CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 25 mei 2005 [1]

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing stelt het Hof van Beroep te Antwerpen (België) het Hof vragen over de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn").

I — De feiten van het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

2. De vennootschap Newman Shipping & Agency Company NV (hierna: „Newman") exploiteert een belastingentrepot in Antwerpen, waarin tabaksfabrikaten waren opgeslagen die in België waren geproduceerd en verpakt door British American Tobacco International Ltd (hierna: „BATI"), die er de eigenaar van was. De goederen waren niet van banderollen voorzien.

3. Op 4 december 1995 en 29 januari 1996 alsmede in de nacht van 14 op 15 juni 1998 zijn uit het entrepot sigaretten gestolen. De Belgische administratie der Douane en Accijnzen heeft van Newman bij aanslag betaling gevorderd van de accijns en de BTW voor de ontbrekende sigaretten, overeenkomstig de regeling van artikel 58, lid 1, van het Belgische BTW-wetboek en artikel 1 van het Koninklijk Besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992, blz. 28086; hierna: „koninklijk besluit"), op grond dat de BTW ter zake van tabaksfabrikaten verschuldigd is op hetzelfde tijdstip als de accijns en, aangezien de accijns in aansluiting op de vaststelling van de tekorten in het entrepot is voldaan, de BTW ook opeisbaar is.

4. Artikel 58, lid 1, van het Belgische BTW-wetboek 1969 bepaalt het volgende:

„Ten aanzien van de in België ingevoerde, in de zin van artikel 25ter verworven of geproduceerde tabaksfabrikaten, wordt de belasting geheven telkens wanneer voor die

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.
2 — PB L 145, blz. 1.

fabrikaten, overeenkomstig de wets- of verordeningsbepalingen ter zake, Belgisch accijns moet worden voldaan.

[...]

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

5. Volgens artikel 1 van het koninklijk besluit is „[d]e belasting over de toegevoegde waarde op tabaksfabrikaten [...] opeisbaar op hetzelfde tijdstip als de accijns".

6. Na tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft Newman de gevorderde bedragen betaald maar onder voorbehoud van alle rechten wat betreft de BTW. BATI heeft deze bedragen volledig aan Newman terugbetaald.

7. Newman en BATI hebben bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen een vordering ingesteld strekkende tot terugbetaling van de betaalde bedragen. Bij vonnis van 4 april 2001 werd dit beroep verworpen op grond dat de accijns was verschuldigd voor de goederen die als gevolg van diefstal ontbraken, zodat krachtens artikel 58, lid 1, van het BTW-wetboek en artikel 1 van het koninklijk besluit de BTW voor deze goederen ook opeisbaar was. Bovendien heeft de Rechtbank van eerste aanleg geoordeeld dat deze bepalingen ten doel hebben, de belastingheffing te vereenvoudigen en dus in overeenstemming zijn met artikel 27 van de Zesde richtlijn.

8. Op 7 mei 2001 hebben Newman en BATI tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Antwerpen, dat besloten heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Kan er een levering van goederen plaatsvinden in de zin van de Zesde BTW-richtlijn, met als gevolg dat BTW kan geheven worden:

— in afwezigheid van enige tegenwaarde of transactie onder bezwarende titel?

— in afwezigheid van de overdracht van het recht om als eigenaar vrij over de goederen te beschikken?

— indien de goederen niet legaal op de markt kunnen gebracht worden omdat het over gestolen waren en/of smokkelwaar gaat?

2) Is het antwoord op de eerste vraag verschillend indien het gaat om accijnsproducten en meer in het bijzonder tabaksfabrikaten?

3) Indien geen accijns wordt geheven op accijnsproducten, is het in een dergelijk geval verenigbaar met de bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn BTW te heffen?

4) Mogen lidstaten de categorieën van aan BTW onderworpen handelingen aanvullen indien zij een notificatie in de zin van artikel 27, lid 2 of artikel 27, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn indienen om op nationaal vlak BTW te willen eisen ingeval van diefstal van accijnsproducten uit een belastingentrepot, of is artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn uitputtend?

5) Ingeval van een notificatie in de zin van artikel 27, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn, die slechts betrekking heeft op de vooraffbetaling van BTW door fiscale bandjes, is een lidstaat bevoegd de categorieën van aan BTW onderworpen handelingen aan te vullen, bijvoorbeeld de betaling van BTW te eisen als accijnsproducten uit een belastingentrepot gestolen worden?"

9. Deze vragen nopen tot uitlegging van verschillende bepalingen van de Zesde richtlijn, met name artikel 2, punt 1, volgens welk „[a]an de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen: [...] de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

10. Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt bovendien dat „[a]ls ‚levering van een goed' wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

11. Voorts bepaalt artikel 10 van deze richtlijn het volgende:

„1. a) Als ‚belastbaar feit' wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. [...]

[...]"

12. Bovendien bepaalt artikel 27 van de Zesde richtlijn, betreffende de vereenvoudigingsmaatregelen [3], het volgende:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, brengt de Commissie daarvan op de hoogte en verschaft haar alle nodige beoordelingsgegevens.

[...]

5. De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie voor 1 januari

3 — Zoals van kracht vóór de bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB L 27, blz. 44) ingevoerde wijzigingen.

1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde."

13. De Belgische staat heeft op grond van deze regeling de Commissie op 19 december 1977 in de volgende bewoordingen in kennis gesteld van artikel 58, lid 1, van het Belgische BTW-wetboek en het Koninklijk Besluit nr. 13 van 3 juni 1970 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad* van 5 juni 1970, blz. 6103), welke van kracht waren op het moment dat de Zesde richtlijn werd vastgesteld:

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

1. Tabaksfabrikaten.

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

II — Analyse

14. De door de verwijzende rechter gestelde vragen betreffen in hoofdzaak in de eerste plaats de vraag of de diefstal van accijnsgoederen kan worden beschouwd als een „levering van goederen onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn en bijgevolg aan BTW kan worden onderworpen. In geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag is de volgende vraag, of in een dergelijk geval niet toch betaling van BTW kan worden gevorderd op grond van een aan een lidstaat krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn verleende machtiging.

15. Vooraf wil ik reageren op het standpunt van de Belgische regering, dat de vragen van de verwijzende rechter irrelevant zijn en volledig moeten worden geherformuleerd. Naar Belgisch recht zou restitutie van de

door verzoeksters betaalde BTW namelijk mogelijk zijn, wanneer zij aantonen dat er na de diefstal geen enkele belastbare handeling heeft plaatsgevonden.

16. Het antwoord dat de Belgische regering en verzoeksters hebben ingediend op de schriftelijke vraag van het Hof, welk bewijs moet worden geleverd om een eventueel recht van Newman en BATI op restitutie van de BTW te kunnen erkennen, laat zien dat het bewijs van de diefstal in dit verband niet toereikend is. Het blijkt onontbeerlijk om ook aan te tonen dat er na de diefstal geen enkele belastbare handeling heeft plaatsgevonden.

17. Het bewijs van gebeurtenissen die zich na de diefstal hebben voorgedaan, zoals het feit dat de gestolen goederen niet in het verkeer zijn gebracht of dat zij door de dieven zijn vernietigd, vormt noodzakelijkerwijze een bewijs van feiten die verzoeksters niet kunnen kennen. Het gaat om een echte probatio diabolica, een onmogelijke bewijsvoering, die niet kan worden verlangd als voorwaarde voor restitutie van de door verzoeksters betaalde BTW. Het Hof heeft in dit opzicht al beslist dat „[b]ewijsregels die het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken teruggaaf van de in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing te verkrijgen, [...] onverenigbaar met het gemeenschapsrecht [zijn]". [4]

18. In casu blijkt uit het verwijzingsarrest dat de betrokken tabaksproducten zonder twijfel daadwerkelijk zijn gestolen. Het feit dat betaling van BTW over deze accijnsgoederen juist na de diefstal is gevorderd, laat duidelijk zien dat de diefstal zelf de oorzaak van de BTW-plichtigheid is. Het bepalende feit was niet een latere gebeurtenis, zoals het eventueel in het handelsverkeer brengen van de goederen door de dieven.

19. Omdat de Belgische belastingautoriteiten in wezen de diefstal zélf tot belastbaar feit voor de BTW hebben gemaakt, is de vraag zoals die door de verwijzende rechter is geformuleerd, op zijn plaats.

A — *Kan de diefstal van accijnsgoederen als zodanig worden beschouwd als een „levering van goederen" onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn en bijgevolg aan BTW worden onderworpen?*

20. De diefstal van tabaksproducten uit een belastingentrepot kan niet worden beschouwd als een „levering van goederen

4 — Arresten van 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 14), en 9 februari 1999, Dilexport (C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 48).

[...] onder bezwarende titel" in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.

21. Allereerst kan op grond van de bewoordingen van deze artikelen niet worden gesteld dat iemand die is bestolen, aan betaling van de BTW kan worden onderworpen alsof hij de goederen vrijwillig aan de dieven tegen betaling had overgedragen. Deze conclusie wordt bovendien ruimschoots bevestigd door de rechtspraak van het Hof over de uitlegging van de begrippen leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, welke voor het bepalen van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn cruciaal zijn.

22. Wat in de eerste plaats de uitlegging van de begrippen leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel betreft, heeft het Hof in zijn arrest van 3 maart 1994, Tolsma, duidelijk verklaard dat een dienst „enkel *onder bezwarende titel* in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst *een rechtsbetrekking* bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst". [5] Mijns inziens is er geen enkele reden om leveringen van goederen anders te behandelen.

23. In dit arrest bevestigt het Hof opnieuw de in zijn eerdere rechtspraak uitgestippelde lijn bij de uitlegging van het begrip levering van goederen of diensten onder bezwarende titel, volgens welke „een dienstverrichting dus enkel belastbaar is wanneer er *een rechtstreeks verband* bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie". [6] In zijn arrest van 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council, heeft het Hof ook vastgesteld dat belastbare handelingen in het kader van het BTW-stelsel het bestaan veronderstellen van een transactie waarbij een prijs of tegenwaarde is bedongen. [7] „[W]anneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt [dus] een belastinggrondslag; deze prestaties om niet zijn dus niet onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde." [8]

24. Gezien deze rechtspraak is de opvatting dat een diefstal kan impliceren dat de bestolen persoon BTW moet betalen voor de goederen die hem wederrechtelijk en

5 — C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14; cursivering van mij.

6 — Arrest Tolsma, aangehaald in voetnoot 5, punt 13 (cursivering van mij); arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445, punt 12); 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 11), en 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 12).

7 — 89/81, Jurispr. blz. 1277, punten 9 en 10.

8 — Ibidem, punt 10.

zonder tegenprestatie zijn ontnomen, klaarblijkelijk niet houdbaar. [9]

25. Zo zijn, in tegenstelling tot de argumentatie van de Belgische regering, de in artikel 5, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn genoemde situaties (betreffende bepaalde vormen van privé-gebruik van goederen en door een belastingplichtige in het kader van zijn onderneming geproduceerde goederen), die de communautaire wetgever uitdrukkelijk heeft gelijkgesteld aan levering onder bezwarende titel, niet vergelijkbaar met een situatie van diefstal, waarin de eigenaar niet alleen geen enkele tegenwaarde ontvangt voor de gestolen goederen maar ook de koopwaar zelf tegen zijn wil verliest. [10]

26. Duidelijkheidshalve merk ik op dat de conclusie dat diefstal van goederen noch kan worden gekwalificeerd als een levering onder bezwarende titel noch als een van de handelingen die in artikel 5, leden 6 en 7, van de Zesde richtlijn daarmee zijn gelijkgesteld, losstaat van het feit dat de gestolen goederen hetzij door de dieven zelf, hetzij door andere personen in het verkeer kunnen worden gebracht.

27. In dit verband heeft het Hof duidelijk geoordeeld dat een levering door een belastingplichtige van goederen die deze laatste onrechtmatig heeft verkregen (bijvoorbeeld smokkelwaar), binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt en aan de BTW is onderworpen. [11] Volgens deze rechtspraak schrijft het beginsel van de fiscale neutraliteit voor dat ook onrechtmatige handelingen binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen en aan de BTW zijn onderworpen. [12] Dit is het gevolg van het feit dat deze goederen concurreren met andere, rechtmatig verkregen goederen en dus niet ten opzichte van deze laatste mogen worden bevoordeeld. De illegale exploitatie van roulette bijvoorbeeld, valt onder het gemeenschappelijke BTW-stelsel omdat deze concurreert met legale kansspelen. [13]

9 — Deze conclusie vindt verdere steun in het arrest van het Hof van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285). In dit arrest heeft het Hof immers vastgesteld dat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn „[a]ls levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken" (punt 6) en dat „[u]it de bewoordingen van die bepaling blijkt, dat het begrip levering van een goed [...] elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak" (punt 7). Een element van toestemming of overeenkomst (om de uitdrukking over te nemen die in punt 17 van het reeds aangehaalde arrest Tolsma is gebruikt, waar sprake is van de noodzaak van een „overeenkomst tussen partijen"), is inherent aan elke overdrachtshandeling van een zaak die de andere partij in staat stelt daarover te beschikken. Dit element ontbreekt in geval van diefstal. In een dergelijke situatie is er noch een overdracht van de macht over een goed met instemming van de bestolen eigenaar, noch, vanzelfsprekend, een tegenprestatie die rechtstreeks verband houdt met de prestatie en door de dieven ten gunste van de eigenaar wordt verricht.

10 — Ook moet worden opgemerkt dat de situaties die aan de orde waren in de arresten van 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, Jurispr. blz. 4227, punt 18), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, Jurispr. blz. I-13295, punten 50-52) volkomen verschillen van de situatie in het onderhavige geval. In deze zaken was BTW in rekening gebracht, maar bleken de betrokken diensten in feite niet aan de BTW onderworpen. In zijn arrest Genius Holding heeft het Hof voor recht verklaard dat „[d]e uitoefening van het recht op aftrek, voorzien in de Zesde richtlijn [zich niet uitstrekt] tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur".

11 — Zie in die zin arrest van 29 juin 2000, Salumets e.a (C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punt 24).

12 — Arresten van 5 juli 1988, Mol (269/86, Jurispr. blz. 3627, punt 18); 5 juli 1988, Happy Family (289/86, Jurispr. blz. 3655, punt 20); 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punt 16); 28 mei 1998, Goodwin en Unstead (C-3/97, Jurispr. blz. I-3257, punt 9), en 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië" (C-158/98, Jurispr. blz. I-3971, punten 14 en 21), en arrest Salumets e.a., reeds aangehaald, punt 19.

13 — Arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punten 19-23 en 28).

28. Deze gedachte vindt ook toepassing in het geval van een levering onder bezwarende titel van gestolen goederen door de dief of door derden aan een andere persoon. Deze opvolgende leveringen van de gestolen goederen zijn aan de BTW onderworpen. Het is echter evident dat de situatie in het onderhavige geval anders is: het gaat om de vraag of een overdracht van goederen die het resultaat is van een diefstal zélf, aan de BTW is onderworpen. In dat verband is een diefstal echter geen levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

29. Bovendien is de omstandigheid dat de goederen waar het in casu om gaat, aan accijns zijn onderworpen, volstrekt irrelevant voor de vaststelling of de diefstal van deze goederen als een levering van goederen onder bezwarende titel kan worden beschouwd. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft vastgesteld, maakt geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn met betrekking tot de levering van goederen onderscheid tussen de levering van accijnsgoederen en niet-accijnsgoederen.

30. Gelet op de voorgaande overwegingen komt het mij voor dat het Hof de verwijzende rechter zou moeten antwoorden dat diefstal van accijnsgoederen niet kan worden beschouwd als een „levering van goederen [...] onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

B — *Kan na een diefstal van goederen niettemin betaling van de BTW worden gevorderd op grond van een aan een lidstaat krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn verleende machtiging?*

31. Overeenkomstig artikel 27 van de Zesde richtlijn kan een lidstaat worden gemachtigd bijzondere, van de bepalingen van de Zesde richtlijn afwijkende maatregelen te treffen ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

32. Het Koninkrijk België heeft overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn de betrokken maatregel ter kennis gebracht, volgens welke de BTW op tabaksfabrikaten tegelijk met de accijns is verschuldigd. De centrale vraag in casu is dus of een dergelijke maatregel een verruiming tot gevolg kan hebben van de in de Zesde richtlijn vermelde categorieën feiten op grond waarvan de BTW verschuldigd wordt.

33. Artikel 10 van de Zesde richtlijn maakt een duidelijk onderscheid tussen het verschuldigd zijn van de belasting, dat wil zeggen het moment waarop de BTW kan worden geacht verschuldigd te zijn, en het feit op grond waarvan de BTW verschuldigd wordt, te weten „het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting".

34. Dit onderscheid maakt het mogelijk om het wezenlijke verschil aan te geven tussen

wettelijke maatregelen die op een van beide begrippen van invloed zijn. Er moet onderscheid worden gemaakt tussen een maatregel die het tijdstip vervroegt waarop de BTW wordt verschuldigd, zodat dit samenvalt met het tijdstip van accijnsheffing, en anderzijds een maatregel die afwijkt van de regels ter vaststelling van de aan de BTW onderworpen handelingen, door toevoeging van een nieuw, niet in de Zesde richtlijn voorzien feit op grond waarvan de BTW wordt verschuldigd.

35. Het feit dat het bewijs van diefstal niet volstaat om te voorkomen dat de eigenaar van de gestolen goederen wordt verplicht de BTW over deze goederen te betalen, toont aan dat de betekenis die de Belgische regering aan haar maatregel toekent, verder gaat dan enkel een vervroeging van de betaling van de BTW. De wijze van toepassing van deze maatregel door de Belgische autoriteiten impliceert dat diefstal als zodanig wordt beschouwd als een levering van goederen onder bezwarende titel, en bijgevolg dat daadwerkelijk een nieuw belastbaar feit voor de BTW wordt gecreëerd, dat niet in de Zesde richtlijn voorkomt.

36. Uit de door de Belgische regering ter kennis gebrachte maatregel blijkt dat deze een dergelijke betekenis niet kan hebben. Hij bepaalt enkel dat „[t]en einde de controle op de heffing van de BTW te vergemakkelijken, [...] *de BTW die verschuldigd is* ter zake van de leveringen van tabaksfabrikaten voldaan [wordt] samen met de accijns, bij de aanschaffing van de fiscale bandjes door de fabrikant of de invoerder". [14]

37. In dit opzicht moet eraan worden herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 27 van de Zesde richtlijn „de nationale afwijkende maatregelen waarmee belastingfraude of -ontwijking kan worden voorkomen, strikt [moeten] worden uitgelegd". [15] Uit de formulering van de betrokken kennisgeving valt duidelijk op te maken dat de meegedeelde maatregel slechts *de vervroeging van het moment van verschuldigdheid van de BTW* door middel van belastingzegels betreft, zodat dit samenvalt met het moment van accijnsheffing. De Belgische maatregel dient er enkel toe om de BTW in de vorm van een betaling vooraf te kunnen heffen, en betreft dus uitsluitend het moment van verschuldigdheid van de belasting. Zoals verzoeksters en de Commissie terecht beklemtonen, gaat het bij deze kennisgeving niet om heffing van BTW zonder dat daadwerkelijk is gebleken van een feit op grond waarvan de BTW verschuldigd wordt, dat wil in casu zeggen de levering van goederen onder bezwarende titel. De kennisgeving vermeldt het relevante feit op grond waarvan de BTW verschuldigd wordt, te weten *de levering* van tabaksfabrikaten, en het is uitgesloten dat de betrokken vereenvoudigingsmaatregel enigerlei afwijking daarvan kan inhouden.

38. Daaruit moet worden geconcludeerd dat er geen afwijkende maatregel overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn is meegedeeld, die de Belgische staat machtigt

14 — Zie punt 13 hierboven; cursivering van mij.

15 — Arrest van 29 mei 1997, Skripalle (C-63/96, Jurispr. blz. I-2847, punt 24).

betaling van BTW te vorderen van een eigenaar over goederen die van hem zijn gestolen, zonder dat er sprake is van enige levering van deze goederen door de eigenaar onder bezwarende titel.

39. Derhalve kan de belastingplichtigen een dergelijke afwijkende maatregel niet worden tegengeworpen. [16] Een dergelijke strekking heeft het arrest van 13 februari 1985, Direct Cosmetics, volgens hetwelk afwijkingen van de Zesde richtlijn „slechts verenigbaar met het gemeenschapsrecht [zijn], voor zover zij binnen het kader van de in artikel 27, lid 1, bedoelde oogmerken blijven, en voor zover zij ter kennis van de Commissie zijn gebracht". [17]

40. Zelfs indien werd aanvaard dat een afwijkende maatregel ter kennis is gebracht op grond waarvan diefstal als een levering van goederen onder bezwarende titel kan worden beschouwd, dan zou hij hoe dan ook in strijd met het gemeenschapsrecht zijn.

41. Zoals het Hof heeft geoordeeld, moet niet alleen de mogelijkheid afwijkende maatregelen in de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn te nemen, strikt worden uitgelegd [18], maar zijn alleen maatregelen toegestaan die „noodzakelijk en geschikt zijn om het hiermee nagestreefde specifieke doel te bereiken, en [...] zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en de beginselen van de Zesde richtlijn". [19] Met andere woorden, de afwijkende maatregelen van de Zesde richtlijn tot vereenvoudiging van de belastingheffing of ter bestrijding van belastingfraude of -ontwijking zijn slechts toegestaan „voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel" [20], en de verenigbaarheid van een dergelijke maatregel „met de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gestelde eisen, [moet] strikt worden beoordeeld". [21]

42. Er is niet aangetoond dat de betrokken afwijkende maatregel doelstellingen heeft als de vereenvoudiging van de belastingheffing of de strijd tegen belastingfraude of -ontwijking, die als rechtvaardiging zouden kunnen dienen om diefstal van goederen te beschouwen als een levering van goederen onder bezwarende titel. Een dergelijke maatregel zou immers derogeren aan de fundamentele bepalingen van de Zesde richtlijn die de feiten vaststellen op grond waarvan BTW wordt verschuldigd, door er nieuwe categorieën belastbare feiten aan toe te voegen, en dat in de context van een onomstreden diefstal van goederen en zonder dat er aanwijzingen voor fraude zijn.

16 — Deze conclusie staat los van de, in deze zaak niet aan de orde zijnde, vraag of een enkele maatregel tot betaling vooraf van de BTW, zoals die welke in casu ter kennis is gebracht, een afwijkende maatregel in de zin van artikel 27, lid 1 is.

17 — 5/84, Jurispr. blz. 617, punt 24. Zie ook arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punten 22 en 23).

18 — Zie punt 37 hierboven.

19 — Arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 43), en 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4271, punt 46).

20 — Arrest van 10 april 1984, Commissie/België (324/82, Jurispr. blz. 1861, punt 29).

21 — Arrest Sudholz, aangehaald in voetnoot 19, punt 45.

III — Conclusie

43. In het licht van de hier uiteengezette overwegingen stel ik het Hof voor, de door het Hof van Beroep te Antwerpen gestelde vragen als volgt te beantwoorden:

„1) Het begrip ‚leveringen van goederen [...] onder bezwarende titel', in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat het niet een diefstal van goederen omvat, ongeacht of de gestolen goederen aan accijns zijn onderworpen.

2) Een aan een lidstaat op grond van een kennisgeving overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn verleende machtiging tot het invoeren van een bijzondere afwijkende maatregel volgens welke de belasting over de toegevoegde waarde op tabaksfabrikaten in een voorfase, tegelijk met de accijns, wordt voldaan, omvat niet de mogelijkheid betaling van de belasting over de toegevoegde waarde te vorderen als gevolg van een diefstal van deze producten."