

DOMSTOLENS DOM  
av den 28 februari 1984\*

I mål 294/82

har Finanzgericht Baden-Württemberg till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Senta Einberger, Schallstadt-Wolfenweiler,

och

Hauptzollamt Freiburg.

Begäran avser tolkningen av artikel 2.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01).

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden J. Mertens de Wilmars, avdelningsordförandena T. Koopmans, K. Bahlmann och Y. Galmot samt domarna P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due, U. Everling och C. Kakouris,

generaladvokat: G. F. Mancini,  
justitiesekreterare: H. A. Rühl, avdelningsdirektör,

meddelar följande

dom

DOMSKÄL

- 1 Genom beslut av den 29 oktober 1982, som inkom till domstolen den 17 november 1982, har Finanzgericht Baden-Württemberg enligt artikel 177 i

\* Rättegångspråk: tyska.

EEG-fördraget ställt en tolkningsfråga angående uttag av omsättningsskatt för införsel av insmugglad narkotika.

- 2 Tvisten vid den nationella domstolen rör fastställandet av omsättningsskatt för införsel av en viss mängd morfin som, efter att olagligt ha förts in i Förbundsrepubliken Tyskland, därefter i strid med den tyska narkotikalagen (Betäubungsmittelgesetz) såldes i Schweiz av sökanden. För detta dömdes sökanden till fängelse ett år (villkorligt) av en tysk brottmålsdomstol.
- 3 Finanzgericht har ställt frågan om morfinet är omsättningsskattepliktigt enligt gemenskapsrätten. Den erinrar i detta hänseende om att domstolen i sin dom av den 26 oktober 1982 i målet 240/81 Einberger (Rec. s. 3699) slog fast att införandet av Gemensamma tulltaxan innebär att medlemsstaterna inte längre har behörighet att ta ut tull på narkotika som smugglas in i landet, och som antingen förstörts efter upptäckt eller förts ut från tullterritoriet före upptäckt, men att de har fullständig frihet att straffrättsligt beivra överträdelser.
- 4 Vad beträffar de faktiska omständigheterna i föreliggande fall har Finanzgericht hänvisat till sina konstateranden i målet 240/81 enligt vilka morfinet inte hade tillverkats i Förbundsrepubliken Tyskland och att den mängd, som sökanden i målet vid den nationella domstolen sålde, hade smugglats in till tyskt territorium för att därefter olagligt föras ut till tredje land. Med hänvisning till EG-domstolens ovannämnda dom har Finanzgericht ställt frågan om inte det totalförbud mot införsel och saluföring av narkotika som hindrar uttag av tull även utesluter uttag av omsättningsskatt på införsel.
- 5 På grundval av dessa överväganden har den nationella domstolen ställt följande tolkningsfråga:  

”Är uttag av omsättningsskatt för införsel på narkotika förenligt med artikel 2.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 1977, s. 1, fransk version), om medlemsstaterna inte har befogenhet att ta ut tull?”
- 6 Det skall för det första noteras att Finanzgericht i sin tolkningsfråga hänvisar till sjätte direktivet. Av handlingarna i målet framgår dock att den införsel av narkotika som rätten skall uttala sig om inträffade år 1974, dvs. innan detta direktiv trädde i kraft och därmed under den tid andra direktivet (EGT 1967, s. 1303, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att

tillgå) fortfarande gällde. Vad beträffar den avgörande frågeställningen föreligger det dock inte någon skillnad mellan de båda direktiven, varken vad gäller ordalydelsen av de relevanta bestämmelserna eller deras sammanhang. Följaktligen gäller den tolkning som domstolen skall göra av artikel 2.2 i sjätte direktivet även för artikel 2 b i andra direktivet.

7 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt 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”.

8 I detta sammanhang skall det konstateras att sjätte direktivet innehåller en rad särskilda bestämmelser för all införsel, dvs. både införsel till gemenskapen av varor från tredje land och införsel av varor från en annan medlemsstat. Dessa bestämmelser återfinns bl.a. i artiklarna 3, 7, 10.3, 11 B, 14, 17 och 23 i detta direktiv.

9 Av detta följer att det finns anledning att skilja mellan de transaktioner som avses i artikel 2.1 och de som avses i artikel 2.2 vilka grundas på olika ekonomiska och rättsliga omständigheter.

10 Den hänskjutande domstolen har således med rätta uteslutande ställt sin fråga med hänvisning till artikel 2.2, dvs. införsel av varor, och närmare bestämt införsel från tredje land, vilket framgår av beslutet om hänskjutande. För övrigt rör tolkningsfrågan inte införsel av olagliga varor i allmänhet, utan endast olaglig införsel av narkotika.

11 Under dessa omständigheter uppstår frågan huruvida den olagliga införseln av narkotika, i avsaknad av uttryckliga bestämmelser i direktivet om detta, utgör en skattepliktig transaktion eller om direktivet skall tolkas så att det överlåter till medlemsstaterna att besluta om detta.

12 Det skall för det första konstateras att direktivet inte kan tolkas så att det utelämnar denna fråga från sitt tillämpningsområde med den följden att det ankommer på medlemsstaterna att besluta om detta. En sådan tolkning skulle vara oförenlig med direktivets målsättning, vilken är att uppnå en långtgående harmonisering inom detta område, särskilt vad gäller beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

- 13 Efter att ha fastställt detta, framgår det vidare av sammanhanget och målsättningen med sjätte direktivet att det hindrar att mervärdesskatt tas ut på narkotika som olagligt förs in till gemenskapen. Denna slutsats är given med beaktande av domstolens rättspraxis, enligt vilken uttag av tull är uteslutet i ett sådant fall eftersom rättsläget, i detta fall alltså skattepliktens inträde, i båda fallen i huvudsak är detsamma.
- 14 Vad beträffar den omständigheten att tull inte skall tas ut vid olaglig införsel av narkotika, hänvisas till domstolens rättspraxis, enligt vilken ingen tullskuld uppstår vid införsel till gemenskapen av narkotika som inte omfattas av den strängt övervakade handeln för medicinska och vetenskapliga ändamål, se dom av den 5.2.1981 i målet 50/80 Horvath (Rec., s. 385) dom av den 26.10.1982 i målet 221/81 Wolf (Rec., s. 3681) och dom i målet 240/81 Einberger (Rec., s. 3699).
- 15 Domstolen fastställde att narkotika som inte omfattas av den av de behöriga myndigheterna strängt övervakade handeln för medicinska och vetenskapliga ändamål definitionsmässigt omfattas av ett totalförbud mot införsel och saluföring i gemenskapen, och att denna narkotika följaktligen inte var tullpliktig om den omfattades av den olagliga handeln, oavsett om den upptäckts och förstörts eller om den undgick myndigheternas kontroll.
- 16 Detta resonemang kan inte begränsas till uttag av införseltullar, utan gäller även för uttag av omsättningsskatt för införsel.
- 17 I detta hänseende skall det understrykas att syftet med direktiven om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter är att införa ett gemensamt system för mervärdesskatt och särskilt en enhetlig beräkningsgrund på gemenskapsnivå precis som det genom Gemensamma tulltaxan införs en gemenskapsordning för tullar.
- 18 De båda pålagorna uppvisar jämförbara väsentliga egenskaper eftersom de uppstår genom införsel till gemenskapen och genom den efterföljande övergången till omsättning i medlemsstaterna, och eftersom båda utgör en komponent i försäljningspriset som beräknas på liknande sätt av efterföljande ekonomiska aktörer. Denna parallellitet bekräftas av det faktum att artikel 10.3 i sjätte direktivet bemyndigar medlemsstaterna att koppla samman skattskyldighetens inträde och skatteuttaget beträffande omsättningsskatten med de regler som gäller för tullar.

- 19 I denna sak rör det sig för övrigt vid båda formerna av pålagor om varor som definitionsmässigt utan undantag skall hållas utanför gemenskapens ekonomi och handel.
- 20 Av detta följer - vilket domstolen redan fastslagit i fråga om införseltull - att olaglig införsel av narkotika till gemenskapen, vilket endast kan ge upphov till straffrättsliga åtgärder, inte omfattas av bestämmelserna i sjätte direktivet avseende definitionen av beräkningsgrunden och följaktligen uppstår det inte någon omsättningsskatteskuld.
- 21 Detta fastställande berör på intet sätt medlemsstaternas behörighet att beivra överträdelse av sin narkotikalagstiftning och att utdöma lämpliga påföljder med alla de konsekvenser, även av ekonomisk karaktär, som detta kan innebära.
- 22 Svaret på den ställda frågan blir alltså följande. Artikel 2 i sjätte direktivet skall tolkas så att ingen skatteskuld vad beträffar omsättningsskatt för införsel uppstår vid olaglig införsel till gemenskapen av narkotika som inte omfattas av den av de behöriga myndigheterna strängt övervakade handeln för medicinska och vetenskapliga ändamål. Denna tolkning gäller även för artikel 2 i andra direktivet.

### **Rättegångskostnader**

- 23 De kostnader som förorsakats den tyska regeringen, den franska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande 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 domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

## DOMSTOLEN

– angående de frågor som genom beslut av den 29 oktober 1982 förts vidare av Finanzgericht Baden-Württemberg – följande dom:

Artikel 2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, fransk version) skall tolkas så att ingen skatteskuld vad beträffar omsättningsskatt för införsel uppstår vid olaglig införsel till gemenskapen av narkotika som inte omfattas av den av de behöriga myndigheterna strängt övervakade handeln för medicinska och vetenskapliga ändamål. Denna tolkning gäller även för artikel 2 i andra direktivet om harmonisering av mervärdesskatt.

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

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 28 februari 1984.

P. Heim  
Justitiesekreterare

J. Mertens de Wilmars  
Ordförande