

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../css/generic.css); EUR-Lex - 61998J0455 - NL

**Avis juridique important**

|

## 61998J0455

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 29 juni 2000. - Tullihallitus tegen Kaupo Salumets en anderen. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Tampereen käräjäoikeus - Finland. - Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Zesde richtlijn - Invoerbepaling - Werkingsfeer - Invoer als smokkelgoed van ethylalcohol. - Zaak C-455/98.

*Jurisprudentie 2000 bladzijde I-04993*

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

## Trefwoorden

*Gemeenschappelijk douanetarief - Douanerechten - Toepassing op uit derde landen als smokkelgoed ingevoerde ethylalcohol*

*(Verordening nr. 2913/92 van de Raad)*

*Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Invoerbepaling - Toepassing op uit derde landen als smokkelgoed ingevoerde ethylalcohol*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad)*

*Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Accijnzen - Richtlijnen 92/12 en 92/83 - Toepassing op uit derde landen als smokkelgoed ingevoerde ethylalcohol*

*(Richtlijnen 92/12 en 92/83 van de Raad)*

## Samenvatting

*\$\$Weliswaar gelden voor de invoer of illegale levering van goederen die wegens hun aard of hun bijzondere kenmerken niet in het legale handelsverkeer mogen worden gebracht of in de economische kringloop mogen komen, zoals verdovende middelen of vals geld, niet de belasting of de douanerechten die normaal op grond van de gemeenschapsregeling zijn verschuldigd, maar buiten die gevallen waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een algemeen*

*onderscheid tussen legale en illegale transacties.*

*De verhandeling van uit een derde land als smokkelgoed ingevoerde ethylalcohol is niet verboden wegens de aard of bijzondere kenmerken van het goed. Ethylalcohol kan evenmin als een van het economische circuit uitgesloten product worden beschouwd. Er kan namelijk mededinging ontstaan tussen het als smokkelgoed ingevoerde product en het product dat in het legale circuit wordt verhandeld, aangezien er voor alcohol een legale markt bestaat waartoe smokkelwaar zich juist toegang verschaft.*

*Derhalve moeten de Zesde richtlijn (77/388), richtlijn 92/12 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, richtlijn 92/83 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, alsmede verordening nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, aldus worden uitgelegd, dat de bepalingen ervan betreffende de belastingplichtigheid en de douaneschuld eveneens van toepassing zijn op de invoer als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol in het douanegebied van de Gemeenschap.*

*( cf. punten 19-20, 23-24 en dictum )*

## **Partijen**

*In zaak C-455/98,*

*betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de Tampereen käräjaoikeus (Finland), in het aldaar aanhangige geding tussen*

*Tullihallitus*

*en*

*K. Salumets e.a.,*

*om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1), van de richtlijnen van de Raad 92/12/EEG van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1) en 92/83/EEG van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB L 316, blz. 21), alsmede van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1),*

*wijst*

*HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),*

*samengesteld als volgt: L. Sevón, kamerpresident, P. Jann (rapporteur) en M. Wathelet, rechters,*

*advocaat-generaal: A. Saggio*

*griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur*

*gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:*

- *A. Talbak, vertegenwoordigd door J. Vuorilahti, advocaat te Tampere,*
- *I. Heikkinen en J. Koivula, vertegenwoordigd door T. Vähätalo, advocaat te Tampere,*
- *P. Kortelainen en L. Lempinen, vertegenwoordigd door J. Ojala, advocaat te Helsinki,*
- *de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Rotkirch en T. Pynnä, valtiasiamiehet, als gemachtigden,*
- *de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, procesgemachtigde bij de juridische dienst van de staat, en E.-M. Mamouna, auditeur bij de bijzondere juridische dienst, afdeling Europees recht, van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,*
- *de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door I. M. Braguglia, avvocato dello Stato,*
- *de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Tricot en K. Leivo, leden van de juridische dienst, als gemachtigden,*

*gezien het rapport ter terechtzitting,*

*gehoord de mondelinge opmerkingen van A. Talbak, vertegenwoordigd door J. Vuorilahti, advocaat; I. Heikkinen en J. Koivula, vertegenwoordigd door T. Vähätalo, advocaat; de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä; de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kyriazopoulos, assistent juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Tricot en E. Paasivirta, lid van de juridische dienst, als gemachtigde, ter terechtzitting van 3 februari 2000,*

*gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 maart 2000,*

*het navolgende*

*Arrest*

## **Overwegingen van het arrest**

*1 Bij beschikking van 8 december 1998, binnengekomen bij het Hof op 14 december daaraanvolgend, heeft de Tampereen käräjäoikeus krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn"), van de richtlijnen van de Raad 92/12/EEG van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1) en 92/83/EEG van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB L 316, blz. 21), alsmede van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1; hierna: douanewetboek").*

*2 Die vraag is gerezen in het kader van een door de tullihallitus (Finse douaneadministratie) ingediende vordering tegen K. Salumets en anderen, die werden vervolgd wegens de invoer als smokkelgoed in Finland van uit een derde staat afkomstige ethylalcohol.*

*De gemeenschapsregeling*

*3 Artikel 202 van het douanewetboek bepaalt:*

*1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:*

*a) indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht*

*(...)*

*2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht.*

*(...)"*

*Artikel 212 van dat wetboek bepaalt:*

*De in de artikelen 201 tot en met 205 en 209 tot en met 211 bedoelde douaneschuld ontstaat zelfs indien zij betrekking heeft op goederen die het voorwerp van een verbod of een beperking van de invoer of de uitvoer uitmaken, ongeacht de aard daarvan. Er ontstaat echter geen douaneschuld 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 (...)"*

*4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:*

*Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:*

*(...)*

*2. de invoer van goederen."*

*5 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaalt:*

*Deze richtlijn behelst de regeling van de producten onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde en de door de Europese Gemeenschappen vastgestelde belastingen."*

*Artikel 3, lid 1, van die richtlijn luidt als volgt:*

*Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:*

*(...)*

*- alcohol en alcoholhoudende dranken,*

(...)"

*Artikel 6, lid 1, van die richtlijn bepaalt:*

*De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel 14, lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen.*

*Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:*

(...)

*c) elke invoer, ook op onregelmatige wijze, van deze producten, wanneer deze producten niet onder een schorsingsregeling worden geplaatst."*

*6 Artikel 19, lid 1, van richtlijn 92/83 luidt als volgt:*

*De lidstaten heffen accijns op ethylalcohol overeenkomstig deze richtlijn."*

*Artikel 27, lid 1, van die richtlijn bepaalt:*

*De lidstaten verlenen voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik:*

*a) wanneer zij zijn gedistribueerd in de vorm van alcohol die volledig gedenatureerd is overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat, waarbij deze voorschriften naar behoren zijn gemeld en aanvaard overeenkomstig de leden 3 en 4. Voorwaarde voor deze vrijstelling is dat de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG worden toegepast op het handelsverkeer van volledig gedenatureerde alcohol;*

(...)"

*De nationale regeling*

*7 Ingevolge de alkoholilaki (wet nr. 1143/1994 betreffende alcohol) mag ethylalcohol op het Finse grondgebied enkel worden ingevoerd door handelaren die in het bezit zijn van een invoervergunning of door personen die beschikken over een vergunning voor eigen gebruik.*

*8 Op grond van de valmisteverotuslaki (wet nr. 1469/1994 betreffende de accijns) is accijns verschuldigd over alcohol en alcoholhoudende dranken die vanuit een andere lidstaat in Finland worden binnengebracht of vanuit derde landen worden ingevoerd.*

*9 Voorts zijn op het Finse grondgebied ingevoerde goederen afkomstig uit een staat die geen lid is van de Gemeenschap, ingevolge de arvonlisäverolaki (wet nr. 1501/1993 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, hierna: BTW") aan BTW onderworpen.*

*Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag*

*10 Blijkens de stukken zijn verweerders in het hoofdgeding door de verwijzende rechter tot gevangenisstraffen en geldboeten veroordeeld, omdat zij in 1996/1997 ongeveer 100 000 liter ethylalcohol vanuit Estland Finland binnen hadden gesmokkeld. Vaststaat, dat een deel van de aldus frauduleus ingevoerde alcohol reeds was gebotteld, terwijl een ander deel in een oude koeienstal in die lidstaat op flessen werd gedaan zonder dat daarbij hygiënevoorschriften in acht werden genomen.*

11 De verwijzende rechter heeft de strafzaak en de vordering van de tullihallitus gesplitst. Die vordering strekte tot veroordeling van Salumets en zijn medeplichtigen overeenkomstig de alkoholi- ja alkoholijuomaverosta säädetty laki (wet nr. 1471/1994 betreffende de belasting op alcohol en alcoholhoudende dranken) tot betaling van de douanerechten, BTW, accijnzen en alcoholbelasting die de importeurs bij het binnenbrengen op het grondgebied van de Gemeenschap hadden moeten voldoen en die ongeveer 38 miljoen FIM beliepen.

12 De verwijzende rechter, bij wie die vordering was ingesteld, betwijfelde of de in punt 1 van dit arrest genoemde bepalingen van het douanewetboek en van de belastingrichtlijnen eveneens van toepassing zijn op binnengesmokkelde ethylalcohol.

13 Inzonderheid vraagt hij zich af, of de frauduleuze invoer in Finland van ethylalcohol, die als zodanig niet is bestemd voor menselijke consumptie en waarvoor een aanzienlijk kleinere markt bestaat dan voor andere alcoholhoudende dranken wegens het vergunningstelsel dat in die lidstaat voor dergelijke invoer geldt, niet moet worden gelijkgesteld met illegale levering van verdovende middelen en invoer van vals geld, waarover volgens de rechtspraak van het Hof douanerechten noch BTW zijn verschuldigd.

14 In die omstandigheden heeft de Tampereen käräjäoikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

*Dienen de communautaire belastingrichtlijnen van de Raad 92/12/EEG van 25 februari 1992, 92/83/EEG van 19 oktober 1992 en 77/388/EEG van 17 mei 1977, alsmede verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 inzake het douanewetboek, aldus te worden uitgelegd, dat de bepalingen ervan betreffende de belastingplichtigheid en de douaneschuld van toepassing zijn op de smokkel van ethylalcohol?"*

15 Verweerders in het hoofdgeding betogen, dat die richtlijnen en het douanewetboek niet van toepassing zijn in geval van invoer als smokkelgoed van ethylalcohol. Deze kan huns inziens immers wegens de hoge concentratie alcohol niet als een voor consumptie bestemde alcoholhoudende drank worden beschouwd. Invoer daarvan moet dus op dezelfde wijze worden behandeld als invoer van verdovende middelen, die niet mogen worden verhandeld en waarover derhalve douanerechten noch BTW verschuldigd zijn. Voorts is alcoholsmokkel volgens hen geen economische activiteit in de zin van de bepalingen van het EG-Verdrag, zodat de gemeenschapsregeling daarop in het geheel niet van toepassing is.

16 Verweerders in het hoofdgeding baseren zich daarvoor op de arresten van het Hof van 5 februari 1981, Horvath (50/80, Jurispr. blz. 385); 26 oktober 1982, Wolf (221/81, Jurispr. blz. 3681); 28 februari 1984, Einberger (294/82, Jurispr. blz. 1177); 5 juli 1988, Mol (269/86, Jurispr. blz. 3627), en Happy Family (289/86, Jurispr. blz. 3655), betreffende de illegale invoer van verdovende middelen in de Gemeenschap respectievelijk de binnen een lidstaat onder bezwarende titel verrichte illegale levering van die producten. In die arresten heeft het Hof voor recht verklaard, dat een douaneschuld noch een omzetbelastingsschuld ontstaat bij de illegale invoer in de Gemeenschap respectievelijk de binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel verrichte illegale levering van verdovende middelen, wanneer die producten geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte economische circuit ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Die rechtspraak is volgens hen bij het arrest van 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, Jurispr. blz. I-4477, punt 20) uitgebreid tot de invoer van vals geld.

17 De Finse, de Griekse en de Italiaanse regering, alsmede de Commissie beroepen zich evenwel op andere arresten, waarin het Hof heeft geoordeeld, dat de BTW normaal is verschuldigd wanneer frauduleus verhandelde goederen gaan concurreren met producten die in het legale circuit worden verhandeld. Dit is het geval met namaakparfums (arrest van 28 mei 1998, Goodwin

en *Unstead*, C-3/97, Jurispr. blz. I-3257), de illegale exploitatie van kansspelen (arrest van 11 juni 1998, *Fischer*, C-283/95, Jurispr. blz. I-3369) en de illegale uitvoer van computersystemen (arrest van 2 augustus 1993, *Lange*, C-111/92, Jurispr. blz. I-4677). Uit punt 16 van laatstgenoemd arrest blijkt inzonderheid, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van de gevallen waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten.

18 Volgens die regeringen en de Commissie zijn verdovende middelen en vals geld producten die wegens hun intrinsieke karakter van illegale goederen niet in het economische circuit mogen worden gebracht. Ethylalcohol vertoont evenwel niet een dergelijk karakter, hoewel voor de invoer en verkoop ervan in Finland een vergunning is vereist. Die alcohol zou immers illegaal tegen een aanzienlijk lagere prijs kunnen worden verkocht dan legale alcoholhoudende dranken voor dezelfde consumptiedoeleinden. In die omstandigheden zou als smokkelgoed ingevoerde alcohol volledig concurreren met alcoholhoudende producten in de legale verkoop, zodat daarbij een douane- en belastingschuld zou ontstaan. In de in het vorige punt genoemde arresten zou het Hof de uitzonderingen op het beginsel van fiscale neutraliteit immers zeer restrictief hebben uitgelegd.

19 Vooraf zij vastgesteld, dat bovengenoemde arresten *Horvath*, *Wolf*, *Einberger*, *Mol*, *Happy Family* en *Witzemann*, die in zaken betreffende verdovende middelen en vals geld zijn geweest, betrekking hebben op goederen die wegens hun aard en hun bijzondere kenmerken niet in het legale handelsverkeer mogen worden gebracht of in de economische kringloop mogen komen. Voorts is het vaste rechtspraak, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. Hieruit volgt, dat het feit dat een gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt, op zich niet meebrengt dat deze van de belastingheffing wordt uitgezonderd, maar dat voor een dergelijke uitzondering alleen plaats is in specifieke situaties, waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen of diensten elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is (zie arresten *Lange*, punt 19; *Fischer*, punt 28; *Goodwin en Unstead*, punt 9, alle reeds aangehaald, alsmede arrest van 29 juni 1999, *Coffeeshop Siberië*", C-158/98, Jurispr. blz. I-3971, punten 14 en 21).

20 Dat is evenwel niet het geval met de ethylalcohol waarom het in het hoofdgeding gaat. Zoals is opgemerkt door de regeringen die schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, en door de Commissie, gaat het hier niet om een goed waarvan de verhandeling wegens zijn aard of bijzondere kenmerken verboden is.

21 De omstandigheden waarin de invoer in casu heeft plaatsgevonden, doen niet af aan dit oordeel. Een intrinsiek legaal product als ethylalcohol kan immers niet wegens zijn herkomst, kwaliteit of zuiverheid worden gelijkgesteld met een verdovend middel.

22 Evenmin van invloed is de omstandigheid, dat in de betrokken lidstaat een bijzonder vergunningstelsel geldt voor zowel de productie en verhandeling als de in- en uitvoer van zuivere ethylalcohol (zie, in die zin, arrest *Lange*, reeds aangehaald, punt 17).

23 Voorts is, zoals de Commissie heeft opgemerkt, de mededinging tussen als smokkelgoed ingevoerde alcohol en alcohol die in het legale circuit wordt verhandeld, niet uitgesloten, aangezien er voor alcohol een legale markt bestaat waartoe smokkelwaar zich juist toegang verschaft. Hieruit volgt, dat ethylalcohol niet als een van het economische circuit uitgesloten product kan worden beschouwd. Hiervoor gelden dus de belasting en de douanerechten die normaal op grond van de gemeenschapsregeling zijn verschuldigd.

24 Mitsdien moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat de Zesde richtlijn, de richtlijnen 92/12 en 92/83, alsmede het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd, dat de bepalingen ervan betreffende de belastingplichtigheid en de douaneschuld eveneens van toepassing zijn op

*de invoer als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol in het douanegebied van de Gemeenschap.*

## **Beslissing inzake de kosten**

*Kosten*

*25 De kosten door de Finse, de Griekse en de Italiaanse regering, alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.*

## **Dictum**

*HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),*

*uitspraak doende op de door de Tampereen käräjäoikeus bij beschikking van 8 december 1998 gestelde vraag, verklaart voor recht:*

*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, de richtlijnen van de Raad 92/12/EEG van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, en 92/83/EEG van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, alsmede verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, moeten aldus worden uitgelegd, dat de bepalingen ervan betreffende de belastingplichtigheid en de douaneschuld eveneens van toepassing zijn op de invoer als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol in het douanegebied van de Gemeenschap.*