FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

fremsat den 25. maj 2005 [1]

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse har hof van beroep te Antwerpen (appelretten i Antwerpen) (Belgien) stillet Domstolen nogle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) [2] (herefter »sjette direktiv«).

I — Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

2. Selskabet Newman Shipping & Agency Company NV (herefter »Newman«) driver et afgiftsoplag i Antwerpen, hvor tobaksvarer, der er fremstillet og pakket i Belgien af British American Tobacco International Ltd (herefter »BATI«), som ejer disse varer, blev oplagret. De var ikke forsynet med banderoler.

3. Der blev stjålet cigaretter fra dette oplag den 4. december 1995 og den 29. januar 1996 samt natten mellem den 14. og 15. juni 1998. De belgiske told- og punktafgiftsmyndigheder meddelte Newman en afgiftsansættelse, hvorved de opfodrede selskabet til at betale punktafgifter og moms for de manglende varer i henhold til den belgiske momslovs artikel 58, stk. 1, og artikel 1 i kongelig anordning nr. 13 af 29. december 1992 om momsordningen for forarbejdede tobaksvarer (*Moniteur belge* af 31.12.1992, s. 28086, herefter »kongelig anordning«), fordi moms af forarbejdede tobaksvarer forfalder til betaling samme dag som punktafgiften, og da punktafgiften var blevet betalt efter den konstaterede manko i afgiftsoplaget, skulle momsen også betales.

4. Artikel 58, stk. 1, i den belgiske momslov fra 1969 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

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — EFT L 145, s. 1.

punktafgift i henhold til ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om afgiftsordningen for tobaksvarer.

[...]

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

5. I henhold til artikel 1 i den kongelige anordning »forfalder moms på forarbejdede tobaksvarer [...] på det tidspunkt, hvor punktafgiften skal betales«.

6. Efter forgæves at have gjort indsigelse betalte Newman det krævede beløb, men tog forbehold for alle rettigheder med hensyn til momsen. BATI godtgjorde Newman hele beløbet.

7. Newman og BATI anlagde sag med påstand om tilbagebetaling af de betalte beløb ved rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen). Dommen af 4. april 2001 gav dem ikke medhold, men fastslog, at der skulle betales punktafgift 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 sjette direktivs artikel 27.

8. Den 7. maj iværksatte Newman og BATI appel mod denne dom for hof van beroep te Antwerpen, som besluttede at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Foreligger der en levering i sjette 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 stjålne 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 sjette direktivs 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 sjette direktivs 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 sjette direktivs artikel 2 udtømmende?

5) Kan medlemsstaterne, såfremt den i sjette direktivs 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?«

9. De pågældende spørgsmål gør det nødvendigt at fortolke flere bestemmelser i sjette direktiv, derunder især direktivets artikel 2, nr. 1, hvorefter »merværdiafgift pålægges: levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

10. Artikel 5, stk. 1, i sjette direktiv bestemmer desuden, at »ved »levering af et gode« forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

11. I øvrigt fastslår artikel 10 i samme direktiv:

»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.[...]

[...]«

12. Desuden fastslår artikel 27 i sjette direktiv for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen [3], at:

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

3 — Således som direktivet var i kraft før de ændringer, der blev indført ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20.1.2004 (EUT L 27, s. 44).

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.«

13. Som led i anvendelsen af denne ordning har den belgiske stat den 19. december 1977 forelagt Kommissionen artikel 58, stk. 1, i den belgiske momslov og den kongelige anordning nr. 13 af 3. juni 1970 om ordningen for forarbejdede tobaksvarer for så vidt angår moms (*Moniteur Belge* af 5.6.1970, s. 6103), som i form af følgende bestemmelser har været gældende siden vedtagelsen af sjette direktiv:

»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 [...]«

II — Gennemgang

14. De af den forelæggende ret stillede spørgsmål går i det væsentligste ud på at få oplyst, for det første, om tyveri af afgiftspligtige varer kan anses for en »levering af goder mod vederlag« jf. artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv og følgelig kan anses for momspligtigt. For det andet såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, om der i et sådant tilfælde alligevel kan kræves betaling af moms på grundlag af en tilladelse, der er givet en medlemsstat som led i anvendelsen af artikel 27 i sjette direktiv.

15. Jeg vil i første omgang besvare den belgiske regerings argumentation, ifølge hvilken de spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret, er uden relevans og fuldstændig bør omformuleres. Dette skulle følge af den omstændighed, at belgisk lov tilsyne-

ladende tillader tilbagebetaling af den moms, sagsøgerne har betalt, hvis de kan dokumentere, at der efter tyveriet aldrig er foregået en afgiftspligtig transaktion.

16. Det svar, som den belgiske regering og sagsøgerne har givet på Domstolens skriftlige spørgsmål, der gik ud på at få oplyst nøjagtigt, hvilken dokumentation der skulle fremlægges for, at Newman og BATI kunne få tilbagebetalt momsen, viser, at dokumentation for tyveriet ikke er tilstrækkelig i så henseende. For at bevise, at der ikke er foregået nogen afgiftspligtig transaktion efter tyveriet, kræves der yderligere dokumentation

17. Et bevis for dokumenterede hændelser efter tyveriet, såsom at de stjålne varer ikke er blevet bragt i omsætning, eller at de er blevet ødelagt af tyvene, er dog nødvendigvis en godtgørelse af omstændigheder, der ikke er tilgængelige for sagsøgerne. Der er tale om en veritabel probatio diabolica, dvs. et umuligt bevis, som ikke bør kunne kræves som betingelse for tilbagebetaling af den moms, sagsøgerne har betalt. I den henseende har Domstolen allerede haft lejlighed til at understrege, at det »findes stridende mod fællesskabsretten, at der indføres bevisregler, der gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten« [4].

4 — 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.

18. I nærværende sag fremgår det af forelæggelseskendelsen, at der ikke er tvivl om, at de omhandlede tobaksvarer faktisk er blevet stjålet. Det forhold, at der blev krævet moms af de varer, der var anbragt i afgiftsoplag, umiddelbart efter tyveriet, viser, at det er selve tyveriet, der har udløst momspligten. Det var ikke en efterfølgende begivenhed, såsom at varerne var blevet bragt i omsætning af tyvene, der var det afgørende faktum.

19. På baggrund af den kendsgerning, at det er tyveriet selv, der i realiteten er det, der har fået de belgiske myndigheder til at anse afgiftspligten for indtrådt, er det rimeligt at stille de spørgsmål, den forelæggende ret har stillet.

A — *Kan tyveri af afgiftspligtige varer i sig selv anses for en »levering af goder mod vederlag« jf. artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, der følgelig skal pålægges moms?*

20. Tyveri af tobaksvarer i et afgiftsoplag kan ikke anses for en »levering af goder mod

vederlag« [...] jf. artikel 2, nr. 1, og artikel 5, stk. 1, i sjette direktiv.

21. Først og fremmest giver ordlyden af disse artikler ikke mulighed for at hævde, at en person, der er blevet bestjålet, kan pålægges moms på samme måde, som hvis den pågældende frivilligt havde overført varerne til tyvene imod en modydelse. Denne konklusion er desuden blevet klart bekræftet af Domstolen med hensyn til fortolkningen af begreberne levering af goder og tjenesteydelser mod vederlag, som har spillet en central rolle med hensyn til fastlæggelse af anvendelsesområdet for sjette direktiv.

22. Med hensyn til fortolkningen af begrebet levering af goder og tjenesteydelser mod vederlag har Domstolen i sin dom af 3. marts 1994 i Tolsma-sagen først klart bekræftet, at en levering af tjenesteydelser »kun udføres »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, punkt 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består *et retsforhold*, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren« [5]. Der er efter min mening intet, der kan begrunde en anden behandling med hensyn til levering af goder.

23. I denne dom har Domstolen igen bekræftet sin holdning med hensyn til fortolkning af dens tidligere afgørelser vedrørende begrebet levering af goder og tjenesteydelser mod vederlag, hvorefter der »for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være *en direkte* sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi« [6]. I dom af 1. april 1982 i sagen Hong-Kong Trade Development Council havde Domstolen også fastslået, at de afgiftspligtige transaktioner inden for momsområdet forudsætter, at der er tale om en transaktion, der involverer en pris og en modydelse [7]. Når således »en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt merværdiafgift« [8].

24. I lyset af denne retspraksis kan man kun fastslå det indlysende i, at forestillingen om, at et tyveri kan indebære, at den bestjålne person skal betale moms i forhold til de

5 — Sag C-16/93, Sml. I, s. 743, præmis 14; min fremhævelse.

6 — Tolsma-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 13, min fremhævelse, dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetcis, Sml. s. 6365, præmis 11, og af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12.

7 — Sag 89/81, Sml. s. 1277, præmis 9 og 10.

8 — Præmis 10.

varer, der på uretmæssig vis er frataget ham uden nogen modydelse, ikke kan forsvares [9].

25. I modsætning til den belgiske regerings argumentation forholder det sig desuden sådan, at de situationer, der er omhandlet i artikel 5, stk. 6 og 7, i sjette direktiv (vedrørende visse former for privat brug af varer og varer fremstillet af en afgiftspligtig inden for rammerne af sin virksomhed), som fællesskabslovgiver udtrykkelig har ligestillet med levering mod vederlag, ikke anses for at svare til en tyverisituation, hvor ejeren ikke alene ikke får nogen modydelse for de stjålne varer, men tilmed ufrivilligt mister varerne [10].

26. Det skal også præciseres, at den konklusion, at et tyveri af varer hverken kan betegnes som levering af goder mod vederlag eller anses for at udgøre en transaktion, der kan sidestilles dermed på grundlag af artikel 5, stk. 6 og 7, i sjette direktiv, er uafhængig af den kendsgerning, at de stjålne varer kan bringes i omsætning af tyven selv eller af andre personer.

27. I den henseende har Domstolen klart udtalt, at en levering gennemført af en afgiftspligtig af goder, som vedkommende har fået på ulovlig vis (f.eks. smuglervarer), falder inden for sjette direktivs anvendelsesområde og er momspligtigt [11]. Ifølge denne retspraksis forudsætter neutralitetsprincippet, at selv ulovlige transaktioner er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde og er momspligtige [12]. Det skyldes den omstændighed, at sådanne varer er i konkurrence med andre varer, der er legalt erhvervet, og derfor ikke bør have en fordel frem for de sidstnævnte. Drift af en ulovlig roulette er f.eks. omfattet af det fælles momssystem, fordi den konkurrerer med andre lovlige former for væddemål [13].

9 — Denne konklusion bliver bestyrket, hvis man tager den holdning i betragtning, som Domstolen har indtaget i sin dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285. I denne dom har Domstolen nemlig fastslået, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer, at der »ved »levering af et gode« forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode« (præmis 6), og, at »det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at begrebet »levering af et gode« [...] 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« (præmis 7). Enhver transaktion, der udgør overførsel af et gode, som berettiger en anden til at råde over det, indebærer et element af accept eller aftale (for at gentage det udtryk, der er brugt i præmis 17 i den førnævnte Tolsma-dom, som nævner nødvendigheden af en uundværlig »aftale mellem parterne«). Det element findes ikke i tilfælde af tyveri. I en sådan situation indgår der ikke en overførsel af retten til et gode med den bestjålne ejers accept og naturligvis heller ikke fra tyvenes side nogen modydelse til fordel for ejeren og direkte forbundet med ydelsen.

10 — Der er ligeledes grund til at bemærke, at de forhold, der gjorde sig gældende i dom af 13.12.1989, sag 342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227, præmis 18, og af 6.11.2003, sag C-78/02 — C-80/02, Karageorgou m.fl., Sml. I, s. 13295, præmis 50-52, er helt forskellige fra forholdet i nærværende sag. I de pågældende sager er momsen blevet faktureret, men det fremgår, at de pågældende tjenesteydelser i realiteten ikke var momspligtige. I Genius Holding-dommen fastslog Domstolen, at »anvendelse af den fradragsret, som er fastsat i sjette direktiv [...] ikke omfatter den afgift, der udelukkende er forfalden, fordi den er nævnt på fakturaen«.

11 — Jf. i denne retning dom af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993, præmis 24.

12 — Dom af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, præmis 18, af 5.7.1988, sag 289/86, Happy Family, Sml. s. 3655, præmis 20, af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16, af 28.5.1998, sag C-3/97, Goodwin og Unstead, Sml. I, s. 3257, præmis 9, og af 29.6.1999, sag C-158/98, Coffeeshop »Siberië«, Sml. I, s. 3971, præmis 14 og 21, samt dommen i sagen Salumets m.fl., præmis 19.

13 — Dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 19-23 og 28.

28. Denne argumentation kan også anvendes med hensyn til tilfælde, hvor de stjålne varer leveres til en tredjemand af tyven — eller af andre personer — mod vederlag. Sådanne efterfølgende leverancer af stjålne goder vil være momspligtige. Det er imidlertid indlysende, at den foreliggende situation er anderledes. Det drejer sig om at afklare, om en overførsel af goder, der følger af selve tyveriet, er momspligtig. I den henseende er et tyveri ikke i sig selv en levering mod vederlag i den forstand, som fremgår af artikel 2, punkt 1, i sjette direktiv.

29. I øvrigt er det forhold, at de pågældende varer i denne sag er punktafgiftspligtige varer, fuldstændig irrelevant, når det drejer sig om at afgøre, om tyveriet af de pågældende varer kan anses for en levering af goder mod vederlag. Som Kommissionen har bemærket i sit skriftlige indlæg, er der ingen bestemmelse i sjette direktiv, der hvad angår levering af goder anvender en sondring mellem punktafgiftspligtige varer og varer, som ikke er punktafgiftspligtige.

30. På baggrund af de foregående betragtninger mener jeg, at Domstolen bør give den forelæggende ret det svar, at tyveri af punktafgiftspligtige varer ikke kan anses for en »levering af goder [...] mod vederlag«, jf. artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv.

B — *Kan en tilladelse til en medlemsstat i henhold til artikel 27 i sjette direktiv ikke desto mindre danne grundlag for krav om momsbetaling som følge af et varetyveri?*

31. I henhold til artikel 27 i sjette direktiv kan en medlemsstat få tilladelse til at indføre særlige ændringsforanstaltninger i forhold til sjette direktiv med henblik på at forenkle afgiftsopkrævningen eller at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse.

32. I overensstemmelse med artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv har den belgiske regering anmeldt den omhandlede foranstaltning, hvorefter moms på forarbejdede tobaksvarer forfalder samtidig med punktafgiften. Følgelig er nærværende sags afgørende spørgsmål, hvorvidt en sådan foranstaltning kan bevirke en udvidelse af de kategorier af omstændigheder, der udløser afgiftspligt i henhold til sjette direktiv.

33. Artikel 10 i sjette direktiv sondrer klart mellem muligheden for at kræve afgiften betalt, dvs. det tidspunkt, fra hvilket moms kan anses for forfalden, og momspligtens indtræden, som er »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«.

34. Denne sondring gør det muligt at klargøre den afgørende forskel med hensyn

til lovgivningsforanstaltninger, som påvirker det ene eller det andet af de to begreber. Det er på den ene side nødvendigt at sondre mellem en foranstaltning med henblik på at fremrykke tidspunktet for momsens forfald, således at det falder sammen med tidspunktet for opkrævning af punktafgifter, og på den anden side en foranstaltning, der fraviger de regler, som fastlægger de momspligtige transaktioner, ved at tilføje en yderligere mulighed for afgiftspligtens indtræden, som ikke er fastsat i sjette direktiv.

35. Den kendsgerning, at beviset for tyveriet ikke er nok til at dokumentere, at ejeren af de stjålne varer er forpligtet til at betale moms for de pågældende varer, viser, at rækkevidden af den belgiske regerings foranstaltning går ud over en simpel fremrykning af momsbetalingen. Anvendelsen af den pågældende foranstaltning på den måde, det er gjort af de belgiske afgiftsmyndigheder, indebærer, at et tyveri i sig selv betragtes som en levering af goder mod vederlag, og følgelig er der i realiteten skabt en ny mulighed for afgiftspligtens indtræden, som ikke findes i sjette direktiv.

36. Læsningen af den af den belgiske regering anmeldte foranstaltning viser, at den ikke kan have en sådan rækkevidde. Den bestemmer ganske enkelt, at »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« [14].

37. Der er grund til at minde om, at det følger af Domstolens praksis med hensyn til artikel 27 i sjette direktiv, at »de nationale foranstaltninger, som fraviger direktivet, og som er af en sådan art, at svig eller unddragelse herved undgås, fortolkes strengt« [15]. Udformningen af den pågældende anmeldelse viser nemlig, at den anmeldte foranstaltning ikke drejer sig om andet end fremskyndelse af det tidspunkt, hvor momsen kan kræves betalt ved hjælp af banderoler for at få den til at falde sammen med tidspunktet for opkrævning af punktafgift. Den belgiske foranstaltning har kun til hensigt at gennemføre opkrævning af moms i form af en forlods betaling og handler derfor udelukkende om tidspunktet for afgiftens forfald. Som sagsøgerne og Kommissionen med rette har understreget, kan denne anmeldelse ikke sikre tilbagebetaling af moms i mangel af effektiv dokumentation for afgiftspligtens indtræden, dvs. i nærværende tilfælde levering af goder mod vederlag. Anmeldelsen ser ud til at handle om momspligtens indtræden, dvs. *leveringen* af forarbejdede tobaksvarer, uden at der er grundlag for at mene, at den omhandlede forenklingsforanstaltning kan medføre nogen som helst ændring i så henseende.

38. Det må derfor konkluderes, at anmeldelsen ikke har omfattet en særlig foranstaltning i henhold til artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv, som giver den belgiske stat tilladelse

14 — Jf. punkt 13 ovenfor, min fremhævelse.

15 — Dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24.

til at kræve momsbetaling fra en ejer for så vidt angår varer, der er blevet stjålet fra vedkommende, når ejeren ikke har foretaget af nogen som helst levering af disse varer mod vederlag.

39. Følgelig kan en sådan særlig foranstaltning ikke håndhæves over for en afgiftspligtig person [16]. Der kan i den henseende henvises til dom af 13. februar 1985 i Direct Cosmetics-sagen, ifølge hvilken undtagelser fra sjette direktiv »kun er i overensstemmelse med fællesskabsretten på betingelse af, dels at de falder inden for de med målene i artikel 27, stk. 1, afstukne rammer, dels at de har været forelagt Kommissionen« [17].

40. Selv om man kunne mene, at man havde anmeldt en særlig foranstaltning, som indebar, at et tyveri blev opfattet som en levering af goder mod vederlag, ville det være i modstrid med fællesskabsretten.

41. Domstolen har ikke blot bekræftet, at muligheden for at indføre særlige foranstaltninger i henhold til artikel 27 i sjette direktiv bør fortolkes snævert [18], men har understreget, at det kun er foranstaltninger, der er »egnede til og nødvendige for at nå det særlige mål, de forfølger, og som i mindst mulig grad påvirker sjette direktivs mål og principper«, der kan tillades [19]. Sagt med andre ord er de særlige foranstaltninger i sjette direktiv, som er beregnet på at forenkle opkrævning eller at bekæmpe svig eller afgiftsunddragelse, kun tilladt »for så vidt det anses for strengt nødvendigt for at nå dette mål« [20], og en sådan foranstaltnings forenelighed med »de betingelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, skal vurderes strengt« [21].

42. Det er ikke blevet påvist, at den i nærværende sag omhandlede særlige foranstaltning har formål såsom forenkling af afgiftsopkrævning eller bekæmpelse af svig eller afgiftsunddragelse, som er egnet til at retfærdiggøre, at et tyveri af varer skal anses for en levering af goder mod vederlag. En sådan foranstaltning ville i realiteten indebære en undtagelse fra de grundlæggende bestemmelser i sjette direktiv, som fastlægger afgiftspligtens indtræden, idet den ville tilføje nye kategorier af afgiftspligtige handlinger og det tilmed med hensyn til et ubestridt tyveri af varer og uden tegn på svig.

16 — Denne konklusion er uafhængig af det spørgsmål — der ikke opstår i nærværende sag — om en simpel foranstaltning til fremrykning af momsbetaling som den, der er omfattet af anmeldelsen i nærværende sag, udgør en særlig foranstaltning i overensstemmelse med artikel 27, stk. 1.

17 — Sag 5/84, Sml. s. 617. Jf. også dom af 6.7.1995, sag C-62/93, Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 22 og 23.

18 — Jf. punkt 37 ovenfor.

19 — Dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 43, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4271, præmis 46.

20 — Dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29.

21 — Sudholz-dommen, nævnt i fodnote 19, præmis 45.

III — Forslag til afgørelse

43. På baggrund af de således fremførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra hof van beroep te Antwerpen således:

»1) Begrebet »levering af goder [...] mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at det ikke omfatter tyveri af goder, og uden hensyn til, om de stjålne goder er punktafgiftsbelagte.

2) En tilladelse til en medlemsstat på grundlag af en anmeldelse i medfør af artikel 27, stk. 5, i sjette direktiv 77/388 med henblik på at indføre en særlig undtagelsesforanstaltning, som henlægger betaling af momsen på forarbejdede tobaksvarer til en forudgående fase samtidig med punktafgiften, omfatter ikke muligheden for at kræve momsen betalt som følge af tyveri af de pågældende varer.«