CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. SAGGIO

van 23 maart 2000 *

1. Met de vraag die zij bij op 14 december 1998 ingekomen beschikking aan het Hof heeft voorgelegd, wenst de Tampereen käräjäoikeus (rechtbank van eerste aanleg te Tampere) te vernemen of over de invoer als smokkelgoed van hoeveelheden ethylalcohol uit derde landen op het Finse (en dus communautaire) grondgebied douanerechten, accijnzen en belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") zijn verschuldigd. Deze vraag is gesteld in het kader van een burgerlijk geding tussen de Finse douaneadministratie (tullihallitus) en een aantal personen tegen wie reeds strafrechtelijke veroordelingen wegens smokkel van ethylalcohol zijn uitgesproken.

Toepasselijke gemeenschapsregeling

2. Om te beginnen vat ik de gemeenschapsbepalingen samen die op deze materie van toepassing zijn, betreffende respectievelijk a) douanerechten, b) accijnzen en c) BTW.

3. Wat de douanerechten betreft, moet verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek [1] (hierna: „douanewetboek") worden vermeld. Krachtens de artikelen 202, lid 1, sub a, en 212 van het douanewetboek ontstaat de verplichting de rechten te betalen „indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht", ofschoon „[e]r (...) geen douaneschuld [ontstaat] bij het op onregelmatige wijze binnenbrengen in het douanegebied van de Gemeenschap van vals geld of verdovende middelen en psychotrope stoffen die geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng gecontroleerde economische circuit ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden". Overeenkomstig het gemeenschappelijk douanetarief [2] zijn deze bepalingen van toepassing op niet-gedenatureerde alcohol.

4. Wat de accijnzen betreft, bepaalt artikel 6, lid 1, sub c, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [3], die op grond van artikel 3, lid 1, tweede streepje, van toepassing is op alcohol en

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB L 302, blz. 1.
2 — GN-codes 2207 en 2208.
3 — PB L 76, blz. 1.

alcoholhoudende dranken, dat „[d]e accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik" van de bedoelde producten, waarbij ook de invoer „op onregelmatige wijze" van de betrokken producten als „uitslag tot verbruik" wordt beschouwd. Ingevolge artikel 19 van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken [4] moeten de lidstaten accijns heffen op ethylalcohol overeenkomstig geharmoniseerde tarieven, terwijl zij ingevolge artikel 27, lid 1, sub a en b, daarvan uitsluitend voor gedenatureerde alcohol vrijstelling van de geharmoniseerde accijns mogen verlenen.

5. Wat ten slotte de BTW betreft, bepaalt artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [5] (hierna: „Zesde richtlijn"), dat alle soorten „invoer van goederen" aan de BTW zijn onderworpen.

Toepasselijke nationale wettelijke regeling

6. In § 3, lid 2, punt 4, van de Finse wet nr. 1143 van 8 december 1994 betreffende alcohol („alkoholilaki") is alcohol omschreven als „ethylalcohol of de waterachtige oplossing daarvan, waarvan het ethylalcoholvolumegehalte meer dan 60 % bedraagt en die niet is gedenatureerd". Ingevolge § 8, lid 2, van deze wet mag alcohol enkel worden ingevoerd door marktdeelnemers die in het bezit zijn van een passende vergunning of door personen die beschikken over een vergunning voor eigen gebruik.

7. Op grond van de Finse wetten nr. 1469 van 29 december 1994 betreffende de accijns („valmisteverotuslaki") en nr. 1471 van 29 december 1994 betreffende de belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken („laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta") is accijns verschuldigd over ethylalcohol en alcoholhoudende dranken die in Finland zijn geproduceerd, vanuit een andere lidstaat in Finland worden binnengebracht of vanuit derde landen worden ingevoerd, tenzij het gaat om volledig gedenatureerde alcohol of, in geval van gedeeltelijk gedenatureerde alcohol, om niet voor menselijke consumptie bestemde alcohol. Voorts wordt ingevolge de Finse wet nr. 1501 van 30 december 1995 betreffende de BTW („arvonlisäverolaki") op vanuit derde landen ingevoerde goederen — met inbegrip van ehtylalcohol — BTW geheven bij de invoer ervan.

Feiten van het hoofdgeding

8. Tussen de zomer van 1996 en november 1997 heeft Salumets tezamen met anderen ongeveer 100 000 liter ethylalcohol van

4 — PB L 316, blz. 21.
5 — PB L 145, blz. 1.

Chinese en Amerikaanse oorsprong vanuit Estland Finland binnengesmokkeld. Een deel van de alcohol was reeds gebotteld en klaar voor verkoop, een ander deel is daarentegen in containers Finland binnengebracht en in een oude koeienstal met eenvoudige middelen in twijfelachtige hygiënische omstandigheden op flessen gedaan.

9. Nadat hun identiteit was vastgesteld, zijn de voor deze clandestiene handel verantwoordelijke personen op 31 maart 1998 door de Finse strafrechter tot gevangenisstraffen en geldboeten veroordeeld. Een deel van de gesmokkelde ethylalcohol (ongeveer 9 500 liter) werd in beslag genomen. Daarna heeft de Finse douaneadministratie bij de Tampereen käräjäoikeus tegen Salumets en zijn medeplichtigen een vordering tot schadevergoeding ingesteld, strekkende tot betaling van de ontdoken douanerechten, accijnzen en BTW ten bedrage van ongeveer 38 miljoen FIM, die over de in Finland binnengesmokkelde ethylalcohol waren verschuldigd. Deze vordering is gebaseerd op de relevante nationale wettelijke regeling, die overigens de inhoud van de hierboven geciteerde gemeenschapsregeling weergeeft.

Prejudiciële vraag

10. In het kader van dit geding heeft de Tampereen käräjäoikeus bij beschikking van 8 december 1998 het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of het douanewetboek, de richtlijnen 92/12 en 92/83 en de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat over de invoer als smokkelgoed van ethylalcohol douanerechten, accijnzen en BTW zijn verschuldigd.

11. In deze beschikking heeft de nationale rechter uiteengezet dat de bij hem bestaande twijfel, naar aanleiding waarvan hij de prejudiciële vraag heeft gesteld, te maken heeft met het feit dat zuivere ethylalcohol („pirtu"), die gewoonlijk niet voor onmiddellijke consumptie is bestemd, niet rechtstreeks met andere alcoholhoudende dranken concurreert, en ingevolge het in Finland voor dit product geldende vergunningstelsel hiervoor een aanzienlijk kleinere markt bestaat. Daarom vertoont zuivere ethylalcohol veel overeenkomsten met verdovende middelen en psychotrope stoffen, over de verhandeling waarvan geen douanerechten, accijnzen en BTW zijn verschuldigd. In casu is de ingevoerde alcohol door de middelmatige kwaliteit en onzuiverheden ervan een gevaar voor de gezondheid van eventuele consumenten, zodat hij zelfs verdund in waterachtige oplossingen of als basis voor de bereiding van andere dranken niet had mogen worden verhandeld.

Antwoord op de vraag

12. Ik herinner eraan dat de ethylalcohol waarop het hoofdgeding betrekking heeft,

vanuit een derde land (Estland) het douanegebied van de Gemeenschap (Finland) is binnengesmokkeld zonder in het vrije verkeer te zijn gebracht of onder een douaneregeling in overeenstemming met het douanewetboek te zijn geplaatst. Op alle andere goederen zouden in die omstandigheden douanerechten, accijnzen en BTW zijn geheven overeenkomstig de toepasselijke gemeenschapsregeling en dus de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan. Waarom zouden dan over als smokkelgoed ingevoerde ethylalcohol niet dezelfde heffingen zijn verschuldigd?

13. Het argument van verweerders in het hoofdgeding, waarvoor de verwijzende rechter een open oor lijkt te hebben, is gebaseerd op de veronderstelling dat zuivere ethylalcohol niet als een voor normale consumptie bestemde drank moet worden beschouwd, maar als een soort verdovend middel voor alcoholici, zodat dit product niet met andere vrij op de markt verhandelde alcoholhoudende dranken kan concurreren. Daarenboven is volgens hen de herkomst van de vanuit Estland ingevoerde alcohol in casu onzeker en is hij van middelmatige kwaliteit en bedenkelijke zuiverheid: kortom, een product dat een gevaar vormt voor de gezondheid van de eventuele consument, dat niet kan dienen voor de bereiding van andere dranken met een lagere concentratie alcohol en dat derhalve niet kan worden verhandeld. Ten slotte is huns inziens de Finse alcoholmarkt wegens het voor de productie, verhandeling, invoer en uitvoer van dit product geldende vergunningstelsel zeer beperkt. Voor zuivere ethylalcohol kan er dus geen sprake zijn van een vrij economisch circuit, zodat dit product niet het voorwerp is van een werkelijke economische activiteit in de zin van het EG-Verdrag en dus niet onder de gemeenschapsregeling valt, volgens welke over de invoer van goederen vanuit derde landen douanerechten, accijnzen en BTW zijn verschuldigd.

14. Volgens de Finse, de Italiaanse en de Griekse regering alsmede de Commissie kan zuivere ethylalcohol op geen enkele manier als een verdovend middel worden beschouwd. Het gaat integendeel om een product als elk ander, en op de invoer daarvan in het communautair grondgebied vanuit een derde land zijn dezelfde heffingen van toepassing als op de meeste producten. Het beginsel van fiscale neutraliteit en de noodzaak de heffing van douanerechten, accijnzen en BTW te harmoniseren, verzetten zich tegen een onderscheid tussen op regelmatige wijze ingevoerde goederen en — zoals in casu — binnengesmokkelde goederen. Deze laatste goederen gaan namelijk door hun lagere eindprijs concurreren met goederen die volkomen legaal zijn ingevoerd en waarop de desbetreffende heffingen van toepassing zijn.

15. De vergelijking tussen zuivere ethylalcohol enerzijds en verdovende middelen en

andere psychotrope stoffen anderzijds is niet overtuigend. Weliswaar wordt ethylalcohol gewoonlijk niet in zuivere vorm geconsumeerd en kan hij bij overmatige consumptie, zeker door personen die aan chronisch alcoholisme lijden, de gezondheid schaden. Maar het kan niet worden ontkend dat ethylalcohol, anders dan verdovende middelen, een product is dat zich op legale wijze op de markt bevindt en waarvan de productie, verhandeling, invoer en uitvoer, ofschoon in bepaalde lidstaten door wettelijke bepalingen gereglementeerd of beperkt, niet als verboden kunnen worden aangemerkt op grond van het intrinsiek illegale karakter van dit product. Ethylalcohol valt dus niet onder het op 30 maart 1961 te New York ondertekende Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen [6], dat door alle lidstaten van de Gemeenschap is geratificeerd. Ethylalcohol wordt in handelstransacties als een product als elk ander beschouwd, en is — zoals reeds gezegd — in het gemeenschappelijk douanetarief (gecombineerde nomenclatuur) opgenomen. Zuivere ethylalcohol vertoont eerder gelijkenissen met tabak en afgeleide producten dan met verdovende middelen: een product waarvan het gevaar voor de gezondheid wordt erkend, maar waarvan de handel (momenteel) niet illegaal is en dat (momenteel) niet met een verdovend middel wordt gelijkgesteld.

16. Dit geldt ook voor — zoals in casu — ingevoerde alcohol van onzekere herkomst, middelmatige kwaliteit en twijfelachtige zuiverheid. Deze eigenschappen kunnen de consumptie van dit product nog gevaarlijker maken, maar doen niet af aan het intrinsiek legale karakter ervan. Een *legaal* product wordt immers geen verdovend middel om redenen die verband houden met de herkomst, kwaliteit of zuiverheid ervan.

17. Ik meen dan ook dat de voor verdovende middelen voorziene uitzonderingen op het vlak van douanerechten, accijnzen en BTW, die allemaal zijn gebaseerd op het idee dat verdovende middelen goederen zijn die wegens hun illegale karakter niet mogen worden verhandeld, niet gelden voor als smokkelgoed ingevoerde ethylalcohol. Ik acht het opportuun om elk van die uitzonderingen afzonderlijk te onderzoeken en, gelet op het specifiek karakter ervan, uiteen te zetten waarom geen van deze uitzonderingen in casu geldt.

18. Aangaande de douanerechten heeft het Hof sinds 1981 [7] verklaard dat deze niet verschuldigd kunnen zijn over verdovende middelen, aangezien het gaat om „goederen van zodanige aard dat zij in geen enkele lidstaat in het verkeer mogen worden gebracht, doch integendeel onmiddellijk na hun ontdekking door de bevoegde autoriteiten in beslag moeten worden genomen en aan het verkeer onttrokken" [8], afgezien van „een streng gecontroleerde en beperkte handel met het oog op voor farmaceutische

6 — *Recueil des traités des Nations Unies*, 520, nr. 7515.

7 — Arrest van 5 februari 1981, Horvath (50/80, Jurispr. blz. 385). In dit arrest ging het om heroïne.

8 — Ibidem, punt 11.

en medische doeleinden geoorloofd gebruik".[9] Verdovende middelen (en psychotrope stoffen in het algemeen) kunnen — volgens de redenering van het Hof — niet worden gelijkgesteld met producten die „in de handel (...) worden gebracht en in de economische kringloop (...) worden opgenomen"[10], en zijn derhalve niet aan de douaneregeling onderworpen. Deze in 1982[11] bevestigde uitlegging is in 1990[12] uitgebreid tot de invoer van vals geld. Ik herinner eraan dat artikel 212 van het in 1992 vastgestelde douanewetboek op basis van deze uitlegging van de douaneregels uitdrukkelijk bepaalt dat „geen douaneschuld [ontstaat] bij het op onregelmatige wijze binnenbrengen (...) van vals geld of verdovende middelen en psychotrope stoffen die geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng gecontroleerde economische circuit ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden". Ethylalcohol is evenwel zonder enige twijfel een product dat in de lidstaten wordt verhandeld en bijgevolg deel uitmaakt van het gewone economische circuit, zodat de regeling op grond waarvan voor verdovende middelen en vals geld geen douanerechten zijn verschuldigd, op dit product niet van toepassing is.

19. Aangaande de BTW is in de communautaire rechtspraak sinds 1984[13] beklemtoond dat de uitlegging op basis waarvan over verdovende middelen geen douanerechten zijn verschuldigd, ook voor BTW geldt: „Douanerechten en omzetbelasting hebben immers enkele belangrijke kenmerken gemeen: zij worden verschuldigd doordat goederen in de Gemeenschap worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht en zij vormen een element van de verkoopprijs, dat door de opeenvolgende marktdeelnemers op gelijke wijze wordt berekend."[14] Dit parallellisme, dat in latere ontwikkelingen in de rechtspraak op dit gebied is bevestigd[15], vindt zijn neerslag ook in de tekst van artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de lidstaten het belastbare feit en het verschuldigd worden van de BTW bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten. Op basis van de overwegingen hierboven aangaande douanerechten ben ik derhalve van mening dat voor ethylalcohol, die niet met een verdovend middel kan worden gelijkgesteld, op het vlak van BTW geen uitzonderingsregime geldt.

20. De redenering inzake douanerechten en BTW kan ook gelden voor de accijnzen, waaronder de productiebelasting en alcoholbelasting waarom het in casu gaat, vallen. Nu specifieke rechtspraak ter zake

9 — Ibidem, punt 10.

10 — Ibidem, punt 12.

11 — Arresten van 26 oktober 1982, Wolf (221/81, Jurispr. blz. 3681), en Einberger I (240/81, Jurispr. blz. 3699). In die arresten ging het om cocaïne en morfine.

12 — Arrest van 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, Jurispr. blz. I-4477).

13 — Arrest van 28 februari 1984, Einberger II (294/82, Jurispr. blz. 1177). In dit arrest ging het om de invoer in Duitsland van verschillende partijen morfine.

14 — Ibidem, punt 18.

15 — Arresten van 5 juli 1988, Mol (269/86, Jurispr. blz. 3627), over de verkoop van amfetamine, en Happy Family (289/86, Jurispr. blz. 3655) over de verkoop van hasjiesj, alsmede van 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië" (C-158/98, Jurispr. blz. I-3971), over de terbeschikkingstelling van een tafel voor de verkoop van soft drugs.

van de toepassing van accijnzen op verdovende middelen ontbreekt, kunnen de in de rechtspraak met betrekking tot douanerechten en BTW geformuleerde uitgangspunten ook gelden voor accijnzen. Weliswaar moeten de lidstaten gedenatureerde alcohol evenals voor medische doeleinden of wetenschappelijk onderzoek ingevoerde alcohol van de geharmoniseerde accijns van richtlijn 92/83 vrijstellen, maar in casu is de vanuit Estland ingevoerde ethylalcohol niet aan een denatureringsprocédé onderworpen om deze voor consumptie ongeschikt te maken, aangezien er enkel een blauwe kleurstof voor voedingsmiddelen aan is toegevoegd om hem er als antivriesmiddel te doen uitzien. De ethylalcohol was evenmin voor medische of wetenschappelijke doeleinden bestemd.

21. Mijn conclusie luidt dus dat over ethylalcohol die als smokkelgoed vanuit een derde land op het communautaire grondgebied is ingevoerd, douanerechten, accijnzen en BTW zijn verschuldigd overeenkomstig de op het tijdstip van de illegale invoer geldende regeling. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich namelijk tegen een onderscheid tussen legale en illegale transacties [16], zodat douanerechten, accijnzen en BTW ook zijn verschuldigd wanneer de goederen waarop de betrokken heffingen van toepassing zijn, op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht. [17] Een dergelijke uitlegging gaat ook op in een geval als het onderhavige, waarin in een lidstaat voor de productie, verhandeling, invoer en uitvoer van zuivere ethylalcohol een bijzonder vergunningstelsel geldt. Het Hof heeft namelijk reeds geoordeeld, dat een eventueel verbod om bepaalde goederen uit te voeren „op zich (...) niet [volstaat] om de uitvoer van deze goederen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te laten vallen" [18], en er is geen reden om deze redenering niet uit te breiden tot de — aan eventuele administratieve beperkingen onderhevige — invoer van goederen waarover niet alleen BTW, maar tevens douanerechten en accijnzen zijn verschuldigd. Overigens is het in die zin dat de latere communautaire rechtspraak is geëvolueerd wat de verkoop van namaakparfums [19] en de organisatie van illegale kansspelen [20] betreft.

16 — Zie arrest Mol, reeds aangehaald, punt 18.

17 — Voor douanerechten zie artikel 202, lid 1, sub a, van het douanewetboek. Voor accijnzen zie artikel 6, lid 1, sub c, van richtlijn 92/12.

18 — Arrest van 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punt 17), betreffende de uitvoer naar bepaalde Oosteuropese landen van als gevoelig beschouwde computersystemen.

19 — Arrest van 28 mei 1998, Goodwin en Unstead (C-3/97, Jurispr. blz. I-3257).

20 — Arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369).

Conclusie

22. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, alsmede de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd, dat over het binnenbrengen als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol in het douanegebied van de Gemeenschap douanerechten, accijnzen en BTW zijn verschuldigd overeenkomstig de op het tijdstip van de illegale invoer geldende voorschriften."