

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

5. juli 1988 *

I sag 269/86,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

W. J. R. Mol, Haule,

mod

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Leeuwarden,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden O. Due, dommerne T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris og T. F. O'Higgins,

generaladvokat: G. F. Mancini
justitssekretær: fuldmægtig B. Pastor

efter at der er afgivet indlæg af:

— W. J. R. Mol ved advokat De Wal,

— Forbundsrepublikken Tyskland ved Seidel og Dittrich som befuldmægtigede,

* Processprog: Nederlandsk.

- Den Franske Republik ved Guillaume og Botte som befuldmægtigede,
- Kongeriget Nederlandene ved Jacobs og Borchardt som befuldmægtigede,
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Buhl og advokat Mees som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 29. oktober 1987,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 21. april 1988, afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 29. oktober 1986, indgået til Domstolen den 5. november 1986, har Nederlandenes Høje Raad i henhold til EØF-Traktatens artikel 177 stillet et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1; herefter benævnt »sjette direktiv«).
- 2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder og Mol, som i strid med den nederlandske narkotikalov havde solgt amfetamin, vedrørende problemet, om denne handel med amfetamin er pålagt omsætningsafgift. Efter at Gerechthof, Leeuwarden, havde givet skatte- og afgiftsmyndighederne medhold, indgav Mol kassationsanke og gjorde blandt andet gældende, at disse transaktioner på grund af deres ulovlige karakter ikke kunne pålægges den nævnte afgift.

- 3 Da Hoge Raad var af den opfattelse, at tvisten rejste et problem, som endnu ikke er blevet afgjort i Domstolens praksis, navnlig ikke i dommen af 28. februar 1984 (Einberger, 294/82, Sml. s. 1177), stillede Hoge Raad Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 2 i Rådets sjette direktiv fortolkes således, at leveringer af amfetamin, som foretages i indlandet mod vederlag, ikke kan pålægges merværdiafgift, for så vidt disse leveringer er forbudt ved lov?«

- 4 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder og de indlæg, der er indgivet for Domstolen, henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

- 5 Indledningsvis bemærkes, at det af den nationale domstol stillede spørgsmål i virkeligheden består af to forskellige dele, den ene vedrørende problemet, om det sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at der ikke opstår omsætningsafgiftspligt ved ulovlig levering af narkotika, der foretages mod vederlag i indlandet, og den anden vedrørende problemet, om momsfrigørelsesreglen i bekræftende fald også omfatter ulovlig levering af amfetamin.

Spørgsmålets første del

- 6 Det bemærkes, at Domstolen i dommen af 28. februar 1984 har fortolket det sjette direktivs artikel 2, nr. 2, således, at der ikke skal opkræves indførselsomsætningsafgiftspligt ved ulovlig indførsel til Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål.

- 7 Mol og Kommissionen mener, at den i den nævnte dom valgte løsning må overføres til transaktioner i indlandet. Domstolen har i det væsentlige baseret sin afgø-

relse på det ræsonnement, at narkotika per definition er omfattet af et absolut forbud mod indførsel og forhandling i Fællesskabet, hvilket også udelukker levering i indlandet af samme narkotika fra det sjette direktivs anvendelsesområde.

- 8 Den nederlandske, den franske og den tyske regering har anført, at den nævnte dom kun vedrører ulovlig indførsel af narkotika og følgelig ikke foregriber en afgørelse vedrørende levering heraf i indlandet, så meget mere, som Domstolen udtrykkeligt i samme dom har fastslået, at der er økonomiske og retlige forskelle mellem de to transaktioner. Ved indførsel er grundlaget for afgiftspligtens indtræden i det væsentlige det samme som grundlaget for toldskyldens indtræden, mens levering i indlandet kun er afgiftspligtig, hvis den foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.
- 9 Med hensyn til disse divergerende argumenter bemærkes, at artikel 2 i det sjette direktiv definerer anvendelsesområdet for merværdiafgiften således:
- »1) Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.
- 2) Indførsel af goder«.
- 10 I denne sammenhæng må det indledningsvis konstateres, at den nationale domstol udelukkende har stillet det præjudicielle spørgsmåls første del i forbindelse med ulovlig levering af narkotika i indlandet i den pågældende medlemsstat. Domstolen har dog endnu ikke beskæftiget sig med spørgsmålet, om en sådan transaktion kan pålægges merværdiafgift; ud over domme vedrørende toldordningen for indsmuglet narkotika er Domstolen i dommen af 28. februar 1984 kun blevet foranlediget til at udtale sig om fortolkningen af det sjette direktivs artikel 2, nr. 2, vedrørende ulovlig indførsel af narkotika til Fællesskabet. I denne dom blev spørgsmålet om ulovlig levering i indlandet ikke afgjort.

- 11 I mangel af udtrykkelige bestemmelser i direktivet herom opstår først spørgsmålet, om ulovlig levering af narkotika i indlandet er en afgiftspligtig transaktion, eller om direktivet skal fortolkes således, at det overlades til medlemsstaterne at afgøre dette.
- 12 Det bemærkes, som Domstolen allerede har udtalt med hensyn til indførsler af narkotika i den nævnte dom, at direktivet ikke kan fortolkes således, at dette spørgsmål falder uden for dets anvendelsesområde. En sådan fortolkning ville være uforenelig med direktivets formål, som er en omfattende harmonisering på området, blandt andet med hensyn til merværdiafgiftens anvendelsesområde.
- 13 Det må derefter undersøges, om det sjette direktiv, når henses til dets kontekst og dets formål, er til hinder for, at narkotika pålægges moms, når de ulovligt leveres i indlandet.
- 14 Herved må det konstateres, 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«. Ifølge den tredje og fjerde betragtning til direktivet skal indførelsen af et fælles merværdiafgiftssystem bidrage til den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer, goder, tjenesteydelser og kapital og til den økonomiske sammenhæng i Fællesskabet samt til skabelse af et fælles marked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked.
- 15 Da narkotikas skadelighed er almindeligt anerkendt, er det forbudt at forhandle dem i alle medlemsstaterne bortset fra et strengt kontrolleret salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. Som Domstolen allerede har fastslået i dommen af 28. februar 1984 om ulovlig indførsel af narkotika til Fællesskabet, er disse produkter per definition omfattet af et absolut forbud mod indførsel og forhandling i Fællesskabet. Domstolen tilføjede, at sådanne varer, hvis indførsel i Fællesskabets økonomiske og kommercielle kredsløb er absolut udelukket, og hvis ulovlige indførsel kun kan medføre strafferetlige sanktioner, ikke på nogen måde berøres af det sjette direktivs bestemmelser om definitionen af bereg-

ningsgrundlaget og dermed heller ikke af bestemmelserne om omsætningsafgiftspligtens indtræden.

- 16 Dette ræsonnement gælder ligeledes for opkrævning af merværdiafgift ved levering i indlandet. Ulovlig omsætning af narkotika i indlandet, som ligeledes kun kan medføre strafferetlige sanktioner, berøres lige så lidt som ulovlig indførsel af samme narkotika af det sjette direktivs ovennævnte formål og følgelig af omsætningsafgiftspligtens indtræden.
- 17 Med hensyn til den modsatte opfattelse, som er fremført af de tre regeringer, der har inter文neret i sagen, bemærkes, at den synes dikteret af frygt for, at det vil være umuligt at afgrænse retspraksis vedrørende ulovlig handel med narkotika fra andre ulovlige økonomiske transaktioner, således at princippet om merværdiafgiftssystemets neutralitet vil blive bragt i fare ved en gunstigere afgiftsmæssig behandling af ulovlig handel i almindelighed.
- 18 Det må herved erkendes, at princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af merværdiafgift faktisk er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Dette gælder dog ikke levering af varer som narkotika, som frembyder særlige karakteristika, idet de efter selve deres art er omfattet af et absolut forbud mod salg i alle medlemsstater med undtagelse af det strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. I en sådan særlig situation, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket, kan momsfrigørelse ikke påvirke princippet om afgiftsneutralitet.
- 19 Af samme grund kan det argument, som de tre regeringer udleder af det sjette direktivs artikel 4, stk. 1, hvorefter enhver økonomisk virksomhed pålægges merværdiafgift, »uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«, ikke lægges til grund. Selv om den påberåbte bestemmelse ved sin definition af afgiftspligtige personer generelt dækker økonomiske transaktioner uden at sondre mellem lovlige og ulovlige transaktioner, er denne slutning dog irrelevant for afgiftsordningen for narkotika, da disse produkter allerede er udelukket fra merværdiafgiftens anvendelsesområde som defineret i det sjette direktivs artikel 2.

20 Det må tilføjes, at denne konstatering ikke berører medlemsstaternes kompetence til at forfølge overtrædelser af deres narkotikalovgivning ved passende sanktioner med alle de konsekvenser, som disse kan indebære, navnlig på det økonomiske område.

21 Første del af det præjudicielle spørgsmål bør derfor besvares med, at det sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at der ikke indtræder omsætningsafgiftspligt ved ulovlig levering af narkotika, der foretages mod vederlag i indlandet, i det omfang disse produkter ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål.

Spørgsmålets anden del

22 Med denne del af spørgsmålet ønsker den nationale domstol oplyst, om bestemmelsen om fritagelse for merværdiafgift, der gælder for ulovlig levering af narkotika i indlandet, også omfatter ulovlig levering af amfetamin.

23 Herved bemærkes, at det fremgår af de indlæg, der er indgivet for Domstolen i denne præjudicielle sag, at handelen med amfetamin på grund af dets anerkendte skadelighed generelt er forbudt i alle medlemsstaterne.

24 Denne retstilstand afspejles på internationalt plan i konventionen om psykotrope stoffer af 1971 (*Recueil de traités des Nations unies*, 1019, nr. 14956), som blandt andet har til formål at forhindre ulovlig handel med amfetamin, selv om det må erkendes, at en række medlemsstater, heriblandt Kongeriget Nederlandene, ikke har undertegnet denne konvention, og at den følgelig ikke kan danne grundlag for fortolkningen af fællesskabsretten.

25 Det må dernæst konstateres, at der fra forbudet mod handel med amfetamin i medlemsstaternes lovgivning findes en række undtagelser vedrørende en nøje afgrænset anvendelse, som strengt kontrolleres af myndighederne. For de medlems-

stater, der er deltagere i den nævnte konvention, gælder der således de heri fastsatte undtagelser. I konventionens artikel 5, stk. 2 og artikel 4 bestemmes det, at handel med amfetamin til medicinske og videnskabelige formål ikke er forbudt; desuden tillader konventionen, at internationale rejsende medfører små mængder af præparater til personligt brug, industriel anvendelse af psykotrope stoffer til fremstilling af ikke-psykotrope stoffer og benyttelse af disse stoffer til indfangning af dyr ved personer, som er særligt autoriseret dertil, dog på betingelse af, at disse anvendelser strengt kontrolleres af de kompetente myndigheder.

- 26 Heraf følger, at amfetamin befinder sig i samme situation som narkotika, for så vidt angår anvendelsen af det sjette direktiv. Det falder følgelig uden for merværdiafgiftens anvendelsesområde som defineret i det sjette direktivs artikel 2 undtagen for en strengt kontrolleret anvendelse til de i national ret nøje definerede formål.
- 27 Den anden del af det præjudicielle spørgsmål bør derfor besvares således, at reglen om fritagelse for merværdiafgift også omfatter ulovlig levering af amfetamin, i det omfang dette produkt ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg.

Sagens omkostninger

- 28 De udgifter, der er afholdt af Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik, Kongeriget Nederlandene og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 29. oktober 1986, for ret:

- 1) Artikel 2 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at der ikke indtræder omsætningsafgiftspligt ved ulovlig levering af narkotika, der foretages mod vederlag i indlandet, i det omfang disse produkter ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål.
- 2) Reglen om fritagelse for merværdiafgift omfatter også ulovlig levering af amfetamin, i det omfang dette produkt ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg.

Due

Koopmans

Bahlmann

Kakouris

O'Higgins

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. juli 1988.

J.-G. Giraud

Justitssekretær

O. Due

Formand for Sjette Afdeling