaren. Stölden kan således inte anses utgöra en äganderättsöverföring från den drabbade parten till den som har begått gärningen i den mening som avses i den ovannämnda bestämmelsen i direktivet.

37 I motsats till vad den belgiska och den grekiska regeringen har hävdats medför slutligen inte principen om skatteneutralitet att stöld av varor måste likställas med leverans av varor, och denna princip utgör inte något hinder för bedömningen att stöld inte i sig kan utgöra en mervärdesskattepliktig transaktion.

38 Visserligen är olaglig import och leverans av sådana varor som de tobaksprodukter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, vilka inte är förbjudna på grund av deras beskaffenhet eller särskilda egenskaper, mervärdesskattepliktiga, eftersom dessa varor kan föras ut på den lagliga marknaden och bli en del av det ekonomiska kretsloppet. Dessutom utgör principen om skatteneutralitet hinder för att det görs en generell åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets m.fl., REG 2000, s. I-4993, punkterna 19 och 20).

39 Mervärdesskatt skall emellertid betalas i dessa fall eftersom skattskyldigheten inträder på grund av att det sker en import eller leverans av varor efter att en stöld har begåtts och eftersom motprestationen för denna transaktion, vilken utgör beskattningsunderlaget, kan identifieras.

40 En sådan bedömning kan såsom kommissionen har påpekat inte tillämpas på själva stölden, eftersom den i sig inte medför att skattskyldighet inträder. Nämda bedömning kan inte heller motivera att den senare, och sannolika, transaktionen, genom vilken de stulna varorna förs ut på marknaden, skall drabba den person som bestulits, som ju inte är den person som faktiskt importerar eller levererar nämnda varor. Om stölden, med hänvisning till principen om skatteneutralitet, skulle anses medföra att skattskyldighet inträder, oberoende av om det skett någon import eller leverans och således utan att det föreligger någon identifierbar motprestation, skulle det dessutom vara fråga om ett rent fiktivt beskattningsunderlag.

41 Vad gäller den omständigheten att varor, såsom de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, är belagda med punktskatt, saknar denna omständighet betydelse för det svar som den hänskjutande domstolen skall ges. Det finns nämligen ingen bestämmelse i direktivet som kopplar skyldigheten att betala mervärdesskatt till punktskatt. De omständigheter som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt, varvid de lagenliga villkoren för att ta ut skatt är uppfyllda, utgörs av leverans eller import av varor och inte av erläggandet av en punktskatt på dessa varor.

42 Den första, den andra och den tredje frågan skall således besvaras så att stöld av varor inte kan anses utgöra en "leverans av varor mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 i direktivet, och stölden som sådan kan således inte heller vara mervärdesskattepliktig. Det förhållandet att varor, såsom de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, är belagda med punktskatt påverkar inte denna bedömning.

Den fjärde och den femte frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida en medlemsstat, som med tillämpning av artikel 27.5 i direktivet har erhållit ett godkännande för att tillämpa en ordning med förtida betalning av mervärdesskatt genom att använda punktskattemärken, har rätt att på grundval av detta godkännande göra andra transaktioner mervärdesskattepliktiga än dem som föreskrivs i artikel 2 i direktivet, genom att ta ut mervärdesskatt på punktskattepliktiga produkter som stulits ur ett skatteupplag.

44 Domstolen har redan fastslagit att sådana nationella undantagsbestämmelser som avses i artikel 27. 5 i direktivet och som tillåts "för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande" skall tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien, REG 1984, s. 1861, punkt 29). 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 (dom av den 29 maj 1997 i mål C-263/96, Skripalle, REG 1997, s. I-2847, punkt 24). Det godkännande som beviljats med tillämpning av artikel 27.5 i direktivet får inte gå utöver det ändamål för vilket det har begärts (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Skripalle, punkt 30).

45 Den belgiska regeringen har medgivit att de bestämmelser som Konungariket Belgien har givits tillåtelse att behålla med tillämpning av artikel 27.5 i direktivet har som enda syfte att "underlätta kontrollen av uttag av mervärdesskatt", genom att det bland annat föreskrivs att mervärdesskatten skall betalas samtidigt som punktskatten, det vill säga innan skyldigheten att betala mervärdesskatt har inträtt. Dessa bestämmelser anger således tidpunkten då mervärdesskatten skall betalas så att den överensstämmer med den tidpunkt då punktskatten skall betalas. Bestämmelserna rör inte reglerna om vilka transaktioner som är mervärdesskattepliktiga och kan således inte införa en ny kategori skattepliktiga transaktioner som inte föreskrivs i direktivet.

46 Bibehållandet av dessa bestämmelser har visserligen godkänts av rådet såväl i syfte att förenkla skatteuttaget som för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, vilket framgår av lydelsen av den anmälan som gjorts med tillämpning av artikel 27.5 i direktivet ("underlätta kontrollen av uttag av mervärdesskatt"). Det förhållande att godkännandet även har till syfte att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande har inte avsett att tillskriva Konungariket Belgien en rätt att göra andra transaktioner mervärdesskattepliktiga än dem som anges i artikel 2 i direktivet.

47 I motsats till vad den grekiska regeringen har hävdat kan inrättandet av en ny kategori mervärdesskattepliktiga transaktioner, som inte anges i artiklarna 2 och 10 i direktivet, under alla omständigheter inte anses utgöra ett absolut nödvändigt undantag för att förhindra risken för skatteflykt eller skatteundandragande och kan följaktligen inte lagligen införas eller bibehållas med stöd av artikel 27.5 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, angående alltför generella ändringar av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 31, dom av den 9 juli 1992 i mål C-7/91, K Line Air Service Europe, REG 1992, s. I-4513, punkterna 24 och 25, samt domen i det ovannämnda målet Skripalle, punkterna 26 och 31).

48 Det godkännande som Konungariket Belgien beviljats med stöd av artikel 27.5 i direktivet ger således inte denna medlemsstat rätt att föreskriva att stöld av tobaksprodukter skall vara mervärdesskattepliktig.

49 Den fjärde och den femte frågan skall således besvaras så att godkännandet att tillämpa åtgärder för att förenkla uttaget av mervärdesskatt, som beviljats en medlemsstat med stöd av artikel 27.5 i direktivet, inte ger denna stat rätt att föreskriva att andra transaktioner än dem som anges i artikel 2 i direktivet skall vara mervärdesskattepliktiga. Ett sådant godkännande kan således inte utgöra rättslig grund för en nationell lagstiftning enligt vilken stöld av varor från ett skatteupplag anses mervärdesskattepliktig.

Rättegångskostnader

50 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.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

1) **Stöld av varor kan inte anses utgöra en "leverans av varor mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 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, och stölden som sådan kan således inte heller vara mervärdesskattepliktig. Det förhållande att varor, såsom de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, är belagda med punktskatt påverkar inte denna bedömning.**

2) **Godkännandet att tillämpa åtgärder för att förenkla uttaget av mervärdesskatt, som beviljats en medlemsstat med stöd av artikel 27.5 i sjätte direktivet 77/388, ger inte denna stat rätt att föreskriva att andra transaktioner än dem som anges i artikel 2 i detta direktiv skall vara mervärdesskattepliktiga. Ett sådant godkännande kan således inte utgöra rättslig grund för en nationell lagstiftning enligt vilken stöld av varor från ett skatteupplag anses mervärdesskattepliktig.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.