FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 11 mars 1999 *

1. Hoge Raad der Nederlanden [1] har ställt en fråga angående huruvida mervärdesskatt skall betalas på hyra av ett bord i en coffeeshop i Nederländerna som uthyrs för försäljning av cannabis. Bakom denna fråga finns det moraliska dilemmat huruvida beskattning av en verksamhet innebär att den är accepterad. De flesta rättssystem har sedan länge löst denna fråga genom att inte låta de moraliska skrupler styra som följer av den paradox som det innebär att brottslig verksamhet befrias från beskattning och således erhåller förmånlig behandling. I allmänhet intar gemenskapsrätten samma ståndpunkt. Det har emellertid gjorts ett undantag för leverans av narkotika. Hoge Raads fråga ställs mot bakgrund av den nederländska politiken att tolerera leveranser av mycket begränsade mängder cannabis i coffeeshops. Jag skall till att börja med i stora drag gå igenom tillämpliga rättsliga bestämmelser i Nederländerna samt innehållet i begäran om förhandsavgörande. Därefter skall jag analysera de styrande principerna i domstolens rättspraxis på området. Slutligen skall jag undersöka om hyra av ett bord kan anses som en transaktion som i sig är oskyldig och skild från den olagliga narkotikaförsäljning som den är avsedd att underlätta, eller om den på grund av transaktionens klart brottsliga ändamål, trots den politik som officiellt har godkänts av den nederländska regeringen, inte skall skiljas från narkotikaförsäljning och därför omfattas av domstolens resonemang i domen i målet Happy Family. [2]

I — Tillämpliga bestämmelser och faktiska omständigheter

2. Svaranden är ett handelsbolag som driver en coffeeshop i Amsterdam under namnet Coffeeshop "Siberië" vof. [3] Nederländerna har i sitt yttrande anfört att nederländska coffeeshops är inrättningar som inte serverar alkohol och där lätt narkotika säljs och konsumeras. De serverar vanligen även kaffe, te och alkoholfria drycker samt tillhandahåller spelmaskiner åt sina gäster. [4] Från år 1990 till år 1993 såldes narkotika framställd av indisk hampa vid ett bord i svarandens coffeeshop av en fast leverantör, en så kallad *huisdealer*. Svaranden tillhandahöll bordet uttryckligen för detta ändamål och den hyra för bordet som den faste leverantören betalade bokfördes som *tafelhuur* (bordshyra). Gäster som vid baren förhörde sig om köp av narkotika hänvisades till det aktuella bordet av en "bartender" som var anställd av svaranden. Svaranden betalade ingen

* Originalspråk: engelska.

1 — Nederländernas högsta domstol, nedan kallad Hoge Raad.

2 — Dom av den 5 juli 1988 i mål 289/86 (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9).

3 — Coffeeshops har även följande benämningar på nederländska: reggaebar, koffiehuis, theehuis, shoarma-huis och sappenbar.

4 — Se härvid den nyligen meddelade domen från Hoge Raad av den 28 januari 1998 i målet *Nederlandse Belastingrechtspraak* 1998/116 (nr 33 0777).

mervärdesskatt på intäkterna från bordshyran trots att den betalade mervärdesskatt på övriga tjänster och gjorde avdrag för mervärdesskatt som betalats på inköp. Den nederländska skattemyndigheten (Staatssecretaris van Financiën, nedan kallad käranden) framställde ett krav mot svaranden att betala ytterligare mervärdesskatt till ett belopp om 22 733 HFL avseende bordshyran.

3. Svaranden bestred med framgång kravet vid Gerechtshof te Amsterdam (den regionala överinstansen), vilken ansåg att svaranden var inblandad i olaglig handel med lätt narkotika, vilket innebar att den aktuella tjänsten som tillhandahölls till den faste leverantören hamnade helt utanför bestämmelserna i Wet op de Omzetsbelasting 1968 (1968 års lag om mervärdesskatt). Denna domstol ansåg att domen i målet Happy Family var tillämplig trots den omständigheten att åtal systematiskt inte längre väcks i Nederländerna för handel med sådan narkotika, och bedömde därför att någon skyldighet att betala mervärdesskatt inte uppkom för tillhandahållandet av den aktuella tjänsten. Käranden överklagade domen till Hoge Raad, vilken har ställt den aktuella frågan.

4. Hoge Raad påpekar till att börja med att försäljning av narkotika framställd av cannabis är förbjuden i Nederländerna enligt den nederländska narkotikalagstiftningen (Opiumwet av den 12 maj 1928). [5] Cannabis är en av de hampabaserade substanser som nämns i lista II i bilagan till narkotikalagstiftningen, och vars uppsåtliga innehav, försäljning eller tillhandahållande utgör ett brott enligt artikel 3.1 B. Detta brott är straffbelagt enligt artikel 11. Dessutom påpekar Hoge Raad att enligt artikel 48 i Wetboek van Strafrecht (straffrättslag) kan en person som uppsåtligen tillhandahåller tillfälle, medel eller information för detta brott åtalas för medverkan till brott.

5. Inte desto mindre verkar det som om några åtal inte inleds avseende småskalig försäljning till användare av cannabisbaserad narkotika, i enlighet med de riktlinjer som utfärdats av den nederländska allmänna åklagarmyndigheten angående den politik som skall gälla för utredning och åtal av brott enligt narkotikalagstiftningen, vilken varit i kraft sedan år 1976 [6] och som senast konsoliderades 1996, [7] förutsatt att

5 — *Staatsblad* 167, i dess senaste lydelse enligt lag av den 21 december 1994, *Staatsblad* 1995, 32.

6 — Riktlinjer av den 28 oktober 1976. Murphy och O'Shea, "Dutch drugs policy, Ectasy and the 1997 Utrecht CVO Report", (1998) 8 *Irish Criminal Law Journal*, 141, s. 142, spårar ursprunget till nutida nederländsk politik till de rekommendationer som utfärdades av Werkgroep Verdovende Middelen 1972 (arbetsgrupp om narkotika), allmänt känd under namnet Commissie-Baan (Baankommittén). Se Baan, *Achtergronden en Risico's van Druggebruik*, Haag, 1972.

7 — Se *Staatscourant*, 187, s. 12.

vissa kriterier, de så kallade AHOJ-G-kriterierna, är uppfyllda. [8]

6. Artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet stadgar att mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium". [9] I domen i målet Happy Family tolkade domstolen denna bestämmelse så att "ingen skatteskuld vad beträffar omsättningsskatt uppstår vid olaglig leverans av narkotika mot vederlag inom en medlemsstats territorium", med undantag för den strängt kontrollerade handeln för medicinska eller vetenskapliga ändamål. [10]

7. Hoge Raad anmärker att det olagliga i att tillhandahålla ett tillfälle att handla med lätt narkotika inte förändrar det faktum att det rör sig om tillhandahållande av en tjänst. Hoge Raad är emellertid osäker på huruvida domen i målet Happy Family, enligt vilken ingen mervärdesskatteplikt uppstår vid olaglig *leverans* av narkotika, även skall tolkas så att den omfattar *tillhandahållande av ett tillfälle* att sälja cannabis, eftersom en sådan tolkning ytterligare skulle begränsa sjätte direktivets tillämpningsområde och inte heller skulle ta hänsyn till den utveckling som Hoge Raad anser har skett i medlemsstaterna beträffande samhällets inställning till den ekonomiska och olagliga karaktären av det handlande som är förknippat med leverans av lätta droger. Frågan lyder på följande vis:

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

II — Yttranden

8. Skriftliga yttranden har ingivits av svaranden, Nederländerna och kommissionen. [11]

8 — Dessa är följande: (affichering) reklam får ej göras för narkotika, (harddrugs) ingen tung narkotika får säljas, (overlast) coffeeshopen får inte vara störande, (jeugdigen) ingen narkotika får säljas till minderåriga (under 18 år) och dessa får inte heller vistas i lokalen, (grote) högst fem gram per person får säljas vid en och samma transaktion. Vidare får en coffeeshop ha ett lager (*handelsvorraad*) på högst 500 gram. De lokala eller regionala myndigheterna kan neka tillstånd till att öppna en coffeeshop eller besluta att en sådan inrättning skall stängas även om dessa kriterier är uppfyllda.

9 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 49), nedan kallat sjätte direktivet.

10 — Ovan fotnot 2, punkt 23.

11 — Någon muntlig förhandling hade inte begärts och domstolen beslutade i enlighet med artikel 104.4 i rättegångsreglerna att avstå därifrån.

9. I sitt yttrande har svaranden särskilt betonat det olagliga i sitt agerande. Det går inte att skilja uthyrning av ett bord till den fasta leverantören i syfte att underlätta försäljningen av olaglig narkotika från den faktiska försäljningen och därför skall uthyrningen undantas från mervärdesskatt. Svaranden har bestritt att det skulle ha skett någon nämnvärd utveckling av lagstiftning och praxis beträffande lätt narkotika vare sig i Nederländerna eller i andra medlemsstater. Lokala myndigheter i Nederländerna är inte bundna av AHOJ-G-kriterierna och kan väcka åtal beträffande handel med narkotika i coffeeshops, vilket de enligt svaranden ofta även gör.

10. Nederländerna har hävdat att detta mål skiljer sig från målet Happy Family. För det första har staten gjort gällande att om AHOJ-G-kriterierna följs kommer inga åtal att väckas mot innehavaren av en coffeeshop, så länge lokalt motstånd inte förekommer. För det andra gör staten gällande att svarandens verksamhet skiljer sig från den verksamhet som var uppe till bedömning i målet Happy Family. Driften av en coffeeshop är inte olaglig i sig, eftersom dess potentiella rättsstridighet endast följer av sambandet med den fasta leverantörens verksamhet.

11. Kommissionen anser att AHOJ-G-kriterierna är förenliga med Nederländernas internationella förpliktelser enligt 1961 års konvention ersättande äldre konventioner rörande narkotika. [12] Den har vidare påpekat att Nederländerna har utformat sin politik i syfte att skydda ungdomar från att komma i kontakt med tung narkotika. Offentliggörandet i *Nederlandse Staatscourant* (Nederländernas officiella tidning) av den senaste AHOJ-G-politiken ger den ett officiellt erkännande. I verkligheten tillåter de flesta kommuner och regioner i Nederländerna en eller flera coffeeshops. Kommissionen påpekar att en coffeeshops genomsnittliga omsättning uppgår till cirka 200 000 HFL, vilket motsvarar ungefär hälften av vad lagliga inrättningar som tillhandahåller vanliga bartjänster i Nederländerna omsätter, och med vilka de konkurrerar. Domstolens rättspraxis enligt målet Happy Family rör leverans mot vederlag av narkotika som det är strängt förbjudet att införa eller sälja och vilken därför inte får föras in i de vanliga handelskanalerna inom gemenskapen. Då denna rättspraxis utgör ett undantag från principen om skatteneutralitet skall den inte utvidgas till att omfatta coffeeshops, vilkas tjänster i vart fall delvis är fullt lagliga. Slutligen har kommissionen gjort gällande att det sedan domen i målet Happy Family har skett en betydande utveckling av den allmänna inställningen i Nederländerna till småskalig leverans av lätt narkotika. Den har gjort gällande att sådana leveranser i praktiken har blivit lagliga.

12 — *FN:s fördragssamling*, 520, nr 7515 (SÖ 1964:59, nedan kallad narkotikakonventionen).

III — Bedömning

12. Både Nederländerna och kommissionen betonar att mervärdesskatt i enlighet med principen om skatteneutralitet i allmänhet skall betalas utan åtskillnad både för lagliga och olagliga transaktioner. Domstolen uttalade således i domen i målet Lange följande med hänvisning till domen i målet Happy Family: [13]

"Sjätte direktivet, vars ändamål är att skapa en vidsträckt harmonisering på mervärdesskatteområdet, grundar sig på principen om skatteneutralitet. Denna princip hindrar att det görs en generell åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner, med undantag för situationer då, på grund av vissa produkters särdrag, all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig ekonomisk sektor är utesluten."

Till dags dato har endast två slags produkter ansetts ha sådana "särdrag" som beskrivits, nämligen narkotika och förfalskade pengar. [14] Denna lista kan inte vara uttömmande och kan i princip även omfatta tjänster. Inte desto mindre har generaladvokaten Jacobs påpekat att domstolens rättspraxis "utgör ett undantag från huvudregeln, nämligen att rättsenliga och rättsstridiga transaktioner skall vara föremål för samma bedömning i skattehänseende". [15] Det aktuella målet rör, såsom Hoge Raad har förklarat, ett uppsåtligt tillhandahållande av ett tillfälle att handla med narkotika. Det är således nödvändigt att helt kort gå igenom domstolens rättspraxis beträffande leverans av narkotika.

A — *Undantaget för narkotika*

13. Domstolens rättspraxis avseende narkotika tar sin början på det tidiga 1980-talet med ett antal domar i mål som rörde olaglig införsel av tung narkotika (heroin, kokain, morfin) till Tyskland [16] och frågan om den gemensamma tulltaxans tillämplighet. Domstolen ansåg inte att någon tullskuld uppstod. Det står klart från domen i målet Einberger I att utgångspunkten för domstolens resonemang var att sådan narkotika "kännetecknas av att dess skadlighet är allmänt känd och att import och distribution av den är förbjudet i alla medlemsstater...". [17] Domstolen påpekade att detta rättsliga ställningstagande stod i "överensstämmelse med 1961 års konvention ersättande äldre konventioner rörande narkotika som alla medlemsstater har tillträtt". [18] Slutsatsen att någon tullskuld inte uppstod

13 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92 (REG 1993, s. I-4677), punkt 16.

14 — Se generaladvokaten Légers förslag till avgörande inför dom av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead (REG 1998, s. I-3257), punkt 9.

15 — Dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 17 i förslaget till avgörande.

16 — Se dom av den 5 februari 1981 i mål 50/80, Horvath (REG 1981, s. 385), av den 26 oktober 1982 i mål 221/81, Wolf (REG 1982, s. 3681) och av den 26 oktober 1982 i mål 240/81, Einberger (REG 1982, s. 3699; svensk specialutgåva, volym 6, s. 549, nedan kallat målet Einberger I).

17 — Punkt 8.

18 — Ibidem, punkt 9. Domstolen hänvisade uttryckligen till ingressen till narkotikakonventionen, i vilken det talas om (tredje övervägandet) "den allvarliga fara" och det påföljande "sociala och ekonomiska risker för samhället" som sådan narkotika utgör.

följde av det faktum att narkotika stannar inom olagliga ekonomiska kretsar och "inte kan saluföras och integreras i gemenskapens ekonomi", [19] samt av det faktum att den gällande lydelsen av lagstiftningen om tullavgifter kopplade tullskulden till "importavgifternas ekonomiska karaktär och de villkor under vilka varor integreras i gemenskapens ekonomi". [20]

14. Två år senare i domen i målet Einberger II [21] tillämpade domstolen det resonemang som var aktuellt i målet Einberger I — med hänvisning till att det inte förelåg någon skillnad mellan skyldigheten att betala tull och skyldigheten att betala mervärdesskatt — på uttag av mervärdesskatt för import av morfin. Detta klargjorde bilden som skapats av domarna i målen Mol [22] och Happy Family [23] genom att samma resonemang tillämpades generellt på försäljning inom medlemsstaterna. Den erinrade om sina tidigare uttalanden att sådana varor "under inga omständigheter får ingå i gemenskapens ekonomiska och kommersiella kretslopp [och att sådan] olaglig införsel endast kan ge upphov till straffrättsliga åtgärder", vilka inte på något sätt omfattas "av bestämmelserna i sjätte direktivet". [24] Domstolen medgav att principen om skatteneutralitet "faktiskt hindrar en differentiering, när det gäller uttag av mervärdesskatt, mellan lagliga och olagliga transaktioner" [25] och fastslog följande: [26]

"Detta gäller emellertid inte i fråga om leverans av sådana produkter som narkotika, som utmärks av att de på grund av själva sin karaktär omfattas av ett totalförbud mot försäljning i alla medlemsstater, med undantag för strängt övervakad handel för medicinska och vetenskapliga ändamål. I en sådan speciell situation där all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten kan befrielse från mervärdesskatt inte påverka principen om skattemässig neutralitet."

15. De avgörande delarna av denna rättspraxis verkar enligt min mening vara följande: för det första, ett allmänt erkännande av narkotikas skadlighet vilket bekräftats av narkotikakonventionen, för det andra, det totala förbud som gäller i samtliga medlemsstater mot att låta narkotika komma med i det vanliga ekonomiska kretsloppet, och för det tredje, den omständigheten att narkotika endast kan ge upphov till straffrättsliga åtgärder. Det föregående följer emellertid av de faktiska omständigheterna eller av det rådande nationella rättsläget och utgör inte gemenskapsrättsliga principer. I förslaget inför

19 — Punkt 13.

20 — Punkt 14.

21 — Dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82 (REG 1984, s. 1177; svensk specialutgåva, volym 7, s. 541, nedan kallat målet Einberger II). I enlighet med artikel 2 andra punkten i sjätte direktivet är "införsel av varor" belagd med mervärdesskatt.

22 — Dom av den 5 juli 1988 i mål 269/86 (REG 1988, s. 3627) som rörde försäljningen av amfetamin.

23 — Ovan fotnot 2.

24 — Ibidem, punkt 17.

25 — Ibidem, punkt 20.

26 — Ibidem.

domen i målet Witzemann [27] påpekade generaladvokaten Jacobs att den verkliga bakgrunden till denna regel var oklar [28] och att kommissionen hade goda skäl att efterfråga den rättsliga grunden till denna rättspraxis. Han föreslog att det ifrågavarande målet, som rörde handel med förfalskade pengar, gav domstolen ett "lämpligt tillfälle att klargöra huruvida dess rättspraxis grundas på själva konventionen... eller på sekundära rättskällor ...". [29] Dessvärre verkar domstolen inte ha besvarat denna uppmaning även om den ansåg att dess rättspraxis *a fortiori* skulle tillämpas på förfalskade pengar. [30]

16. Enligt min mening är själva kärnan i denna rättspraxis att narkotikan inte har någon betydelse för den normala ekonomin eftersom det är totalförbjudet att handla med narkotika i samtliga medlemsstater och det kan leda till åtal. Följaktligen kan principen om skatteneutraliet inte tillämpas eftersom "all konkurrens mellan laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten...". [31]

17. Förutom i domen i målet Witzemann, i vilken domstolen bekräftade att varken tull eller mervärdesskatt kan tas ut för import av förfalskade pengar, har undantaget beträffande mervärdesskatt, som utvecklades i domarna i målen Einberger II, Mol och Happy Family, inte tillämpats därefter. I de senare domarna i målen Lange (olagligt avledande av export av potentiellt strategisk materiel till förbjudna länder), [32] Goodwin och Unstead (avsiktligt undandragande från betalning av mervärdesskatt avseende handel med varumärkesförfalskade parfymer), [33] och Fischer (anordnande av roulettespel utan tillstånd), [34] har domstolen, även om den upprepat principen att ingen mervärdesskatt kan tas ut för varor som "inte får saluföras eller integreras i det ekonomiska kretsloppet", i varje enskilt fall gjort åtskillnad mellan den grad av olaglighet som tillhandahållandet av de aktuella varorna och tjänsterna är förenad med och det "totala förbud" som har tillämpats i rättspraxisen rörande narkotika och i domen i målet Witzemann, och domstolen har därvid förklarat att mervärdesskatt kan tas ut. [35] Även om det således är tänkbart att domstolen i framtiden blir tillfrågad att avgöra till exempel om intäkterna från prostitution av minderåriga, pedofilpornografi eller handel med människor utgör verksamheter som omfattas av det erforderliga ovillkorliga förbud som är en förutsättning för att tillämpa undantaget, på samma sätt som den faste leverantörens verksamhet klart faller inom ramen för det resonemang som förts i domen i målet Happy Family, behöver domstolen i detta mål endast avgöra huruvida förhållandet

27 — Dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89 (REG 1990, s. I-4477; svensk specialutgåva, volym 10).

28 — Ibidem, punkt 20 i förslaget till avgörande.

29 — Punkt 15 i förslaget till avgörande.

30 — Domstolen fastslog (punkt 20) att dess övervägande "... i fråga om illegal införsel av narkotika [skulle] tillämpas även beträffande införsel av falska sedlar", eftersom det förelåg ett totalförbud mot tillverkning, innehav, införsel och saluföring av falska sedlar, både inhemska och utländska, i samtliga medlemsstater.

31 — Domen i målet Happy Family, punkt 20.

32 — Ovan fotnot 13.

33 — Ovan fotnot 14.

34 — Ovan fotnot 15.

35 — Se till exempel domen i det ovannämnda målet Lange, punkterna 12 och 13.

till en coffeeshop är tillräckligt närstående och sammanlänkat för att befrielsen från mervärdesskatt för försäljning av narkotika även skall tillämpas på medhjälp till försäljning.

B — *Rekommendation*

18. Mot bakgrund av denna rättspraxis verkar det finnas två möjliga sätt att angripa frågan om svarandens verksamhet skall belastas med mervärdesskatt. I första hand måste det bedömas huruvida det som skall prövas i det aktuella målet endast, såsom det har föreslagits av den nederländska regeringen, rör intäkter från bordsuthyrning, vilka otvetydigt skall beskattas, trots den omedelbara och direkta kopplingen till försäljning av olaglig narkotika. Det andra alternativet, som blir aktuellt om hyran av bordet inte kan skiljas från dess olagliga syfte, innebär att det blir nödvändigt att pröva huruvida försäljningen av cannabisbaserad narkotika enligt den nederländska regeringens officiella toleranspolitik omfattas av de principer som utvecklats i domstolens rättspraxis, särskilt i domen i målet Happy Family.

i) Sociala överväganden

19. Det är lämpligt att till att börja med undersöka Hoge Raads uppgift att det har skett en utveckling av samhällets inställning till försäljning av cannabisprodukter. Enligt min mening skulle det vara mycket olämpligt för domstolen att ta ställning till en sådan uppgift.

20. För det första framgår det klart av domen i målet Happy Family att en distinktion mellan så kallad tung och lätt narkotika saknar rättslig grund såväl i gemenskapsrätten som i internationell eller nationell rätt. [36] För det andra saknar domstolen möjlighet att göra en sådan bedömning av de faktiska omständigheterna (i brist på bevis från den nationella domstolen) och den saknar även den rättsliga behörigheten att göra en sådan bedömning. I den utsträckning som Europeiska unionen, till skillnad från gemenskapen, har tagit ställning i narkotikafrågor, verkar den inte ha erkänt en sådan distinktion, vilken även saknas i artikel K 1 i avdelning VI i Fördraget om Europeiska unionen i dess lydelse enligt Amsterdamfördraget. [37] Den bestämmelsen behandlar bland annat

36 — Vid besvarandet av den andra frågan som ställts av Hoge Raad i det målet vägrade domstolen, som följde generaladvokaten Mancinis förslag till avgörande, göra åtskillnad mellan tung och lätt narkotika; se punkterna 25 och 26 i domen samt punkt 5 i förslaget till avgörande (gemensamt förslag till avgörande i målen Mol och Happy Family, REG 1988, s. 3627, 3643). Skillnaden, som i själva verket endast beror på vilken kategori narkotika som avses, anses av en del personer till och med vara vilseledande eftersom den inte tar hänsyn till den viktiga roll som andra faktorer har som påverkar bruket av narkotika, såsom miljön där den äger rum; se Murphy och Q'Shea, anfört arbete, s. 144.

37 — Se gemensam åtgärd av den 17 december 1996 antagen av rådet på grundval av artikel K 3 i Fördraget om Europeiska unionen om tillnärmning av Europeiska unionens medlemsstaters lagstiftning och praktiska tillämpning för att bekämpa narkotikamissbruk samt förebygga och bekämpa olaglig narkotikahandel (EGT L 342, s. 6).

unionens åtgärder för att bekämpa brott, inklusive "olaglig narkotikahandel".

21. Hoge Raad kan även ha tänkt sig att domstolen skulle överväga att göra avsteg från sitt resonemang i domen i målet Happy Family mot bakgrund av den sociala utvecklingen i Nederländerna, även om denna utveckling inte förekommer i andra medlemsstater. Undantaget som befriar försäljning av narkotika från mervärdesskatt är dock alltför väl förankrat i domstolens rättspraxis för att kunna ändras, utom möjligen av gemenskapslagstiftaren.

ii) Skillnaden mellan bordsuthyrning och försäljning

22. Nederländernas påstående att tillhandahållande av ett bord i en coffeeshop till en leverantör av narkotika skall beskattas reser frågan huruvida direkt försäljning av olaglig narkotika bör skiljas från verksamheter som innebär medhjälp och uppmuntran till sådan försäljning. Denna fråga har ännu inte behandlats i domstolens rättspraxis. Den exakta rättsliga grunden som de nederländska skattemyndigheterna åberopade för att kräva mervärdesskatt av föreningen Happy Family för den försäljning av narkotika som sköttes av en fast leverantör vid ungdomscentret framgår inte klart av domen i målet Happy Family. Domstolen antog att förtjänsten från försäljningen tillföll föreningen (åtminstone delvis) och att försäljningen därför skett av föreningen. [38] I det nu aktuella fallet måste jag emellertid anta att föreningen ansågs vara försäljare av narkotikan enligt nederländsk rätt. Skillnaden mellan föreningens verksamhet och svarandens verksamhet i det aktuella målet består i att den senare inte säljer narkotikan utan i stället hyr ut ett bord till den fasta leverantören, en verksamhet som bortsett från det olagliga syftet med uthyrningen är fullt laglig. Är denna skillnad relevant vid tillämpningen av resonemanget i domen i målet Happy Family?

23. Det är självklart riktigt att upprepa att all befrielse från mervärdesskatt utgör ett undantag från principen om skatteneutralitet, vilken redan har behandlats. Detta faktum medför emellertid inte att man undgår den nödvändiga bedömningen av huruvida en särskild transaktion, som faller inom kategorin tillhandahållande av varor (och förmodligen även tjänster) och har sådana "särdrag", som beskrivs i domstolens rättspraxis, utan vidare kan befrias från mervärdesskatt. Enligt min mening skulle domstolen kunna avgöra det aktuella målet genom att helt enkelt fastslå att uthyrning av ett bord i sig rutinmässigt utgör ett tillhandahållande av en tjänst och

38 — Medan det i förhandlingsrapporten anges att föreningen Happy Family beskattades för "sin försäljning av lätta droger" (REG 1988, s. 3655, 3656, min kursivering), nämns ingenting i domen om detta, utan där talas det endast om "haschförsäljning på ungdomscentret" (punkt 2). Generaladvokaten Mancini uppgav dock (se REG 1988, s. 3627, 3639) uttryckligen att en del av intäkterna gick till föreningen.

som sådan är beskattningsbar, eftersom den utgör en del av intäkterna i en laglig näringsverksamhet som utövas i en normal ekonomisk miljö med normal konkurrens, där principen om skatteneutralitet gäller.

24. Enligt min mening är ett sådant svar emellertid ofullständigt och otillfredsställande om det inte tar upp olagligheten som denna verksamhet har gemensam med den faste leverantörens försäljning av narkotika. Till att börja med tycks detta tillvägagångssätt olyckligtvis vara beroende av antagandet att uthyrning av bord utgör en fristående marknad. Hoge Raad har uttalat att svarandens verksamhet är olaglig eftersom den tillhandahåller tillfälle, medel och information för brottslig narkotikahandel.

25. Om den faste leverantörens handel med narkotika helt faller utanför det normala ekonomiska kretsloppet på grund av sin karaktär är det svårt att se vad det finns för grund i gemenskapsrätten för att behandla en innehavare av en coffeeshop annorlunda. Skillnaden mellan gärningsman och medbrottsling i nationell rätt saknar relevans för frågan huruvida verksamhet som består i att hyra ut bord för narkotikaförsäljning är av en annan beskaffenhet än narkotikahandlarnas verksamhet. Bordet uthyrs endast i syfte att sälja narkotika och denna försäljning underlättas direkt av innehavaren av coffeeshopen som hänvisar gästerna dit.

26. Ytterligare två punkter illustrerar denna ståndpunkt. Om borden uthyrdes för försäljning av tung narkotika, som helt faller utanför AHOJ-G-kriterierna, skulle det vara enklare att anse att uthyrningen hade de "särdrag" som avses i domstolens rättspraxis. Om den huvudsakliga ekonomiska skillnaden mellan verklig narkotikaförsäljning och uthyrning av bord i detta syfte emellertid skulle vara skäl för att inte tillämpa rättspraxisen från domen i målet Happy Family, skulle detta tvinga domstolen att fastslå att bordshyra som erhålls från leverantörer av tung narkotika skall beläggas med mervärdesskatt. För det andra skulle en åtskillnad som grundas på skillnad mellan bordshyra och narkotikaförsäljning enkelt kunna kringgås. Innehavare av en coffeshop skulle till exempel kunna bli samförsäljare av narkotika eller anställa den faste leverantören, samtidigt som denne följer AHOJ-G-kriterierna. Vilken som helst av dessa situationer skulle utan tvekan medföra att domstolens rättspraxis från domen i målet Happy Family blev tillämplig på verksamheten och skulle förmodligen tvinga de nederländska domstolarna att begära ytterligare klargöranden av domstolen då de konfronteras med nya försäljningsmetoder.

27. Följaktligen anser jag att det är nödvändigt att behandla ämnet som att det åter väcker frågan om effekten av AHOJ-G-politiken på tillämpligheten av den rätts-

praxis som följer av domen i målet Happy Family.

iii) Den faktiska avkriminalisering som skett av coffeeshop-verksamheten

28. I domen i målet Happy Family fastslog domstolen att "totalförbudet mot saluföring av narkotika inte påverkas av den omständigheten att nationella myndigheter som ansvarar för förbudets tillämpning — på grund av att deras kapacitet i fråga om personal och resurser givetvis är begränsad och för att inrikta sina tillgängliga resurser på narkotikabekämpning — ger lägre prioritet åt vidtagandet av rättsliga åtgärder mot en viss typ av narkotikahandel eftersom de anser andra typer vara farligare", och att det var uppenbart att ett sådant beslut inte kan "innebära att olaglig handel med narkotika jämställs med den av myndigheterna strängt kontrollerade handeln inom det medicinska och vetenskapliga området".[39] Domstolen påpekade vidare att sådan handel, "även om den inom vissa gränser tolereras, fortfarande var olaglig och när som helst kan föranleda ett polisingripande när behöriga myndigheter anser detta vara lämpligt". Den tillade att harmoniseringssyftet bakom sjätte direktivet skulle äventyras om uttag av mervärdesskatt för en olaglig transaktion beror på den åtalspolitik som faktiskt tillämpas i en medlemsstat då den ifrågavarande transaktionen fortfarande är förbjuden.

29. Man bör komma ihåg att denna bedömning gjordes mot bakgrund av att det förelåg ett totalförbud mot handel med all narkotika, inklusive cannabis, vilket ledde domstolen till att frångå principen om skatteneutralitet på grund av att det inte finns någon konkurrens mellan lagliga och olagliga sektorer. Enligt min mening är det tveksamt om detsamma gäller den aktuella situationen i Nederländerna, där en officiell åtskillnad gjorts mellan tung och lätt narkotika.

30. Innan jag avgör denna aspekt av målet, skulle jag vilja peka på två oönskade effekter av den nuvarande situationen avseende undantagen som uppräknas i domstolens rättspraxis, vilka mycket väl åskådliggörs av det aktuella målet. De som är inblandade i narkotikahandel tillåts, och till och med uppmuntras, att tillvarata tillfället att inge yttranden till domstolen som framhäver deras egen brottsliga aktivitet. Svaranden har till exempel gjort gällande att han är skyldig inte bara till medhjälp utan även till själva huvudbrottet, innehav av narkotika. Brottslingar skall inte kunna åtnjuta förmåner på grund av sina brott. Det är en väl etablerad princip i de flesta rättssystem att parterna inte för egen vinning tillåts åberopa sitt eget brottsliga förfarande. Jag instämmer i de beklaganden som generaladvokaten Léger uttryckte inför domen i målet Goodwin och Unstead genom påpekandet att det

39 — Ibidem, punkt 29.

förelåg ett uppenbart motsatsförhållande till principen att "ingen kan åberopa egen brottslig gärning till sitt försvar" (*nemo auditur turpitudinem propriam allegans*), vilket sökanden visat i målet genom att "åberopa den från ekonomisk synvinkel osunda och till och med skadliga arten av sin verksamhet för att rättfärdiga att mervärdesbeskattning inte skall ske". [40] Detta gäller *a fortiori* i det aktuella målet, i vilket den aktuella verksamhetens osunda och skadliga natur medför ett åsidosättande av både nationell straffrätt och internationell rätt. Generellt anser jag det vara fullständigt oacceptabelt att brottslig verksamhet, och narkotikahandel i synnerhet, just på grund av sin brottsliga karaktär skall erhålla en särskilt förmånlig beskattning.

31. Frågan som skall besvaras i det aktuella målet är huruvida försäljning av narkotika i en coffeeshop i Nederländerna, under förhållanden som faller under AHOJ-G-politiken, uppfyller kraven på att ha "särdrag", vilket innebär att den på grund "av sin karaktär" står utanför det normala ekonomiska kretsloppet.

32. Enligt min mening verkar inte AHOJ-G-politiken, i synnerhet i dess nuvarande form, grundas endast på en möjlighet att välja huruvida man skall väcka åtal eller inte, beroende på hur effektivt polisens och övriga rättsliga myndigheters resurser utnyttjas.

33. De nuvarande nederländska officiella riktlinjerna för åtalspolitik har varit i kraft sedan den 1 oktober 1996 och har offentliggjorts i *Nederlandse Staatscourant*. De tycks, såsom kommissionen har anfört, i huvudsak uppdatera tidigare politik och befästa den utveckling som skett i praktiken. [41] Svaranden gör emellertid gällande att coffeeshop-innehavare fortfarande löper en betydande risk att åtalas. Denna åsikt stämmer inte överens med riktlinjerna eller det övergripande politiska dokument som offentliggjordes av den nederländska regeringen år 1995 och som kommissionen har ingivit. [42] Den nederländska regeringen bedriver en övergripande politik för användning av narkotika, vilken kombinerar omfattande polisinsatser mot olaglig handel med åtgärder för att skydda ungdomar, inklusive insatser för att motverka användning av cannabis. I dokumentet "Kontinuitet och förändring" erkänner regeringen formellt, med hänvisning till vetenskapliga uppgifter, en skillnad grundad på folkhälsohänsyn mellan lätt narkotika, såsom indisk hampa, och tung narkotika. Enligt regeringens mening kan hälsoriskerna kopplade till lätt narkotika anses vara acceptabla. [43] Beträffande cannabis

40 — Punkt 18 i förslaget till avgörande.

41 — Kommissionen nämner härvid särskilt de tidigare riktlinjerna av den 28 oktober 1976 och den 21 oktober 1994.

42 — Se *Het Nederlandse Drugbeleid: Continuïeit en Verandering* (Nederländsk narkotikapolitik: kontinuitet och förändring), Rijswijk, 1995 (nedan kallat dokumentet "Kontinuitet och förändring").

43 — Se dokumentet "Kontinuitet och förändring", s. 2 i den version som kommissionen ingivit till domstolen.

föreskrivs följande i dokumentet "Kontinuitet och förändring": [44]

"Nederländsk politik i fråga om användning av cannabis grundas på antagandet att människor lättare går från lätt till tung narkotika på grund av sociala faktorer än på grund av fysiologiska faktorer. Om unga vuxna människor önskar använda lätt narkotika — och erfarenheten visar att många gör det — anser Nederländerna att det är bättre att de gör det i en omgivning där de inte utsätts för den kriminella subkultur som omger tung narkotika. Genom att tolerera att det är relativt enkelt att få tillgång till lätt narkotika för eget bruk önskar man hålla användarmarknaderna för lätt och tung narkotika åtskilda och därmed skapa ett socialt hinder för övergången mellan lätt och tung narkotika."

34. De rättsliga myndigheternas toleranspolitik, vilken började i samband med cannabisförsäljning i ungdomscentra av leverantörer utan vinstintresse (såsom var fallet i målet Happy Family), har nu utsträckts till försäljning i coffeeshops "op commerciële basis" (på kommersiella grunder) till vuxna. [45] Kontroll och övervakning har i huvudsak ålagts de lokala myndigheterna. En coffeeshop får etableras i ett område efter godkännande av de tre berörda lokala myndigheterna bestående av borgmästaren, polischefen och den allmänne åklagaren. Självklart förblir försäljningen av cannabis tekniskt sett olaglig. [46] Dessutom får de lokala myndigheterna stänga coffeeshops, både i ett enskilt fall och generellt. Om samtliga AHOJ-G-kriterier är uppfyllda kommer åtal emellertid inte att väckas. Enligt min mening verkar denna politik om åtalsunderlåtelse gå betydligt längre än vad som är ändamålsenligt. Det verkar som om i de fall då den allmänna åklagarmyndigheten önskar frångå den etablerade politiken om åtalsunderlåtelse som gäller i ett område eller en kommun för försäljning som uppfyller AHOJ-G-kriterierna för att väcka åtal, kan myndigheten bli skyldig att motivera ett sådant beslut. [47]

35. Under dessa omständigheter håller jag med kommissionen om att försäljning i liten skala till användare av cannabis i coffeeshops, även om denna är olaglig, som medvetet genom en officiell politik har slussats över till en separat marknad, måste, såsom den nederländska regeringen har angivit i dokumentet "Kontinuitet och förändring", behandlas som en faktisk avkriminalisering och följaktligen som en

44 — Ibidem, s. 3.

45 — Dokumentet "Kontinuitet och förändring", s. 3.

46 — Även om den nederländska regeringen i dokumentet "Kontinuitet och förändring" hänvisar till avkriminaliseringen av försäljningen av indisk hampa i coffeeshops, är det uppenbart med hänsyn både till dess yttrande i det aktuella målet och till begäran om förhandsavgörande att sådan försäljning fortfarande är förbjuden enligt nederländsk strafflag.

47 — Kommissionen hänvisar härvid till ett avgörande av Hoge Raad av den 5 mars 1991, *Nederlandse Jurisprudentie* 1991, nr 694 (nr 88087), i vilket den i princip fastställde en lägre rätts bedömning, i ett mål där en innehavare av en coffeeshop åtalats, att det med hänsyn till intresset av ett riktigt straffrättsligt förfarande fortfarande krävts att ett åtal som väckts i strid med en allmänt vedertagen praxis att bevilja åtalsunderlåtelse skulle avvisas, om åtalet inte motiverades av den allmänna åklagarmyndigheten. Den överklagade domen fastställdes emellertid inte på grund av att någon sådan praxis inte hade styrkts.

kommersiell aktivitet som delvis men direkt konkurrerar med skattskyldiga som driver vanliga barer eller kaféer i Nederländerna. Härav följer enligt min mening att sådan försäljning till användare eller andra verksamheter som är direkt kopplade härtill, såsom verksamheten i det nu aktuella målet, skall behandlas som en vanlig kommersiell verksamhet i mervärdesskattehänseende och beskattas i enlighet därmed. Denna slutsats får enligt min mening inte några negativa följdverkningar för den nivå av harmonisering som hittills uppnåtts avseende uttag av mervärdesskatt inom gemenskapen. I de medlemsstater som inte tillämpar en liknande politik som Nederländerna (det vill säga i de flesta, om inte alla andra, medlemsstater) kan olaglig försäljning av cannabis till användare inte klassificeras som en kommersiell transaktion, och kan definitionsmässigt inte utföras under jämförbara omständigheter, det vill säga i konkurrens med de villkor som gäller för en inrättning som drivs av en normalt skattskyldig person. [48]

C — *Klassificering av coffeeshop-verksamhet i mervärdesskattehänseende*

36. Kommissionen har i sitt yttrande rest frågan om hur verksamhet såsom svarandens skall klassificeras i mervärdesskattehänseende och har därvid antagit att den i princip faller inom ramen för sjätte direktivets tillämpningsområde. Enligt dess mening borde den klassificeras som "utarrendering och uthyrning av fast egendom", eller som den del därav, som är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 13 B b, snarare än som en verksamhet som innebär att "tolerera visst handlande eller en viss situation", vilken är beskattningsbar i enlighet med artikel 6.1 andra strecksatsen. Eftersom Hoge Raad inte har ansett det nödvändigt att ställa någon fråga härvidlag föreslår jag inte att domstolen skall uttala sig om den av kommissionen föreslagna klassificeringen. Det räcker att säga att jag inte är benägen att, *prima facie*, anse uthyrning av ett bord i en coffeeshop som uthyrning av fast egendom i syfte att skapa ett uttryckligt undantag från mervärdesskatt, ett undantag som under alla omständigheter måste tolkas restriktivt. [49]

48 — Det finns ett annat skäl för denna mer dynamiska syn på konkurrensen mellan coffeeshops och vanliga barer och kaféer i Nederländerna. I domen av den 28 januari 1998 (ovan fotnot 4) beslöt Hoge Raad att coffeeshops får utnyttja avdragsrätten i sjätte direktivet för ingående mervärdesskatt som betalats för varor och tjänster som anskaffats i deras verksamhet, även om de inte är skyldiga, i enlighet med domen i målet Happy Family, att betala utgående mervärdesskatt för sina leveranser av lätt narkotika. I fall där full avdragsrätt medges, emedan skyldigheten att betala mervärdesskatt endast gäller vissa leveranser, verkar det ännu viktigare, för att undvika att coffeeshops faktiskt gynnas framför vanliga kaféer, att skyldigheten för coffeshops att betala mervärdesskatt omfattar hela omsättningen som uppkommer från driften i lokalerna.

49 — Domstolen har i fast rättspraxis bekräftat den viktiga funktion som principen att undantag från mervärdesskatt skall tolkas restriktivt har: se bland annat dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 19, dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13 och dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry (REG 1998, s. I-7053), punkt 17.

IV — Förslag till avgörande

37. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på den fråga som ställts av Hoge Raad der Nederlanden:

Artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund bör tolkas på så sätt att mervärdesskatt skall betalas för intäkterna från uthyrning av ett bord som används för försäljning av olaglig narkotika under de förutsättningar som har beskrivits i målet i den nationella domstolen.