

Deze vaststelling doet niet af aan de bevoegdheid van de Lid-Staten om inbreuken op hun wetgeving inzake verdovende middelen met gepaste sancties te vervolgen, met alle, met name ook geldelijke consequenties die daaraan verbonden kunnen zijn.

De regel van niet-toepasselijkheid van de BTW geldt eveneens voor de illegale levering van henneproducten, ook wanneer de autoriteiten van een Lid-Staat in het kader van een selectief vervolgingsbeleid de kleinschalige detailhandel in die verdovende middelen niet systematisch strafrechtelijk vervolgen.

RAPPORT TER TERECHTZITTING in zaak 289/86 *

I — De feiten en het procesverloop

Verzoekster in het hoofdgeding is een Nederlandse sociaal-culturele vereniging die een jongeren centrum beheert, waar bezoekers tegen betaling bij een zogenoemde huisdealer soft drugs (hasjiesj) kunnen verkrijgen. Hasjiesj, een henneproduct, is een verdovend middel in de zin van artikel 2, lid 2, van het Enkelvoudig Verdrag van 1961 inzake verdovende middelen en de daarbij behorende Lijst I. Ingevolge artikel 3 van de Opiumwet is het in Nederland verboden dit middel te verkopen, af te leveren of te verstrekken.

Volgens de richtlijnen van het Openbaar Ministerie voor het opsporings- en strafvervolgingsbeleid inzake strafbare feiten van de Opiumwet mag een huisdealer — een kleinhandelaar in henneproducten die met het vertrouwen en onder bescherming van de

staf van een jongeren centrum de gelegenheid krijgt aldaar die producten te verkopen — hasjiesj verkopen zonder strafrechtelijk te worden vervolgd, ofschoon hij in beginsel onder de ter zake dienende strafbepalingen van vorenbedoelde wet valt. Ingevolge dezelfde richtlijnen komt de opsporing van de kleinhandel in henneproducten slechts op de tweede plaats: de hoogste prioriteit wordt gegeven aan de opsporing van de handel in verdovende middelen met onaanvaardbare risico's.

Verzoekster in het hoofdgeding, een ondernemer in de zin van de Nederlandse wet op de omzetbelasting, ontving voor het tijdvak van 13 september 1984 tot 31 maart 1985 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting ter zake van de levering van soft drugs. Tegen deze belastingheffing stelde zij beroep in bij het Gerechtshof te Amsterdam; daarbij beriep zij zich op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 28 februari 1984 (zaak 294/82, Einberger II, Jurispr. 1984, blz. 1177), vol-

* Procestaal: Nederlands.

gens hetwelk 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.

De Officier van Justitie te Amsterdam verklaarde voor het Gerechtshof, dat men met betrekking tot de verkoop van hasjesj door een huisdealer niet moet spreken van het gedogen van deze handel, maar veeleer van niet-optreden op beleidsgronden. In ieder geval is het opmaken van proces-verbaal en ook het in beslag nemen van kleine hoeveelheden hasjesj niet uitgesloten.

Van oordeel dat het geschil de levering binnen Nederland van verdovende middelen betrof, welke in de nationale wetgeving en in voormeld Enkelvoudig Verdrag worden onderscheiden van de middelen over de invoer waarvan het Hof in zijn reeds aangehaald arrest van 28 februari 1984 uitspraak heeft gedaan, heeft het Gerechtshof het Hof bij arrest van 28 oktober 1986 verzocht om een prejudiciële beslissing over de navolgende vragen:

- „1) Dient artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn van de Raad in het voetspoor van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 28 februari 1984 (zaak 294/82) aldus te worden uitgelegd dat eveneens geen omzetbelastingsschuld ontstaat ter zake van de levering van verdovende middelen binnen het grondgebied van een Lid-Staat ?
- 2) Ingeval de onder 1 gestelde vraag bevestigend wordt beantwoord, heeft dit antwoord dan betrekking op de leve-

ring van alle soorten verdovende middelen met name ook op de levering van hennepproducten ?

- 3) Ingeval ook de onder 2 gestelde vraag bevestigend wordt beantwoord, kan dan de omstandigheid dat een terughoudend vervolgingsbeleid van de bevoegde justitiële autoriteiten het mogelijk maakt om verboden leveringen van hennepproducten onder omstandigheden te verrichten zonder dat strafrechtelijk wordt ingegrepen, aanleiding geven tot een andersluidend oordeel omtrent het ontstaan van omzetbelastingsschuld ter zake van de levering van dergelijke producten ?”

Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

- 1) de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
- 2) de invoer van goederen.”

Het verwijzingsarrest is op 24 november 1986 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hof's Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door F. D. Kouwenhoven, belastingadviseur te Amsterdam; de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Seidel en A. Dittrich als gemachtigden; de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Guillaume en B. Botte als gemachtig-

den; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door E. F. Jacobs als gemachtigde, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl en M. Mees, advocaat te 's-Gravenhage, als gemachtigden.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan. Het heeft de Commissie, de Duitse regering, de Franse regering en de Nederlandse regering evenwel verzocht, schriftelijk een aantal vragen te beantwoorden. Bij beschikking van 8 juli 1987 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragrafen 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten de zaak naar de Zesde kamer te verwijzen.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

1. *Verzoekster in het hoofdgeding* geeft in overweging, *de eerste twee vragen* bevestigend te beantwoorden. De beslissing van het Hof in het arrest Einberger II (reeds aangehaald) alsmede de daaraan voorafgegangene beslissingen inzake invoerrechten (arresten van 5 februari 1981, zaak 50/80, Horvath, Jurispr. 1981, blz. 385, en 26 oktober 1982, zaak 221/81, Wolf, en zaak 240/81, Einberger I, Jurispr. 1982, blz. 3681, resp. 3699) zijn ook in de onderhavige zaak van evidente betekenis, aangezien die beslissingen zijn genomen met betrekking tot (de invoer van) goederen die zich in het illegale circuit bevonden en niet in het economische verkeer van de Gemeenschap konden wor-

den opgenomen. In de onderhavige zaak voldoen de goederen (henneproducten) eveneens aan beide kwalificaties. Het is onbetwist, dat niet alleen de invoer, maar ook de handel in henneproducten een verboden handeling vormt. Er is dan ook geen reden om een verschil te maken tussen henneproducten en andere verdovende middelen.

Wat de *derde vraag* betreft, heeft het terughoudend beleid van het Nederlandse Openbaar Ministerie bij de strafrechtelijke vervolging van de handel in henneproducten volgens verzoekster niet tot gevolg, dat de betrokken producten voor de omzetbelasting in het vrije economische verkeer zijn terechtgekomen; derhalve vallen zij ook niet onder de BTW. Er bestaat namelijk geen zekerheid dat strafrechtelijke sancties te allen tijde zullen uitblijven. Het is onaanvaardbaar, dat het al dan niet verschuldigd worden van omzetbelasting afhankelijk zou zijn van toevalstreffers. In zijn bovengenoemde eerdere beslissingen heeft het Hof overigens verklaard, dat de belastingheffing ter zake van invoer van drugs juist vrij moet zijn van toevalstreffers. Er is dan ook geen reden om in het onderhavige geval tot een andersluidend oordeel te komen dan in die beslissingen van het Hof.

Concluderend geeft verzoekster in het hoofdgeding het Hof in overweging vast te stellen, dat de levering van henneproducten geen belastbaar feit vormt in de zin van de Zesde richtlijn.

2. De drie Lid-Staten die in deze zaak een standpunt hebben ingenomen, zijn unaniem van mening, dat de *eerste vraag* ontkennend moet worden beantwoord, en dat bijgevolg de *tweede* en de *derde vraag*, die gesteld zijn voor het geval de eerste vraag bevestigend zou worden beantwoord, geen antwoord meer behoeven.

a) Volgens de *Duitse regering* moet bij de gevraagde uitlegging worden uitgegaan van de beginselen van het BTW-stelsel en van het algemene fiscale recht. Doel van de gemeenschappelijke BTW is een algemene — dat wil zeggen volledige — belasting van het eindverbruik in het binnenland (artikel 2, sub 1, en artikel 3 van de Zesde richtlijn). Gelet op deze doelstelling, mag het geen verschil maken of een particulier als eindverbruiker een produkt op legale dan wel op illegale wijze verwerft. Bovendien verbiedt het beginsel van belastinggerechtigheid om de wetsovertreder fiscaal gunstiger te behandelen dan degene die zich wel aan de wet houdt.

Daarbij is het moeilijk, rehtens overtuigende gronden te vinden voor een onderscheid tussen verdovende middelen en andere goederen die niet legaal mogen worden geleverd. Werden illegale leveringen als regel niet belast, dan zou dit ertoe leiden, dat het gehele gebied van het „zwartwerken” en van de economische criminaliteit (bij voorbeeld de illegale handel in wapens, levensmiddelen en pornografische uitgaven) niet meer aan de BTW kan worden onderworpen. Dit zou leiden tot een vervalsing van de mededinging tussen ondernemers die zich wel en ondernemers die zich niet aan de wet houden, en negatieve gevolgen hebben voor de nationale BTW-opbrengst als ook voor de uit de BTW afkomstige eigen middelen van de Gemeenschap.

Uit de vroegere rechtspraak van het Hof volgt niet dwingend, dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoorden.

In het arrest *Einberger II* overwoog het Hof, dat artikel 2 van de Zesde BTW-richt-

lijn 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. Dit arrest betrof evenwel uitsluitend artikel 2, sub 2, dat wil zeggen invoer, terwijl het hier om artikel 2, sub 1, gaat, te weten levering in het binnenland. Gelijk het Hof zelf uitdrukkelijk heeft opgemerkt (r. o. 9), bestaat tussen de sub 1 en sub 2 bedoelde verrichtingen het volgende economische en juridische onderscheid: de *leveringen* van goederen in het binnenland zijn aan BTW onderworpen, wanneer zij door een belastingplichtige, dat wil zeggen door iemand die zelfstandig een economische activiteit uitoefent, onder bezwarende titel worden verricht, „ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit” (artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn); dit bevestigt, dat artikel 2, sub 1, bij de wet verboden leveringen van goederen niet van belasting uitsluit. De *invoer* van goederen daarentegen is aan BTW onderworpen, ongeacht of die invoer door een belastingplichtige dan wel door een niet-belastingplichtige geschiedt; daarbij kan het verschuldigd worden van BTW en het verschuldigd worden van invoerrecht worden verbonden (artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn).

Uit deze analyse blijkt dat het arrest *Einberger II* een uitzonderingskarakter heeft en derhalve niet op het onderhavige geval kan worden toegepast, en wel om drie redenen. In de eerste plaats heeft het Hof niet de invoer van illegale goederen in het algemeen, maar enkel de illegale invoer van verdovende middelen onderzocht (r. o. 10). Voorts berust het betrokken arrest in belangrijke mate op de overweging, dat volgens de reeds aangehaalde rechtspraak van

het Hof op douanegebied de heffing van invoerrechten bij illegale invoer van verdovende middelen uitgesloten is en dat de rechtssituatie bij de BTW in wezen dezelfde is (r. o. 13 tot en met 16); deze samenhang ontbreekt evenwel bij leveringen in het binnenland. Ten slotte bestond er op grond van de feiten van de zaak Einberger II geen directe tegenstelling met het doel van het gemeenschappelijke BTW-stelsel om elk eindverbruik in het binnenland te belasten, aangezien er geen eindverbruik van de illegaal ingevoerde verdovende middelen in het binnenland was geweest, zodat het feit dat geen BTW was geheven, in verband daarmee te rechtvaardigen was. In het onderhavige geval echter zijn de verdovende middelen in Nederland geleverd en uit niets blijkt dat zij aldaar niet ook zijn verbruikt.

Toepassing van deze rechtspraak op andere gevallen stuit af op afbakeningsproblemen.

Om te beginnen rijzen er afbakeningsvragen bij verdovende middelen, die niet in alle Lid-Staten aan dezelfde beperkingen zijn onderworpen. Dat geldt weliswaar niet voor de verdovende middelen genoemd in de lijsten I en II bij het Enkelvoudig Verdrag van 1961 inzake verdovende middelen en het Verdrag van 1971 inzake psychotrope stoffen, die in alle Lid-Staten aan strenge controle onderworpen zijn. Het vervolgingsbeleid in Nederland ten aanzien van verboden leveringen van henneproducten wijkt sterk af van dat in Duitsland. Weliswaar is de illegale handel in henneproducten in beide landen in beginsel strafbaar, maar het wezenlijk verschil is hierin gelegen, dat Nederland hennep als soft drug indeelt, terwijl de Bondsrepubliek geen onderscheid maakt tussen soft drugs en hard drugs. Naar Duits recht worden op grond van het legaliteitsbeginsel alle strafbare feiten betreffende ver-

dovende middelen vervolgd. In Nederland daarentegen geldt het opportuniteitsbeginsel en kunnen onder bepaalde voorwaarden henneproducten worden verkocht zonder dat strafrechtelijk wordt ingegrepen. Er is geen duidelijke grond aanwezig om de handel in verdovende middelen, die weliswaar wettelijk niet is toegestaan, maar op grond van een terughoudend vervolgingsbeleid in feite wordt geduld, van de werkingssfeer van de BTW uit te zonderen en daarmee gunstiger te behandelen dan de legale handel.

Het onderhavige geval bewijst dat alleen ongedifferentieerde belastingheffing over de omzet bij zowel legale als illegale leveringen van verdovende middelen in het binnenland juist is en in overeenstemming met de voornaamste doelstelling van de Zesde richtlijn, namelijk het tot stand brengen van een uniforme grondslag voor de vaststelling van de BTW.

Concluderend geeft de Duitse regering in overweging, de nationale rechter het volgende antwoord te geven:

„Artikel 2 van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de leveringen van verdovende middelen welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, ook aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen wanneer die leveringen bij de wet zijn verboden.”

b) Ook volgens de *Franse regering* valt de illegale levering van verdovende middelen onder de werkingssfeer van artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn.

Daartoe verwijst zij naar de bepalingen van artikel 4, leden 1, 2 en 3, die de inhoud van artikel 2, sub 1, in bijzonder ruime zin uitwerken en zich er niet tegen verzetten, dat een handelaar die een strafbaar feit pleegt, doch handelaar blijft in de economische betekenis van die term, aan de BTW is onderworpen. Een andere uitlegging zou ernstige bezwaren hebben.

Zo'n andere uitlegging zou een indirecte aansporing zijn tot fraude, zou inbreuk maken op het beginsel van gelijkheid van alle burgers voor de belasting en een handelaar die de wet overtreedt, zou zich dan met een beroep op zijn eigen onwettig handelen aan zijn fiscale verplichtingen kunnen onttrekken. Voorts zou zij onjuist zijn, omdat de vervolging van fiscale overtredingen de mogelijkheid biedt om handelingen te beteugelen die tevens strafbare feiten zijn.

Bovendien zou het voordeel dat de wets-overtreder verkrijgt, neerkomen op oneerlijke concurrentie met eerlijke handelaren. Dat zou in strijd zijn met een van de doelstellingen van de Zesde richtlijn, namelijk het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt waar een gezonde mededinging bestaat.

Ten slotte zou het niet-belasten van illegale transacties ertoe leiden, dat de werkings-sfeer van de belasting van Lid-Staat tot Lid-Staat gaat verschillen en daarmee het aandeel van elke staat in de gemeenschappelijke uitgaven, afhankelijk van de nationale wetgeving betreffende de handel in bepaalde produkten. Zo zou een staat die de vrije verkoop van soft drugs toestaat, die hij bovendien geheel soeverein kan definiëren, over de inkomsten daaruit belasting moeten

heffen, terwijl die activiteit in Lid-Staten die de verkoop van die produkten verbieden, buiten de belasting zou vallen. De harmonisatie van de grondslag van de BTW, die de Zesde richtlijn nu juist wil bereiken, zou daardoor ernstig in gevaar worden gebracht.

Evenals de Duitse regering onderwerpt de Franse regering de relevante rechtspraak van het Hof aan een gedetailleerd onderzoek.

In de zaken Horvath, Wolf en Einberger I besliste het Hof, dat bepaalde gemeenschapsbepalingen op *douanegebied* in de weg staan aan de heffing van invoerrechten over illegaal ingevoerde verdovende middelen, omdat die bepalingen ervan uitgaan, dat de ingevoerde produkten in het vrije verkeer mogen worden gebracht, en omdat bij de betrokken illegale invoer het gemeenschappelijk douanetarief geen enkele rol speelt. Later — in de zaak Einberger II — oordeelde het Hof, dat er een zeer nauw verband bestaat tussen de invoerrechten en de BTW, namelijk het belastbare feit, dat bij de invoerrechten en de BTW in wezen identiek is (r. o. 13 en 18). Bij deze op *fiscaal gebied* gegeven en uitdrukkelijk tot de uitlegging van artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn beperkte beslissing (r. o. 9 en 10) is het Hof kennelijk blijven varen in het zog van zijn eerdere rechtspraak op *douanegebied*, gezien het aspect dat de twee gebieden gemeen hebben: het belastbare feit, dat aanleiding geeft tot heffing van invoerrechten in het eerste geval en van belasting in het tweede.

Aangezien het onderhavige geval evenwel de „levering van goederen” betreft, gaat het uiteraard om een ander belastbaar feit. Het verband met een douaneverrichting is derhalve minder duidelijk en de eigen aard van

de Zesde richtlijn lijkt te pleiten voor een nieuwe oplossing, zulks gelet op de hierboven vermelde bezwaren die zouden rijzen wanneer illegale transacties binnen een Lid-Staat niet worden belast.

Mocht het Hof evenwel in zijn antwoord aan de nationale rechter de ter zake van invoer gegeven oplossing willen overnemen, dan zou zij uitsluitend tot verdovende middelen beperkt moeten blijven.

c) De *Nederlandse regering* merkt op, dat de Zesde richtlijn geen enkele bepaling bevat op grond waarvan voor de werkingssfeer van de BTW een verschil moet worden gemaakt tussen leveringen die bij de wet zijn verboden, en die waarvoor zulks niet geldt. Belastingheffing is eerst uitgesloten indien ter zake een vrijstelling is opgenomen. Voor bij de wet verboden leveringen van goederen geldt evenwel geen vrijstelling, zodat voor het achterwege laten van de heffing van de BTW iedere rechtsgrond ontbreekt. Zoals blijkt uit de vijfde overweging van de Tweede richtlijn, is het voorts zeer wenselijk de gevallen van vrijstelling strikt te beperken.

Voorts merkt de *Nederlandse regering* — evenals die van de twee andere Lid-Staten — op, dat door geen omzetbelasting te heffen ter zake van bij de wet verboden leveringen, de ongewenste situatie zich voordoet, dat de consumptie in het illegale circuit wordt bevoordeeld ten opzichte van die in het legale circuit. Indien een consument over verdovende middelen beschikt en ze tot zich neemt, vindt verbruik plaats tegen de door die consument betaalde prijs. Dit verbruik, ongeacht de — legale of illegale — achtergrond ervan, dient te worden belast.

Er is bij voorbeeld steeds belasting geheven over prestaties welke in strijd met de openbare orde en/of de goede zeden werden verricht, en ook zijn steeds de illegaal verkregen opbrengsten uit leveringen van drugs belast. Een afwijkende regeling voor de BTW ten aanzien van dergelijke leveringen zou betekenen dat de uitvoering van de onderscheiden belastingen van de ene Lid-Staat tot de andere uiteen gaat lopen, hetgeen onder meer tot gevolg zou hebben dat het op de bestrijding van drugs gerichte beleid om zoveel mogelijk gelden aan dit circuit te onttrekken, in belangrijke mate wordt gefrustreerd.

Waar de heffing van invoerrechten in zijn functie wezenlijk verschilt van een binnenlandse heffing, behoeft de eerder genoemde rechtspraak van het Hof inzake invoerrechten op verdovende middelen niet zonder meer richtsnoer te zijn bij de beantwoording van de vraag van de nationale rechter. Het verschil tussen de heffing bij invoer en de binnenlandse heffing rechtvaardigt een eigen benadering.

Aangezien in beginsel alle bij de wet verboden leveringen van goederen onder de BTW vallen, dient geen betekenis te worden gehecht aan de door de nationale rechter gemaakte onderverdeling in leveringen van henneproducten en leveringen van andere verdovende middelen. Het feit dat in Nederland met het oog op de doeltreffendheid van de strafvervolgning een zekere prioriteit wordt gehanteerd bij de vervolging van de diverse delicten, neemt niet weg dat die leveringen illegaal zijn.

Het wel toekennen van invloed op fiscaal gebied aan het vervolgingsbeleid van de justitiële autoriteiten zou overigens uiterst ingewikkeld zijn, aangezien de belastingambtenaren onvoldoende zijn toegerust om zich

uit te spreken over de mate van onwettigheid dan wel amoraliteit van de betrokken handelingen.

Mocht het Hof de eerste prejudiciële vraag niettemin bevestigend beantwoorden, dan zullen de laatste twee vragen van de verwijzende rechter gezien het vorenstaande ontkenkend moeten worden beantwoord.

3. Volgens de *Commissie* laat het arrest Einberger II de vraag open, of het ontstaan van een belastingschuld slechts bij illegale invoer van verdovende middelen uitgesloten is dan wel — om een verschil in fiscale behandeling tussen de rechtstreekse aankoop in het buitenland en aankoop in het binnenland te voorkomen — eveneens bij illegale levering van verdovende middelen in het binnenland. De motivering van dat arrest zou evenwel eveneens tot de conclusie moeten leiden, dat ongeoorloofde levering van verdovende middelen in het binnenland buiten de werkingssfeer van de BTW blijft. Het Hof merkt immers op, dat geen sprake kan zijn van belastbare invoer bij verdovende middelen waarin de handel volstrekt verboden is (r. o. 15, 16 en 19). De *Commissie* vermag niet in te zien, op grond van welke argumenten de levering van deze zelfde verdovende middelen in het binnenland zelf belastbaar zou zijn.

Vervolgens behandelt de *Commissie* de vraag, welke consequenties moeten worden getrokken uit het arrest Einberger II op andere gebieden dan de invoer en de verhandeling van verdovende middelen die „streng bewaakt” worden. Te dezen moet men zich hoeden voor elke gewaagde gevolgtrekking volgens welke bij enige wet verboden transacties buiten de werkingssfeer van de BTW zouden worden gebracht.

In voornoemd arrest stelde het Hof slechts vast, dat handelsverkeer in verboden goederen uit fiscaal oogpunt niet bestaat, in die zin dat er een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod in de Gemeenschap bestaat, met andere woorden, wanneer het gaat om handelsverkeer dat normaliter via het strafrecht moet worden aangepakt.

In zijn conclusies in die zaak heeft ook de advocaat-generaal zich voorstander betoond van bijvoorbeeld belasting op prostitutie en tegenstander van heffing van BTW over de klandestiene handel in verdovende middelen. Dit onderscheid is waarschijnlijk gebaseerd op de vaststelling dat prostitutie, in tegenstelling tot de handel in verdovende middelen, op zichzelf niet verboden is, doch slechts in bepaalde uitingsvormen. Een soortgelijk onderscheid tussen economisch ongeoorloofde transacties en gereglementeerde economische transacties moet bij voorbeeld worden gemaakt ten aanzien van de koop en verkoop van wapens, de handel in deviezen of edele metalen en de verkoop en consumptie van alcohol. In dergelijke gevallen, waarin sprake is van gereglementeerde activiteiten die niet op zichzelf onwettig zijn, doch waarvan de uitoefening aan wettelijke beperkingen is gebonden, kan de (onrechtmatige) omstandigheid dat deze voorschriften niet worden nageleefd, deze activiteiten niet hun belastbaar karakter doen verliezen in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

Wat de voor de nationale rechter aanhangige concrete zaak betreft, wijst niets erop, dat de huisdealer bij de verkoop van hasjes in strijd heeft gehandeld met de voorwaarden waaronder hij het betrokken produkt legaal mocht verkopen. De betrokken verkoop geschiedde dus door een belastingplichtige die, ook al verkoopt hij een verboden produkt, toch transacties verricht die

door de bevoegde autoriteiten als legaal worden beschouwd, aangezien deze laatste geen strafvervolging instellen. Het gaat hier in feite om een gereglementeerde economische transactie en het is niet gerechtvaardigd dat een dergelijke transactie aan de heffing van BTW wordt onttrokken. Anders zou de illegale, maar gedoogde transactie een belastingvoordeel kunnen meebrengen, wat uiteraard in strijd is met „s Hof's rechtspraak op het stuk van de illegale handel in verdovende middelen.

De nationale rechter dient op grond van de feitelijke omstandigheden te beoordelen in hoeverre transacties met betrekking tot de handel in verdovende middelen niet aan strafvervolging zijn blootgesteld.

Concluderend geeft de Commissie in overweging, de door het Gerechtshof te Amsterdam gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 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 1977, L 145, blz. 1), moet aldus worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij illegale levering 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 of wetenschappelijke doeleinden.

De levering van verdovende middelen, zoals hasjiesj, die verboden zijn maar waarvan de verkoop onder bepaalde voorwaarden door de bevoegde autoriteiten wordt gedoogd, is niet onttrokken aan de heffing van belasting over de toegevoegde waarde wanneer ten aanzien van dergelijke transacties geen enkele strafvervolging pleegt plaats te hebben.”

III — Antwoorden op de vragen van het Hof

1. Op de vraag of de omstandigheid, dat de opeenvolgende transacties in het binnenland impliceren dat de handelaars in elke fase van het handelscircuit een meerwaarde aan het betrokken goed toevoegen, een aanknopingspunt biedt voor een onderscheid tussen de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer, heeft de *Franse regering* geantwoord — onder verwijzing naar het arrest *Einberger II* —, dat na illegale invoer ontdekte en vernietigde verdovende middelen niet onder de BTW vallen, omdat er geen transactie heeft plaatsgehad en een belastinggrondslag dus ontbreekt. Mochten de betrokken goederen aan de waakzaamheid van de autoriteiten ontsnappen, dan gaat het niet aan het bestaan van een belastingschuld te laten afhangen van het succes van douaneonderzoeken en controles.

In het geval van ongeoorloofde handel in verdovende middelen op het grondgebied van een Lid-Staat ligt de situatie geheel anders, aangezien de onwettige uitoefening in het binnenland van verkoopactiviteiten met verdovende middelen door middel van een verkoopnet immers meebrengt, dat de handelaars in elke fase van het handelscircuit een meerwaarde aan het betrokken goed toevoegen. De verwezenlijking van deze meerwaarde bij elke transactie is kenmerkend voor de uitoefening van een economische activiteit die krachtens de artikelen 2, lid 1, en 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn binnen het toepassingsgebied van de BTW dient te vallen.

De *Nederlandse regering* heeft gesteld, dat de heffing van omzetbelasting bij invoer niet de functie heeft van het belasten van enige toegevoegde waarde, maar is bedoeld om ten aanzien van buitenlandse produkten een belastingdruk op hetzelfde niveau tot stand

te brengen als op gelijksoortige binnenlandse produkten. In die zin is de heffing bij invoer in haar functie eerder gericht op correctie van een lagere of geheel ontbrekende heffing over een in de Lid-Staat of ander land van uitvoer toegevoegde waarde.

In het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde wordt de te belasten toegevoegde waarde gevonden in de prijs van goederen en diensten, dat wil zeggen dat de aan die goederen en diensten door de leverancier of dienstverrichter toegevoegde waarde wordt belast. Ten aanzien van de handel in drugs staat vast, dat bedoelde meerwaarde wordt gerealiseerd. Derhalve bestaat er in het licht van het BTW-stelsel alle reden om die toegevoegde waarde te belasten, los van de vraag of deze binnenlandse levering in de niet-fiscale wetgeving al dan niet is toegestaan.

Bij invoer wordt niet geheven met de bedoeling om toegevoegde waarde te belasten, doch om de externe neutraliteit van de omzetbelasting te handhaven. Het toezicht aan de grens zal zich met name richten op het beletten van de invoer als zodanig, als gevolg waarvan het belastbaar feit zich niet zal voordoen. In het binnenland zal het streven van de met de handhaving van de niet-fiscale wetgeving belaste autoriteiten er uiteraard ook op zijn gericht overtredingen van die wetgeving te voorkomen c. q. te bestraffen, maar zulks doet niet af aan de omstandigheid dat bij opgespoorde overtredingen sprake is van in het binnenland toegevoegde waarde, waarover heffing van belasting — naast toepassing van de bij niet-fiscale wetgeving aangegeven bestraffing — niet achterwege mag blijven.

De Duitse regering merkt op dat voor de heffing van BTW krachtens het gemeen-

schappelijke BTW-stelsel niet van belang is of daadwerkelijk een meerwaarde ontstaat. Maatstaf van heffing is de daadwerkelijke tegenprestatie van de koper of de ontvanger van de dienst (artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn). Daarbij is niet van belang of de belastingplichtige in vergelijking met zijn aankoop- of vervaardigingskosten een meerwaarde realiseert of niet.

Volgens de beginselen van de Eerste BTW-richtlijn is de gemeenschappelijke BTW „een algemene verbruiksbelasting... welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten” (artikel 2, eerste alinea). De doelstelling van een algemene — dit wil zeggen globale — belasting van het eindverbruik in het binnenland wordt in de eerste plaats bereikt door het belasten van de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Aangezien door de aftrek van voorbelasting de belasting van de eerdere fasen economisch gezien wordt opgeheven, sorteert de belasting fiscaal eerst effect bij verkoop aan de eindverbruiker, die de voorbelasting niet mag aftrekken. Precies hetzelfde doel van een globale belasting van het eindverbruik in het binnenland wordt ook nagestreefd door de belasting op de invoer van goederen. Het beginsel van gelijke mededinging tussen binnenlandse en ingevoerde produkten vereist een dergelijke belasting. Ook bij invoer sorteert de belasting eerst effect, wanneer een goed door een eindverbruiker wordt ingevoerd.

De logica van het gemeenschappelijke systeem verbiedt uit de invoerbelasting conclusies te trekken met betrekking tot de belasting op de binnenlandse omzet. Integendeel, wegens haar aanvullende functie dient de invoerbelasting materieelrechtelijk de belas-

ting op de binnenlandse omzet te volgen. Het vereiste, dat de invoerbelasting materieelrechtelijk in overeenstemming moet zijn met de belasting van de binnenlandse omzet, valt ook duidelijk af te leiden uit een aantal afzonderlijke bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn (bij voorbeeld uit artikel 11 B, lid 1, sub a, en artikel 12, lid 5). Alleen om redenen van technische vereenvoudiging kunnen de Lid-Statens bij de heffing van de BTW bij invoer in bepaalde gevallen bij de douanebepalingen aansluiten, bij voorbeeld met betrekking tot het ogenblik waarop het belastbaar feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt (artikel 10, lid 2, tweede en derde alinea), en met betrekking tot de maatstaf van heffing (artikel 11 B, lid 2). De beginselen van het BTW-stelsel vereisen een dergelijke aansluiting niet.

Om vorengenoemde redenen biedt een eventuele toegevoegde waarde die in het nationale handelscircuit kan ontstaan, geen aanknopingspunt voor een onderscheid tussen de binnenlandse BTW en de BTW bij invoer.

Volgens de *Commissie* bestaat er uit het oogpunt van BTW-techniek ongetwijfeld een verschil tussen levering in het binnenland en invoer. In artikel 5 van de Zesde richtlijn wordt de „levering van een goed” immers gedefinieerd als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, terwijl in artikel 7 van die richtlijn als „invoer” wordt beschouwd het binnenkomen van dit goed in het binnenland, waarbij

niet noodzakelijkerwijze eigendomsovergang moet plaatsvinden.

In de context van de BTW-beginselen zijn levering en invoer slechts twee typen van belastbare handelingen, waarbij invoer de „eerste levering in het binnenland” is. Hiervoor gelden de normale voorschriften van de Zesde richtlijn inzake boekhouding en aftrek. In beide gevallen kunnen deze belastbare handelingen zowel deel uitmaken van een opeenvolging van transacties als eenmalig zijn.

Er bestaat derhalve geen reden om onderscheid te maken tussen BTW in het binnenland en BTW bij invoer, voor zover dit onderscheid gebaseerd zou zijn op de omstandigheid dat de invoer een eenmalige handeling is, terwijl in het binnenland achtereenvolgende transacties zouden plaatsvinden.

2. Op de vraag betreffende het voorstel voor een verordening van de Raad inzake de *douaneschuld* (PB 1984, C 261, blz. 4) heeft de *Commissie* geantwoord, dat zij in dat voorstel de bepaling had opgenomen dat een dergelijke schuld ontstaat ook als hij betrekking heeft op goederen die onderworpen zijn aan een invoerverbod of invoerbeperking, ongeacht de aard daarvan, en wel om de volgende redenen.

De arresten van het Hof van Justitie betreffende de toepassing van de rechten van het GDT en van de omzetbelasting bij invoer op in de Gemeenschap buiten het streng bewaakte handelsverkeer om ingevoerde verdoevende middelen, hebben bij de douaneinstanties van de Gemeenschap en van de

Lid-Staten een groot aantal vragen opgeroepen. Op basis van 's Hofs arresten konden deze vragen niet duidelijk worden beantwoord, waardoor ten slotte een grote mate van rechtsonzekerheid is ontstaan.

De belangrijkste door deze arresten opgeworpen vraag was, in welke mate het mogelijk zou zijn de door het Hof daarin aangegeven beginselen voor de toepassing van de invoerrechten ook toe te passen bij andere gevallen van ongeoorloofde invoer. Sommigen waren van oordeel, dat de rechten van het GDT niet van toepassing waren in alle gevallen waarin de Lid-Staten met artikel 36 EEG-Verdrag verenigbare invoerverboden hadden uitgevaardigd; anderen wilden het toepassingsgebied van de „drugs-jurisprudentie” beperken tot andere absolute invoerverboden die in alle Lid-Staten bestaan; weer anderen meenden dat het geval van drugs op zichzelf stond. Bovendien werden de arresten in twee Lid-Staten sterk aangevochten. Om aan deze toestand een einde te maken, wilde de Commissie de douanerechten wederom instellen voor elke invoer, ook als deze, om welke reden dan ook, verboden is.

De aanvaarding van de ontwerp-verordening is in de Raad evenwel afgestuit op het verzet van enkele Lid-Staten, die aanvoerden dat de arresten van het Hof waren gebaseerd op een uitlegging van de verdragsbepalingen zelf, inzonderheid van de artikelen 2, 3, 18 en 29, waarnaar het Hof had verwezen. Om ten slotte uit de juridische impasse te komen, heeft de Raad een moeizaam compromis bereikt waarbij verdovende middelen anders worden behandeld, en waarbij de Lid-Staten welke strafwetgeving gebaseerd is op het bestaan van een douaneschuld, de fictie van het ontstaan van een dergelijke schuld mogen handhaven (zie artikel 2, lid 2, van de nieuwe verordening

van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld, PB 1987, L 201, blz. 15). Waarschijnlijk zal deze ingewikkelde bepaling nieuwe, moeilijke interpretatievragen doen rijzen.

De Commissie verzoekt het Hof derhalve te preciseren, of de eerdere arresten gebaseerd zijn op een uitlegging van de verdragsbepalingen, waardoor de gemeenschapswetgever verhinderd wordt te bepalen dat de invoerrechten worden toegepast op als smokkelgoed ingevoerde verdovende middelen, dan wel of hier veeleer sprake is van een uitlegging van het afgeleide recht aan de hand van de doelstellingen die in enkele verdragsbepalingen zijn vastgesteld, zoals de Commissie veronderstelt. De Commissie zou het Hof eveneens erkentelijk zijn, indien het zou kunnen aangeven of het het geval van verdovende middelen als een volkomen uitzonderlijk geval beschouwt.

3. Het Hof heeft de Commissie ten slotte verzocht haar stelling uit te werken, dat de nationale rechter in elk afzonderlijk geval moet onderscheiden tussen illegale niet-belastbare economische transacties en illegale belastbare economische transacties, dit gezien de argumentatie van drie Lid-Staten die opmerkingen hebben gemaakt, dat het voornaamste doel van de Zesde richtlijn (invoering van een uniforme grondslag voor de vaststelling van de BTW en harmonisatie van de belastinggrondslag voor de BTW) ernstig in het gedrang zou komen indien de inning van BTW afhankelijk zou zijn van wettelijke verboden die in de Lid-Staten een verschillende inhoud hebben.

Te dezen betoogt de Commissie, dat de door de Zesde richtlijn beoogde harmonisatie — de invoering van een uniforme grondslag voor de heffing van de BTW — nog onvolkomen is, zodat men stuit op interpretatiemoeilijkheden, vooral wanneer

vragen aan de orde zijn die een uitvloeisel zijn van de rechtsorde in de meest algemene zin des woords. Hieruit volgt dat men zich voor de afwikkeling van gevallen die onder deze rechtsorde ressorteren, in dit geval het strafrecht, moet baseren op de nationale wetgevingen wanneer moet worden beslist of de verkoop van een produkt verboden is, onder bepaalde voorwaarden toegestaan, of vrij. Daarom heeft de Commissie gesteld dat uit de nationale rechtsorde het antwoord moet komen op de vraag, of deze of gene transactie illegaal is. De Commissie heeft steeds de stelling verdedigd, dat in verband met de BTW een handeling uit economisch gezichtspunt moet worden beschouwd, dat wil zeggen als zodanig moet worden gezien en niet tegen de achtergrond van het rechts-

systeem waaraan zij is onderworpen. Bovendien moet het dan nog om legale handelingen gaan.

In deze context verliezen de argumenten van de drie Lid-Staten hun kracht, omdat enerzijds een transactie met verdovende middelen een randverschijnsel is in het kader van de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, die de Zesde richtlijn tot stand beoogt te brengen, en anderzijds omdat hetzelfde resultaat had kunnen worden bereikt door te bepalen dat elke transactie van dit type wordt vrijgesteld dan wel juist wordt belast.

K. Bahlmann
rechter-rapporteur

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
G. F. MANCINI
van 21 april 1988

(zie zaak 269/86, blz. 3639)