

DOMSTOLENS DOM

den 29 juni 1999 \*

I mål C-158/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Staatssecretaris van Financiën

och

Coffeeshop "Siberië" vof,

angående tolkningen av artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 49),

meddelar

\* Rättegångspråk: nederländska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena P.J.G. Kapteyn, J-P. Puissochet, G. Hirsch och P. Jann (referent) samt domarna J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm och R. Schintgen,

generaladvokat: N. Fennelly,  
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Coffeeshop "Siberië" vof, genom advokaten G.A.C. Beckers, Maastricht,
- Nederländernas regering, genom ställföreträdande juridiske rådgivaren J.G. Lammers, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och H. van Vliet, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 11 mars 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Hoge Raad der Nederlanden har genom beslut av den 22 april 1998, som inkom till domstolens kansli den 24 april 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 49, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan bolaget Coffeeshop "Siberië" vof (nedan kallat Siberië) och nederländska finansministeriet angående ett besked om eftertaxering av bolagets omsättning åren 1990—1993.
- 3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

4 Artikel 4.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat."

5 Siberië driver en "coffeeshop" i Amsterdam, det vill säga en inrättning där lätt narkotika säljs och konsumeras. Under den tid som beskedet om eftertaxering avser tillhandahåll bolaget i sina lokaler ett bord åt en utomstående (nedan kallad den faste leverantören) som använde detta för att sälja cannabisprodukter till allmänheten. Siberië kände till denna verksamhet.

6 Det vederlag som den faste leverantören betalade för det tillhandahållna bordet bokfördes som "tafelhuur" (bordshyra) i Siberiës räkenskaper.

7 Eftersom Siberië inte betalade någon mervärdesskatt för denna hyra, erhöll det ett besked om eftertaxering från skattemyndigheten för perioden mellan den 1 januari 1990 och den 31 december 1993. Myndigheten grundade sitt beslut på Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningskatt).

8 Siberië överklagade skattemyndighetens beslut till Gerechtshof te Amsterdam, som bedömde att uthyrningen av bordet till den faste leverantören utgjorde straffbar medverkan till brottet handel med lätt narkotika och därför inte var mervärdesskattepliktig. Gerechtshof te Amsterdam ansåg inte att dess bedömning påverkades av den omständigheten att detta brott inte beivrades systematiskt i Nederländerna. För övrigt överensstämde denna bedömning med EG-domstolens dom av den 5 juli 1988 i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9), i vilken domstolen fastslog att leverans av narkotika inte

är mervärdesskattepliktig, eftersom dessa produkter utmärks av att de på grund av själva sin karaktär omfattas av ett totalförbud mot försäljning i alla medlemsstater.

- 9 Det nederländska finansministeriet överklagade Gerechtshofs dom genom en kassationstalan och gjorde gällande att det vare sig i nederländsk eller internationell rätt finns något totalförbud mot tillhandahållande av en plats för försäljning av lätt narkotika och att denna gärning måste särskiljas från leverans av narkotika som sådan. Myndigheten menade därför att domstolens bedömning i det ovannämnda målet Happy Family inte var tillämplig på det här fallet.
- 10 Hoge Raad, som har att ta ställning till det överklagade målet, är osäker på om domen i det ovannämnda målet Happy Family kan tillämpas på omständigheterna i förevarande fall. Den har till att börja med konstaterat att en gärning som består i att ge någon annan möjlighet att sälja narkotika utgör medverkan enligt nederländsk straffrätt, vilken för övrigt överensstämmer med den konvention ersättande äldre konventioner rörande narkotika som undertecknades i New York den 30 mars 1961 och som har ratificerats av samtliga medlemsstater i gemenskapen.
- 11 Denna straffrättsliga kvalificering hindrar emellertid inte att tillhandahållandet av ett försäljningsställe som sådant utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i gemenskapens mervärdesskatte regler och därför kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2 i sjätte direktivet.
- 12 I den mån verksamheten i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i lagstiftningen om omsättningskatt, har Hoge Raad ställt sig frågan om domen i det ovannämnda målet Happy Family även skall tillämpas på tillhandahållande av en plats för försäljning av cannabisprodukter, så att beskattning inte kan ske. Den nationella domstolen anser att ett jakande svar avsevärt skulle begränsa sjätte direktivets

tillämpningsområde, då inställningen i vissa medlemsstater till om det är olagligt att sälja lätt narkotika har blivit liberalare sedan domen i det ovannämnda målet Happy Family. Frågan är således om denna rättspraxis skall upprätthållas.

- 13 Mot denna bakgrund har Hoge Raad beslutat att vilandeförklara målet för att ställa följande fråga till EG-domstolen:

”Skall artikel 2 i sjätte direktivet tolkas på så sätt, att det inte uppkommer någon mervärdesskatteskuld som belastar den person som mot ersättning bereder en annan person tillfälle att handla med cannabisprodukter?”

- 14 Domstolen har fastslagit att det enligt principen om skatteneutralitet faktiskt inte är möjligt att, såvitt avser uttag av mervärdesskatt, allmänt göra åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. Detta gäller emellertid inte i fråga om leverans av sådana produkter som narkotika, som utmärks av att de på grund av själva sin karaktär omfattas av ett totalförbud mot försäljning i alla medlemsstater, med undantag för en strängt övervakad handel för medicinska och vetenskapliga ändamål. I en sådan speciell situation, där all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten, kan befrielse från mervärdesskatt inte påverka principen om skatteneutralitet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Happy Family, punkt 20, och av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol, REG 1988, s. 3627, punkt 18).

- 15 Siberië anser att dessa domar är fullt tillämpliga i målet vid den nationella domstolen, vilket medför att hyran för tillhandahållandet av bordet inte är mervärdesskattepliktig. Att tillhandahålla ett bord åt en fast leverantör av narkotika och upplysa kaféets gäster om detta måste anses vara uppsåtlig medverkan till försäljning av narkotika och det är obestridligen ett brott som skall behandlas på samma sätt som leverans av narkotika.

- 16 Enligt den nederländska regeringen och kommissionen är verksamheten i fråga mervärdesskattepliktig. De menar att det skall göras en distinktion mellan leverans av narkotika i egentlig mening och gärningar som har ett samband med denna leverans. Uthyrning är inte som sådan och i sig en förbjuden verksamhet. Det finns även en laglig marknad som konkurrerar med den olagliga. Följaktligen är en sådan tjänst mervärdesskattepliktig. Detta resonemang överensstämmer med vad domstolen har fastslagit i fråga om otillåten export av datasystem (dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange, REG 1993, s. I-4677), leverans av varumärkesförfalskade parfymer (dom av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead, REG 1998, s. I-3257) och anordnande av olagligt hasardspel (dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369), med motiveringen att det inte rörde sig om varor eller tjänster utanför det normala ekonomiska kretsloppet eller om fall där all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor var utesluten.
- 17 Den nederländska regeringen menar att om domstolen ändå skulle anse att verksamheten i fråga omfattas av samma regler som leverans av narkotika i egentlig mening, måste man beakta att de nederländska myndigheternas inställning till bruk av lätt narkotika väsentligen har förändrats under senare år. Det är nämligen så, att även om det fortfarande är brottsligt enligt nederländsk straffrätt att sälja lätt narkotika i coffeeshops, kan denna verksamhet enligt ett direktiv från de nederländska allmänna åklagarmyndigheternas kollegium tillåtas i coffeeshops som uppfyller vissa villkor, förutsatt att det på det lokala planet råder enighet om detta mellan den kommunala förvaltningen, polisen och åklagarmyndigheten. Under dessa omständigheter finns det inte längre något totalförbud mot omsättning av lätt narkotika som kan motivera ett undantag från principen om skatteneutralitet.
- 18 Vidare har kommissionen gjort gällande att enligt domstolens rättspraxis skall en ekonomisk verksamhet, vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskatte-systemet, bedömas som sådan, oberoende av dess syfte eller resultat, men med beaktande av de ekonomiska förhållanden som faktiskt föreligger (dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 8, och av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS, REG 1997, s. I-1005, punkt 23).

- 19 Domstolen konstaterar att den verksamhet som kan komma att beskattas i detta fall inte är försäljning av narkotika, utan tillhandahållande av en tjänst i form av tillhandahållande av en plats där sådana produkter säljs med samtycke från den som tillhandahåller tjänsten. Övervägandena i domen i det ovannämnda målet Happy Family kan därför inte direkt överföras på omständigheterna i förevarande fall.
- 20 Det skall således undersökas om dessa överväganden skall utsträckas till att omfatta verksamhet som på något sätt har samband med försäljning av narkotika.
- 21 Såsom har påpekats i punkt 14 följer det av domstolens rättspraxis att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att, såvitt avser uttag av mervärdesskatt, allmänt göra åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner. Detta betyder att den omständigheten att en gärning utgör brott inte som sådan medför ett undantag från mervärdesskatt, utan att ett sådant undantag endast kan komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag.
- 22 I detta fall är det inte fråga om en sådan speciell situation. Uthyrning av en plats för affärsverksamhet är i princip ekonomisk verksamhet och omfattas därmed av sjätte direktivets tillämpningsområde. Den omständigheten att verksamheten på den hyrda platsen är brottslig, vilket kan medföra att uthyrningen blir olaglig, förändrar på intet sätt uthyrningens ekonomiska karaktär och hindrar inte att det finns konkurrens inom denna sektor, också mellan lagliga och olagliga verksamheter. Härav följer att principen om skatteneutralitet i mervärdesskattesystemet skulle åsidosättas vid skattebefrielse.
- 23 Svaret på den nationella domstolens fråga blir följaktligen att artikel 2 i sjätte direktivet skall tolkas så att uthyrning av en plats som används för försäljning av



narkotika under sådana omständigheter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av direktivets tillämpningsområde.

### Rättegångskostnader

- 24 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

### DOMSTOLEN

— angående den fråga som genom beslut av den 22 april 1998 ställts av Hoge Raad der Nederlanden — följande dom:

Artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter —

Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att uthyrning av en plats som används för försäljning av narkotika under sådana omständigheter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av direktivets tillämpningsområde.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Puissochet

Hirsch

Jann

Moitinho de Almeida

Edward

Ragnemalm

Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 juni 1999.

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare

Ordförande