FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

föredraget den 25 maj 2005 [1]

1. Genom denna begäran om förhandsavgörande har Hof van beroep te Antwerpen (Apellationsdomstolen i Antwerpen) (Belgien) tillställt domstolen frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

I — Bakgrunden till förfarandet och de tolkningsfrågor som hänskjutits till domstolen

2. Företaget Newman Shipping & Agency Company NV (nedan kallat Newman) innehar ett skatteupplag i Antwerpen där tobaksprodukter tillverkade och förpackade i Belgien av företaget British American Tobacco International Ltd (nedan kallat BATI) och tillhörande det sistnämnda bolaget förvarades. Varorna var inte försedda med punktskattemärken.

3. Cigaretter stals från upplaget den 4 december 1995 och den 29 januari 1996, liksom natten mellan den 14 och den 15 juni 1998. Den belgiska tull- och punktskatteförvaltningen meddelade Newman sitt beslut om påförande av skatt med en anmodan om betalning av punkt- och mervärdesskatt för de saknade cigaretterna enligt den ordning som föreskrivs i artikel 58.1 i den belgiska mervärdesskattelagen samt i artikel 1 i kunglig kungörelse nr 13 av den 3 juni 1970 om en ordning för mervärdesskatt på tobaksprodukter (*Moniteurbelge* av den 5 juni 1970, s. 6103), nedan kallad kunglig kungörelse, med motiveringen att den mervärdesskatt som skall uppbäras för tobaksprodukter tas ut vid samma tidpunkt som punktskatten samt att mervärdesskatten, i och med att punktskatten betalades i samband med att bristerna i upplaget hade konstaterats, också skall anses vara förfallen till betalning.

4. I artikel 58.1 i den belgiska mervärdesskattelagen från 1969 föreskrivs följande:

"Vad beträffar tobaksprodukter som importerats, förvärvats i den mening som avses i artikel 25b eller tillverkats i Belgien, skall skatt tas ut i de samtliga fall där skattskyldig-

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

het, med stöd i lag eller författning om tobaksskatt, också föreskrivs för belgisk punktskatt ...

...

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

5. I enlighet med artikel 1 i den kungliga kungörelsen skall "[s]katt på mervärdet i fråga om tobaksprodukter [...] tas ut vid samma tidpunkt som punktskatten".

6. Efter en resultatlös begäran om omprövning betalade Newman de fordrade beloppen men bestred skyldigheten att betala mervärdesskatt i sin helhet. BATI har lämnat Newman full ersättning för de nämnda beloppen.

7. Newman och BATI väckte talan vid Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (förstainstansdomstol i Antwerpen) och yrkade återbetalning av de belopp som hade betalats in. Denna talan ogillades genom en dom av den 4 april 2001 där det fastställdes att punktskatten skulle anses vara förfallen till betalning för de varor som saknades till följd av stölden, och att mervärdesskatt därmed också kunde tas ut för dessa varor, med stöd av artikel 58.1 i mervärdesskattelagen samt av artikel 1 i den kungliga kungörelsen. Vidare fastslog Rechtbank van eerste aanleg att bestämmelserna syftade till att förenkla skatteuttaget och följaktligen skulle anses förenliga med artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

8. Den 7 maj 2001 överklagade Newman och BATI beslutet till Hof van beroep te Antwerpen som beslöt att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Kan en leverans anses föreligga i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet 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 rört 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 sjätte mervärdesskattedirektivet att ta ut mervärdesskatt?

4) Kan medlemsstaterna genom en underrättelse enligt artikel 27.2 eller 27.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet 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 sjätte mervärdesskattedirektivet anses vara uttömmande?

5) Om underrättelse som lämnats i enlighet med artikel 27.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet 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?"

9. Dessa frågor aktualiserar tolkningen av flera bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet, nämligen artikel 2.1 där det föreskrivs att "[m]ervärdeskatt skall betalas för ... leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

10. I artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet stadgas vidare att "[m]ed 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen".

11. För övrigt kan följande utläsas av artikel 10 i nämnda direktiv:

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

b) 'uttag av skatt' kan göras när skatteförvaltningen 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. ...

..."

12. Vidare föreskrivs i artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet följande beträffande förenklingsåtgärder [3]:

"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

3 — I dess lydelse före de ändringar som infördes genom rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EGT L 27, s. 44).

1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten."

13. I enlighet med denna ordning lämnade den belgiska regeringen den 19 december 1977 en anmälan till kommissionen avseende artikel 58.1 i den belgiska mervärdesskattelagen samt om kunglig kungörelse nr 13 av den 3 juni 1970 om en ordning för mervärdesskatt på tobaksprodukter (*Moniteurbelge* av den 5 juni 1970, s. 6103), vilka var i kraft vid tiden för sjätte mervärdesskattedirektivets antagande. Dess ordalydelse var som följer:

"B. Förtida inbetalning av skatt.

1. Tobaksprodukter

För att underlätta kontrollen av uttag av mervärdesskatt skall den mervärdesskatt som är förfallen till betalning vid den tidpunkt då tobaksprodukterna levereras betalas samtidigt med punktskatten genom att tillverkare eller importör anskaffar punktskattemärken, och skatten skall tas ut på det pris konsumenten har att betala. Ingen mervärdesskatt tas ut i något senare skede och självfallet kan inga avdrag göras. Vid all försäljning av tobaksprodukter skall mervärdesskatten ingå i priset ..."

II — Bedömning

14. De frågor som den hänskjutande domstolen har ställt handlar för det första om huruvida stölden av de punktskattepliktiga varorna kan anses utgöra en "leverans av varor mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och som därmed medför att mervärdesskattskyldighet inträder. Vidare uppkommer, för det fall den första frågan skulle besvaras nekande, en andra fråga om huruvida betalning av mervärdesskatt i sådant fall ändå kan utkrävas på grundval av ett bemyndigande som meddelats en medlemsstat med stöd av artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

15. Jag skulle inledningsvis vilja bemöta den belgiska regeringens argument att de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen skulle sakna relevans och därför behöva omformuleras helt och hållet. Anledningen till detta skulle vara att det enligt belgisk lagstiftning lär vara möjligt för klagandena

att få tillbaka den mervärdesskatt de har betalat in om de kan visa att det inte har ägt rum någon skattepliktig transaktion efter stölden.

16. Av det svar som den belgiska regeringen och klagandena lämnat på den skriftliga fråga som domstolen ställde för att söka fastställa exakt vad för slags bevisning som skulle behöva läggas fram för att Newman och BATI skulle vara berättigade till den påstådda rätten att få tillbaka mervärdesskatt, framgår det att det, i detta avseende, inte är tillräckligt att styrka att en stöld inträffat. Det förefaller nödvändigt att också visa att ingen skattepliktig transaktion har ägt rum efter stölden.

17. Emellertid är bevisning kring händelser som ägt rum sedan stölden inträffat, som att de stulna varorna inte har saluförts eller förstörts av tjuvarna, med nödvändighet en fråga om att styrka omständigheter som klagandena inte kan få någon kännedom om. Det rör sig om en verklig *probatio diabolica*, omöjlig bevisning som inte kan uppställas som förutsättning för återbetalning av den mervärdesskatt som klagandena betalat. I detta avseende har domstolen redan haft tillfälle att bekräfta att "alla bevisregler som gör det praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt att erhålla återbetalning av avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten [är] oförenliga med denna".[4]

18. Vad gäller förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att det inte råder något tvivel om att de aktuella tobaksprodukterna faktiskt stals. Den omständigheten att fordran på betalning av mervärdesskatt för nämnda punktskattepliktiga varor framställdes i direkt anslutning till stölden är en klar indikation på 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.

19. Eftersom den belgiska skatteförvaltningen i princip har ansett att det var själva stölden som medförde en skyldighet att erlägga mervärdesskatt framstår de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt som rimliga.

A — *Kan stölden av de punktskattepliktiga varorna i sig anses utgöra en "leverans av varor" som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och som sådan vara mervärdesskattepliktig?*

20. En stöld av tobaksprodukter från ett skatteupplag kan inte anses utgöra en "leverans av varor ... som sker mot vederlag"

4 — Dom av den 9 november 1983 i mål C-199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), punkt 14, och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579), punkt 48.

i den mening som avses i artiklarna 2.1 och 5.1 första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet.

21. För det första kan man av ordalydelsen i dessa artiklar inte utläsa att en person som blivit bestulen skulle bli skyldig att erlägga mervärdesskatt på samma sätt som om denne frivilligt hade överlämnat varorna till tjuvarna för en motprestation. Denna slutsats bekräftas för övrigt i stor utsträckning av domstolens praxis om tolkningen av begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot vederlag, vilka är av avgörande betydelse för avgränsningen av sjätte mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

22. Vad beträffar, till att börja med, tolkningen av begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot vederlag har domstolen, i sin dom av den 3 mars 1994 i målet Tolsma, klart slagit fast att en tjänst "inte kan anses ha tillhandahållits *mot vederlag* i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och därmed heller inte anses vara skattepliktig annat än om det föreligger *ett rättsligt förhållande* mellan den som tillhandahåller tjänsten och tjänstens mottagare som innebär att ömsesidiga prestationer utväxlas där den ersättning som erhålls av den som utfört tjänsten motsvarar det faktiska värdet av den tjänst som utförts till förmån för mottagaren". [5]

5 — Dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 14; min understrykning.

Enligt min mening finns det inget som pekar på att leveranser av varor skulle behandlas på något annat sätt.

23. I nämnda dom fastställde domstolen den tolkningsinriktning den tillämpat i sin tidigare praxis i fråga om begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot vederlag enligt vilken "en tillhandahållen tjänst ... inte [är] skattepliktig annat än då det föreligger ett *direkt samband* mellan den utförda tjänsten och den motprestation som erhållits". [6] I sin dom av den 1 april 1982 i målet Hong-Kong Trade Development Council, bekräftade domstolen på samma sätt att "skattepliktiga transaktioner inom ramen för mervärdesskattesystemet förutsätter, *en transaktion som innefattar en överenskommelse om ett pris eller en motprestation*". [7] Följaktligen, "om den verksamhet som bedrivs av den som tillhandahåller tjänsten endast består i att tillhandahålla tjänster utan att erhålla någon direkt motprestation finns det inget beskattningsunderlag och de nämnda tjänsterna som tillhandahållits utan ersättning är inte skattepliktiga vad gäller mervärdesskatt". [8]

24. Mot bakgrund av denna praxis framstår föreställningen om att en stöld skulle kunna leda till att den bestulne tvingas betala mervärdesskatt för de varor som han olagligen blivit fråntagen utan att ha erhållit

6 — Domen i målet Tolsma (ovan fotnot 5), punkt 14 (min understrykning), dom av den 5 februari 1981 i mål C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23), punkt 12, av den 23 november 1988 i mål C-230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 11, samt av den 8 mars 1988 i mål C-102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443), punkt 12.

7 — Dom av den 1 april 1982 i mål 89/81, Hong-Kong Trade Development Council (REG 1982, s. 1277), punkterna 9 och 10.

8 — Ibidem, punkt 10.

någon motprestation som uppenbarligen oförsvarlig. [9]

25. För övrigt och i motsats till vad som har gjorts gällande av den belgiska regeringen kan de fall som avses i artikel 5.6 och 5.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet (om visst privat bruk av varor samt varor som den skattskyldige framställt i sin näringsverksamhet), vilka av lagstiftaren uttryckligen har likställts med leveranser som sker mot vederlag, inte anses jämförbara med ett fall av stöld där ägaren dels inte erhåller någon motprestation för den stulna egendomen, dels ofrivilligt även förlorar själva varorna. [10]

26. Jag vill också än en gång förtydliga att slutsatsen om att en varustöld varken kan betraktas som en leverans som skett mot vederlag eller anses utgöra någon av de transaktioner som i enlighet med artikel 5.6 och 5.7 i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle kunna likställas därmed, inte påverkas av om de stulna varorna omsätts på marknaden antingen av tjuvarna själva eller av andra personer.

27. I detta avseende har domstolen klart bekräftat att en leverans som en skattskyldig har utfört av varor som han olagligen förvärvat (exempelvis genom smuggling) skall anses falla inom tillämpningsområdet för sjätte mervärdesskattedirektivet och anses mervärdesskattepliktig. [11] Enligt denna praxis medför principen om skatteneutralitet att även olagliga transaktioner faller inom ramen för tillämpningsområdet för sjätte mervärdesskattedirektivet och är mervärdesskattepliktiga. [12] Detta följer av att dessa varor konkurrerar med andra varor som lagligen förvärvats och således inte bör få några fördelar i förhållande till de sistnämnda. Således omfattas exempelvis olagligt roulettspel av det gemensamma mervärdesskattesystemet eftersom spelet konkurrerar med lagligt hasardspel. [13]

9 — Slutsatsen befästs om man beaktar den ståndpunkt som domstolen intog i sin dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295). I domen slog domstolen fast att "i artikel 5.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet stadgas att 'med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom' " (punkt 6) samt att "[av] bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet leverans av varor ... utan att begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma" (punkt 7). En enhetlig del i alla överföringstransaktioner av varor där rätten att förfoga över dessa övergår till motparten är förekomsten av ett godkännande eller en överenskommelse (för att använda det uttryck som används under punkt 17 i domen i det ovannämnda målet Tolsma där nödvändigheten av en "överenskommelse mellan parterna" omnämns). Detta rekvisit kan inte anses uppfyllt när en stöld har inträffat. I en sådan situation har den bestulne ägaren varken samtyckt till någon överföring av förfoganderätten över egendomen och självfallet har tjuvarna heller inte lämnat ägaren någon motprestation som har direkt samband med överföringen.

10 — Jag vill också påpeka att de situationer som var omtvistade i dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), punkt 18, samt av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–80/02, Karageorgou m.fl. (REG 2003, s. I-13295), punkterna 50–52, skiljer sig helt från den i förevarande fall. I dessa mål hade mervärdesskatt tagits ut men det visade sig att de ifrågavarande tjänsterna i själva verket inte varit mervärdesskattepliktiga. I domslutet i domen i målet Genius Holding fastslog domstolen följande vad gäller skatten: "[d]en rätt till återbetalning som föreskrivs enligt sjätte mervärdesskattedirektivet ... kan inte utsträckas till att omfatta den skatt som förfallit till betalning av den enda anledningen att den angivits på fakturan".

11 — I detta avseende se domen av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets m. fl. (REG 2000, s. I-4993), punkt 24.

12 — Dom av den 5 juli 1988 i mål C-269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), punkt 18, av den 5 juli 1988 i mål C-289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9, s. 515), punkt 20, av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 16, av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead (REG 1998, s. I-3257), punkt 9, av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop "Siberië" (REG 1999, s. I-3971), punkterna 14 och 21, samt omnämnda Salumets m.fl. (se ovan punkt 19).

13 — Dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkterna 19–23 samt 28.

28. Resonemanget tillämpas också i de fall där tjuven eller en tredjepart levererar stulen egendom till en utomstående person mot vederlag. Sådana följdleveranser av stulen egendom anses också vara mervärdesskattepliktiga. Det framstår emellertid som uppenbart att förevarande situation är annorlunda. I detta fall skall det undersökas huruvida en överföring av egendom som skett till följd av en stöld i sig kan anses mervärdesskattepliktig. I detta avseende kan en stöld i sig emellertid inte betraktas som en leverans mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

29. Den omständigheten att de ifrågavarande varorna i förevarande fall är punktskattepliktiga saknar helt relevans för bestämningen av huruvida stölden av desamma skall anses utgöra en leverans av varor mot vederlag. Som kommissionen konstaterar i sitt skriftliga yttrande finns det ingen bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet som i fråga om leverans av varor särskiljer produkter som är punktskattepliktiga från sådana som inte är det.

30. Sammantaget, med ledning av ovanstående överväganden, förefaller det mig som om domstolen borde svara den hänskjutande domstolen att en stöld av punktskattepliktiga varor inte kan betraktas som en "leverans av varor ... mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

B — *Kan en stöld av varor medföra att mervärdesskattskyldighet inträder på grundval av ett bemyndigande som givits till en medlemsstat med stöd av artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet?*

31. Enligt artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan en medlemsstat bemyndigas att införa särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet i syfte att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

32. I enlighet med artikel 27.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet underrättade Konungariket Belgien kommissionen om den omtvistade åtgärden som innebär att mervärdesskatt som tas ut för tobaksprodukter skall anses förfallen vid samma tidpunkt som punktskatten. Därmed blir den huvudsakliga frågan i förevarande mål huruvida en sådan åtgärd kan få till följd att kategorin omständigheter som medför att mervärdesskattskyldighet inträder enligt sjätte mervärdesskattedirektivet utvidgas.

33. I artikel 10 i sjätte mervärdesskattedirektivet görs en tydlig åtskillnad mellan uttag av skatt, det vill säga den tidpunkt då mervärdesskatten skall anses förfallen, och skattskyldighetens inträde som definieras som "den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut".

34. Genom denna avgränsning tydliggörs den grundläggande skillnaden mellan lagstiftningsåtgärder som inverkar på det ena eller det andra av de två begreppen. Man bör

skilja mellan, å ena sidan, en åtgärd som syftar till att bestämma den tidpunkt då uttag av mervärdesskatt skall ske så att denna sammanfaller med den tidpunkt då punktskatten skall betalas, och, å andra sidan, en åtgärd som innebär avvikelse från reglerna om vilka transaktioner som är mervärdesskattepliktiga i och med att den innebär fler omständigheter som medför mervärdesskattskyldighet i fall som inte föreskrivs i sjätte mervärdesskattedirektivet.

35. Det faktum att det inte är tillräckligt att styrka att en stöld har inträffat för att ägaren till de stulna varorna skall slippa betala mervärdesskatt för dem, tyder på att den belgiska regeringen avsett att åtgärdens tillämpningsområde skulle sträcka sig bortom en enkel förtida betalning av mervärdesskatt. Det sätt på vilket den belgiska skatteförvaltningen tillämpat åtgärden tyder på att en stöld i sig har betraktats som en leverans av varor mot vederlag, och följaktligen också på att en ny omständighet som medför mervärdesskattskattskyldighet, och som inte finns i sjätte mervärdesskattedirektivet, faktiskt har inrättats.

36. Av ordalydelsen i den belgiska regeringens underrättelse om den omtvistade åtgärden kan man emellertid inte utläsa något sådant tillämpningsområde. Däri föreskrivs endast följande: "[F]ör att underlätta kontrollen över mervärdesskatteuttaget, skall *den mervärdesskatt som är förfallen till betalning* då tobaksprodukterna levereras betalas ... samtidigt som punktskatten genom att tillverkaren eller importören anskaffar punktskattemärken." [14]

37. Låt mig i detta avseende erinra om att det i domstolens praxis i fråga om artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet har slagits fast att "nationella undantagsbestämmelser som har till syfte att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande tolkas restriktivt". [15] Av ordalydelsen i den omtvistade underrättelsen framgår det med klarhet att den åtgärd som underrättelsen avsett endast åsyftat hur man med ledning av punktskattemärken *bestämmer den tidpunkt då skatteuttag av mervärdesskatt skall ske* så att denna sammanfaller med den tidpunkt då punktskatten skall betalas. Den belgiska åtgärden syftar endast till att verkställa indrivningen av mervärdesskatt i form av en förtida betalning och berör således endast den tidpunkt då skatteuttag skall ske. Som klagandena och kommissionen med rätta betonat inbegriper underrättelsen inte erläggandet av mervärdesskatt i de fall då det saknas konkreta bevis för att det förelegat en omständighet som medför att mervärdesskattskyldighet inträder, det vill säga i förevarande fall en leverans av varor som skett mot vederlag. Av underrättelsen kan utläsas vilken omständighet som är den relevanta för att skyldigheten att erlägga mervärdesskatt skall anses inträda, nämligen *leverans* av tobaksprodukter, och det saknas anledning att tro att den omtvistade förenklingsåtgärden skulle innebära någon avvikelse i förhållande till detta.

38. Med ledning av ovanstående måste jag konstatera att det inte har lämnats någon underrättelse om en avvikande åtgärd i den mening som avses i artikel 27.5 i sjätte

14 — Se ovan punkt 13, min understrykning.

15 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96 Skripalle, (REG 1997, s. I-2847), punkt 24.

mervärdesskattedirektivet som skulle ge den belgiska staten rätt att kräva att en ägare skall erlägga mervärdesskatt för varor denne bestulits på, eftersom ägaren inte kan anses ha levererat varorna i fråga mot vederlag.

39. Följaktligen kan en sådan avvikande bestämmelse inte göras gällande gentemot skattskyldiga. [16] Jag vill i detta avseende erinra om domen av den 13 februari 1985 i målet Direct Cosmetics, där följande fastslogs: "[A]vvikelser från direktivet anses förenliga med gemenskapsrätten endast under förutsättning att de dels faller inom ramen för de syften som föreskrivs enligt artikel 27.1, dels att de varit föremål för en underrättelse till kommissionen." [17]

40. Under alla omständigheter kan åtgärden, även om man kunde hävda att en underrättelse har skett om en avvikande åtgärd som innebär att en stöld skall betraktas som en leverans av varor mot vederlag, inte anses förenlig med gemenskapsrätten.

41. Domstolen har inte bara slagit fast att möjligheten att vidta sådana avvikande åtgärder som avses i artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall vara föremål för en restriktiv tolkning, [18] utan den har även erinrat om att endast sådana åtgärder är tillåtna som är "nödvändiga och ändamålsenliga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas med dem och om de i minsta möjliga utsträckning påverkar sjätte mervärdesskattedirektivets mål och principer". [19] Annorlunda uttryckt är avvikelser från sjätte mervärdesskattedirektivet som syftar till att förenkla skatteindrivningen eller bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande tillåtna "endast inom de ramar som är strikt nödvändiga för att uppnå detta syfte", [20] och det "skall ... göras en strikt prövning av om [en sådan åtgärd] är [förenlig] med de villkor som föreskrivs i artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet". [21]

42. Det har inte framkommit att den omtvistade undantagsbestämmelsen motiveras av syften som en förenkling av skatteindrivningen eller bekämpning av skatteflykt eller skatteundandragande, vilket skulle kunna göra det berättigat att betrakta en stöld av varor som en leverans av varor mot vederlag. En sådan åtgärd skulle i själva verket innebära avsteg från sjätte mervärdesskattedirektivets mest grundläggande bestämmelser om rekvisiten för mervärdesskattskyldighet genom tillägget av en ny kategori skattepliktiga transaktioner, och detta beträffande en styrkt varustöld och utan misstanke om oegentligheter.

16 — Denna slutsats är oberoende av frågan, som inte aktualiseras i detta mål, om huruvida en enkel åtgärd beträffande förtida betalning av mervärdesskatt som den som varit föremål för underrättelse i förevarande fall kan anses utgöra en avvikande åtgärd som är förenlig med artikel 27.1.

17 — Dom av den 13 februari 1985 i mål C-5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617), punkt 24. Se även dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkterna 22 och 23.

18 — Se ovan, punkt 37.

19 — Dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi (REG 2000, s. I-7013), punkt 43, samt av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-4271), punkt 46.

20 — Dom av den 10 april 1984 i mål C-324/82, Kommissionen mot Belgien (REG 1984, s. 1861), punkt 29.

21 — Domen i målet Sudholz (ovan fotnot 19), punkt 45.

III — Förslag till avgörande

43. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Hof van beroep te Antwerpen på följande sätt:

"1) Begreppet "leverans av varor ... som sker mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 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, skall förstås så att det inte inbegriper en stöld av varor, och detta oberoende av huruvida de stulna varorna är punktskattepliktiga eller inte.

2) Ett bemyndigande som ges till en medlemsstat på grundval av en underrättelse som lämnas i enlighet med artikel 27.5 i sjätte direktivet 77/388 om att införa en särskild avvikande åtgärd med innebörden att ett förtida erläggande av mervärdesskatt för tobaksprodukter skall ske vid samma tidpunkt som erläggandet av punktskatt, kan inte anses inbegripa en rätt att uppbära mervärdesskatt i ett fall där sådana produkter varit föremål för stöld."