

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F. G. Jacobs

fremsat den 25. oktober 1990 *

*Hr. afdelingsformand,
de herrer dommere,*

Fællesskabet. Jeg vil under alle omstændigheder understrege, at told i princippet kun må pålægges ved indførsel af varer til Fællesskabets toldområde fra tredjelande.

1. Denne sag er kommet for Domstolen ved en anmodning om præjudiciel afgørelse fra Finanzgericht München. Den drejer sig om spørgsmålet, om der kan opkræves told og merværdiafgift (moms) ved indførsel til en medlemsstat af falske pengesedler. Den er dermed en fortsættelse af en række sager, som opstod, da de tyske og nederlandske myndigheder ville opkræve told og moms i forbindelse med ulovlig narkotikahandel.

3. Witzemann anfægtede afgiftsavgørelsen med den begrundelse, at den var i strid med EØF-Traktatens artikler 9 og 12-29. Han anførte også en række domme afsagt af Domstolen, hvori det statueres, at told og moms ikke kan pålægges i forbindelse med ulovlig narkotikahandel. Han gjorde gældende, at Domstolens praksis vedrørende narkotika også fandt anvendelse på falske penge.

2. De faktiske omstændigheder i denne sag er ligetil. I juni 1981 erhvervede Max Witzemann falske penge i Italien med en pålydende værdi på 300 000 USD. Han bragte dem derefter til Tyskland i bil i den hensigt at sælge dem i München. Han blev arresteret i München, og de falske pengesedler blev beslaglagt. Tre år senere pålagde Hauptzollamt München-Mitte ved en afgiftsavgørelse Witzemann at betale told og moms af de falske pengesedler. Det fremgår ikke klart af forelæggelseskendelsen eller de nationale sagsakter, på hvilket grundlag de tyske myndigheder ville opkræve told; muligvis var de af den opfattelse, at det ikke var bevist, at varerne havde oprindelse i

4. Finanzgericht München har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i EØF-Traktaten [artikel 3, litra b), artikel 9, stk. 1, samt artiklerne 12-29] og i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (artikel 2, nr. 2) fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan opkræve told og indførselsomsætningsafgift for ulovligt indførte

* Originalsprog: engelsk.

varer, som det — hvilket gælder for falske penge — i alle medlemsstater er forbudt at fremstille og omsætte?»

5. Før jeg forsøger at besvare dette spørgsmål, skal jeg kort sammenfatte gældende retspraksis. I sag 50/80, Horvath mod Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Sml. 1981, s. 385, fastslog Domstolen, at

»... indførelsen af Den Fælles Toldtarif bevirker, at en medlemsstat ikke længere har kompetence til at opkræve told for narkotiske stoffer, som indsmugles og destrueres straks efter deres opdagelse, men giver den fuld frihed til at forfølge de begåede forhold strafferetligt med alle de konsekvenser, som dette indebærer, også på det økonomiske område.«

6. I dette tilfælde var de forbudte narkotika blevet opdaget og konfiskeret. Det varede ikke længe, før samme problem opstod i en sag, hvor den ulovlige indførsel ikke blev opdaget, før de pågældende narkotika var blevet afsat. Domstolen antog ikke desto mindre, at de samme principper fandt anvendelse, og at der ikke opstod toldskyld ved indførsel af narkotika, som ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg med henblik på anvendelse til medicinske og videnskabelige formål, hvad enten de pågældende narkotika opdages og destrueres under nævnte myndigheders kontrol, eller de unddrages deres kontrol; se sag 221/81, Wolf mod Hauptzollamt Düsseldorf, Sml. 1982, s. 3681, og sag 240/81, Einberger mod Hauptzollamt Freiburg (»Einberger I«), Sml. 1982, s. 3699.

7. I sag 294/82, Einberger mod Hauptzollamt Freiburg (»Einberger II«), Sml. 1984, s. 1177, fastslog Domstolen, at det samme princip fandt anvendelse for moms. Ulovlig indførsel af narkotika berøres ikke på nogen måde af sjette direktivs bestemmelser (direktiv 77/388/EØF, EFT 1977, L 145, s. 1), og dettes artikel 2 skal fortolkes således, at der ikke skal opkræves moms ved ulovlig indførsel til Fællesskabet af narkotika.

8. Endelig fastslog Domstolen i sag 269/86, Mol mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Sml. 1988, s. 3627, og sag 289/86, Happy Family mod Inspecteur der Omzetbelasting, Sml. 1988, s. 3655, at levering af narkotika foretaget i indlandet ligesom indførsler ikke kan pålægges moms.

9. Det vil fremgå klart af ovenstående korte oversigt, at de tidligere sager viser en naturlig udviklingslinje. Domstolen begyndte med at statuere, at der ikke kunne opkræves told ved ulovlig indførsel af narkotika, som var blevet konfiskeret og destrueret. Den statuerede så, at samme regel gælder narkotika, som ikke opdages og derfor ikke konfiskeres. Den statuerede dernæst, at den regel, der var fastslået for told, også gjaldt for moms ved indførsel. Endelig statuerede den, at samme regel gjaldt moms på leveringer i indlandet. Alle de ovennævnte sager angik ulovlig handel med narkotika, men også her har der været en naturlig udviklingslinje. I Horvath-dommen var det pågældende narkotikum heroin, som det var forbudt at sælge i alle medlemsstaterne; i Happy Family-dommen var det hash, hvis omsætning, skønt ulovlig, faktisk blev tolereret af de nationale myndigheder i den pågældende medlemsstat. Domstolen forkastede forsøg på at sondre mellem »hårde« og »bløde« stoffer

og fastslog, at de ovennævnte principper gjaldt for alle forbudte narkotika, som er omfattet af de forenede nationers konvention af 1961 om narkotiske midler (se præmisserne 25 og 26 i Happy Family-dommen).

10. Det spørgsmål, der opstår i denne sag, er, om de principper, der er udviklet i forbindelse med narkotika, bør udstrækkes til at omfatte falske penge. Der kan naturligvis tages mange andre skridt i samme retning. Ulovlighed manifesterer sig i mange former, og der er mange varer, som enten ikke kan forhandles lovligt, eller som kun kan forhandles under visse restriktioner: narkotika, falske penge, våben, pornografi, skind af visse dyr, tyvekoster osv. Ikke enhver ulovlig transaktion vil være fritaget for told og afgifter. Der må sondres mellem på den ene side transaktioner, der så klart ligger uden for lovlig økonomisk virksomhed, at de i stedet for at være afgiftspligte kun kan være genstand for strafforfølgning, og på den anden side transaktioner, som, skønt de er ulovlige, alligevel er afgiftspligtige, om det så blot er for af hensyn til afgiftsneutraliteten at sikre, at lovovertræderen ikke behandles gunstigere end den lovlydige forhandler.

11. Kun Kommissionen har afgivet skriftligt indlæg. Den mener, at de principper, der er fastslået i Domstolens praksis vedrørende narkotika, også må gælde for falske penge. Lige som for visse narkotika er forbuddet mod falske penge universelt. Mens der des-

uden findes en lovlig handel med narkotika som f. eks. heroin (til medicinske og farmaceutiske formål), findes der ingen sådan handel med falske penge, undtagen måske blandt samlere i yderst begrænset omfang. Kommissionen har imidlertid anført, at den altid har haft forbehold med hensyn til Domstolens praksis om narkotika, og har påpeget, at den i Horvath-sagen gik ind for, at der skulle opkræves afgift af forbudte narkotika. Alligevel antyder Kommissionen ikke, at Domstolens praksis bør ændres.

12. Kommissionen har påpeget, at der er sket en væsentlig ændring af bestemmelserne, efter at de nævnte sager blev afgjort. Rådets forordning nr. 2144/87 om toldskyld (EFT 1987, L 201, s. 15) har erstattet Rådets direktiv 79/623 (EFT 1979, L 179, s. 31). Forordningen trådte i kraft den 1. januar 1989 og fandt naturligvis ikke anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i nærværende sag. Artikel 2, stk. 2, bestemmer følgende:

»Der opstår toldskyld ved indførsel, selv om den vedrører varer, der er omfattet af importforbud eller importrestriktioner, uanset deres art.

Der opstår imidlertid ikke toldskyld ved indførsel på ikke forskriftsmæssig måde i Fællesskabets toldområde af narkotika, som ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. Af hensyn til straffelovgivningen for toldovertrædelser betragtes toldskylden dog som opstået, når en med-

lemsstats straffelovgivning fastsætter, at tolden danner grundlag for fastsættelsen af straffen, eller at en opstået toldskyld danner grundlag for den strafferetlige forfølgelse.»

Det bemærkes også, at forordningens artikel 8, stk. 1, bestemmer, at toldskyld ophører ved konfiskation af varen. Følgelig er der i lovgivningen for andre varer end narkotiske stoffer i artikel 2, stk. 2, andet afsnit, indført en sondring, som Domstolen besluttede ikke at anlægge i Wolf- og Einberger I-sagerne: Sådanne varer er toldpligtige, men toldskylden ophører ved konfiskation.

13. Forordningens artikel 2, stk. 2, første afsnit, fastslår en hovedregel, men i andet afsnit indføres en undtagelse i overensstemmelse med Domstolens praksis. Kommissionen har anført, at artikel 2, stk. 2, andet afsnit, blev indsat, fordi der var tvivl om, hvorvidt retspraksis vedrørende narkotika var baseret på primær fællesskabsret — i hvilket tilfælde den var bindende for fællesskabslovgiver — eller på den afledte fællesskabsret. Da den første mulighed ikke kunne udelukkes, blev det besluttet at indføre lovgivning, som var i overensstemmelse med Domstolens praksis, skønt Kommissionen og nogle medlemsstater ville have foretrukket en anden løsning. Kommissionen har også anført, at under udarbejdelsen af forordningen tænkte ingen på problemet vedrørende falske penge; hvis nogen havde tænkt på det, ville det være blevet behandlet på samme måde som ulovlige narkotika.

14. Kommissionen foreslår, at Domstolens praksis om forbudte narkotika udvides til at omfatte falske penge, men at Domstolen bør gøre det klart, at den baserer sin afgørelse på retskilder i den afledte fællesskabsret, dvs. lovgivning, og ikke på Traktaten selv. Den lovgivning, der finder anvendelse på dette tilfælde, vil være Den Fælles Toldtarif, artikel 2 i direktiv 79/623 (forløberen for forordning nr. 2144/87) og med hensyn til moms det sjette direktiv. Det bemærkes imidlertid, at fristen for gennemførelse af direktiv 79/623 først udløb den 1. januar 1982, så det må anses for tvivlsomt, om det finder anvendelse på dette tilfælde. Men spørgsmålet er ikke af afgørende betydning, da direktivet ikke udtrykkeligt behandlede spørgsmålet, om der skulle opkræves told af ulovlige varer. I den henseende synes der ikke at være nogen større forskel mellem gældende ret i denne sag og gældende ret i de tidligere nævnte sager.

15. Kommissionen har med rette rejst spørgsmålet om retsgrundlaget for Domstolens praksis. Det er vigtigt, at lovgiver ved, i hvilket omfang denne kan gribe ind på dette område. Denne sag giver meget belejligt Domstolen lejlighed til at afklare, om dens praksis var baseret på selve Traktaten, i hvilket tilfælde den er uden for lovgivers rækkevidde, eller om den var baseret på den afledte fællesskabsret, i hvilket tilfælde den naturligvis kan ændres af lovgiver.

16. Horvath-dommen blev i første række afgjort på, at beregningsmetoden i Den Fælles Toldtarif og i Rådets forordning nr. 803/68 om varers toldværdi (EFT 1968 I,

s. 163) var baseret på den forudsætning, at de indførte varer kunne bringes i omsætning og indgå i det økonomiske kredsløb. Det havde også betydning for Domstolens afgørelse af eller fritagelse for import- eller eksportafgifter (EFT 1979, L 175, s. 1) bestemte, at afgiften skulle godtgøres, når varerne blev tilintetgjort under de kompetente myndigheders kontrol. Den eneste traktatbestemmelse, der nævnes i Horvath-dommen, var EØF-Traktatens artikel 18, som efter min opfattelse ikke er direkte relevant.

Einberger I-dommene anvendte udtryk staterede Domstolen, at

»... ulovlig indførsel af narkotika til Fællesskabet, som kun kan medføre strafferetlige sanktioner, ikke på nogen måde berøres af sjette direktivs bestemmelser om definitionen af beregningsgrundlaget og dermed omsætningsafgiftspligtens indtræden« (præmis 20).

17. I Wolf- og Einberger I-dommene henviser Domstolen igen til forordning nr. 803/68 og tillige til betragtningerne til direktiv 79/623 om toldskyld. Men hovedbegrundelsen for dens domme var, at

»indførelsen af en fælles toldtarif... skal ses på baggrund af de formål, Traktatens artikel 2 opstiller for Fællesskabet, og de retningslinjer, dens artikel 29 har afstukket vedrørende forvaltningen af Toldunionen. Indførsel af narkotika til Fællesskabet, som kun kan medføre strafferetlige sanktioner, er disse formål og retningslinjer ganske uvedkommende.«

19. I Mol- og Happy Family-dommene anerkendte Domstolen, at dette ræsonnement også gjaldt moms på leveringer i indlandet (Mol, præmis 16; Happy Family, præmis 18). Domstolen bemærkede endvidere i Mol- og Happy Family-dommene, at det sjette direktiv er udstedt i henhold til EØF-Traktatens artikler 99 og 100, og at dets formål er harmonisering eller tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter »i fællesmarkedets interesse« (Mol, præmis 14; Happy Family, præmis 16). Domstolen fandt åbenbart, at hvis formålet med at harmonisere lovgivningen om omsætningsafgift er at lette de frie varebevægelser, ville det være ulogisk at opkræve moms af en type handel, som lovgivningen i alle medlemsstater forsøger at sætte en stopper for.

18. Dommen i Einberger II-sagen var efter formuleringen baseret på en fortolkning af det sjette direktiv, men Domstolens dybere anliggende synes at have været at sikre, at moms ved indførsel blev omfattet af samme regel som den, den havde fastslået for told. Domstolen mente tydeligt, at det ville være ulogisk at anvende forskellige regler på to afgifter, som, »hvad angår deres væsentlige egenskaber, kan sammenlignes« (se præmis 18). Med en gentagelse af de i Wolf- og

20. Jeg tror ikke, at Domstolen i nogen af de nævnte domme nogen sinde havde til hensigt at antyde, at reglen om, at der ikke må opkræves told eller moms ved indførsel eller salg af forbudte narkotika, var udledt direkte af EØF-Traktaten eller af en almindelig retsgrundsætning, og at den ikke kunne ændres af lovgiver. Jeg indrømmer, at reglens egentlige grundlag er noget dunkelt. Domstolen har både henvist til primære og afledte retskilder. Dens fremgangsmåde har

været som følger: Lovgivningen er tavs på dette særlige punkt, så det er nødvendigt at gennemgå de bestemmelser i Traktaten, som lovgivningen er baseret på, og at se, om de giver nogen vejledning. Det er selvfølgelig en rigtig fortolkningsteknik, men der er ingen grund til at tro, at den regel, man således når frem til, er en direkte fortolkning af Traktaten, som er bindende for lovgiver og kun kan ændres ved en ændring af Traktaten. Desuden tror jeg ikke, at det kan hævdes, at der gælder en retsgrundsætning om, at beskatning af ulovlige transaktioner er udelukket. Jeg er derfor af den opfattelse, at fællesskabslovgiver frit kan disponere på dette område og om ønsket bestemme, at narkotika og andre forbudte produkter skal pålægges told og moms.

rif og af det sjette direktiv ville blive bragt i fare, hvis hver medlemsstat afholdt sig fra at opkræve told og moms på de særlige produkter, som nu engang er forbudt i henhold til dens lovgivning. Af denne grund tvivler jeg på, om de regler, der er fastslået af Domstolen med hensyn til narkotika, bør anvendes på transaktioner, som er i strid med national lovgivning om f. eks. handel med våben, pornografi eller dyreskind. Sådan lovgivning varierer betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat. Desuden er der normalt en lovlig handel med sådanne produkter, som ikke klart kan afgrænses fra den ulovlige handel. For eksempel kan samme type skydevåben købes og sælges lovligt af en autoriseret forhandler og ulovligt af en leverandør på det sorte marked. Det ville være ulogisk at give den sidstnævnte en afgiftsmæssig begunstigelse.

21. Med hensyn til spørgsmålet, om den lovgivning, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i nærværende sag, skal fortolkes således, at den udelukker opkrævning af told og moms ved indførsel af falske penge, er jeg ikke i tvivl om, at de principper, som er fastslået af Domstolen i forbindelse med narkotika, også fandt anvendelse på falske penge, før forordning nr. 2144/87 trådte i kraft.

22. Det er rigtigt, at Domstolen altid har anerkendt, at ikke alle forbudte varer bør behandles på samme måde (se Horvathdommen, præmis 9). I nærværende sag har Kommissionen med rette påpeget, at det er forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, hvilke produkter der er forbudte, og at den ensartede anvendelse af Den Fælles Toldta-

23. Men sådanne betragtninger gælder ikke falske penge, som er omfattet af et forbud, der er mindst lige så universelt og fundamentalt som forbuddet mod narkotika. Ligesom narkotika er falske penge omfattet af en international konvention, nemlig den internationale konvention til bekæmpelse af falskmøntneri (*Recueil des traités de la Société des nations*, vol. 111 og 112, 1930-1931, vol. CXII, s. 371). Denne konvention er bindende for alle medlemsstater undtagen Luxembourg, som ganske vist var blandt de oprindelige signatarstater, men ikke har ratificeret den. Det er ikke desto mindre strafbart i henhold til luxembourgsk lovgivning at fremstille eller udgive falske pengesedler, herunder udenlandske (den luxembourgiske straffelov, artiklerne 173-178). Da konventionen i det mindste er undertegnet af alle medlemsstaterne, er situationen i denne sag en anden end i Molsagen, hvor nogle medlemsstater ikke havde undertegnet den pågældende traktat, nemlig

konventionen om psykotrope stoffer af 1971, og denne derfor ifølge dommen (præmis 24) ikke kunne danne grundlag for fortolkningen af fællesskabsretten.

retssikkerheden kan det imidlertid være nyttigt at overveje spørgsmålet.

24. I nogle henseender er argumenterne for at udelukke falske penge fra Den Fælles Toldtarifs og det sjette direktivs anvendelsesområde endog stærkere end for forbudt narkotika. Mens nogle narkotika, som på nuværende tidspunkt er forbudt i alle medlemsstater, en dag kan blive legaliseret i nogle medlemsstater, kan det vanskeligt tænkes, at forbuddet mod falske penge nogensinde vil blive lempet. Mens der desuden er en lovlig handel med narkotika som f. eks. heroin til medicinske og farmaceutiske formål, er der ikke nogen sådan handel med falske penge. Kommissionen har nævnt den mulighed, at falske pengesedler forhandles som samlerobjekter, men selv dette synes at være udelukket efter den førnævnte internationale konventions ordlyd, hvorefter falske penge skal konfiskeres og på anmodning oversendes til den seddelbank, om hvis penge sagen drejer sig.

27. Artikel 2, stk. 2, i forordning nr. 2144/87 bestemmer følgende:

»Der opstår toldskyld ved indførsel, selv om den vedrører varer, der er omfattet af importforbud eller importrestriktioner, uanset deres art.«

Der gøres dernæst en undtagelse for »narkotika, som ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål«. Kommissionen har foreslået, i hvert fald i sit skriftlige indlæg, at dette udtryk kan anvendes analogt på falske penge, da lovgiver ville have fastsat lignende bestemmelser for falske penge, hvis spørgsmålet var blevet overvejet.

25. Det følger af det foregående, at de betragtninger, der lå til grund for Domstolens praksis vedrørende narkotika, også gælder for falske penge, og at den relevante lovgivning, før forordning nr. 2144/87 trådte i kraft, måtte fortolkes således, at den udelukkede, at indførsel af falske penge blev pålagt told og moms.

28. Jeg kan ikke være enig med Kommissionen på dette punkt. Ordlyden af artikel 2, stk. 2, er fuldstændig klar, og jeg kan ikke se nogen grund til at påtvinge den en betydning, som den umuligt kan have. Det er ikke Domstolens opgave at afhjælpe lovgivers undladelser eller at gøre sig overvejelser om, hvilken regel lovgiver ville have fastsat, hvis denne havde overvejet et særligt spørgsmål, som den åbenbart overså. På toldrettens område, hvor behovet for retssikkerhed er af største vigtighed, er der desuden intet grundlag for at fortolke lovgivningen udvidende ved analogi på den af Kommissionen foreslåede måde. Jeg konkluderer derfor, at der efter forordningens ikrafttræden skal betales afgifter ved indførsel.

26. Spørgsmålet om, hvorvidt indførsel af falske penge bevirker, at der opstår toldskyld, efter at forordning nr. 2144/87 trådte i kraft, behøver naturligvis ikke at blive besvaret under denne sag. Af hensyn til

sel af falske penge til Fællesskabets toldområde. Samtidig tror jeg, at det ville være nyttigt, hvis Domstolen i sin afgørelse angav, at dens praksis vedrørende narkotika kun til lige omfattede falske penge, indtil forordningen trådte i kraft; det ville gøre det klart, at retspraksis ikke var baseret på nogen trin-højere retsregel, men kunne ændres ved lovgivning.

det afsnit, medlemsstaterne til at knytte afgiftspligtens indtræden og omsætningsafgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told. Efter min opfattelse drejer artikel 10 sig imidlertid kun om det tidspunkt, på hvilket pligten til at betale moms opstår; den drejer sig ikke om spørgsmålet, om forpligtelsen består eller ej. Desuden giver artikel 10, stk. 3, kun medlemsstaterne en bemyndigelse til at sammenkæde moms med told i den nævnte henseende, den pålægger dem ikke at gøre det. Jeg mener ikke, at det sjette direktiv indfører en absolut forbindelse mellem toldskyld og forpligtelsen til at betale moms. Det princip, som Domstolen har fastslået i Einberger II-dommen, og hvorefter indførsel af forbudt narkotika falder uden for det sjette direktivs anvendelsesområde, gælder også for falske penge og gælder fortsat, uanset at indførsel af falske penge som resultat af forordning nr. 2144/87 er blevet toldpligtig. Hvis lovgiver finder, at der hermed foreligger en uacceptabel anomali mellem told og moms, må dette afhjælpes ved en ændring af lovgivningen.

29. Et sidste spørgsmål, som opstår (skønt det heller ikke behøver at blive besvaret i nærværende sag), er, om forbindelsen mellem told og moms ved indførsel er så stærk, at indførsel af falske penge efter forordning nr. 2144/87's ikrafttræden ikke blot skal pålægges told, men også moms. Det kunne hævdes, at moms skal betales, hver gang der er opstået toldskyld. Som Domstolen bemærkede i Einberger II-dommen, bemyndiger det sjette direktivs artikel 10, stk. 3, an-

30. Jeg foreslår på grundlag heraf, at det spørgsmål, som Finanzgericht München har forelagt Domstolen, besvares således:

»Ifølge de bestemmelser i fællesskabstoldlovgivningen, der var gældende indtil 1. januar 1989, da Rådets forordning nr. 2144/87 trådte i kraft, bevirkede ulovlig indførsel af falske penge til Fællesskabets toldområde ikke, at der opstod toldskyld.

Bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at ulovlig indførsel af falske penge til en medlemsstat ikke er pålagt merværdiafgift.«