

ARREST VAN HET HOF  
VAN 28 FEBRUARI 1984 <sup>1</sup>

**Senta Einberger**  
**tegen Hauptzollamt Freiburg**  
**(verzoek om een prejudiciële beslissing,**  
**ingediend door het Finanzgericht Baden-Württemberg)**

„Omzetbelasting bij invoer — als smokkelgoed  
ingevoerde verdovende middelen”

Zaak 294/82

Samenvatting

*Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Belasting bij invoer — Toepassing op verdovende middelen die zich in illegaal circuit bevinden — Ontoelaatbaarheid — Strafmaatregelen tegen overtredingen — Bevoegdheid van Lid-Staten (Richtlijnen van de Raad nr. 67/228, artikel 2 en nr. 77/388, artikel 2)*

Illegale importen van verdovende middelen in de Gemeenschap, die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, vallen buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag). Artikel 2 van deze richtlijn moet derhalve aldus worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingsschuld bij invoer ontstaat 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. Deze uitlegging geldt ook voor artikel 2 van de Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de belasting over de toegevoegde waarde.

Deze vaststelling laat geheel onverlet de bevoegdheid van de Lid-Staten om inbreuken op hun wetgeving inzake verdovende middelen met gepaste sancties te vervolgen, met alle gevolgen vandien, ook op geldelijk gebied.

In zaak 294/82,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht Baden-Württemberg, in het aldaar aanhangig geding tussen

<sup>1</sup> — Procestaal: Duits.

SENTA EINBERGER, te Schallstadt-Wolfenweiler,

en

HAUPTZOLLAMT FREIBURG,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: J. Mertens de Wilmars, president, T. Koopmans, K. Bahlmann en Y. Galmot, kamerpresidenten, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling en C. Kakouris, rechters,

advocaat-generaal: G. F. Mancini  
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

het navolgende

## ARREST

### De feiten

De verwijzingsbeschikking, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

1. Bij een in kracht van gewijsde gegaan vonnis van het Landgericht Frei-

burg van 27 juli 1977 werd Senta Einberger, verzoekster in het hoofdgeding, wegens overtreding van de wet op de verdovende middelen („Betäubungsmittelgesetz“) voorwaardelijk veroordeeld tot een gevangenisstraf van één jaar.

Naar de bevindingen van het Landgericht had verzoekster zich tussen voor- en najaar 1974 meermaals naar Bazel (Zwitserland) begeven en daar in totaal 280 g morfine, in hoeveelheden van 30 tot 100 g tegen een prijs van 150 tot 170 Zwitserse frank per g aan het echtpaar Winiger verkocht. De morfine zou de Bondsrepubliek Duitsland zijn binnengesmokkeld en vervolgens door verzoekster naar Zwitserland zijn vervoerd.

Overeenkomstig artikel 57, lid 2, van de Duitse douanewet beschouwde het Hauptzollamt Freiburg, verweerder in het hoofdgeding, verzoekster als schuldenares van invoerrechten over de verdovende middelen, omdat zij de illegaal ingevoerde goederen na het ontstaan, maar vóór het tenietgaan van de douaneschuld had overgenomen, terwijl zij wist of had moeten weten dat op de betrokken waar de douanevoorschriften van toepassing waren. Het Hauptzollamt vorderde dan ook bij nota van 19 januari 1978 invoerrechten van verzoekster ten bedrage van DM 10 960,30 (DM 5 712 aan douanerechten en DM 5 248,30 aan omzetbelasting bij invoer).

Toen het bezwaarschrift van verzoekster in het hoofdgeding tegen de aanslag werd afgewezen, stelde zij beroep in bij het Finanzgericht Baden-Württemberg.

2. Onder verwijzing naar 's Hofs arrest van 26 oktober 1982 (zaak 240/81, Einberger, Jurispr. 1982, blz. 3699) heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg — Außensenat Freiburg, Tweede kamer — bij beschikking van 29 oktober 1982 het

Hof verzocht om een uitspraak over de volgende vraag:

„Is de heffing van omzetbelasting bij invoer over verdovende middelen verenigbaar met artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Economische Gemeenschap van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1), wanneer de Lid-Staten geen douanerechten mogen heffen?“

3. In de motivering van de verwijzingsbeschikking wijst het Finanzgericht erop, dat het Hof in voornoemd arrest van 26 oktober 1982 voor recht heeft verklaard, dat over de ingevoerde morfine geen douanerechten mogen worden geheven. Het merkt op, dat tegen de toelaatbaarheid van de heffing van omzetbelasting bij invoer in wezen dezelfde argumenten kunnen worden aangevoerd als tegen de heffing van douanerechten, namelijk dat de morfine bijvoorbeeld niet vrij of leegaal kon worden verhandeld.

4. De verwijzingsbeschikking is op 17 november 1982 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Seidel en E. Röder als gemachtigden; de Franse regering, vertegenwoordigd door J.-P. Costes als gemachtigde; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur R. Wägenbaur als gemachtigde.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Schriftelijke opmerkingen, ingediend krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG

De *Duitse regering* merkt in de eerste plaats op, dat de verdovende middelen vóór of tijdens de herfst van 1974 zijn ingevoerd, zodat in casu niet de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (uniforme grondslag) van toepassing is, doch de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB van 1967, blz. 1303), die pas op de datum waarop de Zesde richtlijn van toepassing werd, haar gelding heeft verloren. De Duitse regering meent derhalve dat men zich ter beantwoording van de prejudiciële vraag op de Tweede richtlijn moet baseren.

Zij geeft het Hof in overweging, de vraag in die zin te beantwoorden, dat de heffing van omzetbelasting bij invoer van verdovende middelen wél verenigbaar is met artikel 2, sub b, van de Tweede richtlijn, aangezien deze bepaling betrekking heeft op alle — geoorloofde en ongeoorloofde — invoer, zoals artikel 7 van de richtlijn bevestigt. Enkel deze uitlegging beantwoordt aan de geest en de doelstellingen van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarmee de Raad onder meer beoogde:

- te komen tot een algemene verbruiksbelasting;
- te waarborgen dat op alle goederen ongeacht hun herkomst en ongeacht de distributieketen eenzelfde belastingdruk rust;

— tot een mededingingsneutrale situatie in het internationale handelsverkeer te komen door ten aanzien van de omzetbelasting een nauwkeurige compensatie aan de grens mogelijk te maken;

- het voor indirecte belastingen algemeen toegepaste bestemmingslandbeginsel te verwezenlijken.

Aangezien dit stelsel ten aanzien van nationale en ingevoerde goederen mededingingsneutraal wil zijn, moet de omzetbelasting bij invoer overeenstemmen met de belasting welke op gelijksoortige binnenlandse goederen wordt geheven. Gelet op de duidelijke termen van de richtlijn (zie enerzijds artikel 2, sub b, juncto artikel 7, en anderzijds artikel 2, sub a, juncto artikel 5), kunnen ongeoorloofde transacties slechts krachtens een uitdrukkelijke vrijstelling aan de omzetbelasting ontsnappen. Een dergelijke vrijstelling ontbreekt echter (zie artikel 10 van de richtlijn).

Volgens de Duitse regering is het ontbreken van een dergelijke vrijstelling voor verboden transacties geen nalatigheid van de Raad, maar vloeit het voort uit het beginsel van de fiscale billijkheid, dat zich ertegen verzet ongeoorloofde handelingen fiscaal gunstiger te behandelen dan geoorloofde. Met de toepassing van strafbepalingen kan men het „zwarte circuit” niet voldoende bestrijden, te meer daar de ongeoorloofde activiteit soms ten goede komt aan een ander dan de strafrechtelijk aansprakelijke. Bovendien is strafbaarstelling in bepaalde gevallen onmogelijk, zodat het aan de fiscale vrijstelling verbonden concurrentievoordeel blijft bestaan. Het beginsel dat een onwettige handeling geen gunstiger fiscale behandeling mag krijgen dan een wettige, ligt in het Duitse fiscaalrecht vervat

in paragraaf 40 van de Abgabenordnung van 16 maart 1976, luidende:

„Het feit dat een geheel of gedeeltelijk onder de belastingwet vallende handeling inbreuk maakt op een wettelijke verplichting of verbod, of strijdig is met de goede zeden, is fiscaal irrelevant.”

Dit klemte te meer vanuit het oogpunt van de fiscale praktijk, daar de administratie volstrekt niet in staat is een bepaalde handeling op haar wettigheid te toetsen. De Duitse regering wijst overigens op hetgeen in de vijfde overweging van de considerans van de Eerste BTW-richtlijn wordt gezegd, namelijk dat „een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven . . .”. Daarom wordt in de vierde overweging van de Tweede BTW-richtlijn gesteld, dat het, om het stelsel op eenvoudige en neutrale wijze te kunnen toepassen en om het normale tarief van de belasting binnen redelijke grenzen te kunnen houden, noodzakelijk is de bijzondere regelingen en uitzonderingsmaatregelen in te perken.”

Voorts wijst de Duitse regering erop, dat artikel 7 van de richtlijn het binnenkomen van de goederen in een Lid-Staat als criterium hanteert, zonder rekening te houden met wat er verder mee gebeurt.

Zij voert tevens aan, dat deze uitlegging niet kan worden afgewezen op grond van het enkele feit dat overeenkomstig 's Hofs rechtspraak bij de invoer van verdovende middelen geen douanerechten mogen worden geheven. Immers, waar douanerechten in wezen de bescherming tegen invoer uit derde landen tot doel hebben, staan bij de omzetbelasting fiscale belangen en de beginselen van gelijkheid en neutraliteit ten aanzien van de mededinging op de voorgrond. De omzetbelastingsschuld kan in elk geval los

van een douaneschuld ontstaan, ook al is het ingevolge artikel 7, lid 2, van de Tweede richtlijn mogelijk de opeisbaarheid ervan te koppelen aan de opeisbaarheid van douanerechten.

Omdat de omzetbelasting een geheel andere functie heeft, geldt daarvoor iets anders dan voor de douanerechten.

Volgens de Duitse regering is haar uitlegging van artikel 2, sub b, van de Tweede richtlijn — dat wil zeggen dat alle invoer, geoorloofde en ongeoorloofde, aan omzetbelasting is onderworpen — niet in strijd met hoger gemeenschapsrecht, ook niet met artikel 95 EEG-Verdrag, en steunt zij op een toereikende rechtsgrondslag (artikelen 99 e.v. EEG-Verdrag).

Tot slot betoogt de Duitse regering, dat de Lid-Staten op fiscaal gebied, anders dan op het gebied van douanerechten, bevoegd zijn gebleven om de invoer van verdovende middelen te belasten.

Subsidiair stelt zij, dat de aldus omschreven rechtstoestand, qua resultaat, niet is gewijzigd door de tenuitvoerlegging van artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn, waarvan de strekking dezelfde is als die van artikel 2, sub b, van de Tweede richtlijn, en waarbij de invoer aan belasting over de toegevoerde waarde wordt onderworpen. Evenmin als de Tweede richtlijn voorziet artikel 14 van de Zesde richtlijn in fiscale vrijstelling voor de invoer van verdovende middelen.

De Duitse regering concludeert derhalve, dat de heffing van omzetbelasting bij invoer van verdovende middelen verenigbaar is met artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn.

De Franse regering daarentegen is van mening, dat de door het Hof in zijn twee arresten inzake de heffing van douanerechten bij de invoer van verdovende

middelen gevolgd redenering (arresten van 26. 10. 1982, zaak 221/81, Wolf, en zaak 240/81, Einberger, Jurispr. 1982, blz. 3681 en blz. 3699) ook in casu opgaat. Onder verwijzing naar haar in die zaken uiteengezet standpunt en naar het feit dat het Hof voor recht heeft verklaard dat bij invoer van verdovende middelen die niet in de handel kunnen worden gebracht, geen douaneschuld kan ontstaan, meent zij dat voor een belastingschuld geen andere oplossing kan worden aanvaard.

Hiervoor kunnen drie redenen worden genoemd: in de eerste plaats ziet artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn kennelijk enkel op de invoer van goederen die in de handel kunnen worden gebracht; in de tweede plaats kunnen de Lid-Staten krachtens artikel 10, lid 3, de omzetbelasting en de douanerechten, voor wat het belastbare feit en het verschuldigd worden ervan betreft, aan elkaar koppelen, zodat de overwegingen betreffende de onzekerheid van het belastbare feit op het onderhavige geval integraal van toepassing zijn; in de derde plaats, gelet op de heffingsmodaliteiten van de belasting over de toegevoegde waarde en op de door de Franse autoriteiten gevolgde praktijk, is het dus een stelsel van algemene vrijstelling van douane- en belastingschulden voor clandestien ingevoerde verdovende middelen, dat moet worden bekrachtigd.

De Franse regering is van mening dat, ofschoon dit nergens met zoveel woorden wordt gezegd, uit de analyse van de Zesde richtlijn en met name de artikelen 5, 7, en 9 en 10 blijkt dat de belasting over de toegevoegde waarde slechts kan worden geheven over de levering van goederen, het verrichten van diensten en

de invoer van goederen die niet om redenen van openbare orde zijn verboden.

Voorts beroept zij zich op de moeilijkheden bij het vaststellen van het belastbare feit, wanneer de verdovende middelen niet op het ogenblik van de invoer in beslag zijn genomen, maar zijn verkocht of zelfs verbruikt. Zo in dit geval een belastingschuld kon ontstaan, zou dit enkel te danken zijn aan het toevallig succes van onderzoek en controles. De Franse regering herinnert in dit verband aan het arrest in zaak 240/81, waarin het Hof heeft beslist dat het ongerechtvaardigd zou zijn om inzake douanerechten onderscheid te maken tussen verdovende middelen die niet zijn ontdekt, en die welke onder toezicht van de bevoegde autoriteiten worden vernietigd, „aangezien bij een dergelijke onderscheiding de toepassing van douanerechten van de toevallige ontdekking zou afhangen” (r.o. 15).

De Franse regering merkt voorts op, dat een vrijstelling van omzetbelasting bij invoer de bevoegdheid van de Lid-Staten om de daders van inbreuken te vervolgen, geheel onverlet laat en de toepassing van binnenlandse omzetbelasting op de verhandeling van illegaal ingevoerde, maar nadien voor geoorloofde doeleinden bestemde verdovende middelen niet belet.

Tot slot herinnert de Franse regering eraan, dat het Hof de draagwijdte van zijn arrest in zaak 240/81 uitsluitend tot de illegale invoer van verdovende middelen heeft beperkt. Mitsdien geeft zij het Hof in overweging, voor recht te verklaren dat op de invoer van verdovende middelen bestemd voor andere dan door de Lid-Staten toegestane medische of wetenschappelijke doeleinden, geen omzetbelasting kan worden geheven.

De *Commissie van de Europese Gemeenschappen* stelt dat de vraag in rechtstreeks verband staat met zaak 240/81 en met wat het Hof daar heeft vastgesteld. Derhalve dient men er met name van uit te gaan, dat de schadelijke werking van verdovende middelen zoals morfine, heroïne en cocaïne algemeen wordt erkend en de invoer en verhandeling ervan deswege overeenkomstig het Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen van 1961 in alle Lid-Staten is verboden, met als enige uitzondering een streng gecontroleerde en beperkte handel met het oog op wettig gebruik voor farmaceutische en medische doeleinden.

De Commissie overweegt in de eerste plaats, dat de „invoer van goederen” krachtens artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen en dat het hierbij van geen belang is of het belastbare feit aan de belastingplichtige is toe te schrijven. Er is „invoer” van een goed, zodra dit het binnenland in de zin van artikel 3 is binnengekomen. Volgens artikel 10, lid 3, vindt bij invoer het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het goed het binnenland binnenkomt.

Hieruit valt echter niet af te leiden, dat illegale importen aan de omzetbelasting bij invoer zijn onderworpen. De Zesde richtlijn berust op de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag en heeft dus tot doel om „in het belang van de gemeenschappelijke markt” de wetgevingen van de Lid-Staten met betrekking tot de omzetbelasting te harmoniseren of nader tot elkaar te brengen, een oogmerk dat impliciet verwijst naar de in artikel 2 EEG-Verdrag vermelde doelstellingen van de Gemeenschap en naar artikel 3, sub h, luidens hetwelk de activiteit van de Gemeenschap mede is gericht op „het nader tot elkaar brengen van de nationale wetgevingen in de mate waarin dat voor de werking van de gemeenschappelijke

markt noodzakelijk is.” Zoals het Hof in zaak 240/81 heeft overwogen, zijn importen van verdovende middelen, die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, geheel vreemd aan die doelstellingen en gedragslijnen.

Volgens de Commissie bevestigt de *considerans* van de Zesde richtlijn, dat het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ertoe strekt de mogelijkheid te scheppen om

„voortgang te maken met de daadwerkelijke vrijmaking van het personen-, goederen-, diensten- en kapitaalverkeer en de onderlinge vervlechting van de economieën” (derde overweging) en „uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand te brengen waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt” (vierde overweging).

De overwegingen van de *considerans* van de Eerste en de Tweede BTW-richtlijn sluiten hierbij aan. Hieruit blijkt dat de illegale invoer van verdovende middelen niets heeft uit te staan met het vrije verkeer van goederen, de onderlinge vervlechting van de economieën en de totstandbrenging van een echte binnenlandse markt, wanneer zij normaliter tot inbeslagneming van de goederen leidt en verhandeling (behoudens in officieel toegestane gevallen) wettelijk niet mogelijk is. Hieruit volgt dat de illegale invoer van verdovende middelen die niet met het oog op gebruik voor medische of wetenschappelijke doeleinden worden verhandeld, geen omzetbelastingsschuld bij invoer, doet ontstaan.

Tenslotte wijst de Commissie erop, dat, anders dan op het gebied van de douanerechten, de harmonisatiebevoegdheid van de Gemeenschap op het gebied van de omzetbelasting beperkt is tot activiteiten in het belang „van de gemeenschappelijke markt” of van de werking hiervan.

Mitsdien kan worden gesteld dat de vraag of de illegale invoer van verdovende middelen aanleiding dient te geven tot de heffing van belasting over de toegevoegde waarde, geen verband houdt met de werking van de gemeenschappelijke markt en dat de Zesde richtlijn in het geheel niet ziet op de illegale invoer van verdovende middelen, zodat de Lid-Staten hun bevoegdheid tot regeling van deze materie hebben behouden. Daar voert de Commissie echter tegen aan, dat een dergelijke uitlegging van de toepasselijke bepalingen van de richtlijn het uitputtend karakter van de Zesde richtlijn zou miskennen.

### III — Antwoord op de vraag van het Hof

Het Hof heeft de Commissie verzocht om een overzicht van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen en de douanepraktijken van elk der Lid-Staten, ter zake van het ontstaan van een omzet-

belastingsschuld bij invoer en het illegaal in de handel brengen van verdovende middelen, alsmede van de nationale fiscaal-rechtelijke bepalingen die rechtstreeks betrekking hebben op het ontstaan van een belastingsschuld. Op 21 juli 1983 heeft de Commissie het Hof een overzicht verstrekt van het in de Lid-Staten geldende recht.

### IV — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 27 september 1983 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt door verzoekster, vertegenwoordigd door R. Endriss, advocaat; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder als gemachtigde; en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Wägenbaur als gemachtigde.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 22 november 1983 conclusie genomen.

## In rechte

- 1 Bij beschikking van 29 oktober 1982, ingekomen ten Hove op 17 november daaropvolgende, heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de heffing van omzetbelasting bij invoer over als smokkelgoed ingevoerde verdovende middelen.
- 2 Het hoofdgeding betreft de vaststelling van de omzetbelasting bij invoer voor hoeveelheden morfine die illegaal in de Bondsrepubliek Duitsland waren ingevoerd en vervolgens in strijd met de Duitse wet op de verdovende middelen (Betäubungsmittelgesetz) door verzoekster in het hoofdgeding in Zwitserland zijn verkocht. Ter zake van die feiten is zij door een Duitse strafrechter veroordeeld tot een voorwaardelijke gevangenisstraf van één jaar.



- 3 Het Finanzgericht vraagt zicht af, of naar gemeenschapsrecht omzetbelasting over die morfine moet worden betaald. Het wijst er in dit verband op, dat het Hof in zijn arrest van 26 oktober 1982 (zaak 240/81, Einberger, Jurispr. 1982, blz. 3699) heeft beslist dat een Lid-Staat na de instelling van het gemeenschappelijk douanetarief niet meer bevoegd is douanerechten toe te passen op verdovende middelen die als smokkelgoed zijn ingevoerd en na hun ontdekking zijn vernietigd of vóór hun ontdekking het douanegebied hebben verlaten, doch volkomen vrij blijft de gepleegde overtredingen strafrechtelijk te vervolgen.
- 4 Ten aanzien van de feiten verwijst het Finanzgericht naar wat het in zaak 240/81 had vastgesteld, namelijk dat morfine niet in de Bondsrepubliek Duitsland wordt vervaardigd en dat de door verzoekster in het hoofdgeding verkochte hoeveelheid het Duitse grondgebied is binnengesmokkeld en illegaal weer naar een derde land werd uitgevoerd. Onder verwijzing naar genoemd arrest van het Hof vraagt het Finanzgericht zich af, of het absolute invoer- en verhandelingsverbod van verdovende middelen, dat aan de toepassing van douanerechten in de weg staat, niet tevens de heffing van omzetbelasting bij invoer verhindert.
- 5 Op grond van deze overwegingen heeft de nationale rechter de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is de heffing van omzetbelasting bij invoer over verdovende middelen verenigbaar met artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Economische Gemeenschap van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1), wanneer de Lid-Staten geen douanerechten mogen heffen?”

- 6 Vooreerst zij opgemerkt, dat het Finanzgericht in zijn prejudiciële vraag naar de Zesde richtlijn verwijst, terwijl de litigieuze invoer van verdovende middelen blijkens het dossier in 1974 heeft plaatsgevonden, dat wil zeggen vóór de inwerkingtreding van deze richtlijn en dus onder de Tweede richtlijn (PB van 1967, blz. 1303). Wat de kernvraag in de onderhavige zaak betreft, blijkt er evenwel in de formulering en de context van de relevante bepalingen

geen verschil tussen de twee richtlijnen te bestaan; mitsdien geldt de uitlegging die het Hof van artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn moet geven, eveneens voor artikel 1, sub b, van de Tweede richtlijn.

- 7 Artikel 2 van de Zesde richtlijn noemt als toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde:

„1) de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingsplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2) de invoer van goederen.”

- 8 In dit verband moet worden opgemerkt, dat de Zesde richtlijn, met name in de artikelen 3, 7, 10, lid 3, 11 B, 14, 17 en 23, een aantal specifieke bepalingen bevat die gelden voor elke invoer van goederen in de Gemeenschap, dus zowel uit derde landen als uit een andere Lid-Staat.
- 9 Daaruit volgt, dat moet worden onderscheiden tussen de sub 1 en sub 2 van artikel 2 bedoelde verrichtingen, daar er verschillende economische en juridische feiten aan ten grondslag liggen.
- 10 Terecht heeft de verwijzende rechter de prejudiciële vraag dus enkel gesteld met betrekking tot artikel 2, sub 2, dat wil zeggen met betrekking tot invoer in het bijzonder — naar uit de verwijzingsbeschikking blijkt — invoer uit derde landen. De prejudiciële vraag betreft bovendien niet de invoer van illegale produkten in het algemeen, maar enkel de illegale invoer van verdovende middelen.
- 11 In dit verband rijst de vraag of, bij gebreke van uitdrukkelijke bepalingen in de richtlijn, de illegale invoer van verdovende middelen al dan niet een belastbare handeling vormt, of dat de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat zij de beslissing daarover aan de Lid-Staten overlaat.

- 12 In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat de richtlijn niet aldus kan worden uitgelegd, dat deze vraag buiten haar werkingssfeer valt, zodat elke Lid-Staat daarop voor zichzelf zou hebben te antwoorden. Een dergelijke uitlegging verdraagt zich niet met het doel van de richtlijn, die op dit gebied, en inzonderheid wat de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde betreft, een uitgebreide harmonisatie beoogt.
- 13 Voorts blijkt ook uit de context en de doelstellingen van de Zesde richtlijn, dat deze eraan in de weg staat dat bij de illegale invoer van verdovende middelen in de Gemeenschap BTW wordt geheven. Gelet op 's Hofs rechtspraak, volgens welke in een dergelijk geval geen douanerechten kunnen worden geheven, ligt deze conclusie voor de hand, daar de rechtssituatie, in casu het belastbare feit, in beide gevallen in wezen identiek is.
- 14 Wat het niet-heffen van douanerechten bij de illegale invoer van verdovende middelen betreft, zij verwezen naar de rechtspraak van het Hof, volgens welke er geen douaneschuld ontstaat bij invoer in de Gemeenschap van verdovende middelen die niet deel uitmaken van het streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden (zie het arrest van 5. 2. 1981, zaak 50/80, Horvath, Jurispr. 1981, blz. 385; en de arresten van 26. 10. 1982, zaak 221/81, Wolf, en zaak 240/81, Einberger, Jurispr. 1982, blz. 3681 en 3699).
- 15 Het Hof heeft vastgesteld dat verdovende middelen die geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden, per definitie onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod in de Gemeenschap vallen en om die reden niet aan douanerechten zijn onderworpen wanneer zij zich in het illegale circuit bevinden, ongeacht of zij worden ontdekt en vernietigd dan wel aan de waakzaamheid van de autoriteiten ontsnappen.
- 16 Deze redenering geldt niet enkel voor de heffing van douanerechten bij invoer, maar ook voor de heffing van omzetbelasting bij invoer.
- 17 In dit verband zij erop gewezen dat, juist zoals het gemeenschappelijk douanetarief een communautaire regeling van de douanerechten tot stand brengt, de richtlijnen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de

Lid-Staten inzake omzetbelasting, tot doel hebben tot een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en inzonderheid tot een uniforme belastinggrondslag in de gehele Gemeenschap te komen.

- 18 Douanerechten en omzetbelasting hebben immers enkele belangrijke kenmerken gemeen: zij worden verschuldigd doordat goederen in de Gemeenschap worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de Lid-Staten worden gebracht en zij vormen een element van de verkoopprijs, dat door de opeenvolgende marktdeelnemers op gelijke wijze wordt berekend. Dit parallellisme wordt bevestigd door het feit dat de Lid-Staten ingevolge artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn, het belastbare feit en het verschuldigd worden van de omzetbelasting bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten.
- 19 Bovendien gaat het in de onderhavige materie, zowel ten aanzien van de ene als van de andere belasting, om goederen die per definitie volstrekt niet in het economische en commerciële circuit van de Gemeenschap mogen worden gebracht.
- 20 Hieruit volgt — zoals het Hof reeds met betrekking tot douanerechten bij invoer heeft vastgesteld — dat illegale importen van verdovende middelen in de Gemeenschap, die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de vaststelling van de belastinggrondslag vallen en bijgevolg geen aanleiding kunnen geven tot het ontstaan van een omzetbelastingsschuld.
- 21 Deze vaststelling laat geheel onverlet de bevoegdheid van de Lid-Staten om inbreuken op hun wetgeving inzake verdovende middelen met gepaste sancties te vervolgen, met alle gevolgen vandie, ook op geldelijk gebied.
- 22 Op de gestelde vraag moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 2 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingsschuld bij invoer ontstaat 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. Deze uitlegging geldt ook voor artikel 2 van de Tweede richtlijn.

## Kosten

- 23 De kosten door de Duitse regering, de Franse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van 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.

## HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Baden-Württemberg bij beschikking van 29 oktober 1982 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 2 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1), moet aldus worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingsschuld bij invoer ontstaat 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. Deze uitlegging geldt ook voor artikel 2 van de Tweede richtlijn inzake de harmonisatie van de belasting over de toegevoegde waarde.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keefe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 28 februari 1984.

De griffier

P. Heim

De president

J. Mertens de Wilmars