DOMSTOLENS DOM
AF 28. FEBRUAR 1984 [1]

Senta Einberger
mod Hauptzollamt Freiburg
(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg)

»Omsætningsafgift ved indførsel — indsmuglede narkotika«

Sag 294/82

Sammendrag

Afgiftsbestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — fælles merværdiafgiftssystem — indførselsomsætningsafgift — anvendelse på ulovlig indført narkotika — ikke omfattet — overtrædelser strafferetligt sanktioneret — medlemsstaternes kompetence

(Rådets direktiver 67/228, art. 2, og 77/388, art. 2)

Ulovlig indførsel af narkotika til Fællesskabet, som kun kan medføre strafferetlige sanktioner, berøres ikke af bestemmelserne i det sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. Artikel 2 i dette direktiv skal derfor fortolkes således, at der ikke skal opkræves indførselsomsætningsafgift ved ulovlig indførsel til Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. Denne fortolkning gælder også for artikel 2 i det andet direktiv om harmonisering af omsætningsafgifter.

Denne konstatering berører på ingen måde medlemsstaternes kompetence til at retsforfølge overtrædelser af deres narkotikalovgivning gennem passende sanktioner, herunder også alle konsekvenser af økonomisk art, som dette kan indebære.

I sag 294/82

angående en anmodning, som Finanzgericht Baden-Württemberg i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

1 — Processprog: Tysk.

SENTA EINBERGER, Schallstadt-Wolfenweiler,

mod

HAUPTZOLLAMT FREIBURG,

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

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten J. Mertens de Wilmars, afdelingsformændene T. Koopmans, K. Bahlmann og Y. Galmot, dommerne P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling og C. Kakouris,

generaladvokat: G. F. Mancini
justitssekretær: ekspeditionssekretær: H. A. Rühl

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb samt de indlæg, der er indgivet i medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

1. Ved retskraftig dom afsagt den 27. juli 1977 af Landgericht Freiburg

blev Senta Einberger, sagsøgeren i hovedsagen, idømt et års betinget fængsel for overtrædelse af lov om euforiserende stoffer (»Betäubungsmittelgesetz«).

Ifølge Landgericht's dom rejste Senta Einberger fra foråret til efteråret 1974 ved flere lejligheder til Basel i Schweiz, hvor hun til ægteparret Winiger solgte i alt 280 gram morfin i portioner af 30-100 gram til en pris af 150-170 sfr. pr. gram. Morfinen blev indsmuglet til Forbundsrepublikken Tyskland og blev derefter bragt til Schweiz af sagsøgeren.

I medfør af den tyske toldlovs § 57, stk. 2, anså Hauptzollamt Freiburg, sagsøgte i hovedsagen, sagsøgeren for toldskyldner for indførselstolden med hensyn til de nævnte mængder narkotika, fordi hun havde overtaget de ulovligt importerede varer efter toldskyldens opståen, men før dens betaling, hvorved hun vidste eller burde have vidst, at der var tale om toldpligtige varer. Ved afgiftsafgørelse af 19. januar 1978 afkrævede Hauptzollamt sagsøgeren told og afgifter ved indførsel på 10 960,30 DM (5 712 DM i told og 5 248,30 DM i indførselsomsætningsafgift).

Da den af sagsøgeren indgivne administrative klage over afgiftsafgørelsen blev afvist, anlagde hun sag ved Finanzgericht Baden-Württemberg.

2. Under henvisning til Domstolens dom af 26. oktober 1982 (Einberger, sag 240/81, Sml. s. 3699) har Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, II. afdeling, ved kendelse af 29. oktober 1982 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af narkotika forenelig med artikel 2, nr. 2, i Rådet for De europæiske Fællesskabers sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, jfr. EFT L 145 af 13. 6. 1977, s. 1 ff., når medlemsstaterne ikke må opkræve told?«

3. I forelæggelseskendelsens grunde har Finanzgericht anført, at Domstolen i den ovennævnte dom af 26. oktober 1982 har fastslået, at der ikke må opkræves told af den indførte morfin. Finanzgericht har anført, at i det væsentlige taler de samme synspunkter, som taler imod opkrævning af told, imod opkrævning af omsætningsafgift ved indførslen, da morfin f.eks. ikke kan bringes i fri eller lovlig handel.

4. Forelæggelseskendelsen er registreret på Domstolen den 17. november 1982.

I medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af den tyske regering ved Martin Seidl og Ernst Röder som befuldmægtigede, af den franske regering ved Jean-Paul Costes som befuldmægtiget og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Rolf Wägenbaur som befuldmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport, og efter at have hørt generaladvokaten, har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling.

II — Indlæg for Domstolen

Den tyske regering har først anført, at indførslerne af narkotika skete inden eller i løbet af efteråret 1974, hvorfor sagsforholdet ikke er omfattet af Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om det fælles merværdiafgiftssystem (ensartet beregningsgrundlag), men af Rådets andet direktiv af 11. april 1967 om det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), der først blev ophævet fra og med iværksættelsen af det sjette direktiv. Den tyske regering er derfor af den opfattelse, at det andet direktiv må tages i betragtning ved besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål.

Den tyske regering har foreslået Domstolen at besvare spørgsmålet således, at opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af narkotika er forenelig med artikel 2, litra b), i Rådets andet direktiv, fordi denne bestemmelse omfatter enhver, lovlig og ulovlig, indførsel, hvilket bekræftes af ordlyden af artikel 7 i samme direktiv. Alene denne fortolkning er i overensstemmelse med tanken bag og formålene med det fælles merværdiafgiftssystem, hvorved Rådet bl.a. ville opnå følgende:

— anvendelse af en generel forbrugsafgift,

— anvendelse af en ensartet afgiftsbelastning for alle varer uanset deres oprindelse og fordelingsled,

— opnåelse af konkurrenceneutralitet i international handel, således at en præcis udligning af omsætningsafgiften kan gennemføres, og

— gennemførelse af princippet om bestemmelsesstaten, der anvendes over alt på jorden i forbindelse med indirekte skatter.

Da et sådant afgiftssystem skal virke konkurrenceneutralt over for indenlandske og indførte varer, må indførselsomsætningsafgiften svare til omsætningsafgiften af tilsvarende indenlandske leveringer. Når henses til den klare ordlyd af direktivets bestemmelser (jfr. dels artikel 2, litra b), sammenholdt med artikel 7, dels artikel 2, litra a), sammenholdt med artikel 5), kan ulovlige transaktioner kun fritages for omsætningsafgift i henhold til en udtrykkelig undtagelsesbestemmelse. Der findes imidlertid ingen sådan bestemmelse (jfr. direktivets artikel 10).

Ifølge den tyske regering udgør den omstændighed, at direktivet ikke indeholder en undtagelsesbestemmelse, ikke en lakune, som skyldes en forglemmelse fra Rådets side, men følger af det skattemæssige retfærdighedsprincip, som forbyder, at ulovlige handlinger i skattemæssig henseende behandles gunstigere end lovlige handlinger. Anvendelsen af straffebestemmelser er ikke tilstrækkelige til at bekæmpe »den sorte økonomi«, eftersom det ofte er en anden end den kriminalretligt ansvarlige, der har fordel af den ulovlige adfærd. Desuden er det i visse tilfælde umuligt at pålægge strafansvar, således at den konkurrencefordel, som er forbundet med skattefritagelsen, fortsat består. Det princip, at en retsstridig handling skattemæssigt ikke må begunstiges i forhold til lovlige handlinger, er i tysk skatteret kommet til

udtryk i § 40 i Abgabenordnung (den tyske lov om skatter og afgifter) af 16. marts 1976, som bestemmer:

»Skatte- eller afgiftspligten indtræder, uanset om forhold, der helt eller delvis er omfattet af en skatte- eller afgiftslov, strider mod et i lovgivningen fastsat påbud eller forbud eller har et umoralsk formål.«

Dette gælder så meget mere, som forvaltningen ud fra en afgiftsmæssig praksis ikke er i stand til at kontrollere lovligheden af en bestemt adfærd. Den tyske regering understreger desuden, at ifølge den femte betragtning til det første direktiv om omsætningsafgifter, opnås »det mest enkle og mest neutrale merværdiafgiftssystem ..., når afgiften opkræves så generelt som muligt«; derfor kræves det i den fjerde betragtning til Rådets andet direktiv, at »særordninger og undtagelsesforanstaltninger [må] begrænses«, for at systemet kan blive enkelt og neutralt anvendt, og for at den normale afgiftssats kan holdes inden for rimelige grænser.

Den tyske regering har endvidere henvist til den omstændighed, at direktivets artikel 7 som kriterium fastsætter, at varerne er kommet ind i en medlemsstat, uden at der tages hensyn til varernes senere skæbne.

Den tyske regering har ligeledes gjort gældende, at denne fortolkning ikke kan forkastes, blot fordi det i medfør af Domstolens praksis er udelukket at opkræve told ved indførsel af narkotika. Mens told i det væsentlige har til formål at beskytte mod indførsler fra tredjelande, er omsætningsafgiften båret af fiskale interesser samt principperne om lighed og konkurrenceneutralitet. Forpligtelsen til at betale omsætningsafgift kan altid opstå uafhængigt af en forpligtelse til at betale told, også selv om artikel 7, stk. 2, tillader at knytte afgiftspligtens opståen til toldskyldens opståen.

Omsætningsafgift henhører under en anden ordning end told, da afgiften har en anden funktion.

Den tyske regering finder, at den foreslåede fortolkning af artikel 2, litra b), i andet direktiv, hvorefter enhver indførsel, lovlig og ulovlig, er belagt med omsætningsafgift, ikke er i strid med nogen bestemmelse i fællesskabsretten, især ikke EØF-traktatens artikel 95, da opkrævningen har et tilstrækkeligt retsgrundlag (EØF-traktatens artikler 99 ff.).

Endelig har den tyske regering gjort gældende, at i modsætning til hvad der gælder på toldområdet, har medlemsstaterne på skatte- og afgiftsområdet fortsat kompetence til at beskatte indførsler af narkotika.

Subsidiært har den tyske regering gjort gældende, at de praktiske virkninger af den således beskrevne retstilstand ikke er blevet ændret som følge af ikrafttrædelsen af artikel 2, nr. 2, i sjette direktiv, der indeholder samme bestemmelse som artikel 2, litra b), i andet direktiv, og hvorefter der svares omsætningsafgift af indførsler. Ligesom andet direktiv foreskriver sjette direktiv (jfr. artikel 14) ikke skattefritagelse for indførsler af narkotika.

Den tyske regering har derfor afslutningsvis fremført, at opkrævning af omsætningsafgift af indførsler af narkotika er forenelig med artikel 2, nr. 2, i sjette direktiv.

Den franske regering har derimod anført, at det ræsonnement, som Domstolen lagde til grund i sine to domme om opkrævning af told ved indførsel af

narkotika (jfr. dommene af 26. 10. 1982, sagerne 221/81 og 240/81) må overføres til denne sag. Den franske regering har således henvist til sine indlæg i nævnte sager samt til, at Domstolen har fastslået, at der ikke opstår toldskyld ved indførsel af narkotika, som ikke kan forhandles, hvorefter den franske regering ikke finder, at der kan gælde nogen anden løsning for andre afgifter. Der er ifølge den franske regering tre grunde til at antage dette.

For det første omfatter artikel 2, nr. 2, i sjette direktiv klart kun indførsler af goder, som kan sælges. For det andet tillader artikel 10, stk. 3, medlemsstaterne af knytte afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald til de tilsvarende begreber i toldretten, hvorfor betragtningerne om usikkerheden med hensyn til, hvornår afgiftspligten indtræder, også fuldt ud gælder i denne sag. Når der for det tredje henses til opkrævningsmetoderne for omsætningsafgift ved indførsler samt den praksis, der følges af de franske myndigheder, drejer det sig således om et system med fuldstændig fritagelse for told og øvrige afgifter, der gælder for ulovligt indførte narkotika, og som ifølge den franske regerings opfattelse må stadfæstes.

Den franske regering har anført, at selv om det ikke udtrykkeligt er fastslået i nogen bestemmelse, fremgår det af en gennemgang af bestemmelserne i sjette direktiv, især artiklerne 5, 7, 9 og 10, at alene levering af goder, erlæggelse af tjenesteydelser og indførsler af goder, som ikke er forbudt af hensyn til den offentlige orden, kan pålægges omsætningsafgift.

Den franske regering har endvidere henvist til vanskelighederne ved at fastslå afgiftspligtens indtræden, når de omhandlede narkotika ikke konfiskeres på indførselstidspunktet, men afsættes eller forbruges. Såfremt der ikke kan indtræde skatte- eller afgiftspligt i denne situation, vil den kun tilfældigt opstå i forbindelse med undersøgelser og kontrol. Den franske regering har herved anført, at Domstolen har fastslået i dommen i sag 240/81, at det på toldområdet ikke er rimeligt at sondre mellem narkotika, som ikke opdages, og narkotika, som destrueres under de kompetente myndigheders kontrol, idet »en sådan sondring [nemlig] ville ... betyde, at en så tilfældig omstændighed som selve opdagelsen vil blive afgørende for, om der skal opkræves told« (præmis 15).

Den franske regering har endvidere anført, at en fritagelse for omsætningsafgift ved indførsel på ingen måde griber ind i medlemsstaternes ret til at retsforfølge lovovertrædere og ikke kan hindre afgiftens anvendelse i indlandet i forbindelse med transaktioner vedrørende ulovligt indført narkotika, som derefter anvendes til lovlige formål.

Endelig har den franske regering anført, at Domstolen i sag 240/81 har begrænset rækkevidden af sin dom til alene at angå ulovlig indførsel af narkotika. Den franske regering foreslår derfor Domstolen at fastslå, at indførsel af narkotika, der ikke er bestemt til de af medlemsstaterne godkendte medicinske eller videnskabelige formål, ikke kan føre til opkrævning af omsætningsafgift.

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at det forelagte spørgsmål er direkte forbundet med sag 240/81 og de af Domstolen heri fremsatte udtalelser. Der må altså bl.a. gås ud fra, at det er almindeligt antaget, at narkotika som morfin, heroin og kokain er skadelige, hvorfor det i alle medlemsstater i henhold til Enkelt Konvention af 1961 om kontrol med narkotiske midler er forbudt at indføre og forhandle dem, med undtagelse af en strengt kontrolleret og begrænset handel med henblik på en tilladt anvendelse til farmaceutiske og medicinske formål.

Kommissionen har først anført, at ifølge artikel 2, nr. 2, i sjette direktiv er »indførsel af goder« undergivet merværdiafgift, og det er herved uden betydning, om afgiftspligtens indtræden skyldes den forpligtede. Der foreligger »indførsel« af goder, når disse indføres til indlandet i den i artikel 3 forudsatte betydning. Ifølge artikel 10, stk. 3, indtræder afgiftspligten ved indførsel, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor godet ankommer til indlandet.

Kommissionen har anført, at denne betragtning fører til det resultat, at også illegale indførsler skal pålægges omsætningsafgift ved indførsel. Kommissionen henviser til, at sjette direktiv har hjemmel i EØF-traktatens artikler 99 og 100 og derfor har til formål at harmonisere eller tilnærme medlemsstaternes lovgivninger om omsætningsafgifter »i fællesmarkedets interesse«. Dette formål indebærer en henvisning til Fællesskabets mål, der er anført i EØF-traktatens artikel 2, og til Fællesskabets virke, der ifølge EØF-traktatens artikel 3, litra h), bl.a. indebærer »indbyrdes tilnærmelse af de nationale lovgivninger i det omfang, dette er nødvendigt for fællesmarkedets funktion«. Som Domstolen har fastslået i sag 240/81, er indførsel af narkotika til Fællesskabet, som kun kan medføre strafferetlige sanktioner, disse formål og retningslinjer ganske uvedkommende.

Ifølge Kommissionen bekræfter betragtningerne til sjette direktiv, at merværdiafgiftssystemet har til formål at gøre det muligt at sikre

»den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer, goder, tjenesteydelser og kapital samt den økonomiske sammenhæng« (tredje betragtning) »for at der med tiden kan skabes et fællesmarked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked« (fjerde betragtning).

Betragtningerne til første og andet direktiv vedrørende omsætningsafgift ligger på samme linje. Ulovlig indførsel af narkotika har følgelig intet at gøre med den frie bevægelighed for goder, den økonomiske sammenhæng i Fællesskabet og skabelsen af et virkeligt hjemmemarked, da indførslen normalt fører til beslaglæggelse af varen, og lovlig handel (bortset fra de velkendte undtagelser) ikke er mulig. Heraf følger, at der ved ulovlig indførsel af narkotika, som ikke er genstand for salg med henblik på anvendelse til medicinske og videnskabelige formål, ikke indtræder pligt til at erlægge omsætningsafgift.

Kommissionen har endelig anført, at Fællesskabet hvad angår omsætningsafgift — i modsætning til, hvad der gælder for told — kun har en begrænset harmoniseringskompetence med henblik på »fællesmarkedets interesse« eller dets funktion. Det kan derfor antages, at

spørgsmålet, om der ved ulovlig indførsel af narkotika indtræder pligt til at betale merværdiafgift, er uden betydning for fællesmarkedets funktion, og at ulovlig indførsel af narkotika overhovedet ikke er omfattet af sjette direktiv, hvorfor medlemsstaterne fortsat har kompetence til at fastsatte regler på området. Kommissionen anfører dog, at en sådan fortolkning af de relevante bestemmelser i direktivet ikke tager hensyn til sjette direktivs udtømmende karakter.

III — Svar på det af Domstolen stillede spørgsmål

Domstolen har anmodet Kommissionen om at fremlægge en oversigt over dels de retsforskrifter og den toldpraksis, der i medlemsstaterne regulerer afgiftspligtens indtræden, for så vidt angår omsætningsafgift ved indførsel og ulovlig forhandling af narkotika, dels de nationale skatte- og afgiftsbestemmelser, der umiddelbart vedrører en skatte- eller afgiftspligts indtræden. Kommissionen har den 21. juli 1983 forelagt Domstolen en oversigt over medlemsstaternes lovgivning og toldpraksis.

IV — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 27. september 1983 har sagsøgeren i hovedsagen ved advokat R. Endriss, Forbundsrepublikken Tysklands regering ved Ernst Röder, som befuldmægtiget, og Kommissionen ved R. Wägenbaur, som befuldmægtiget, afgivet mundtlige indlæg.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. november 1983.

Præmisser

1 Ved kendelse af 29. oktober 1982, indgået til Domstolen den 17. november 1982, har Finanzgericht Baden-Württemberg i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af indsmuglede narkotika.

2 Hovedsagen vedrører opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af morfin, som sagsøgeren i hovedsagen ulovligt havde indført til Forbundsrepublikken Tyskland og derefter solgt i Schweiz, hvorved hun overtrådte den tyske lov om euforiserende stoffer (Betäubungsmittelgesetz). For disse lovovertrædelser blev hun af en tysk kriminalret idømt et års betinget fængsel.

3 Finanzgericht har rejst det spørgsmål, om morfinen er omsætningsafgiftspligtig ifølge fællesskabsretten. Retten har i den forbindelse anført, at Domstolen i dommen af 26. oktober 1982 (Einberger, sag 240/81, Sml., s. 3699) kendte for ret, at indførelsen af den fælles toldtarif bevirker, at en medlemsstat ikke længere har kompetence til at opkræve told for narkotika, som indsmugles og derefter enten destrueres straks efter opdagelsen eller udføres fra toldområdet før opdagelsen, men giver den fuld frihed til at forfølge de begåede forhold strafferetligt.

4 Med hensyn til sagens faktiske omstændigheder har Finanzgericht henvist til sine konstateringer i sag 240/81, hvorefter morfinen ikke er fremstillet i Forbundsrepublikken Tyskland, og hvorefter den mængde af produktet, som sagsøgeren har solgt, var blevet indsmuglet til tysk toldområde og derefter ulovligt genudført til et tredjeland. Med henvisning til Domstolens ovennævnte dom har Finanzgericht rejst det spørgsmål, om det absolutte forbud mod indførsel og forhandling af narkotika, der udelukker opkrævning af told, også udelukker opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel.

5 Ud fra disse betragtninger har den nationale domstol forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel af narkotika forenelig med artikel 2, nr. 2, i Rådet for De europæiske Fællesskabers sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, jfr. EFT L 145 af 13. 6. 1977, s. 1 ff., når medlemsstaterne ikke må opkræve told?«

6 Det bemærkes først, at Finanzgericht i sit præjudicielle spørgsmål henviser til det sjette direktiv, skønt det fremgår af sagen, at de narkotikaindførsler, som retten skal tage stilling til, fandt sted i 1974, dvs. inden sjette direktiv trådte i kraft, og derfor mens andet direktiv (EFT 1967, s. 14) endnu var gældende. Med hensyn til den afgørende problemstilling i denne sag består der dog åbenbart ingen forskel mellem de to direktiver, hverken hvad angår ordlyden

af de relevante bestemmelser eller hvad angår deres sammenhæng; følgelig gælder den fortolkning, som Domstolen skal foretage af artikel 2, nr. 2, i sjette direktiv, også for artikel 2, litra b), i andet direktiv.

7 Artikel 2 i sjette direktiv nævner som anvendelsesområde for merværdiafgift:

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

2. Indførsel af goder.«

8 Det må herved fastslås, at direktivet indeholder en række særlige bestemmelser for alle indførsler, dvs. både indførsel af goder fra tredjelande til Fællesskabet og indførsel af goder fra en anden medlemsstat; disse bestemmelser er blandt andet indeholdt i direktivets artikler 3, 7, 10, stk. 3, 11, afsnit B, 14, 17 og 23.

9 Heraf følger, at der må sondres mellem de i artikel 2, nr. 1 og 2, nævnte transaktioner, der beror på forskellige økonomiske og retlige omstændigheder.

10 Den forelæggende domstol har med rette udelukkende stillet sit spørgsmål med henblik på artikel 2, nr. 2, dvs. med henblik på indførsel, og nærmere bestemt — som det fremgår af forelæggelseskendelsen — indførsel fra tredjelande. I øvrigt drejer det præjudicielle spørgsmål sig ikke om ulovlig indførsel af varer i almindelighed, men alene om ulovlig indførsel af narkotika.

11 Inden for disse rammer opstår det spørgsmål, om den ulovlige indførsel af narkotika, da direktivet ikke indeholder udtrykkelige bestemmelser herom, udgør en afgiftspligtig transaktion, eller om direktivet skal fortolkes således, at det overlader det til medlemsstaterne at træffe afgørelse herom.

12 Det må først fastslås, at direktivet ikke kan fortolkes således, at det udelukker dette spørgsmål fra sit anvendelsesområde med den konsekvens, at det tilkommer medlemsstaterne at træffe afgørelse herom. En sådan fortolkning ville være uforenelig med direktivets formål, som tilsigter en omfattende harmonisering på området, især hvad angår beskatningsgrundlaget i forbindelse med merværdiafgift.

13 Når dette lægges til grund, følger det endvidere af sammenhængen og af formålet med sjette direktiv, at det er til hinder for opkrævning af omsætningsafgift af narkotika, der indføres ulovligt til Fællesskabet. Dette findes klart at måtte antages i betragtning af Domstolens praksis, hvorefter det er udelukket at opkræve told i dette tilfælde, fordi retsgrundlaget — i denne sag betingelserne for afgiftspligtens indtræden — i begge tilfælde i det væsentlige er det samme.

14 Vedrørende det forhold, at der ikke skal opkræves told ved ulovlig indførsel af narkotika, skal der henvises til Domstolens praksis, hvorefter der ikke opstår toldskyld ved indførsel til Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål (jfr. dom af 5. 2. 1981, Horvath, sag 50/80, Sml., s. 385, samt domme af 26. 10. 1982, Wolf, sag 221/81, Sml., s. 3681, og Einberger, sag 240/81, Sml., s. 3699).

15 Domstolen har fastslået, at narkotika, som ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål, pr. definition er omfattet af et absolut forbud mod indførsel og salg i Fællesskabet, og at der derfor ikke skal betales told for dette narkotika, såfremt stofferne forbliver uden for den lovlige omsætning, hvad enten de opdages og destrueres eller unddrages myndighedernes kontrol.

16 Disse betragtninger kan ikke begrænses til opkrævningen af told ved indførsel, men gælder også for opkrævning af omsætningsafgift ved indførsel.

17 Det må fremhæves, at formålet med direktiverne om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift er at indføre et fælles

merværdiafgiftssystem og især et ensartet beregningsgrundlag på fællesskabsplan, ganske ligesom den fælles toldtarif indfører en fællesskabsordning for told.

18 Begge former for afgifter kan, hvad angår deres væsentlige egenskaber, sammenlignes, fordi kravet på dem stiftes ved indførslen til Fællesskabet og den efterfølgende overgang til omsætning i medlemsstaterne, og fordi de begge udgør et element i salgsprisen, der af de erhvervsdrivende på de efterfølgende salgstrin beregnes på samme måde. Denne parallellitet bekræftes ved, at artikel 10, stk. 3, i sjette direktiv bemyndiger medlemsstaterne til at knytte afgiftspligtens indtræden og omsætningsafgiftens forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told.

19 I denne sag drejer det sig i øvrigt ved begge former for afgifter om varer, som pr. definition undtagelsesfrit skal holdes uden for Fællesskabets økonomi og handel.

20 Heraf følger — som Domstolen allerede har fastslået for så vidt angår indførselstold — at ulovlig indførsel af narkotika til Fællesskabet, som kun kan medføre strafferetlige sanktioner, ikke på nogen måde berøres af sjette direktivs bestemmelser om definitionen af beregningsgrundlaget og dermed omsætningsafgiftspligtens indtræden.

21 Denne konstatering berører på ingen måde medlemsstaternes kompetence til at retsforfølge overtrædelser af deres narkotikalovgivning gennem passende sanktioner, herunder også alle konsekvenser af økonomisk art, som dette kan indebære.

22 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares med, at artikel 2 i sjette direktiv skal fortolkes således, at der ikke skal opkræves indførselsomsætningsafgift ved ulovlig indførsel til Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. Denne fortolkning gælder også for artikel 2 i Rådets andet direktiv.

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, den franske regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, som er forelagt den af Finanzgericht Baden-Württemberg ved kendelse af 29. oktober 1982, for ret:

Artikel 2 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftsystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), skal fortolkes således, at der ikke skal opkræves indførselsomsætningsafgift ved ulovlig indførsel til Fællesskabet af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. Denne fortolkning gælder også for artikel 2 i Rådets andet direktiv om harmonisering af omsætningsafgifter.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 28. februar 1984.

P. Heim
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident