

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
F. G. JACOBS  
van 1 april 1993 \*

*Mijnheer de President,  
mijne heren Rechters,*

daarenboven met betrekking tot elke levering worden aangetoond, dat de ondernemer zich van die schending bewust was?"

1. In deze zaak vraagt het Finanzgericht München een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de Zesde richtlijn inzake omzetbelasting (richtlijn 77/388/EEG van de Raad) (PB 1977, L 145, blz. 1). Het Finanzgericht stelt twee vragen betreffende de onderwerping aan de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) van illegale uitvoeren die in strijd met een door alle Lid-Staten opgelegd embargo zijn verricht. Het betreft de volgende vragen:

„1) Moet artikel 15, lid 1, [van de Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd, dat de daarin voorziene vrijstelling bij uitvoer moet worden geweigerd, wanneer in strijd met nationale voorschriften inzake uitvoervergunningen goederen worden geleverd naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen enkele Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan?

2) Zo ja: Kan de belastingvrijstelling reeds worden geweigerd wanneer er sprake is van een objectieve schending van nationale vergunningsvoorschriften, of moet

2. Uit het dossier blijkt dat verzoeker in de jaren 1985 en 1986 computersystemen uit Duitsland heeft uitgevoerd. Hij heeft uitvoervergunningen aangevraagd krachtens § 17, lid 1, van de Aussenwirtschaftsverordnung (hierna: „AWV”), onder opgave van hetzij Pakistan hetzij Israël als eindbestemming van die uitvoeren. Op grond van die aanvragen heeft de Duitse Federale dienst voor de buitenlandse handel hem de gevraagde uitvoervergunningen verleend. De goederen werden uitgevoerd naar Belgrado of naar Wenen, doch vervolgens afgeleid naar Bulgarije, Hongarije, de Sovjet-Unie en TsjechoSlowakije in plaats van te worden verzonden naar de aangegeven bestemmingen. De verwijzingsbeschikking preciseert niet, of verzoeker deze bestemmingswijzigingen kende.

3. In de relevante periode was de uitvoer van computersystemen als de onderhavige naar landen van het vroegere Oostblok in alle Lid-Staten verboden als gevolg van afspraken gemaakt in het kader van het COCOM (Coordinating Committee for Multilateral Export Controls).<sup>1</sup> Alle Lid-Staten behoren

<sup>1</sup> — Zie betreffende de verboden van het COCOM en het gemeenschapsrecht, Govaere en Eeckhout: „On dual use goods and dualist case law: the Aimé Richardt judgment on export controls”, in *Common Market Law Review* 29 (1992), blz. 941-965.

\* Oorspronkelijke taal: Engels.

tot het COCOM, met uitzondering van Ierland, dat nochtans het beleid voert zich naar de in het kader van het COCOM overeengekomen regelingen te voegen. In Duitsland zijn de relevante verboden ingevoerd door § 5 en door bijlage AL bij de AWV, op grond waarvan voor de uitvoer van de in die bijlage genoemde goederen een speciale vergunning nodig is. Bij gebreke van die vergunning is de uitvoer van die goederen naar de gespecificeerde bestemmingen dus verboden en door de § 33, lid 1 en 4, en § 70, lid 1, sub 1, AWV tot misdrijf verklaard.

4. Verzoeker voerde aan dat de onderhavige transacties vrijgesteld waren van BTW krachtens § 4, lid 1, van de Duitse wet van 1980 op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz; hierna: „UStG”), die artikel 15, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn omzet en hij maakte aanspraak op het recht de vooraf betaalde belasting in mindering te brengen krachtens § 15, leden 1 en 3, sub 1-a, UStG, welke bepalingen artikel 17, lid 2, en artikel 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn omzetten. Het gedaagde Finanzamt was van oordeel, dat verzoeker deze vrijstelling niet kon genieten aangezien de omstreden uitvoeren illegaal waren, en het achtte deze transacties BTW-plichtig. Verzoeker is van deze beslissing bij het Finanzgericht in beroep gegaan.

5. Hieronder zal ik eerst een overzicht geven van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn en vervolgens de gestelde vragen onderzoeken. Nochtans dient er terstond op te worden gewezen, dat deze zaak drie duidelijk verschillende problemen aan de orde

stelt. Het eerste, niet als zodanig door de nationale rechter voorgelegd, heeft betrekking op de vraag of illegale uitvoeren als de onderhavige vallen onder de werkingssfeer van de richtlijn. Ten tweede, wanneer die uitvoeren inderdaad geacht moeten worden onder de werkingssfeer van de richtlijn te vallen, doet de vraag zich voor, of zij nochtans vrijstelling van BTW kunnen genieten krachtens de voorschriften van de richtlijn. Ten slotte, afhankelijk van de antwoorden die op die vragen moeten worden gegeven, zou de vraag kunnen rijzen, of de subjectieve wetenschap van de exporteur van de schending van de uitvoerbepalingen van wezenlijk belang is voor de mogelijkheid vrijstelling te bekomen.

#### De bepalingen van het gemeenschapsrecht

6. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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.”

Artikel 3 geeft een definitie van de uitdrukking „binnenland”. Artikel 15 bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

1. de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het in artikel 3 omschreven grondgebied;

2. de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in het binnenland gevestigde koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten het in artikel 3 omschreven grondgebied, met uitzondering van door de koper zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

(...)”

Artikel 17, lid 2, bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige

geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen.

(...)”

en artikel 17, lid 3, luidt:

„De Lid-Staten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

(...)

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig artikel (...) 15 (...) zijn vrijgesteld;

(...)”

De werkingssfeer van de Zesde richtlijn

7. De vraag of illegale transacties onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, is reeds verschillende malen door het Hof onderzocht. In zaak 294/82 (Einberger, Jurispr. 1984, blz. 1177) heeft het Hof geoordeeld, dat artikel 2 van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat geen BTW is verschuldigd bij de illegale invoer in de

Gemeenschap van verdovende middelen die niet deel uitmaken „van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden” (zie r. o. 22). Insgelijks heeft het Hof in zaak 269/86 (Mol, Jurispr. 1988, blz. 3627) en in zaak 289/86 (Happy Family, Jurispr. 1988, blz. 365) voor recht verklaard, dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij de illegale invoer in de Gemeenschap van verdovende middelen die niet zijn bestemd om ten behoeve van medische en wetenschappelijke doeleinden te worden gebruikt. Meer recentelijk heeft het Hof in zaak C-343/89 (Witzemann, Jurispr. 1990, blz. I-4477) voor recht verklaard, dat de overwegingen van het arrest Einberger a fortiori gelden ten aanzien van de invoer van vals geld, aangezien de vervaardiging, het bezit, de invoer en het verhandelen van dergelijk geld in alle Lid-Statens volstrekt verboden zijn (r. o. 14-20).

8. De redenering van het Hof in de arresten Einberger, Mol, Happy Family en Witze-  
mann was voornamelijk gebaseerd op de overweging, dat de richtlijn niet kon worden geacht betrekking te hebben op transacties die in alle Lid-Statens illegaal waren uit hoofde van de eigen aard van de betrokken produkten. Het Hof stelt immers in rechts-  
overweging 20 van het arrest Einberger:

„— zoals het Hof reeds met betrekking tot douanerechten bij invoer heeft vastgesteld — vallen illegale importen van verdovende middelen in de Gemeenschap, die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, geheel buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn”.

In zaak 50/80 (Horvath, Jurispr. 1981, blz. 385) heeft het Hof geoordeeld, dat douanerechten niet krachtens het gemeenschappelijk douanetarief kunnen worden geheven bij een als smokkelgoed ingevoerd schadelijk produkt als heroïne, bestemd voor onwettig gebruik. In de rechtsoverwegingen 9-11 van dat arrest overweegt het Hof:

„In de eerste plaats moet worden beklemtoond dat de (...) gestelde vraag (...) niet het geval betreft van eenvoudige frauduleuze invoer van een willekeurig produkt, maar de invoer als smokkelgoed van een schadelijk produkt, dat bestemd was voor ongeoorloofd gebruik en onmiddellijk na zijn ontdekking werd vernietigd.

Vervolgens dient er op te worden gewezen, dat een produkt als heroïne niet in beslag wordt genomen en wordt vernietigd om de enkele reden dat de importeur de douaneformaliteiten niet in acht heeft genomen, maar vooral omdat het gaat om een verdovend middel waarvan de schadelijke werking vaststaat en waarvan de invoer en de verhandeling in alle Lid-Statens verboden zijn, afgezien van een streng gecontroleerde en beperkte handel met het oog op voor farmaceutische en medische doeleinden geoorloofd gebruik. [Het gemeenschappelijk douanetarief] (...) kan enkel het oog hebben op invoer voor geoorloofd gebruik. Een douanerecht ad valorem kan immers niet worden vastgesteld voor goederen van zodanige aard dat zij in geen enkele Lid-Staat in het verkeer mogen worden gebracht, doch integendeel onmiddellijk na hun ontdekking door de bevoegde autoriteiten in beslag moeten worden genomen en aan het verkeer onttrokken.”

Het is duidelijk, dat de redenering die door het Hof met betrekking tot de werkingssfeer van het gemeenschappelijk douanetarief is gevolgd, eveneens van toepassing is op de werkingssfeer van de Zesde richtlijn (zie arrest Einberger, reeds aangehaald, r. o. 17-20, en arrest Witzemann, reeds aangehaald, r. o. 18). Dienovereenkomstig zou de onwettigheid, zowel in het geval van invoerrechten als in het geval van BTW, op zichzelf onvoldoende kunnen zijn om een transactie van de werkingssfeer van de relevante communautaire wetgeving uit te sluiten. Wat invoer en binnenlandse handel betreft, valt een transactie klaarblijkelijk slechts buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn indien zij tot een categorie behoort waarvoor in alle Lid-Staten een volstrekt verhandelingsverbod geldt wegens de bijzondere kenmerken van de betrokken produkten (zie arrest Mol, reeds aangehaald, r. o. 18).

Zoals wij hebben gezien, bepaalt artikel 17, lid 3, sub b, dat bij bepaalde categorieën van transacties die van BTW zijn vrijgesteld, nochtans het recht bestaat de voorbelasting af te trekken, dat wil zeggen af te trekken van de belasting die is verschuldigd over goederen en diensten die ten behoeve van die transacties zijn gebruikt. Met name verlenen de vrijstellingen van artikel 15, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn het recht op deze aftrek. Bijgevolg wordt bij een illegale invoer of een illegale binnenlandse levering, wanneer deze niet onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, vrijstelling van BTW verleend die normaliter niet wordt verleend bij legale invoer of leveringen. Daar staat tegenover, dat een illegale uitvoer die niet valt onder de werkingssfeer van de richtlijn, niet gunstiger wordt behandeld dan een legale uitvoer: integendeel, zij wordt ongunstiger behandeld, omdat anders dan bij de legale, aan de exporteur niet het recht toekomt de voorbelasting af te trekken (zelfs wanneer de uitvoer zelf niet wordt belast).

9. De vroegere zaken hadden betrekking op verbodsbepalingen bij invoer of bij binnenlandse handel, terwijl de huidige zaak betrekking heeft op uitvoer. De vraag rijst derhalve of er tussen deze twee categorieën onderscheid moet worden gemaakt. Het is juist, dat de uitsluiting van een uitvoertransactie van de werkingssfeer van de richtlijn tot verschillende praktische gevolgen leidt. In tegenstelling tot invoer en leveringen in het binnenland, is uitvoer in het algemeen vrijgesteld van BTW: zie artikel 15, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, hierboven sub 6 geciteerd. Vastgesteld kan worden, dat er een belangrijk verschil bestaat tussen enerzijds een uitvoer die krachtens artikel 15 is vrijgesteld, en anderzijds een transactie die niet leidt tot heffing van BTW omdat zij niet onder de werkingssfeer van de richtlijn valt.

10. Het moge duidelijk zijn, dat het beginsel dat in de vroegere uitspraken met betrekking tot illegale transacties is vastgesteld, niet is beperkt tot invoer of tot binnenlandse handel. De illegale uitvoer van produkten waarvan buiten bepaalde strikt gecontroleerde kanalen geen wettig gebruik kan worden gemaakt, heeft even weinig van doen met de voorschriften van de Zesde richtlijn als de invoer van dergelijke produkten of hun binnenlandse levering. Zelfs wanneer, zoals wij hebben gezien, de uitvoer niet algemeen aan BTW is onderworpen, geeft de uitvoer die onder de Zesde richtlijn valt recht op een aftrek van de vooraf betaalde belasting. Dit

recht zou dus niet ontstaan in het geval van illegale uitvoer van produkten, zoals vals geld of verboden verdovende middelen, die, wegens hun eigen aard, in geen enkele Lid-Staat op legale wijze kunnen worden verhandeld.

11. Nochtans bestaat er, volgens mij, geen enkele dwingende reden de categorie van transacties die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, uit te breiden, zelfs wanneer het gaat om uitvoertransacties en niet om invoer of leveringen in het binnenland. Het komt mij voor, dat in beide gevallen het basisbeginsel is gelegen in de fiscale neutraliteit, krachtens hetwelk legale en illegale handel voor de doeleinden van de BTW zoveel mogelijk op gelijke wijze moeten worden behandeld. Op dat beginsel gelden slechts enkele beperkte uitzonderingen, die zich kunnen voordoen in gevallen waarin, wegens de aard van de betrokken produkten, geen mededinging tussen een legale en een illegale economische sector bestaat (zie arrest Mol, reeds aangehaald, r. o. 17 en 18).

12. Zoals de Commissie aanvoert, kan onderscheid worden gemaakt tussen het verbod waarvan in de onderhavige zaak sprake is en de verboden waarop de vroegere zaken betreffende illegale transacties betrekking hadden, in deze zin dat die vroegere zaken produkten betroffen waarvan de verhandeling intrinsiek illegaal was, terwijl de verhandeling van de produkten waarover het thans gaat, te weten hardware en software voor computers, normaliter is toegestaan. Voor deze produkten bestaat derhalve niet een geheel uitvoerverbod naar derde landen,

ook wanneer, zoals in casu, hun uitvoer naar bepaalde duidelijk aangegeven bestemmingen mag worden verboden. Naar mijn mening is er geen enkele reden om de in de vroegere rechtspraak vastgestelde uitzondering uit te breiden tot een geval waarin de uitvoer van een produkt naar bepaalde bijzondere bestemmingen is verboden, ook al betreft het hier een verbod dat door alle Lid-Staten in gemeenschappelijk overleg is ingesteld. Wanneer goederen in het algemeen op legale wijze kunnen worden verhandeld, zowel binnen als buiten de Gemeenschap, is de uitvoer naar een verboden bestemming op zichzelf derhalve niet noodzakelijkerwijs een transactie die geacht moet worden niets van doen te hebben met de doelstellingen van de richtlijn.

13. Zoals ik hierboven heb aangegeven, zal de omstandigheid dat de omstreden transacties geacht worden onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te vallen, tot gevolg hebben dat de exporteur een bepaald bedrag van de voorbelasting mag aftrekken van de door hem verschuldigde BTW. Op het eerste gezicht kan het abnormaal schijnen dat een handelaar die goederen heeft uitgevoerd met schending van een embargo nochtans van een dergelijk aftrekrecht kan profiteren. Echter kan, evenals zulks het geval is bij de vrijstelling van BTW bij uitvoer, dit recht worden verklaard door de wens van de communautaire wetgever geen enkele BTW-belasting op te leggen aan de consumenten in niet-Lid-Staten, aangezien deze belasting uitsluitend bestemd is door de consumenten in de Gemeenschap te worden gedragen. Wanneer de voorbelasting niet bij een bepaalde transactie kan worden afgetrokken, komt zij normaliter, als onderdeel van de aankoopsprijs, ten laste van de consument. Het recht de „voorbelasting” af te trekken moet niet worden gezien als een aan de exporteur

verleend voordeel, maar eenvoudig als de consequentie van het beginsel dat aan een staat verbiedt goederen te belasten waarvan de bestemming buiten zijn gebied is gelegen. Zeker, de weigering om in een geval van illegale uitvoer de aftrek van de „voorbelasting” toe te staan, zou er in de praktijk op kunnen neerkomen dat deze last door de exporteur wordt gedragen. Nochtans blijft het een feit, dat de BTW niet bestemd is te worden geheven op goederen die de Gemeenschap verlaten. In ieder geval blijft het mogelijk een exporteur die in strijd heeft gehandeld met de door een Lid-Staat opgelegde uitvoerbeperkingen, op adequate wijze te bestraffen door hem in het kader van de relevante nationale bepalingen te bestraffen, zonder dat het nodig is hem aanvullende straffen op te leggen in de vorm van een hogere omzetbelastingsschuld.

14. Mijn conclusie luidt dus, dat de onderhavige transacties onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. Op grond daarvan is het nodig de vraag te onderzoeken of de vrijstelling van artikel 15, lid 1, van de Zesde richtlijn betrekking heeft op uitvoertransacties die met schending van een voor de gehele Gemeenschap geldend embargo hebben plaatsgehad.

#### Vrijstelling van BTW bij uitvoer

15. Zoals ik reeds heb opgemerkt, is het gedaagde Finanzamt van mening dat op de omstreden transacties BTW moet worden geheven ondanks de vrijstelling bij uitvoer voorzien in artikel 15, lid 1, van de richtlijn. De Commissie houdt daarentegen staande, dat de vrijstelling eveneens geldt voor dergelijke transacties. Het komt mij voor dat dit standpunt juist is. Wanneer eenmaal wordt

aanvaard, dat deze transacties niet kunnen worden uitgesloten van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn, wordt het, rekening houdende met de zeer duidelijke bepalingen van artikel 15, lid 1, moeilijk vol te houden dat zij niet behoren te worden vrijgesteld. Zoals de Commissie aangeeft, zou het verlenen van de vrijstelling in overeenstemming zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit, waarop, zoals wij hebben gezien, slechts enkele zeer beperkte uitzonderingen mogelijk zijn: zie hierboven sub 11. De behandeling van de onderhavige illegale transacties als vrijgestelde transacties komt uiteraard neer op een behandeling die volstrekt gelijk is als aan legale uitvoer wordt verleend. Bovendien kan noch aan de tekst noch aan de doelstellingen van de richtlijn enig element worden ontleend om illegale uitvoer op een andere wijze te behandelen.

16. Het komt mij derhalve voor, dat een weigering om vrijstelling van die transacties te verlenen erop neerkomt, dat het stelsel van de BTW voor een doel wordt gebruikt dat hem vreemd is, te weten de bestraffing van een schending van een door de nationale wet opgelegde uitvoerbeperking. Principieel gezien, is het onjuist een door de Gemeenschap geharmoniseerd fiscaal recht te gebruiken voor het opleggen van dergelijke straffen, hetgeen voornamelijk behoort te geschieden in het kader van het strafrecht van de betrokken Lid-Staat. In zijn rechtspraak heeft het Hof steeds het accent gelegd op het feit, dat de door hem gegeven beslissingen met betrekking tot de toepassing van fiscale bepalingen op illegale transacties, de bevoegdheid van de Lid-Staten inbreuken op hun wetgeving met gepaste sancties te vervolgen, geheel onverlet laat (zie, bij voorbeeld, arrest Witzemann, reeds aangehaald, r. o. 22). Fiscaal recht gebruiken met de bedoeling straffen uit te delen tast niet slechts de juiste toepassing van fiscaal recht aan; het kan eveneens geacht worden de

toepassing van het strafrecht te vertekenen, aangezien het tot resultaat kan hebben dat aanvullende straffen worden opgelegd naast de straffen die door de strafkamers van de rechtbanken zijn uitgesproken. Bovendien is een dergelijk gebruik in strijd met het beginsel, dat geen straf kan worden opgelegd behoudens op grond van een duidelijke en ondubbelzinnige wetsbepaling (zie zaak 117/83, Könecke, Jurispr. 1984, blz. 3291, r. o. 11).

17. Zelfs wanneer de belasting niet als een straf moet worden beschouwd, bestaat er een analoog beginsel van fiscaal recht, krachtens hetwelk geen enkele fiscale heffing mag worden opgelegd wanneer een specifieke wettelijke basis ontbreekt. Zoals wij hebben gezien, bevat de Zesde richtlijn geen enkele basis om goederen die uit het gebied van de Gemeenschap worden uitgevoerd te belasten; integendeel, de richtlijn bepaalt duidelijk dat dergelijke goederen zijn vrijgesteld.

18. De onder artikel 15, leden 1 en 2, van de richtlijn vallende leveringen van goederen zijn derhalve van BTW vrijgesteld, zelfs wanneer zij plaats hebben in strijd met nationale uitvoerbeperkingen. Het doet er, naar mijn mening, weinig toe dat de onwettigheid, zoals in het onderhavige geval, bestaat in de schending van een uitvoerverbod dat door alle Lid-Staten in onderlinge overeenstemming is ingesteld, waaruit voortvloeit dat de onderhavige uitvoer in elke Lid-Staat illegaal zou zijn. Zelfs wanneer het een gemeenschapsrechtelijk verbod zou zijn, zou deze omstandigheid op zichzelf onvoldoende zijn om de weigering de uitvoer die in strijd met het verbod heeft plaatsgehadt vrij te stellen, te rechtvaardigen, nu geen enkele gemeenschappelijke bepaling in een dergelijk geval de weigering van de vrijstelling voorziet. Op grond van het bovenstaande dient de eerste door het Finanzgericht gestelde vraag op ontkennende wijze te worden beantwoord.

## Subjectieve kennis van de schending

19. Rekening houdende met de conclusie waartoe ik ben gekomen, is het overbodig de vraag te onderzoeken of moet worden vastgesteld dat de exporteur bewust heeft gehandeld. Immers, zelfs indien die subjectieve kennis van de exporteur zou volstaan om de schending van het uitvoerverbod volgens nationaal recht als een misdrijf te beschouwen, zou zulks naar mijn mening onvoldoende zijn om de vrijstelling van de transactie krachtens artikel 15, lid 1, van de richtlijn te weigeren.

20. Indien echter de eerste vraag op bevestigende wijze moet worden beantwoord, zou het nodig zijn na te gaan of de vrijstelling kan worden geweigerd zelfs in de hypothese dat de schending van het exportverbod is begaan zonder dat de exporteur zich daarvan bewust was. Een dergelijke situatie zou zich bij voorbeeld kunnen voordoen in de hypothese dat de goederen zouden zijn verzonden naar een door het nationale recht toegestane bestemming, doch vervolgens tijdens de verzending door een derde afgeleid. De alsdan eventueel in het kader van het nationale recht begane overtreding, zou alsdan aan genoemde derde te wijten zijn en niet aan de exporteur die eventueel de BTW zou moeten voldoen.

21. Het ware naar mijn mening moeilijk in te zien hoe in een dergelijk geval de vrijstelling van de BTW zou kunnen worden geweigerd. Zoals de Commissie benadrukt, zou de weigering om de vrijstelling te verlenen tot gevolg hebben dat een straf wordt opgelegd voor de schending van het uitvoerverbod. Ik



heb al geopperd dat een dergelijk gebruik van het stelsel van de BTW niet aanvaardbaar is: zie hierboven sub 15 en 16. Zelfs wanneer de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de vrijstelling tot dit doel zouden kunnen worden gebruikt, schijnt het mij in ieder geval toe dat een dergelijke bestraffing het evenredigheidsbeginsel van het gemeenschapsrecht moet respecteren.

22. Bij kwantitatieve beperkingen die door een Lid-Staat op het gebied van de intracommunautaire handel of de communautaire doorvoerhandel krachtens artikel 36 van het Verdrag zijn ingesteld, staat vast dat zowel de beperkende maatregelen als de straffen die eventueel worden opgelegd voor de schending daarvan, evenredig moeten zijn aan het nagestreefde doel (zie zaak C-367/89, Richardt, Jurispr. 1991, blz. I-4621, r. o. 22-24). Het klopt, dat het arrest dat door het Hof in de zaak Richardt is gewezen, betrekking had op het stelsel van communautaire doorvoer en niet op het stelsel van uitvoer uit de Gemeenschap naar derde landen.<sup>2</sup> Deze uitvoer wordt beheerst door de gemeenschappelijke handelspolitiek van de Gemeenschap en in het bijzonder verordening (EEG) nr. 2603/69 van de Raad van 20 december 1969 houdende de totstandbrenging van een gemeenschappelijke regeling voor de uitvoer (PB 1969, L 324, blz. 25), laatstelijk gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 3981/91 van de Raad (PB 1991, L 372, blz. 31). Artikel 1 van verordening nr. 2603/69 bepaalt, dat de uitvoer van de Gemeenschap naar derde landen aan geen enkele kwantitatieve beperking mag worden onderworpen, met uitzondering van die welke in de bepalingen van die verordening zijn voorzien. In alinea 3.1 van haar schriftelijke opmerkingen schijnt de Commissie te

willen aanvoeren, dat een Lid-Staat nochtans, in bepaalde gevallen, zich op artikel 36 van het Verdrag kan beroepen om de uitvoer van bepaalde produkten naar derde landen te verbieden. Het moge echter duidelijk zijn, dat artikel 36 slechts kan worden ingeroepen om een beperking met betrekking tot hetzij de intracommunautaire handel hetzij de communautaire doorvoerhandel te rechtvaardigen. Anderzijds staat artikel 11 van verordening nr. 2603/69 de Lid-Staten toe kwantitatieve uitvoerbeperkingen toe te passen op uitvoer naar derde landen uit hoofde van bepaalde redenen die in dezelfde bewoordingen zijn geformuleerd als in artikel 36, met name redenen van openbare orde en openbare veiligheid.

23. Gezien het arrest van het Hof in zaak C-62/88 (Griekenland/Raad, Jurispr. 1990, blz. I-1527), leidt het mijns inziens geen twijfel, dat het terrein van de gemeenschappelijke handelspolitiek het geheel van maatregelen omvat die de handel tussen de Gemeenschap en de niet-Lid-Staten regelen (met uitzondering van de onderwerpen die in de artikelen 223 en 224 van het Verdrag zijn genoemd), zelfs wanneer die maatregelen een doel beogen dat op zichzelf niet van commerciële aard is, zoals de bescherming van de gezondheid en de openbare veiligheid [zie r. o. 16-18 van het arrest, en voorts verordening (EEG) nr. 428/89 van de Raad van 20 februari 1989 betreffende de uitvoer van bepaalde chemische produkten (PB 1989, L 50, blz. 1)], welke regeling is gebaseerd op artikel 113 van het Verdrag inzake de controle van de uitvoer van produkten die voor de produktie van chemische wapens kunnen worden gebruikt.

24. Op grond van het bovenstaande dient te worden overwogen dat, wanneer een Lid-Staat de uitvoer naar niet-Lid-Staten uit dergelijke overwegingen regelt, aangenomen

2 — Zie voor de verhouding tussen het stelsel van communautaire doorvoer en het stelsel van uitvoer uit de Gemeenschap, Govaere en Eeckhout, reeds geciteerd in voetnoot 1, blz. 944-953.

dient te worden dat hij bevoegdheden uitoefent die hem door artikel 11 van verordening nr. 2603/69 zijn toegekend, zodat de Duitse Bondsrepubliek derhalve geacht moet worden in het kader van dit voorschrift te hebben gehandeld toen zij de bewuste maatregelen tot beperking van de uitvoer van computers naar de landen van het voormalig Oostblok nam. Zoals in het geval van een beperking opgelegd krachtens artikel 36 van het Verdrag, is het derhalve nodig dat elke straf die wegens schending van die beperkingen wordt opgelegd, evenredig is aan het nagestreefde doel (zelfs wanneer, zoals ik heb aangevoerd in mijn conclusie in de zaak Richardt, er niet van mag worden uitgegaan, dat het evenredigheidsbeginsel in verband met artikel 36 van het Verdrag dezelfde

gevolgen heeft als in verband met artikel 11 van de verordening; zie mijn conclusie, punt 29). Onder deze omstandigheden moet elke beslissing om de vrijstelling van de BTW voorzien in artikel 15, lid 1, van de Zesde richtlijn al dan niet toe te kennen, rekening houden met alle relevante factoren, met name de mate van verantwoordelijkheid voor de begane overtreding van de exporteur die de belasting moet voldoen (zie r. o. 25 van arrest Richardt, reeds aangehaald). Evenwel komt het, indien mijn standpunt wordt overgenomen, daar in deze zaak niet toe, omdat mijns inziens geen afbreuk mag worden gedaan aan de vrijstelling van artikel 15, lid 1, ter handhaving van voor derde landen geldende nationale uitvoerbeperkingsmaatregelen.

## Conclusie

25. Ik geef derhalve in overweging de door het Finanzgericht München gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 15, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad moet aldus worden uitgelegd, dat geen belasting over de toegevoegde waarde kan worden geheven op door de verkoper naar een derde land uitgevoerde goederen, zelfs wanneer die uitvoer geschiedt in strijd met een verbod om die goederen naar dit land uit te voeren, en het nationale recht van alle Lid-Staten een identiek verbod bevat.”