

Denne konstatering berører ikke 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.

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.

## RETSMØDERAPPORT

i sag 269/86 \*

### I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

I perioden fra 1. september 1982 til 31. marts 1983 solgte Mol under overtrædelse af den nederlandske lov om narkotika flere partier amfetamin. På grund af denne ulovlige handel blev han strafforfulgt og anholdt. Desuden foretog de nederlandske afgiftsmyndigheder for den pågældende periode en efteroprævningsansættelse af omsætningsafgift, fordi handelen med amfetamin trods sin ulovlige karakter var blevet foretaget af en erhvervsdrivende i den betydning, der forudsættes i den nederlandske lov om omsætningsafgift, og derfor skulle pålægges omsætningsafgift.

Mol anlagde sag ved Gerechtshof Leeuwarden til prøvelse af denne afgiftsansættelse, men fik ikke medhold, og indgav dernæst kassationsanke for Nederlandenes Hoge Raad, hvor han blandt andet gjorde gældende, at Gerechtshof med urette havde sta-

tueret, at handel med amfetamin skal pålægges omsætningsafgift; denne handel er asocial og strafbar og er følgelig fritaget for den nævnte afgift.

Hoge Raad var af den opfattelse, at sagen rejste et problem, som endnu ikke er blevet afgjort i Domstolens praksis, og anmodede ved dom af 29. oktober 1986 Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse vedrørende følgende 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?«

Denne artikel bestemmer følgende:

»Merværdiafgift pålægges:

\* Processprog: Nederlansk.

1) Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne genskab.

2) Indførsel af goder.«

Forelæggelsesdommen er registreret på Domstolens Justitskontor den 5. november 1986.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Forbundsrepublikken Tyskland ved Seidel og Dittrich som befuldmægtigede, af Den Franske Republik ved Guillaume og Botte som befuldmægtigede, af Kongeriget Nederlandene ved Jacobs som befuldmægtiget og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Buhl og advokat Mees, Haag, som befuldmægtigede.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse. Den har imidlertid opfordret Kommissionen, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik og Kongeriget Nederlandene til skriftligt at besvare en række spørgsmål. Ved beslutning af 8. juli 1987 i henhold til procesreglementets artikel 95, stk. 1 og 2, har Domstolen henvist sagen til Sjette Afdeling.

## II — Skriftlige indlæg indgivet for Domstolen

1. De tre medlemsstater, som har indgivet indlæg, er samstemmende af den opfattelse, at det præjudicielle spørgsmål bør besvares benægtende.

a) Ifølge *Forbundsrepublikken Tyskland* må den ønskede fortolkning tage udgangspunkt i principperne i merværdiafgiftsordningen og i skatteretten i almindelighed. Formålet med den fælles merværdiafgift er at ramme det endelige forbrugstrin i indlandet med en generel, dvs. altomfattende afgift (sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 3). Dette formål giver ikke mulighed for at sondre mellem, om den, der køber en vare som endelig forbruger, gør det lovligt eller ulovligt. Desuden er princippet om afgiftsmæssig lighed til hinder for, at lovovertræderen behandles gunstigere i afgiftsmæssig henseende end den, der overholder loven.

Det er i denne forbindelse vanskeligt at finde overbevisende retlige grunde til en sondring mellem narkotika og andre varer, som det er ulovligt at forhandle. En generel afgiftsfritagelse for ulovlige transaktioner ville have til resultat, at hele området for »sort arbejde« og økonomisk kriminalitet (f. eks. ulovlig handel med våben, forbrugsgoder eller værker, som kan være moralsk skadelige for ungdommen) ikke længere kunne pålægges moms. Dette ville fremkalde en fordrejning af konkurrencen mellem erhvervsdrivende, som overholder loven, og dem som ikke gør det, og ville have negative følger for det indenlandske momsprodukt samt for Fællesskabets egne indtægter hidrørende fra momsen.

Efter Forbundsrepublikken Tysklands opfattelse kræver Domstolens tidligere praksis ikke et bekræftende svar på det præjudicielle spørgsmål.

I sin dom af 28. februar 1984 (Einberger II, 294/82, Sml. s. 1177) har Domstolen ganske vist kendt for ret, at det sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at der ikke skal opkræves indførselsomsætningsafgift 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. Denne dom angår dog kun artikel 2, stk. 2, nemlig indførsel, mens det her drejer sig om stk. 1, nemlig levering i indlandet. Som Domstolen selv udtrykkeligt har bemærket (præmis 9), er der økonomisk og retligt følgende forskel mellem de transaktioner, der nævnes i henholdsvis stk. 1 og 2: Leveringer af goder i indlandet er pålagt moms, når de foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, dvs. af en person, som uafhængigt udøver økonomisk virksomhed »uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed« (det sjette direktivs artikel 4, stk. 1), hvilket i øvrigt ifølge Forbundsrepublikken Tyskland bekræfter, at artikel 2, stk. 1, ikke udelukker, at leveringer af goder, der er forbudt ved lov, pålægges afgift. *Indførsel* af goder er derimod pålagt moms, uanset om den foretages af en afgiftspligtig eller en ikke afgiftspligtig; desuden kan merværdiafgiftspligten ved indførsel og toldskylden være forbundet (det sjette direktivs artikel 10, stk. 3).

En gennemgang af Einberger II-dommen viser, at denne har karakter af en undtagelse,

og at den følgelig ikke kan lægges til grund i dette tilfælde af tre grunde. For det første har Domstolen ikke behandlet ulovlig indførsel af varer i almindelighed, men alene ulovlig indførsel af narkotika (præmis 10). Dernæst er den til grund for dommen liggende opfattelse den, at det ifølge Domstolens førnævnte praksis (dom af 5. februar 1981, Horvath, 50/80, Sml. s. 385, og domme af 26. oktober 1982, Wolf, 221/81, Sml. s. 3681, og Einberger I, 240/81, Sml. s. 3699) er forbudt at opkræve told ved ulovlig indførsel af narkotika, og at retsstillingen i det væsentlige er det samme med hensyn til merværdiafgift (præmisserne 13-16); en sådan forbindelse består imidlertid ifølge Forbundsrepublikken Tyskland ikke, når der er tale om leveringer i indlandet. Endelig var de faktiske omstændigheder, der lå til grund for Einberger II-sagen, ikke direkte i modstrid med merværdiafgiftsordningens formål, som er at ramme hele det endelige forbrug i indlandet med en afgift, fordi det ulovligt indførte narkotika ikke havde været genstand for endeligt forbrug i indlandet, hvilket kunne berettige, at der ikke opkrævedes merværdiafgift. I det foreliggende tilfælde er narkotikaen derimod blevet leveret i Nederlandene, og intet tyder på, at det ikke er blevet forbrugt dér.

I øvrigt støder en overførsel af denne retspraksis til andre tilfælde på afgrænsningsmæssige vanskeligheder.

Der opstår således afgrænsningsspørgsmål for narkotika, som ikke er genstand for ensartede restriktioner i alle medlemsstater. Dette gælder ganske vist ikke for narkotika, der er optaget i bilag I og II til enkelt kon-

vention af 1961 om narkotiske midler og konventionen af 1971 om psykotrope stoffer, som i alle Fællesskabets medlemsstater er genstand for en streng kontrol. Imidlertid opstår der et problem for de stoffer, der er nævnt i bilagene III og IV til konventionen af 1971, som, f. eks. i Nederlandene, ikke er omfattet af narkotikalovgivningen. Hvis man lod opkrævningen af merværdiafgiften afhænge af lovbestemte forbud, som er fastsat forskelligt i medlemsstaterne, ville det føre til fastsættelse af en forskellig merværdiafgift for de pågældende narkotika, og der ville ikke være nogen harmonisering af den fælles merværdiafgift. Kun en afgift, der uden forskel pålægges den omsætning, der er opnået i den lovlige og ulovlige handel, kan altså opfylde det væsentlige formål med det sjette direktiv, som er at skabe et ensartet beregningsgrundlag for fastsættelsen af merværdiafgiften.

Sammenfattende har Forbundsrepublikken Tyskland foreslået Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således:

»Det sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at leveringer af amfetamin, der foretages mod vederlag i indlandet af en afgiftspligtig person, skal pålægges merværdiafgift, også i det tilfælde, hvor der er tale om leveringer, der er forbudt ved lov.«

b) *Den Franske Republik* har ligeledes udtalt sig til fordel for at inddrage ulovlig levering af narkotika under anvendelsesområdet for det sjette direktivs artikel 2, stk. 1.

Den har herved henvist til bestemmelserne i artikel 4, stk. 1, 2 og 3, som efter dens op-

fattelse præciserer indholdet af artikel 2, stk. 1, særdeles bredt, og som ikke er til hinder for, at en erhvervsdrivende, som handler ulovligt, men som stadig er en erhvervsdrivende i udtrykkets økonomiske betydning, pålægges moms. En modsat fortolkning ville skabe alvorlige ulemper.

Den ville være en indirekte tilskyndelse til svig, ville være i strid med princippet om borgernes afgiftsmæssige ligebehandling og ville gøre det muligt for en erhvervsdrivende, der handler ulovligt, at unddrage sig sine afgiftsmæssige forpligtelser under henvisning til sin egen forbryderiske handling. Desuden ville den være uhensigtsmæssig i det omfang, forfølgningen af afgiftsunddragelser kan gøre det muligt at skride ind mod handlinger, som i øvrigt er strafbare.

Desuden ville en begunstigelse af lovovertræderen kunne give sig udtryk i en illoyal konkurrence over for lovlige erhvervsdrivende. Dette ville være i strid med et af det sjette direktivs formål, nemlig virkeliggørelsen af et fælles marked med sund konkurrence.

Endelig ville afgiftsfritagelse af ulovlige transaktioner føre til forskelle i afgiftens anvendelsesområde inden for hver medlemsstat, og dermed i dennes deltagelse i de fælles udgifter, afhængigt af den nationale lovgivning om forhandling af visse produkter. En stat, som tillod frit salg af bløde stoffer, som den i øvrigt alene selv suverænt kunne definere, ville således være forpligtet til at opkræve afgiften af de hertil svarende indtægter, mens samme virksomhed ville være udelukket fra beregningsgrundlaget i de stater, som forbyder salg af samme produkt. Harmoniseringen af merværdiafgiftsgrund-

laget, som er selve formålet med det sjette direktiv, ville således blive bragt alvorligt i fare.

Ligesom Forbundsrepublikken Tyskland har Den Franske Republik foretaget en detaljeret gennemgang af Domstolens relevante praksis.

I sagerne Horvath, Wolf og Einberger I har Domstolen statureret, at nogle fællesskabsbestemmelser om told var til hinder for opkrævning af told ved ulovlig indførsel af narkotika, fordi disse bestemmelser hvilede på den antagelse, at de indførte produkter kan bringes i handelen, og at de pågældende ulovlige indførsler overhovedet ikke berøres af Den Fælles Toldtarif. Derefter har Domstolen i Einberger II-sagen antaget, at der med hensyn til indførsel af goder er en meget snæver forbindelse mellem tolden og merværdiafgiften, nemlig afgiftspligtens indtræden, som i det væsentlige var den samme for told og for merværdiafgift (præmisserne 13 og 18). Ved denne løsning, som er givet på *afgiftsområdet* og udtrykkeligt begrænset til fortolkningen af det sjette direktivs artikel 2, stk. 2, (præmisserne 9 og 10), har Domstolens tidligere *praksis om told* åbenbart spillet en meget attraktiv rolle i betragtning af det, der er fælles for de to områder, nemlig afgiftspligtens indtræden, i det ene tilfælde for told, i det andet tilfælde for en afgift.

I det foreliggende tilfælde, hvor der er tale om »leveringer af goder«, er den merværdiafgiftsudløsende begivenhed derimod nødvendigvis en anden. Derfor forekommer forbindelsen med en toldtransaktion mindre

indlysende, og det sjette direktivs særlige karakter synes at tale for en ny løsning i betragtning af de ovennævnte ulemper ved at fritage ulovlige transaktioner i indlandet i en medlemsstat for afgift.

Såfremt Domstolen imidlertid måtte besvare den nationale domstols spørgsmål ved at anvende samme løsning som for indførsel, må denne fortsat være begrænset til alene at omfatte narkotika.

c) *Kongeriget Nederlandene* har anført, at det sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelse, hvorefter der med hensyn til merværdiafgiftspligt skal sondres mellem leveringer, som er forbudt ved lov, og leveringer, som ikke er det. Opkrævning af afgiften ville kun være udelukket, hvis der var meddelt en afgiftsfritagelse. Men der gælder ingen afgiftsfritagelse for leveringer af goder, der forbudt ved lov, således at der ikke er hjemmel til i disse tilfælde at give afkald på opkrævning af merværdiafgift. Som det fremgår af den femte betragtning til det andet momsdirektiv, er det i øvrigt meget ønskeligt at begrænse fritagelsestilfældene.

I øvrigt har *Kongeriget Nederlandene* ligesom de to andre medlemsstater anført, at ved ikke at opkræve omsætningsafgift ved ulovlige leveringer kommer man i den lidet ønskelige situation, at forbruget i den ulovlige handel begunstiges i forhold til den lovlige handel. Hvis en forbruger havde narkotika til rådighed og gjorde personligt brug af det mod den pris, som denne forbruger havde betalt, ville der være tale om forbrug, som skal beskattes uafhængigt af, om det er lovligt eller ulovligt. Man har f. eks. altid opkrævet afgifter af tjenesteydelser, som udføres i strid med den offentlige orden eller sædeligheden, og man har også altid beskatt-

tet indtægter, som oppebæres ulovligt ved leveringer af narkotika. En anden merværdi-afgiftsordning for sådanne leveringer ville betyde, at der ville være forskelle i opkrævningen af de forskellige afgifter fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket blandt andet ville have til følge, at narkotikabekæmpelsespolitikken, som har til formål at undrage denne handel flest mulige penge, i vidt omfang ville blive modvirket.

Med hensyn til Domstolens nævnte praksis vedrørende afgift ved indførsel af narkotika har Kongeriget Nederlandene anført, at da opkrævning af told har en væsentlig anden funktion end opkrævning af en indenlandsk afgift, kan man ikke udelukkende lade sig lede af disse domme ved besvarelsen af det af Gerechtshof stillede spørgsmål. Forskellen mellem indførselsafgiften og den indenlandske afgift berettiger, at de gribes an på forskellig måde.

d) *Kommissionen* deler ikke det af de tre medlemsstater udtrykte synspunkt. Den mener, at Einberger II-dommen lader det spørgsmål stå åbent, om afgiftspligtens indtræden kun er udelukket med hensyn til ulovlig indførsel af narkotika — for at undgå afgiftsmæssig forskelsbehandling mellem direkte erhvervelse i udlandet og erhvervelse i indlandet — eller også med hensyn til ulovlig levering af narkotika i indlandet. Præmisserne til denne dom må dog ifølge Kommissionen ligeledes føre til den antagelse, at ulovlige leveringer af narkotika i indlandet fortsat falder ind under merværdiafgiftens anvendelsesområde. Domstolen har udtalt, at der ikke kan være tale om toldpligtige indførsler, når det drejer sig om narkotika, som det er absolut forbudt at forhandle (præmisserne 15, 16 og 19). Kom-

missionen mener ikke, at der er nogen argumenter for at pålægge levering i indlandet af samme narkotika afgift.

Dernæst har Kommissionen behandlet spørgsmålet om de konsekvenser, der må drages af Einberger II-dommen på andre områder end indførsel og forhandling af »strengt kontrolleret« narkotika. Herved må man vogte sig for enhver dristig følgeslutning, som ville føre til, at transaktioner, der er forbudt ved den ene eller den anden lov, placeres uden for merværdiafgiftens anvendelsesområde.

I den nævnte dom har Domstolen kun fastslået, at handel med forbudte varer ud fra et afgiftsmæssigt synspunkt ikke eksisterer, i den forstand, at der gælder et absolut forbud mod indførsel og forhandling i Fællesskabet, med andre ord, når der er tale om handel, som normalt rammes af strafsanktioner.

I sit forslag til afgørelse i samme sag har generaladvokaten også f. eks. gjort sig til talsmand for, at prostitution pålægges afgift, mens han foreslog, at den ulovlige handel med narkotika ikke pålægges moms. Denne sondring hviler efter Kommissionens opfattelse sandsynligvis på den omstændighed, at prostitution i modsætning til handel med narkotika ikke er forbudt som sådan, men kun i visse former. En lignende sondring mellem ulovlige økonomiske transaktioner og lovlige økonomiske transaktioner er f. eks. nødvendig i bestemmelserne vedrørende salg og køb af våben, handel med valuta eller ædle metaller samt salg og forbrug af alkohol. Da det i sådanne tilfælde drejer sig om lovregulerede handlinger, som ikke efter deres art er ulovlige, men hvis udfø-

relse er pålagt lovbestemte restriktioner, kan den (retsstridige) omstændighed, at disse bestemmelser ikke overholdes, ikke medføre, at handlingerne mister deres afgiftspligtige karakter i den i det sjette direktivs artikel 2 forudsatte betydning.

Denne sondring har i øvrigt virkninger for rækkevidden af det sjette direktivs artikel 4, som indeholder definitionen af begrebet afgiftspligtig person. I det omfang, en transaktion i indlandet foretages af en afgiftspligtig person, der er bemyndiget til at forhandle varer, som er omfattet af lovbestemte restriktioner, skal den omstændighed, at denne afgiftspligtige person ikke i alle disse transaktioner overholder de pågældende bestemmelser, ikke nødvendigvis føre til, at en sådan strafbar transaktion er unddraget merværdiafgift. I modsat fald vil den strafbare sanktion medføre en skattebegunstigelse, hvilket naturligvis er i strid med Domstolens praksis om ulovlig handel med narkotika.

En økonomisk transaktion, som foretages på strafbar måde af en afgiftspligtig person, men som vedrører et gode, som den afgiftspligtige person har erhvervet på lovlige vis, kan kun være fritaget for betaling af merværdiafgift i det omfang, denne transaktion rammes af strafsanktioner. Det tilkommer de nationale domstole at vurdere de faktiske omstændigheder og afgøre, i hvilket omfang en sådan strafsanktion skal anvendes, fordi afgørelsen herom afhænger af de beviser, der fremlægges for disse domstole.

Sammenfattende har Kommissionen foreslået, at Høje Raads præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Det sjette direktivs artikel 2 skal fortolkes således, at der ikke opstår omsætningsafgiftspligt ved ulovlig levering i Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske eller videnskabelige formål.«

### III — Svar på de af Domstolen stillede spørgsmål

1. Som svar på spørgsmålet, om den omstændighed, at successive transaktioner i indlandet indebærer, at de erhvervsdrivende på hvert handelstrin tilfører varen en merværdi, kan være et udgangspunkt, som muliggør en sondring mellem merværdiafgift i indlandet og merværdiafgift ved indførsel, har *Den Franske Republik* under henvisning til Einberger II-dommen anført, at narkotika, der beslaglægges og destrueres efter at være blevet indført ulovligt, ikke kunne pålægges merværdiafgift, da der ikke har fundet en transaktion sted, og der følgelig ikke er noget beskatningsgrundlag; for det tilfælde, at disse varer skulle være undgået myndighedernes opmærksomhed, kunne man ikke lade en afgiftspligt være afhængig af, om toldundersøgelser og toldkontrol blev gennemført med held.

Med hensyn til den ulovlige handel med narkotika på en medlemsstats område er situationen en helt anden, idet ulovlig udøvelse i indlandet af salgsvirksomhed med narkotika ved oprettelsen af et distributionsnet indebærer, at sælgerne på hvert handelstrin tilfører de pågældende varer en merværdi. Men realiseringen af denne merværdi ved hver transaktion karakteriserer udøvel-

sen af en økonomisk virksomhed, som i henhold til det sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2, er omfattet af anvendelsesområdet for merværdiafgiften.

*Kongeriget Nederlandene* har anført, at opkrævning af omsætningsafgift på indførselstidspunktet ikke har samme funktion som beskatning af en merværdi, men at den har til formål at skabe samme afgiftstryk på udenlandske varer som på tilsvarende indenlandske varer. Afgiften ved indførsel er således i sin funktion snarere rettet på korrigerende af en lavere eller helt manglende afgift på den værdi, som tilføres varerne i medlemsstaten eller i det udførende tredjeland.

I merværdiafgiftssystemet er det godernes og tjenesteydelsernes pris, som angiver den merværdi, der skal beskattes, dvs. den yderligere værdi, der tilføres disse goder og tjenesteydelser af leverandøren eller den, der udfører tjenesteydelsen. Med hensyn til markedet for narkotika står det fast, at der er tilført en sådan værdi. Der er derfor al mulig grund til at beskatte denne i overensstemmelse med moms-systemet, uafhængigt af spørgsmålet, om denne levering på hjemmemarkedet er tilladt i henhold til lovgivningen i øvrigt.

Opkrævning af afgift ved indførsel har ikke til formål at beskatte merværdien, men at opretholde omsætningsafgiftens neutralitet udadtil. Den kontrol, der foretages ved grænsen, står navnlig i sammenhæng med forbudet mod indførsel overhovedet, et forbud, som medfører, at den afgiftspligtige begivenhed ikke indtræffer. I indlandet har

bestræbelserne fra de myndigheder, som skal håndhæve den lovgivning, der ikke vedrører skatter og afgifter, naturligvis navnlig til formål ligeledes at forhindre og i givet fald straffe overtrædelser af denne lovgivning, men det ændrer intet i den omstændighed, at når lovovertrædelser opdages, er der tale om merværdi i indlandet, som man ikke kan undlade at beskatte, uden at dette berører den i den øvrige lovgivning fastsatte straf.

*Forbundsrepublikken Tysklands regering* har anført, at efter det fælles merværdiafgiftssystem er det ikke en betingelse for opkrævning af merværdiafgift, at der faktisk er tilført en merværdi. Beskatningsgrundlaget udgøres snarere af det vederlag, der faktisk opnås fra køberen eller modtageren af tjenesteydelserne [det sjette direktivs artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra a)]. Denne afgift skal fastsættes uden hensyntagen til, om den afgiftspligtige tilfører en merværdi i forhold til sine købs- eller videresalgspriser.

Den fælles merværdiafgift er ifølge de i det første momsdirektiv definerede principper en »generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris« (artikel 2, stk. 1). Formålet med en generel og samlet afgift på det endelige forbrugstrin i indlandet nås i første række ved at beskatte levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Da afgiften i de tidligere led på grund af fradrag af indgående afgift ikke har økonomiske virkninger, får afgiftsbyrden reelt først virkninger i handelsledet med den endelige forbruger, som ikke har ret til at foretage dette fradrag. Beskatningen af indførsler af goder opfylder



nøjagtig samme formål som en samlet afgift på det endelige forbrugstrin i indlandet. En sådan beskatning er nødvendig af hensyn til princippet om lige muligheder på markedet for goder, der leveres i indlandet, og importerede goder. Også for indførslers vedkommende indtræder afgiftens virkning kun, når et gode indføres af en endelig forbruger.

*Kommissionen* har anført, at der set ud fra merværdiafgiftens teknik ganske vist er forskel mellem levering i indlandet og indførsel. Det sjette direktivs artikel 5 definerer »levering af et gode« som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, mens der ved »indførsel« af et gode i henhold til artikel 7 forstås et godes ankomst til indlandet, uden at der nødvendigvis sker en overførsel af ejendomsretten.

Logikken i det fælles system er til hinder for at drage konklusioner af beskatningen af indførsler for beskatningen af transaktioner, der foretages i indlandet. Derimod skal beskatningen af indførsler (med sin komplekse materielretlige følge beskatningen af transaktioner, der foretages i indlandet. Kravet om materielretlig harmonisering af beskatningen af indførsler og beskatning af transaktioner, der foretages i indlandet, følger ligeledes klart af forskellige særlige bestemmelser i det sjette momsdirektiv (f. eks. artikel 11, afsnit B, stk. 1, litra a) og artikel 12, stk. 5)). Det er kun af hensyn til teknisk forenkling, at medlemsstaterne har mulighed for ved opkrævningen af afgift ved indførsel i visse tilfælde at støtte sig på gældende toldbestemmelser, som f. eks. med hensyn til det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder (artikel 10, stk. 3), og med hensyn til beskatningsgrundlaget (artikel 11, afsnit B, stk. 2). De principper, der gælder for merværdiafgiften, nødvendiggør ikke anvendelse af disse bestemmelser.

Efter merværdiafgiftens principper er levering og indførsel imidlertid blot to typer afgiftspligtige transaktioner, idet indførsel er den »første levering i indlandet«. De følger som sådanne de normale regler, der er fastsat i det sjette direktiv om regnskabsføring og fradragsordning. I begge tilfælde kan disse afgiftspligtige transaktioner enten indgå i en række transaktioner eller være enkeltstående.

Der er følgelig ingen grund til at sondre mellem moms i indlandet og moms ved indførsel i det omfang, denne sondring er baseret på den omstændighed, at indførsel er en enkeltstående transaktion, mens der sker en række transaktioner i indlandet.

Det fremgår af alle disse betragtninger, at en eventuel merværdi, som kan tilføres i indlandet via omsætningen, ikke er et udgangspunkt, der kan give mulighed for en sondring mellem merværdiafgift for ydelser, der udføres i indlandet, og merværdiafgift på indførsel.

2. Som svar på spørgsmålet om forslaget til Rådets forordning om toldskyld (EFT 1984, C 261, s. 4) har *Kommissionen* anført, at den i dette forslag til forordning havde fast-

sat, at der opstår *toldskyld*, selv hvis den vedrører en vare, som er omfattet af et importforbud eller importrestriktion, uanset arten heraf. Grundene til dette forslag er følgende.

Domstolens praksis vedrørende opkrævning af told i henhold til Den Fælles Toldtarif og af omsætningsafgift ved indførsel af narkotika, som indføres til Fællesskabet uden for den strengt kontrollerede omsætning, har givet anledning til en lang række spørgsmål hos Fællesskabets og de nationale toldmyndigheder. Det har været umuligt på grundlag af Domstolens domme at finde et klart svar på disse spørgsmål, og det har til sidst ført til stor retsusikkerhed.

Det nøglespørgsmål, som denne retspraksis har givet anledning til, har navnlig været, i hvilket omfang det er muligt også at anvende de principper, som Domstolen har fastslået i disse domme for opkrævning af afgifter ved indførsel, på andre tilfælde af ulovlig indførsel. Nogle har været af den opfattelse, at der ikke kunne opkræves told i alle de tilfælde, hvor medlemsstaterne havde fastsat indførselsforbud, som var forenelige med EØF-Traktatens artikel 36; andre har villet begrænse anvendelsesområdet for retspraksis om narkotika til andre absolutte indførselsforbud, som findes i *alle* medlemsstaterne; atter andre har ment, at narkotika var et enkeltstående tilfælde. Ydermere er dommene blevet kraftigt anfægtet i to medlemsstater. For at bringe denne situation til ophør har Kommissionen villet genindføre told på alle indførsler, også dem, der, uanset af hvilken grund, er forbudt.

Imidlertid stødte vedtagelsen af forslaget til forordningen i Rådet på modstand fra nogle medlemsstater, som gjorde gældende, at Domstolens domme var baseret på en fortolkning af selve Traktatens bestemmelser, navnlig artiklerne 2, 3, 18 og 29, som Domstolen havde henvist til. For endelig at bringe den retlige uklarhed til ophør vedtog Rådet et vanskeligt kompromis, som på den ene side behandler narkotika anderledes, mens det på den anden side tillader de medlemsstater, hvis strafferet er baseret på, at der består en toldskyld, at opretholde fiktionen om en sådan toldskylds opståen [artikel 2, stk. 2, i Rådets forordning nr. 2144/87 af 13. juli 1987 om toldskyld (EFT L 201, af 22.7.1987, s. 15)]. Det er sandsynligt, at denne komplicerede bestemmelse vil give anledning til nye vanskelige fortolknings-spørgsmål.

Derfor har Kommissionen anmodet Domstolen om at præcisere, om dens tidligere domme er baseret på en fortolkning af EØF-Traktaten, således at den hindrer fællesskabslovgiver i at bestemme, at der skal opkræves afgifter ved indførsel af narkotika, der indføres ulovligt, eller om der snarere er tale om en fortolkning af den afledte fællesskabsret baseret på de i nogle af EØF-Traktatens artikler fastsatte formål, således som Kommissionen formoder. Kommissionen ville ligeledes påskønne det, hvis Domstolen kunne præcisere, om den anser narkotika for et helt ekceptionelt tilfælde.

3. Domstolen har endelig opfordret Kommissionen til at uddybe sin opfattelse, hvorefter det tilkommer de nationale domstole i hvert konkret tilfælde at sondre mellem ulovlige transaktioner, der ikke kan pålægges afgift, og ulovlige transaktioner, der kan pålægges afgift, over for argumentationen fra de tre medlemsstater, der har afgivet

indlæg, hvorefter det sjette direktivs væsentlige formål (indførelse af et ensartet beregningsgrundlag for fastsættelsen af merværdiafgiften og harmonisering af beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften) ville blive bragt alvorligt i fare, hvis man lod opkrævningen af merværdiafgift afhænge af lovbestemte forbud, som er fastsat forskelligt i medlemsstaterne.

*Kommissionen* har herom anført, at den harmonisering, der tilsigtes med det sjette direktiv, og som skal skabe et ensartet beregningsgrundlag for opkrævningen af merværdiafgiften, endnu er ufuldstændig, således at man står over for fortolkningsvanskeligheder, navnlig når det drejer sig om spørgsmål, der følger af retsordenen i udtrykkets bredeste betydning. Heraf følger, at man ved behandlingen af tilfælde, som henhører under denne retsorden, i dette tilfælde strafretten, må tage udgangspunkt i de nationale lovgivninger ved afgørelsen af, om salg af en vare er forbudt, tilladt under visse omstændigheder eller lovligt. Derfor har Kom-

missionen anført, at spørgsmålet, om denne eller hin transaktion er ulovlig, må besvares på grundlag af den nationale retsorden. Kommissionen har altid hævdet, at en transaktion med henblik på merværdiafgift altid må betragtes fra et økonomisk synspunkt, dvs. at den skal betragtes som sådan og ikke afhængigt af den retsorden, som den er omfattet af, men der skal dog være tale om en lovlig handling.

I denne sammenhæng mister de tre medlemsstaters argumentation sin gyldighed, dels fordi en transaktion med narkotika er en marginal hypotese inden for rammerne af harmoniseringen af de nationale lovgivninger om omsætningsafgifter, som tilsigtes med det sjette direktiv, dels fordi det ville have været muligt at nå til samme resultat ved at bestemme, at enhver transaktion af denne art fritages eller tværtimod beskattes.

K. Bahlmann  
Refererende dommer