CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. F. MANCINI VAN 22 NOVEMBER 1983 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In deze prejudiciële zaak wordt aan het Hof gevraagd, of volgens het gemeenschapsrecht omzetbelasting kan worden geheven over verdovende middelen die als smokkelgoed zijn ingevoerd, niet rechtmatig in het verkeer kunnen worden gebracht en door de nationale autoriteiten kunnen worden in beslag genomen en vernietigd.

In het kort de feiten. Bij vonnis van het Landgericht Freiburg van 27 juli 1977 werd Senta Einberger, verzoekster in het hoofdgeding, wegens overtreding van de Duitse wet op de verdovende middelen (Betäubungsmittelgesetz) voorwaardelijk veroordeeld tot een gevangenisstraf van één jaar. Tussen voor- en najaar 1974 had zij zich meermalen van de Bondsrepubliek naar Zwitserland begeven en aldaar aan het echtpaar Winiger op verschillende tijdstippen in totaal 280 g morfine verkocht — telkens in hoeveelheden tussen 30 en 100 g —, die zij tevoren in Duitsland had binnengesmokkeld. Op grond van dat vonnis vorderde het Hauptzollamt Freiburg bij nota van 19 januari 1978 van Einberger invoerrechten ten bedrage van DM 10 960,30, waarvan DM 5 712 aan douanerechten en DM 5 248,30 aan omzetbelasting. Nadat haar bezwaarschrift was afgewezen, daagde Einberger het douanekantoor voor het Finanzgericht Baden-Württemberg en vorderde zij nietigverklaring van de belastingnota.

Bij een eerste beschikking van 16 juni 1981 vroeg het Finanzgericht aan het Hof, of „een Lid-Staat sedert de invoering van het gemeenschappelijk douanetarief bevoegd is douanerechten te heffen op verdovende middelen die het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengesmokkeld en dit weer hebben verlaten." Het Hof antwoordde hierop: „Er ontstaat geen douaneschuld bij de invoer van verdovende middelen die niet deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden" (arrest van 26. 10. 1982, zaak 240/81, Jurispr. 1982, blz. 3699).

Bij beschikking van 29 oktober 1982 heeft dezelfde Tweede kamer van de Außensenat Freiburg van het Finanzgericht Baden-Württemberg, daarmee blijk gevend van een lofwaardige gehechtheid aan de verwijzingsprocedure, het Hof een tweede vraag gesteld, namelijk of „de heffing van omzetbelasting bij invoer van verdovende middelen verenigbaar is met artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn van de Raad van de Europese Economische Gemeenschap van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145 van 1977, blz. 1), wanneer de Lid-Staten geen douanerechten mogen heffen."

2. Een opmerking vooraf: de tekst waarvan het Finanzgericht het Hof om uitlegging vraagt, was op het ogenblik van de feiten niet van kracht. In 1974

1 — Vertaald uit het Italiaans.

was die materie geregeld door de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB van 1967, blz. 1303), die juist door de Zesde richtlijn is vervangen. Vaststaat evenwel dat beide teksten, voor zover hier van belang, nagenoeg identieke regels bevatten. Wat partijen dus over de ene richtlijn hebben gezegd (en wat ikzelf erover zal zeggen), geldt evenzeer voor de andere.

3. De regering van de Bondsrepubliek geeft het Hof in overweging, te verklaren dat de heffing van de betrokken belasting verenigbaar is met artikel 2, sub b, van de Tweede richtlijn. Deze bepaling maakt volgens haar geen onderscheid tussen geoorloofde en ongeoorloofde importen, en deze laatste worden ook nergens van de belasting vrijgesteld. Een leemte? Zeker niet. De richtlijn gaat immers uit van het beginsel van de fiscale billijkheid, dat zich ertegen verzet ongeoorloofde handelingen gunstiger te behandelen. De doelstellingen van de belasting bevestigen dit: zij heeft ten doel te waarborgen dat op alle goederen, ongeacht hun herkomst en ongeacht de distributieketen, een zelfde belastingdruk rust, om te komen tot een mededingingsneutrale situatie in het internationale handelsverkeer, een nauwkeurige compensatie aan de grens en toepassing van het in de indirecte belastingen algemeen aanvaarde „bestemmingsland-beginsel".

Ook 's Hofs rechtspraak inzake douanerechten bij invoer van verdovende middelen, aldus vervolgt de Duitse regering, kan niet tot een andere conclusie leiden. De twee belastingen hebben immers een verschillende functie; waar de douanerechten tot doel hebben de communautaire produkten te beschermen tegen invoer uit derde landen, liggen aan de omzetbelasting fiscale motieven ten grondslag alsmede, zoals gezegd, de beginselen van gelijkheid en neutraliteit ten aanzien van de mededinging. Ook het belastbare feit is bij douanerechten en omzetbelasting verschillend, terwijl de bemoeienis van de Gemeenschap met elk van beide niet even vergaat. In feite is het fiscaal gebied slechts tot een harmonisatie van uitvoeringsbepalingen gekomen en blijven de Lid-Staten dus bevoegd de importen van verdovende middelen te belasten. Tenslotte is volgens de Duitse regering het heffen van belasting op ongeoorloofde importen niet alleen wettig, maar ook nuttig, namelijk ter bestrijding van het zogenoemde „zwarte circuit", waartegen het strafrecht vaak machteloos blijkt.

4. Al aanstonds zij gezegd, dat de zienswijze van de Duitse regering mij niet overtuigt. Het Hof heeft met betrekking tot de illegale invoer van verdovende middelen een aantal opvattingen geformuleerd waar ik volledig achter sta en die ik ook in casu van toepassing acht. Het onderhavige geval vertoont ongetwijfeld enkele bijzondere trekken, maar die zijn niet van dien aard, dat het Hof van zijn rechtspraak zou moeten afstappen.

Sta mij toe die opvattingen in herinnering te brengen. Het Hof kreeg voor het eerst met als smokkelgoed ingevoerde verdovende middelen te maken in zijn arrest van 5 februari 1981 (zaak 50/80, Horvath, Jurispr. 1981, blz. 385). In die zaak ging het om de vaststelling van de douanewaarde van heroïne die op frauduleuze wijze in het douanegebied van de Gemeenschap was binnengebracht en aan de Duits-Nederlandse grens werd ontdekt, in beslag genomen en vernietigd. Het Hof legde meteen de nadruk op de aard van de goederen, door erop

te wijzen dat een produkt als heroïne niet in beslag wordt genomen en vernietigd om de enkele reden dat de importeur de douaneformaliteiten niet in acht heeft genomen, maar vooral omdat het gaat om een verdovend middel waarvan de schadelijke werking bekend is en waarvan de invoer en de verhandeling „in alle Lid-Staten verboden zijn, afgezien van een streng gecontroleerde en beperkte handel met het oog op voor farmaceutische en medische doeleinden geoorloofd gebruik" (r.o. 10). Hiervan uitgaande overwoog het Hof dat het gemeenschappelijk douanetarief, waar het een verdovend middel noemt, „enkel het oog kan hebben op invoer voor geoorloofd gebruik". Het zou immers absurd zijn dat een bepaling die ten doel heeft „bij te dragen tot de ontwikkeling van de internationale handel en de vermindering van de handelsbelemmeringen", betrekking zou hebben op de invoer van goederen „die voor ongeoorloofd gebruik zijn bestemd en terstond na hun ontdekking uit het verkeer worden genomen" (r.o. 13).

De kern van dit arrest lijkt mij derhalve, dat de staten geen douanerechten kunnen toepassen op produkten waarvan de invoer, die zijzelf hebben verboden, geheel vreemd is aan de doelstellingen van de Gemeenschap en haar beleid inzake douanerechten. De nationale autoriteiten beschikken over andere middelen: zo noemt het arrest bijvoorbeeld „de mogelijkheid om de overtredingen [ter zake van de invoer en het in de handel brengen van verdovende middelen] strafrechtelijk te vervolgen met alle gevolgen van dien, ook op geldelijk gebied" (r.o. 15).

De prejudiciële verzoeken van twee andere Duitse rechters hebben het Hof vervolgens de gelegenheid gegeven deze beginselen te bevestigen en nader uit te werken. Zo vroeg het Finanzgericht Düsseldorf het Hof, of frauduleuze invoer zonder meer, dat wil zeggen zonder dat de goederen nadien worden ontdekt of vernietigd, op zichzelf meebrengt dat geen douanerechten kunnen worden geheven, wanneer de ingevoerde verdovende middelen in geval van ontdekking in beslag zouden moeten worden genomen en vernietigd (zaak 221/81, Wolf). In de reeds genoemde eerste zaak-Einberger, vroeg het Finanzgericht Baden-Württemberg het Hof, of de invoer als smokkelgoed de heffing van douanerechten ook uitsluit wanneer de verdovende middelen de Gemeenschap weer hebben verlaten.

In de tweelingarresten van 26 oktober 1982 (Jurispr. 1982, blz. 3681 en 3699) overwoog het Hof nogmaals, dat verdovende middelen zoals morfine, heroïne en cocaïne in zoverre bijzondere kenmerken vertonen, „dat de schadelijke werking ervan algemeen wordt erkend en de invoer en de verhandeling in alle Lid-Staten zijn verboden", behalve voor farmaceutische en medische doeleinden (r.o. 8). Het voegde daaraan toe, dat de Lid-Staten, als partijen bij het Enkelvoudig Verdrag van 1961, overigens hebben vastgesteld dat verslaving aan verdovende middelen een ernstig kwaad vormt voor de mens persoonlijk en vele sociale en economische gevaren met zich meebrengt voor de mensheid; zij stelden zich ten plicht dit kwaad te voorkomen en te bestrijden, maar erkenden dat het geneeskundig gebruik van verdovende middelen onmisbaar blijft voor het verzachten van pijn en lijden en dat moest worden verzekerd dat verdovende middelen voor die doeleinden beschikbaar zijn. Hieruit concludeerde het Hof, dat ook

over verdovende middelen die aan de controle zijn ontsnapt, geen belasting kan worden geheven: beslissend is immers dat zij zich in het illegale circuit bevinden, en zeker niet een toevallige omstandigheid als hun ontdekking door de autoriteiten (r.o. 15).

5. Zoals gezegd, ben ik van mening dat het Hof de lijn van deze uitspraken alleen maar consequent kan doortrekken wanneer het, zoals door verzoekster in het hoofdgeding, de Commissie en de Franse regering in overweging is gegeven, beslist dat over frauduleuze invoer van verdovende middelen ook geen omzetbelasting kan worden geheven.

Laten wij de argumenten van de Duitse regering een voor een onderzoeken.

Primo: de Tweede (of Zesde) richtlijn geldt voor alle importen, zonder onderscheid tussen geoorloofde en ongeoorloofde en zonder deze laatste op enige wijze vrij te stellen. Akkoord. Van belang is echter dat hetzelfde had kunnen worden gezegd met betrekking tot het GDT, waarin evenmin bepalingen voorkomen die vrijstelling verlenen voor importen van verdovende middelen. Het Hof heeft dit nochtans niet in aanmerking genomen, of beter gezegd, het heeft de voorrang gegeven aan het beginsel dat de goederen voor het legale circuit bestemd moeten zijn. Hiertegen kan men inbrengen dat het Hof tot die beslissing is gekomen op grond van de bijzondere doelstellingen (ontwikkeling van de internationale handel en vermindering van de belemmeringen van het handelsverkeer) die het GDT volgens de betrokken gemeenschapsregeling heeft. Maar laten wij dan nu de doelstellingen van de BTW bezien in het licht van de Eerste richtlijn van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (nr. 67/227/EEG). „De voornaamste doelstelling van het Verdrag", aldus de eerste overweging, „is het instellen ... van een gemeenschappelijke markt waarin een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt." „Het verwezenlijken van deze doelstelling", vervolgt de tweede overweging, „veronderstelt dat in de Lid-Staten wetgevingen ... worden toegepast welke de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten binnen de gemeenschappelijke markt niet belemmeren." Welnu, ik zie niet in, waarom de ongeoorloofde circulatie van verdovende middelen, die volgens het Hof strafrechtelijk moet worden aangepakt, minder vreemd zou zijn aan deze doelstellingen dan aan die van het gemeenschappelijk douanetarief.

Secundo: de twee belastingen verschillen van elkaar qua functie en belastbaar feit. Ook dit is op zichzelf stellig juist, maar men zou het belang ervan overdrijven, indien men eruit afleidde dat 's Hofs uitspraak, dat geen douanerechten verschuldigd zijn, niet geldt met betrekking tot de BTW. Weliswaar hebben douanerechten en BTW een verschillend doel, maar in het geval van invoer, waarin beide de vorm hebben van heffingen aan de grens, wordt dit verschil zo klein dat het nagenoeg verdwijnt. Dit wordt juist bevestigd door de bepaling betreffende het belastbare feit. Volgens artikel 7, lid 2, van de Tweede richtlijn (of, zo men wil, artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn) kunnen de Lid-Staten het belastbare feit en het verschuldigd worden van de BTW verbinden met die ter zake van douanerechten. Zeker, het gaat slechts om een mogelijkheid; maar voor zover ik weet, hebben alle Lid-Staten daarvan gebruik gemaakt, al ware het maar om de aanslagprocedures te vergemakkelijken.

In dat geval geldt voor de BTW het beginsel dat het Hof heeft geformuleerd voor douanerechten ingeval het belastbare feit onzeker is. Met andere woorden, ook hier dienen verdovende middelen die aan controle zijn ontsnapt, op dezelfde manier te worden behandeld als die welke zijn ontdekt en vernietigd.

Tertio: met betrekking tot de BTW heeft de Gemeenschap, anders dan op het gebied van douanerechten, enkel een harmonisatiebevoegdheid, zodat de Lid-Staten bevoegd blijven belasting te heffen op ongeoorloofde importen van verdovende middelen. Ik ben het hiermee niet eens. De communautaire regeling berust immers, zowel wat de douanerechten als wat de BTW betreft, op het Verdrag, en het heeft weinig belang of het de artikelen 18-29 dan wel 99-100 zijn die ten uitvoer worden gelegd. Beide groepen bepalingen hangen immers samen met de basisbepalingen van de artikelen 2 en 3, waarin de taken en de werkinstrumenten van de Gemeenschap zijn omschreven. Die communautaire BTW-regeling is bovendien uitputtend; het is derhalve onwaarschijnlijk dat de gemeenschapswetgever de Lid-Staten een regelingsbevoegdheid zou hebben gelaten, die zijn harmonisatiewerk kan schaden.

Quarto: de toepassing van de BTW op ongeoorloofde importen van verdovende middelen is een veel doeltreffender middel tot sociale controle dan het strafrecht; een staat heeft er in elk geval belang bij, het „zwarte circuit" niet te begunstigen, hetgeen het geval zou zijn indien geen omzetbelasting werd geheven op de omvangrijke geldstroom die verband houdt met de handel in verdovende middelen. Voor dit argument lijkt inderdaad heel wat te zeggen; vanuit ethisch-politiek oogpunt — het enige dat hier relevant is — wordt het echter door vele specialisten op het gebied van fiscaal recht en openbare financiën verworpen. Zelf behoor ik tot de denkrichting die onderscheid maakt tussen transacties die civielrechtelijk ongeoorloofd zijn (bijvoorbeeld prostitutie), en transacties die strafrechtelijk verboden zijn. Ik ben het eens met de opvatting die de eerste belast en de tweede fiscaal irrelevant acht.

6. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging, de door het Finanzgericht Baden-Württemberg bij beschikking van 29 oktober 1982 gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

Over de invoer van verdovende middelen die niet deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden kan geen omzetbelasting worden geheven.