FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. FEDERICO MANCINI

fremsat den 21. april 1988 *

Høje Domstol.

1. De præjudicielle sager 269/86 og 289/86, som dette forslag til afgørelse vedrører, gør det nødvendigt, at Domstolen på ny tager stilling til, om ulovlig handel med narkotika kan pålægges merværdiafgift (moms).

Lad mig sammenfatte de faktiske omstændigheder i den første sag. I begyndelsen af 1983 blev Willem Mol, der er nederlandsk statsborger, strafforfulgt og anholdt for at have solgt flere partier amfetamin. Samtidig foretog de nederlandske afgiftsmyndigheder en efteropkrævningsansættelse for indkomstskatten (skal være omsætningsafgiften) for perioden fra 1. september 1982 til 31. marts 1983 under henvisning til, at han havde foretaget disse salg som en virksomhed, og at han følgelig, trods deres ulovlige karakter, skulle pålægges omsætningsafgift. Mol anlagde sag ved Gerechtshof Leeuwarden til prøvelse af denne efteropkrævningsansættelse, men fik ikke medhold og indbragte derefter sagen for Nederlandenes Hoge Raad. For denne ret gjorde han gældende, at den virksomhed, som han havde udøvet, var asocial og strafbar og derfor ikke kunne pålægges afgift.

Hoge Raad var af den opfattelse, at det for at afgøre tvisten var nødvendigt at fortolke artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977, om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) ud fra en synsvinkel, som Domstolen endnu ikke har behandlet. I henhold til EØF-Traktatens artikel 177, stk. 3, udsatte retten derfor sagen ved dom af 29. oktober 1986 og forelagde Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 2 i Rådets sjette direktiv fortolkes således, at leveringer af amfetamin, som foretages i indlandet mod vederlag, ikke kan pålægges merværdiafgift, for så vidt disse leveringer er forbudt ved lov?«

Vi kommer nu til sag 289/86. Den sociokulturelle forening Happy Family i Amsterdam driver et ungdomscenter, til hvis medlemmer en »huisdealer« (husforhandler) sælger bløde stoffer og deler en del af indtægten med foreningen. Det må bemærkes, at husforhandlerne udøver en virksomhed, der på en vis måde er institutionaliseret. Den nederlandske anklagemyndigheds orienteringscirkulære for efterforskning og strafforfølgningspraksis for de i Opiumwet (den nederlandske lov om narkotika) nævnte strafbare handlinger definerer en husforhandler som »småforhandler... af cannabisprodukter, som i forståelse med og under dække af personalet i et ungdomscenter får mulighed for, under udelukkelse af andre personer, at sælge« de nævnte produkter på dette sted. I princippet kan husforhandleren strafforfølges, men i det omfang, der er fastsat andre »prioriteter« i bekæmpelsen af narkotikahandelen, indleder anklagemyndigheden ikke strafforfølgning, såfremt husforhandle-

* Oversat fra italiensk.

ren ikke gribes i offentligt og på provokerende måde at annoncere sig som forhandler (*Nederlandse Staatscourant* af 18.7.1980, nr. 137, s. 7).

Afgiftsmyndighederne foretog ligeledes en efteropkrævningsansættelse over for foreningen Happy Family for perioden fra 13. september 1984 til 31. marts 1985. Foreningen anlagde derefter sag ved Gerechtshof Amsterdam og gjorde gældende, at indtægterne ved salg af narkotika ifølge Domstolens dom af 28. februar 1984 i sag 294/82 (Einberger II, Sml. s. 1177) ikke kan pålægges afgift. Ved dom af 28. oktober 1986 forelagde retten Domstolen følgende spørgsmål:

»a) Skal artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv i overensstemmelse med De Europæiske Fællesskabers Domstols dom af 28. februar 1984 (sag 294/82) fortolkes således, at der heller ikke skal betales omsætningsafgift ved levering af narkotika på en medlemsstats område?

b) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, gælder dette svar da for levering af alle slags narkotika, navnlig også levering af cannabisprodukter?

c) Såfremt også spørgsmål 2 besvares bekræftende, kan den omstændighed, at en tilbageholdende retsforfølgningspolitik fra de retslige myndigheders side gør det muligt under visse omstændigheder at foretage ulovlige leveringer af cannabisprodukter, uden at der gribes strafferetligt ind, give anledning til et andet resultat med hensyn til spørgsmålet, om der skal betales omsætningsafgift ved levering af sådanne produkter?«

Som man let vil se, falder det spørgsmål, som Hoge Raad har forelagt Domstolen, sammen med det første af de spørgsmål, som Gerechtshof har stillet. Denne omstændighed og det forhold, at de to sager drejer sig om identiske områder, berettiger en fælles behandling af dem. Jeg vil naturligvis særskilt gennemgå spørgsmålene b) og c) fra retten i Amsterdam (nr. 5 og 6).

Den franske, tyske og nederlandske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har indgivet skriftlige indlæg i begge sager og har, bortset fra de to førstnævnte, deltaget i retsmødet. Foreningen Happy Family har gjort det samme i sag 289/86, mens Mol i sag 269/86 kun har deltaget i den mundtlige forhandling.

2. Af hensyn til en bedre forståelse af de problemer, som er forelagt Domstolen, er det hensigtsmæssigt at henvise til den relevante fællesskabslovgivning. Det drejer sig blot om artikel 2, stk. 1, og artikel 4, stk. 1, i det sjette direktiv. Den første bestemmer, at merværdiafgiften pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person...«. Den anden bestemmer, at »som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en (økonomisk virksomhed) uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

Hvad navnlig angår narkotika, som indsmugles, må der i øvrigt henvises til fire af Domstolens domme, hvoraf tre vedrører

muligheden for at pålægge disse varer told (dom af 5. februar 1981, 50/80, Horvath, Sml. s. 385, dom af 26. oktober 1982, 221/81, Wolf, Sml. s. 3681 og dom af 26. oktober 1982, 240/81, Einberger I, Sml. s. 3699) og den sidste spørgsmålet, om der opstår omsætningsafgiftspligt (dom af 28. februar 1984, 294/82, Einberger II, nævnt ovenfor). Alle dommene fastslår det samme princip: Narkotika, som ikke er genstand for det kontrollerede salg og ikke er bestemt til anvendelse til medicinske eller videnskabelige formål, er omfattet af et absolut forbud mod indførsel og salg i Fællesskabet. Der skal derfor ikke betales told eller afgift for disse narkotika, hvad enten de opdages eller unddrages myndighedernes kontrol (jfr. den sidstnævnte dom, præmisserne 14-16).

3. Til forskel fra de tilfælde, som Domstolen har behandlet indtil nu, angår de tilfælde, som Domstolen nu anmodes om at tage stilling til, ikke ulovlig indførsel af narkotika, men levering heraf mod vederlag i indlandet i en medlemsstat. Er det muligt, som den forelæggende ret i det væsentlige spørger, at anvende det nævnte princip på dette tilfælde?

De medlemsstater, som har afgivet indlæg i sagen, har foreslået Domstolen at besvare spørgsmålet benægtende og har fremført en række argumenter, som enten er baseret på det sjette direktivs bestemmelser og formål eller på ubillighed eller på faren ved de virkninger, som det ville medføre at udstrække Einberger II-retspraksis ud over dens oprindelige grænser. De første henviser navnlig til: a) artikel 4, stk. 1, i det omfang, bestemmelsen udelukker, at formålet med og resultaterne af en økonomisk virksomhed kan have betydning for, om den kan pålægges merværdiafgift (Nederlandene, Frankrig); b) afgiftens formål, som er generelt at ramme det endelige forbrugstrin i indlandet uden hensyn til, om den transaktion, hvorved forbrugeren erhverver varen, eventuelt er ulovlig (Tyskland); c) forskellen mellem de afgiftsudløsende begivenheder i de to tilfælde (levering i indlandet) og i det tilfælde (indførsel), for hvilket Domstolen har statueret, at der ikke opstår afgiftspligt.

Med argumenterne i den anden gruppe fremføres det derimod, at anvendt på de foreliggende tilfælde fører Einberger II-dommen: d) til en afgiftsbegunstigelse af den ulovlige handel i forhold til den lovlige handel, og inden for rammerne af førstnævnte af handelen med narkotika i forhold til sort arbejde eller handel med våben og pornografiske værker (Nederlandene, Tyskland); e) den indgår, ved at indlede den med direktivet tilsigtede harmonisering af de transaktioner, der kan pålægges afgift, i de retsordener, som anvender en anden ordning på handel med narkotika. Netop det tredje spørgsmål fra Gerechtshof Amsterdam viser, at adfærd, som er forbudt og straffes strengt i nogle lande, udtrykkeligt tolereres i andre (Frankrig).

Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen har fremført det modsatte synspunkt. De har anført, at Domstolens praksis fuldt ud kan overføres på de foreliggende tilfælde med det resultat, at det må udelukkes, at handel med narkotika i indlandet i en medlemsstat kan pålægges afgift.

4. Lad mig minde om, at ifølge Einberger II-dommen kan indførsel af narkotika ikke pålægges told og moms på grund af de forbud mod indførsel og forhandling af disse

stoffer i alle medlemsstaterne, som følger af de internationale forpligtelser, de har påtaget sig (enkelt konvention om narkotiske midler, New York, 30. marts 1961, og konventionen om psykotrope stoffer, Wien, 21. februar 1971, i *United Nations Treaty Series*, bind 520 og 1019, s. 151 og 175). Efter min opfattelse har denne omstændighed imidlertid stor betydning for løsningen af vores problem. Under behandlingen af de to forbud lod Domstolen forstå, at den er af den opfattelse, at narkotika ikke berøres af den lovlige økonomiske omsætning i de forskellige medlemsstater. Den omstændighed, at de er materielt til stede i disse stater som følge af en indenlandsk produktion snarere end indførsel, har så ingen betydning. I begge tilfælde er det afgørende punkt, for at udtrykke det ligesom i præmis 13 i Wolf- og Einberger I-dommene, at de ikke kan »integreres i det økonomiske kredsløb inden for Fællesskabet«.

Når det er sagt, vil jeg gennemgå de argumenter, som er fremført af de regeringer, der har afgivet indlæg i sagen. De argumenter, som de udleder af lovgivningens ordlyd og formål, er efter min opfattelse som helhed ret svage. Det er således klart, at direktivet med ordene »økonomisk virksomhed« og ved at have til formål at beskatte det »endelige forbrug« henviser til varer, der er integreret i det økonomiske kredsløb inden for Fællesskabet, og således udelukker de produkter, som ikke opfylder denne betingelse, fra sit anvendelsesområde. Det er heller ikke rigtigt at hævde, at fællesskabslovgiver er uden interesse i, om den transaktion, hvorved den endelige forbruger erhverver varen, er ulovlig. Ifølge artikel 5, stk. 1, forstås ved levering »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Og man kan kun være *ejer* på grundlag af en begivenhed eller en retshandling, som loven tillægger evne til at skabe det »dominium«, som en person har over en ting. Selv om direktivet sondrer mellem merværdiafgiftsudløsende begivenheder ved indførsel og merværdiafgift ved transaktioner i indlandet (artikel 2, stk. 1 og 2), står det også fast, at de to afgifter har samme formål, og, som Kommissionen anførte som svar på et spørgsmål fra Domstolen, at »indførsel (kun) er den første levering i indlandet«.

De argumenter, der udledes af de skadelige følger, som Einberger II-dommen ville kunne have, hvis den blev anvendt i det foreliggende tilfælde, kan heller ikke accepteres. Det første blev også fremført i den sag, som lå til grund for denne dom, og jeg vil svare, som jeg allerede gjorde dengang, ved at henvise til, at det kun kan vurderes på det etisk-politiske plan; juridisk holder det ikke, fordi den berigelse, som forhandleren erhverver — dvs. værdien af de solgte narkotika — kun er en faktisk berigelse i det omfang, den ikke resulterer af en »levering« i den i artikel 5, stk. 1, forudsatte betydning (for et analogt tilfælde se Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1972, s. 102). Og det kan ikke hævdes, at handel med narkotika, når den én gang fritages for afgift, privilegeres i forhold til handel med våben eller pornografiske værker. Disse varer kan erhverves i lovlig omsætning, om end inden for snævre grænser. Dette er absolut ikke tilfældet for narkotika. Det er ikke som forbruger, men som patient, at man kan købe dem lovligt (Wattel, »Belastingheffing van de onderwereld; het EG-Hof en de drugshandel«, i *Weekblad voor fiscaal recht*, 1987, s. 363).

Endelig vil jeg ikke benægte, at i det omfang handelen med narkotika er omfattet af mere eller mindre strenge bestemmelser i de forskellige retsordener, kan Einberger II-dommen modvirke harmoniseringen af transaktioner, der kan pålægges afgift. Det er imidlertid en kendsgerning, at denne bemærkning vedrører såvel indførsler som leveringer i indlandet og altså mindre angår udvidelsen af det i denne dom fastslåede princip end selve princippet. Kritik, selv tilsneget, af en dom afsagt af Domstolen er tilladt, men den forandrer intet, så længe Domstolen ikke foranlediges til at ændre opfattelse på dette punkt. Med andre ord, for øjeblikket kan man kun konstatere, at *hoc iure utimur.*

5. Vi må altså svare på Hoge Raads spørgsmål og på Gerechtshofs spørgsmål a), at i det omfang, de ikke angår den lovlige omsætning i Fællesskabet, udløser leveringer af narkotika i indlandet i en medlemsstat ingen merværdiafgiftspligt. Dette resultat nødsager mig til at behandle det andet problem, som retten i Amsterdam har rejst. Efter at have nævnt, at de ulovlige indførsler, som Domstolen har skullet tage stilling til i de foregående domme, alle vedrørte »hårde« stoffer (heroin, morfin, kokain), ønsker den oplyst, om afgiftsfritagelsesreglen også gælder for leveringer af »bløde« stoffer, navnlig cannabisprodukter.

Det fremgår af forelæggelsesdommen, at de indtægter, hvis eventuelle merværdiafgiftspligt sagen drejer sig om, er opnået ved salg af hash, dvs. et stof, som ifølge de under nr. 3 nævnte internationale bestemmelser (artikel 2, stk. 1, og liste 1 i konventionen af 1961) i enhver henseende er et narkotisk middel. Hash falder altså ligeledes ind under de absolutte forbud mod indførsel og forhandling i de forskellige medlemsstater (for Nederlandenes vedkommende jfr. Opiumwet, artikel 3), som har foranlediget Domstolen til at anse narkotika for en vare, som ikke kan »(integreres) i det økonomiske kredsløb inden for Fællesskabet«. Dette er efter min mening tilstrækkeligt til at konkludere, at svaret på det første spørgsmål også må gælde her.

6. Det tredje spørgsmål rejser vanskeligere problemer. Som man vil erindre, spørger Gerechtshof, om der, når det er udelukket at pålægge leveringer af hash merværdiafgift, gælder noget andet, når medlemsstatens retshåndhævende myndigheder under visse omstændigheder giver afkald på at strafforfølge forhandlerne.

Jeg har allerede nævnt under henvisning til indholdet i den nederlandske anklagemyndigheds orienteringscirkulære (nr. 1), inden for hvilke grænser denne tilbageholdenhed blev praktiseret. Det bør her tilføjes, at Kommissionen i sine skriftlige indlæg og ydermere under retsmødet har opstillet en oversigt over salget af hash i Nederlandene, som viser, at disse grænser er umærkelige eller rent ud sagt ikke eksisterende. Myndighedernes permissive holdning er langt fra begrænset til ungdomscentre og tilfælde af åbenlys forhandling, men går så vidt som til at tolerere, at der på skilte og på butiksruder i talrige »coffee shops« i de største nederlandske byer findes billeder af et indisk hampeblad. Kommissionen har af denne omstændighed konkluderet, at »den afgiftspligtige distribuerer en ulovlig vare, men udfører transaktioner, der anses for lovlige«. Disse kan derfor pålægges merværdiafgift.

Jeg kan naturligvis ikke udtale mig om troværdigheden af de af Kommissionen fremlagte oplysninger. De konsekvenser, som drages deraf, må efter min opfattelse under alle omstændigheder afvises. Lad os ikke glemme, at anklagemyndigheden i Nederlandene ikke har pligt til at forfølge alle lovovertrædelser, der bringes til dens kundskab, og dette udelukker, at den manglende offentlige indgriben — selv når den ikke er episodisk, men opfylder et bestemt formål (som normalt er begrundet i, at det er nødvendigt at koncentrere de disponible ressourcer om bekæmpelse af de mest alarmerende former for lovovertrædelser) — udvisker eller mindsker de tolererede handlingers ulovlighed. Den omstændighed, at salg af hash fortsat er en strafbar handling, erkendes i øvrigt ikke blot af regeringen i Haag, men også af den forelæggende ret og, hvad der er vigtigst, af den kompetente internationale myndighed. I 1983 har en kontrolkommission under International Narcotics Control Board undersøgt den pågældende praksis for at fastslå, om den er forenelig med de forpligtelser, som New York-konventionen pålægger Nederlandene, og den har afgivet udtalelse om, at den er fuldt ud retmæssig (forhandlingerne i det nederlandske parlaments andetkammer 1983-1984, 17867, nr. 7).

Hvis man dertil føjer, at levering af et ulovligt gode ikke kan anses for lovlig uden tilsidesættelse af det sjette direktivs artikel 5, stk. 1, fremgår det, at Kommissionens opfattelse helt savner grundlag. Den »tilbageholdende retsforfølgningspolitik«, som Gerechtshof har stillet Domstolen spørgsmål om, kan følgelig ikke ændre det svar, som jeg har givet på det andet spørgsmål.

7. På baggrund af disse betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, som er forelagt den af Nederlandenes Hoge Raad ved dom afsagt den 29. oktober 1986 i sagen Willem Mol mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, og af Gerechtshof Amsterdam, ved dom afsagt den 28. oktober 1986 i sagen foreningen Happy Family mod Inspecteur der Omzetbelasting, Amsterdam, således:

»Artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977, skal fortolkes således, at leveringer, der foretages mod vederlag i indlandet i en medlemsstat af narkotika, som ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske eller videnskabelige formål, ikke kan pålægges merværdiafgift.«

Dette resultat ændres ikke af den omstændighed, at de leverede narkotika er cannabisprodukter, og at de retshåndhævende myndigheder som et led i en tilbageholdende retsforfølgningspolitik under visse omstændigheder tillader, at forbudte leveringer af disse varer foretages, uden at det fører til strafforfølgning.