

Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C-435/03

British American Tobacco International Ltd

en

Newman Shipping & Agency Company NV

tegen

Belgische Staat

(verzoek van het Hof van beroep te Antwerpen om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2 en 27, lid 5 – Omzetbelasting – Werkingssfeer – Belastbaar feit en maatstaf van heffing – Levering van goederen onder bezwarende titel – Diefstal van goederen uit belastingentrepot”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 25 mei 2005

Arrest van het Hof (Derde kamer) van 14 juli 2005

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastbare handelingen – Levering van goederen onder bezwarende titel – Begrip – Diefstal van goederen – Daarvan uitgesloten – Accijnsgoederen – Geen invloed*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Afwijkende nationale maatregelen – Regeling die andere handelingen dan die vermeld in artikel 2 van Zesde richtlijn, zoals diefstal van goederen uit belastingentrepot, aan belasting onderwerpt – Ontoelaatbaarheid*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 27, lid 5)

1. Diefstal van goederen vormt geen „levering van goederen onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388) en kan bijgevolg als zodanig niet aan belasting over de toegevoegde waarde worden onderworpen. De omstandigheid dat het om gestolen accijnsgoederen gaat, is daartoe irrelevant.

(cf. punt 42, dictum 1)

2. De op basis van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388) aan een lidstaat verleende machtiging om maatregelen te treffen die de controle op de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde vergemakkelijken, geeft deze staat niet de bevoegdheid om andere handelingen dan die vermeld in artikel 2 van de richtlijn aan deze belasting te onderwerpen. Die machtiging kan dus geen rechtsgrondslag verschaffen aan een nationale regeling die diefstal van goederen uit een belastingentrepot aan belasting over de toegevoegde waarde onderwerpt.

(cf. punt 49, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 juli 2005 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2 en 27, lid 5 – Omzetbelasting – Werkingssfeer – Belastbaar feit en maatstaf van heffing – Levering van goederen onder bezwarende titel – Diefstal van goederen uit belastingentrepot”

In zaak C-435/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Beroep te Antwerpen bij beslissing van 7 oktober 2003, ingekomen bij het Hof op 14 oktober 2003, in de procedure

British American Tobacco International Ltd,

Newman Shipping & Agency Company NV

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissechot (rapporteur) en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- British American Tobacco International Ltd, vertegenwoordigd door M. Houben, advocaat, geïnstrueerd door S. Crosby, solicitor,
- Newman Shipping & Agency Company NV, vertegenwoordigd door G. Huyghe en P.

Hoogmartens, advocaten,

- de Belgische regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door D. Haven als gemachtigde, vervolgens door M. Wimmer als gemachtigde, bijgestaan door M. van der Woude, advocaat,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 mei 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van onder meer de artikelen 2, 5 en 27 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds de vennootschappen British American Tobacco International Ltd (hierna: „BATI”) en Newman Shipping & Agency Company NV (hierna: „Newman”) en anderzijds de Belgische Staat, ter zake van de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) over in een belastingentrepot opgeslagen tabaksfabrikaten waarvan was aangegeven dat zij als gevolg van diefstal ontbraken.

Rechtskader

De communautaire regelgeving

3 Artikel 2 van de richtlijn luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
2. de invoer van goederen.”

4 Artikel 5, lid 1, van de richtlijn luidt als volgt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

5 Artikel 10, leden 1 en 2, van de richtlijn bepaalt het volgende:

„1. Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd

- a) 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. [...]"

6 Volgens artikel 11 van de richtlijn wordt de maatstaf van heffing voor goederenleveringen gevormd door alles wat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde.

7 Artikel 27 van de richtlijn, met het opschrift „Vereenvoudigingsmaatregelen”, luidt als volgt:

„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 teneinde 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 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.”

8 Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), is krachtens artikel 3, lid 1, onder meer van toepassing op tabaksfabrikaten.

9 Artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaalt het volgende:

„De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel 14, lid 3, aan accijzen moeten worden onderworpen.

Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:

a) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling;

[...]”

De nationale regelgeving

10 Artikel 58, lid 1, van het Belgische BTW?wetboek 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 fabrikaten, overeenkomstig de wets? of verordeningsbepalingen ter zake, Belgisch accijns moet worden voldaan. [...]

[...]

De geheven belasting toepasselijk volgens het eerste lid, is de belasting verschuldigd ter zake van de invoer, de intracommunautaire verwerving en de levering van tabaksfabrikaten.

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

11 Artikel 58, lid 1, van het BTW-wetboek was op het moment van vaststelling van de richtlijn van kracht. Overeenkomstig artikel 27, lid 5, van deze laatste heeft het Koninkrijk België dit artikel 58 op 19 december 1977 ter kennis van de Commissie gebracht. Deze kennisgeving luidt als volgt:

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

1. Tabaksfabrikaten

Teneinde 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 [...]”

12 Artikel 1 van 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 nr. 13”), bepaalt het volgende:

„De belasting over de toegevoegde waarde op tabaksfabrikaten [...] is verschuldigd op hetzelfde tijdstip als de accijns.

[...]”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

13 Newman exploiteert een belastingentrepot in Antwerpen, waarin tabaksfabrikaten waren opgeslagen die in België waren geproduceerd en verpakt door BATI, die de eigenaar van deze goederen was. Deze waren niet van fiscale bandjes voorzien.

14 Op 4 december 1995 en 29 januari 1996 alsmede in de nacht van 14 op 15 juni 1998 zijn uit dit entrepot sigaretten gestolen. Van deze diefstallen is bij de politie aangifte gedaan.

15 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 BTW-wetboek. Na tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft Newman de gevorderde bedragen betaald, echter onder voorbehoud van alle rechten wat betreft de BTW. BATI heeft Newman deze bedragen volledig vergoed.

16 Newman en BATI hebben bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen een vordering ingesteld tegen de Belgische Staat, strekkende tot terugbetaling van de betaalde bedragen.

17 Bij vonnis van 4 april 2001 werd dit beroep verworpen. In dit vonnis oordeelde voormelde rechterlijke instantie dat accijns verschuldigd was voor de goederen die als gevolg van diefstal ontbraken, zodat krachtens artikel 58, lid 1, van het BTW-wetboek en artikel 1 van Koninklijk Besluit nr. 13 de BTW voor deze goederen ook opeisbaar was. Bovendien heeft de Rechtbank van

eerste aanleg geoordeeld dat deze bepalingen tot doel hebben, de belastingheffing te vereenvoudigen, en dus in overeenstemming zijn met artikel 27 van de richtlijn.

18 Op 7 mei 2001 hebben verzoeksters in het hoofdgeding tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Antwerpen.

19 Wat de accijns betreft heeft deze rechterlijke instantie vastgesteld dat tussen partijen dading was overeengekomen, waaraan uitvoering was gegeven, zodat het verschuldigd worden daarvan niet langer omstreden was.

20 Ten aanzien van de BTW heeft het Hof van Beroep te Antwerpen opgemerkt dat wanneer van het door de rechterlijke instantie in eerste aanleg aanvaarde standpunt van de administratie der Douanen en Accijnzen wordt uitgegaan, niet hoeft te worden onderzocht of de diefstal van de goederen kan worden aangemerkt als „levering van goederen” in de zin van de richtlijn. Het belastbare feit bestaat dan niet in de levering van het goed, noch in de invoer, maar in de heffing van accijns.

21 Omdat het door verzoeksters in het hoofdgeding aangevoerde middel inzake de onverenigbaarheid met de richtlijn van de door artikel 58, lid 1, van het BTW-wetboek en artikel 1 van Koninklijk Besluit nr. 13 ingevoerde regeling hem ernstig voorkomt, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Kan er een levering van goederen plaatsvinden in de zin van de [...] 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 [...] 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 27, lid 5, van de [...] richtlijn indienen om op nationaal vlak BTW te willen eisen in geval van diefstal van accijnsproducten uit een belastingentrepot, of is artikel 2 van de [...] richtlijn uitputtend?

5) Ingeval van een notificatie in de zin van artikel 27, lid 5, van de [...] BTW-richtlijn, die slechts betrekking heeft op de voorafbetaling 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?”

De relevantie van de prejudiciële vragen

22 Om te beginnen moet worden geantwoord op het betoog van de Belgische regering, dat de vragen van de verwijzende rechter irrelevant zijn en volledig moeten worden geherformuleerd.

23 De Belgische regering voert aan dat deze vragen uitgaan van een verkeerde uitlegging van artikel 58, lid 1, van het BTW-wetboek, dat zij met machtiging van de Raad op grond van artikel 27, lid 5, van de richtlijn mag blijven toepassen.

24 Deze bepalingen hebben enkel tot doel, de heffing van de BTW te vergemakkelijken, voordat zich het belastbare feit voordoet, en roepen dus geen nieuwe categorie belastbare handelingen in het leven waarin de richtlijn niet heeft voorzien. De aldus betaalde BTW zal pas definitief verworven zijn voor de staat wanneer deze vervroegde verschuldigdheid van de BTW vervolgens aan een belastbare handeling kan worden gerelateerd.

25 Indien dit laatste uiteindelijk niet mogelijk is omdat er vervolgens geen belastbare handeling heeft plaatsgevonden, wordt de BTW overeenkomstig artikel 77 van het BTW-wetboek en de artikelen 5 en 11 van Koninklijk Besluit nr. 13 aan de belastingplichtige teruggegeven. Dat kan, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, het geval zijn wanneer de onderneming bewijst dat de ontbrekende goederen daadwerkelijk zijn gestolen en niet zijn geleverd. De op 19 december 1977 ter kennis gebrachte regeling heeft dus geen invloed op het begrip „levering van goederen” in de zin van artikel 2 van de richtlijn, zodat de vierde en de vijfde prejudiciële vraag geen nut hebben voor de beslissing in het hoofdgeding. De eerste, de tweede en de derde vraag zijn derhalve eveneens irrelevant.

26 De argumentatie van de Belgische regering toont echter niet aan, dat de prejudiciële vragen voor de verwijzende rechter geen nut hebben.

27 In de eerste plaats blijkt uit de bewoordingen van de verwijzingsbeslissing niet dat teruggaaf van voorafbetaalde BTW mogelijk is in geval van diefstal van accijnsgoederen.

28 In de tweede plaats zou, zelfs indien de nationale wetgeving in een dergelijk geval in deze mogelijkheid voorziet, zelden aan de bewijsvoorwaarden voor teruggaaf kunnen worden voldaan. Uit het antwoord van de Belgische regering op de schriftelijke vraag van het Hof ter zake van de bewijsvoorwaarden blijkt immers, dat iemand die slachtoffer is van diefstal van goederen alleen teruggaaf van BTW kan verkrijgen wanneer hij ten eerste kan aantonen dat de goederen daadwerkelijk zijn gestolen en ten tweede dat zij na de diefstal niet in de handel zijn gebracht. Het aldus vereiste bewijs van een dergelijk negatief feit, dat de persoon die slachtoffer van de diefstal is bovendien niet kan kennen, zou de uitoefening van het recht op teruggaaf zo goed als onmogelijk maken (zie in die zin, ter zake van teruggaaf van in strijd met het gemeenschapsrecht ingevoerde belastingen, 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).

29 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de tabaksproducten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, daadwerkelijk zijn gestolen. Het feit dat de betaling van BTW over deze accijnsgoederen juist na de diefstal is gevorderd, laat duidelijk zien dat de goederen naar aanleiding van de diefstal aan deze belasting zijn onderworpen. Het bepalende feit was niet een latere gebeurtenis, zoals het eventueel in het handelscircuit brengen van de goederen door de dieven. Derhalve heeft de Belgische belastingdienst wel degelijk de diefstal zelf tot belastbaar feit voor de BTW verheven.

30 Mitsdien moeten de door de verwijzende rechter gestelde vragen worden onderzocht.

De eerste, de tweede en de derde vraag

- 31 Met deze vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in de eerste plaats te vernemen of diefstal van goederen kan worden beschouwd als „levering van goederen onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de richtlijn en bijgevolg aan BTW kan worden onderworpen, en in de tweede plaats of daartoe relevant is dat het in het hoofdgeding om accijnsgoederen gaat.
- 32 Ten eerste geeft, zoals verzoeksters in het hoofdgeding en de Commissie terecht opmerken, diefstal van goederen per definitie geen aanleiding tot enige financiële tegenprestatie in het voordeel van de persoon die er het slachtoffer van is. Hij kan dus als zodanig niet als een „onder bezwarende titel” verrichte levering van goederen in de zin van artikel 2 van de richtlijn worden beschouwd (zie in die zin arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14).
- 33 Voorts valt diefstal van goederen niet onder het begrip „levering van goederen” in de zin van de richtlijn.
- 34 Volgens artikel 5, lid 1, van de richtlijn wordt „[a]ls ‚levering van een goed’ [...] beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.
- 35 Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt, dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar zich uitstrekt tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij, die de wederpartij machtigt, daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken. Deze opvatting strookt met de doelstelling van de richtlijn, die onder meer beoogt het gemeenschappelijke BTW-stelsel te baseren op een uniforme definitie van belastbare handelingen (arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8).
- 36 Bij diefstal van goederen wordt de pleger daarvan enkel houder van deze goederen. De pleger krijgt niet de macht, op dezelfde wijze over de goederen te beschikken als de eigenaar ervan. Diefstal kan dus niet worden geacht een overdracht of overgang tussen het slachtoffer en de pleger van het strafbare feit teweeg te brengen, in de zin van de hiervoor aangehaalde bepaling van de richtlijn.
- 37 Ten slotte gebiedt het beginsel van fiscale neutraliteit, anders dan de Belgische en de Griekse regering aanvoeren, geenszins dat diefstal van goederen wordt gelijkgesteld aan levering van goederen en staat het niet in de weg aan de opvatting dat diefstal als zodanig geen aan BTW onderworpen handeling vormt.
- 38 Uiteraard zijn de illegale invoer en levering van goederen als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde tabaksfabrikaten, die niet naar hun aard of op grond van hun bijzondere kenmerken verboden zijn, aan BTW onderworpen, aangezien het niet is uitgesloten dat deze goederen in het legale handelsverkeer worden gebracht en in de economische kringloop terechtkomen. Bovendien verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een algemene differentiatie tussen legale en illegale transacties (zie in die zin arrest van 29 juni 2000, Salumets e.a., C-455/98, Jurispr. blz. I-4993, punten 19 en 20).
- 39 In die gevallen is echter BTW verschuldigd omdat na de diefstal het belastbare feit – de invoer of de levering van de goederen – is ingetreden en de tegenprestatie voor deze handeling, welke de maatstaf van heffing van de belasting vormt, kon worden vastgesteld.
- 40 Zoals de Commissie heeft opgemerkt, gaat deze redenering niet op voor diefstal als zodanig,

die op zich geen belastbaar feit vormt. Zij kan evenmin rechtvaardigen dat de latere verrichting waarbij de gestolen goederen in de handel worden gebracht – welke verrichting bepaald niet is uitgesloten – wordt toegerekend aan het slachtoffer van de diefstal, dat niet de persoon is die deze goederen daadwerkelijk invoert of levert. Bovendien zou de maatstaf van heffing van de belasting louter fictief zijn indien de diefstal omwille van het beginsel van fiscale neutraliteit als een belastbaar feit werd beschouwd, ongeacht of er sprake is van invoer of levering en derhalve zonder dat de tegenprestatie kan worden bepaald.

41 De omstandigheid dat het, zoals in het hoofdgeding, om accijnsgoederen gaat, is voor het aan de verwijzende rechter te geven antwoord irrelevant. Geen enkele bepaling van de richtlijn koppelt immers het verschuldigd worden van BTW aan accijnsheffing. Het belastbare feit voor de BTW, waarmee de wettelijke voorwaarden voor het verschuldigd worden van de belasting worden vervuld, is de levering of de invoer van de goederen en niet de heffing van de accijns daarover.

42 Bijgevolg moet op de eerste, de tweede en de derde vraag worden geantwoord dat diefstal van goederen geen „levering van goederen onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de richtlijn vormt en bijgevolg als zodanig niet aan BTW kan worden onderworpen. De omstandigheid dat het, zoals in het hoofdgeding, om accijnsgoederen gaat, is daartoe irrelevant.

De vierde en de vijfde vraag

43 Met deze vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een lidstaat die op grond van artikel 27, lid 5, van de richtlijn is gemachtigd om te bepalen dat de BTW vooraf wordt betaald bij de aanschaf van de fiscale bandjes, uit hoofde van diezelfde machtiging andere handelingen dan die bedoeld in artikel 2 van de richtlijn aan BTW mag onderwerpen, door deze belasting toe te passen op uit een belastingentrepot gestolen accijnsgoederen.

44 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, moeten de in artikel 27, lid 5, van de richtlijn genoemde afwijkende nationale maatregelen, die zijn toegestaan „teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of ?ontwijking te voorkomen”, strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 10 april 1984, Commissie/België, 324/82, Jurispr. blz. 1861, punt 29). Zij mogen slechts van de in artikel 11 van de richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de BTW afwijken voorzover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van dat doel (arrest van 29 mei 1997, Skripalle, C?63/96, Jurispr. blz. I?2847, punt 24). De op basis van artikel 27, lid 5, van de richtlijn verleende machtiging kan niet verder gaan dan ter verwezenlijking van het doel waarvoor zij is aangevraagd, noodzakelijk is (zie in die zin arrest Skripalle, reeds aangehaald, punt 30).

45 Zoals de Belgische regering toegeeft, hebben de maatregelen die het Koninkrijk België uit hoofde van artikel 27, lid 5, van de richtlijn mag blijven toepassen, enkel tot doel „de controle op de heffing van de BTW te vergemakkelijken”. Zo is onder meer bepaald dat deze laatste samen met de accijns wordt geheven, voordat het belastbare feit zich voordoet. Deze maatregelen regelen dus het moment waarop de BTW verschuldigd wordt, in die zin dat het samenvalt met dat van accijnsheffing. Zij hebben geen betrekking op de regels die de aan BTW onderworpen handelingen vaststellen en kunnen dus geen nieuwe, in de richtlijn niet genoemde categorie belastbare handelingen invoeren.

46 De handhaving van deze maatregelen is door de Raad weliswaar toegestaan met het oog op zowel de vereenvoudiging van de belastingheffing als de bestrijding van belastingfraude of ?ontwijking, zoals blijkt uit de bewoordingen van de kennisgeving op grond van artikel 27, lid 5, van de richtlijn („teneinde de controle op de heffing van de BTW te vergemakkelijken”), maar de omstandigheid dat de machtiging mede de bestrijding van belastingfraude of ?ontwijking tot doel had, heeft het Koninkrijk België niet gemachtigd, andere handelingen dan de in artikel 2 van de

richtlijn bedoelde aan BTW te onderwerpen.

47 Hoe dan ook kan, anders dan de Griekse regering stelt, het scheppen van een nieuwe categorie aan BTW onderworpen handelingen, die niet is vermeld in de artikelen 2 en 10 van de richtlijn, niet als een ter voorkoming van gevaar voor belastingfraude of ?ontwijking strikt noodzakelijke afwijking worden gezien, zodat zij niet kan worden vastgesteld of gehandhaafd uit hoofde van artikel 27, lid 5, van de richtlijn (zie in die zin, ter zake van wijzigingen van de maatstaf van heffing van de BTW met een te algemene draagwijdte, arrest Commissie/België, reeds aangehaald, punt 31; arrest van 9 juli 1992, „K” Line Air Service Europe, C?131/91, Jurispr, blz. l?4513, punten 24 en 25, en arrest Skripalle, reeds aangehaald, punten 26 en 31).

48 De machtiging die het Koninkrijk België op basis van artikel 27, lid 5, van de richtlijn is verleend, geeft deze lidstaat dus geenszins de bevoegdheid, de diefstal van tabaksfabrikaten aan BTW te onderwerpen.

49 Op de vierde en de vijfde vraag dient derhalve te worden geantwoord dat de op basis van artikel 27, lid 5, van de richtlijn aan een lidstaat verleende machtiging om maatregelen in te voeren die de controle op de heffing van de BTW vergemakkelijken, deze staat niet de bevoegdheid geeft om andere handelingen dan die vermeld in artikel 2 van de richtlijn aan deze belasting te onderwerpen. Die machtiging kan dus geen rechtsgrondslag verschaffen aan een nationale regeling die diefstal van goederen uit een belastingentrepot aan BTW onderwerpt.

Kosten

50 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) Diefstal van goederen vormt geen „levering van goederen onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 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, en kan bijgevolg als zodanig niet aan BTW worden onderworpen. De omstandigheid dat het, zoals in het hoofdgeding, om accijnsgoederen gaat, is daartoe irrelevant.

2) De op basis van artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388) aan een lidstaat verleende machtiging om maatregelen in te voeren die de controle op de heffing van de BTW vergemakkelijken, geeft deze staat niet de bevoegdheid om andere handelingen dan die vermeld in artikel 2 van de richtlijn aan deze belasting te onderwerpen. Die machtiging kan dus geen rechtsgrondslag verschaffen aan een nationale regeling die diefstal van goederen uit een belastingentrepot aan BTW onderwerpt.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.