

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

5. srpnja 1988.(\*)

,,PDV na nezakonitu opskrbu opojnim drogama na državnom području države članice”

U predmetu 289/86,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Gerechtshof Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdalu, Nizozemska), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

**Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat**, Amsterdam,

i

**Inspecteur der Omzetbelasting**, Amsterdam,

o tumačenju članka 2. točke 1. Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL L 145, str. 1.),

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: O. Due, predsjednik vijeća, T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris i T. F. O'Higgins, suci,

nezavisni odvjetnik: G. F. Mancini,

tajnik: B. Pastor, administratorica,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, F. D. Kouwenhoven, porezni savjetnik,
- za Saveznu Republiku Njemačku, Martin Seidel i Alfred Dittrich, u svojstvu agenata,
- za Francusku Republiku, Gilbert Guillaume i Bernard Botte, u svojstvu agenata,
- za Kraljevinu Nizozemsku, E. F. Jacobs i G. M. Borchardt, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, Johannes Fons Buhl i Marten Mees, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu i nakon usmenog postupka održanog 29. listopada 1987.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. travnja 1988.,

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Presudom od 28. listopada 1986., koju je Sud zaprimio 24. studenoga 1986., Gerechtshof Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u tri prethodna pitanja o tumačenju članka 2. točke 1. Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL L 145, str. 1., u dalnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Ta su pitanja postavljena u okviru spora između Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, društvene i kulturne udruge koja vodi centar za mlade u kojem posjetitelji mogu, među ostalim, kupiti hašiš od „huisdealera“ (ovlašteni preprodavač), i nizozemskih poreznih tijela koja su odredila porez na dodanu vrijednost na prodaju hašiša u tom centru za mlade.
- 3 Hašiš je proizvod koji se dobiva od indijske konoplje; prodaja i distribucija hašiša te opskrba njime zabranjeni su u Nizozemskoj na temelju Opiumweta (Zakon o opojnim drogama). Međutim, u smjernicama nizozemskog državnog odvjetništva za politiku istrage i progona kaznenih djela obuhvaćenih gore navedenim zakonom (*Nederlandse Staatscourant* od 18. srpnja 1980., br. 137, str. 7.), u vezi s maloprodajom proizvoda od konoplje i ovlaštenim preprodavačima, posebno se navodi sljedeće:

„Ovlašteni preprodavač jest trgovac proizvodima od konoplje kojem je, uz povjerenje i zaštitu onih koji upravljaju centrom za mlade, dano isključivo dopuštenje za prodaju proizvoda od konoplje u tom centru za mlade. U načelu, ovlašteni preprodavač kazneno je odgovoran na temelju članka 11. drugog stavka Opiumweta, koji je posebno usmjerен protiv trgovaca opojnim drogama iz Dodatka II.

Važan čimbenik u istrazi tako male trgovine jest njezin relativni prioritet; ...u skladu s režimom koji je utvrđen Opiumwetom, apsolutni se prioritet daje istrazi trgovine opojnim drogama koja uključuje neprihvatljive rizike. Davanje manjeg prioriteta istragama male trgovine proizvodima od konoplje u praksi znači da policija ne prijavljuje male trgovce opojnim drogama Državnom odvjetništvu, osim ako trgovac javno obznani da je trgovac opojnim drogama ili ako trgovinu obavlja na provokativan način.“

- 4 U tužbi protiv poreza na promet od predmetne prodaje hašiša Vereniging Happy Family poziva se osobito na presudu Suda od 28. veljače 1984. (Einberger, 294/82, Zb., str.

1177.), prema kojoj kod nezakonitog uvoza opojnih droga u načelu ne nastaje nikakva obveza plaćanja poreza na promet pri uvozu.

5 Kako bi riješio taj spor, Gerechtshof (Žalbeni sud) uputio je Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. S obzirom na presudu Suda Europskih zajednica od 28. veljače 1984. (predmet 294/82), treba li članak 2. točku 1. Šeste direktive tumačiti u smislu da obveza plaćanja poreza na promet ne nastaje čak ni pri opskrbi opojnim drogama na državnom području države članice?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, primjenjuje li se na opskrbu svim vrstama opojnih droga, uključujući opskrbu proizvodima od konoplje?

3. Ako je odgovor i na drugo pitanje potvrđan, može li činjenica da nadležna pravosudna tijela provode umjerenu represivnu politiku koja pod određenim okolnostima dozvoljava opskrbu proizvodima od konoplje bez kaznenog progona dovesti do drukčije procjene nastanka obveze poreza na promet pri opskrbi takvim proizvodima?”

6 Za potpuniji prikaz činjeničnog stanja u glavnom postupku i očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti se dijelovi spisa u nastavku navode samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje presude Suda.

### **Prvo pitanje**

7 Prvim se pitanjem u biti želi utvrditi treba li članak 2. točku 1. Šeste direktive tumačiti u smislu da pri nezakonitoj opskrbi opojnim drogama na državnom području države članice ne nastaje obveza plaćanja poreza na promet.

8 Valja podsjetiti da je u gore navedenoj presudi od 28. veljače 1984. Sud protumačio članak 2. točku 2. Šeste direktive u smislu da obveza plaćanja poreza na promet pri uvozu ne nastaje pri nezakonitom uvozu u Zajednicu opojnih droga koje nisu ograničene na gospodarske kanale koji su pod strogim nadzorom nadležnih tijela za upotrebu u medicinske i znanstvene svrhe.

9 Vereniging Happy Family i Komisija smatraju da bi rješenje doneseno tom presudom trebalo primjenjivati i na transakcije unutar zemlje. Tvrde da je obrazloženje Suda u toj presudi u osnovi bilo da opojne droge po svojoj definiciji u Zajednici podliježu potpunoj zabrani uvoza i stavljanja na tržište i stoga opskrba opojnim drogama na državnom području zemlje ne ulazi u područje primjene Šeste direktive.

10 Nizozemska, francuska i njemačka vlada smatraju da je gore navedena presuda ograničena na nezakoniti uvoz opojnih droga i stoga ne dovodi u pitanje nijednu odluku o opskrbi opojnim drogama na državnom području zemlje, tim više jer je Sud u toj presudi izričito naglasio da između tih dviju transakcija postoje gospodarske i pravne razlike. Pri uvozu, oporezivi događaj u svrhu poreza na dodanu vrijednost u biti je isti kao oporezivi događaj u svrhu carine, dok je opskrba na državnom području zemlje oporeziva samo ako je uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

- 11 S obzirom na te različite argumente valja podsjetiti da je člankom 2. Šeste direktive utvrđeno područje primjene poreza na dodanu vrijednost kako slijedi:
- „1. isporuka robe i obavljanje usluga u tuzemstvu, koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;
2. uvoz robe.” [neslužbeni prijevod]
- 12 U tom kontekstu preliminarno valja utvrditi da se prethodno pitanje nacionalnog suda odnosi isključivo na nezakonitu opskrbu opojnim drogama na državnom području predmetne države članice. Pitanje podliježe li takva transakcija porezu na dodanu vrijednost još nije bilo predmet odluke Suda, koji je, osim presuda koje se odnose na carinsko postupanje s krijumčarenim opojnim drogama, u gore navedenoj presudi od 28. veljače 1984. imao priliku presuditi samo o tumačenju članka 2. točke 2. Šeste direktive u pogledu nezakonitog uvoza opojnih droga u Zajednicu. Tom presudom nije riješeno pitanje nezakonite opskrbe na državnom području zemlje.
- 13 Budući da Šesta direktiva ne sadržava izričite odredbe o tome, prvo se postavlja pitanje je li nezakonita opskrba opojnim drogama na državnom području zemlje oporeziva transakcija ili treba li direktivu tumačiti u smislu da je odluka o tome prepuštena državama članicama.
- 14 U tom pogledu valja utvrditi, kao što je Sud u gore navedenoj presudi već naveo u pogledu uvoza opojnih droga, da se direktiva ne može tumačiti tako da se to pitanje izostavi iz područja njezine primjene. Takvo tumačenje bilo bi nespojivo s ciljem direktive, a to je postizanje dalekosežne usklađenosti u tom području, osobito u pogledu područja primjene poreza na dodanu vrijednost.
- 15 Nadalje valja ispitati protivi li se Šestoj direktivi, s obzirom na njezin okvir i ciljeve, naplata poreza na dodanu vrijednost na opojne droge u slučaju njihove nezakonite opskrbe na državnom području zemlje.
- 16 U tom pogledu valja utvrditi da se Šesta direktiva temelji na člancima 99. i 100. Ugovora o EEZ-u i da je njezin cilj usklađivanje ili približavanje zakonodavstava država članica o porezima na promet „u interesu zajedničkog tržišta”. [neslužbeni prijevod] U skladu s trećom i četvrtom uvodnom izjavom Direktive, uspostavom zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost trebalo bi se doprinijeti učinkovitoj liberalizaciji kretanja osoba, robe, usluga i kapitala, integraciji nacionalnih gospodarstava te ostvarenju zajedničkog tržišta na kojem je omogućeno pravedno tržišno natjecanje i koje je slično stvarnom unutarnjem tržištu.
- 17 Budući da je štetnost opojnih droga opće priznata, njihovo stavljanje na tržište zabranjeno je u svim državama članicama, osim trgovine za upotrebu u medicinske i znanstvene svrhe koja je pod strogim nadzorom. Kao što je u gore navedenoj presudi od 28. veljače 1984. Sud već presudio u pogledu nezakonitog uvoza opojnih droga u Zajednicu, takvi proizvodi po definiciji u Zajednici podliježu potpunoj zabrani uvoza i stavljanja na tržište. Sud je dodao da takva roba, čije je uvođenje u gospodarske i komercijalne kanale Zajednice apsolutno zabranjeno i čiji nezakoniti uvoz može dovesti do kaznenopravnih sankcija, ni na koji način nije povezana s odredbama Šeste direktive

o definiciji osnovice za određivanje poreza i, posljedično, odredbama o nastanku obveze plaćanja poreza na promet.

- 18 To se obrazloženje primjenjuje i na naplatu poreza na dodanu vrijednost na opskrbu na državnom području zemlje. Nezakonito kretanje opojnih droga unutar zemlje, koje isto tako može dovesti do kaznenopravnih sankcija, nije povezano s prethodno navedenim ciljevima Šeste direktive i, posljedično, nastankom obveze plaćanja poreza na promet, kao ni nezakoniti uvoz opojnih droga.
- 19 Čini se da je protivni argument, koji su iznijele tri vlade intervenijenti u ovom predmetu, motiviran strahom da se u sudskoj praksi neće moći praviti razlika između nezakonite trgovine opojnim drogama i drugih nezakonitih gospodarskih djelatnosti te da će povoljnije porezno postupanje u odnosu na nezakonitu trgovinu općenito dovesti do narušavanja načela porezne neutralnosti sustava poreza na dodanu vrijednost.
- 20 U tom pogledu valja priznati da se načelom porezne neutralnosti pri naplati poreza na dodanu vrijednost zaista zabranjuje opće razlikovanje između zakonitih i nezakonitih transakcija. Međutim, to nije točno u slučaju opskrbe proizvodima kao što su opojne droge, koji imaju posebna svojstva u mjeri u kojoj zbog svoje naravi podliježu potpunoj zabrani stavljanja u promet u svim državama članicama, osim gospodarskih kanala koji su pod strogim nadzorom za upotrebu u medicinske i znanstvene svrhe. U takvoj posebnoj situaciji, u kojoj je zabranjeno svako tržišno natjecanje između zakonitog gospodarskog sektora i nezakonitog sektora, činjenica da ne nastaje obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost ne može utjecati na načelo porezne neutralnosti.
- 21 Zbog istog razloga ne može se prihvati argument triju vlada koji se temelji na članku 4. stavku 1. Šeste direktive da svaka gospodarska aktivnost „bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti“ [neslužbeni prijevod], podliježe porezu na dodanu vrijednost. Iako su pri definiranju pojma „porezni obveznik“ člankom 4. stavkom 1. obuhvaćene gospodarske aktivnosti općenito bez razlikovanja između zakonitih i nezakonitih, ta je činjenica nevažna u pogledu poreznog režima koji se primjenjuje na opojne droge jer su one već isključene iz područja primjene poreza na dodanu vrijednost kako je definiran u članku 2. Šeste direktive.
- 22 Valja dodati da se tom tvrdnjom ne dovode u pitanje ovlasti država članica za određivanje odgovarajućih sankcija za povrede zakonodavstva o opojnim drogama, sa svim posljedicama, osobito onima novčane naravi.
- 23 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. točku 1. Šeste direktive treba tumačiti u smislu da pri nezakonitoj opskrbi opojnim drogama na državnom području države članice ne nastaje obveza plaćanja poreza na promet kad predmetni proizvodi nisu ograničeni na gospodarske kanale koji su pod strogim nadzorom nadležnih tijela za upotrebu u medicinske i znanstvene svrhe.

### **Drugo i treće pitanje**

- 24 Drugim i trećim pitanjem u biti se želi utvrditi primjenjuje li se pravilo nenastajanja obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednosti i u slučaju nezakonite opskrbe opojnim drogama od konoplje, čak i u posebnoj situaciji u kojoj tijela države članice u skladu s

politikom selektivnog progona kaznenih djela ne pokreću sustavno kaznene postupke protiv maloprodaje takvih opojnih droga.

- 25 U tom pogledu valja na početku primijetiti da iz spisa proizlazi da, iako su u nekim državama članicama opisane kao „lake droge”, opojne droge od konoplje u Zajednici podliježu potpunoj zakonskoj zabrani uvoza i stavljanja na tržište. Osim toga, ta vrsta opojne droge pripada tvarima koje se mogu, među ostalim, uvoziti i stavljati na tržište samo u medicinske i zdravstvene svrhe u skladu s Jedinstvenom konvencijom o opojnim drogama iz 1961. (Zbornik međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, 520, str. 7515.), čije su danas stranke sve države članice.
- 26 Stoga su odgovorom na prvo prethodno pitanje obuhvaćene i opojne droge od konoplje kao takve.
- 27 Što se tiče pitanja treba li primijeniti drukčije rješenje ako se, kao u ovom slučaju, tijela države članice u određenim okolnostima suzdrže od pokretanja postupka protiv maloprodaje takvih opojnih droga, Komisija navodi da se u takvom slučaju radi o gospodarskoj djelatnosti koja po svojoj prirodi nije nezakonita. Suzdržavanjem od progona nadležna tijela toleriraju takve transakcije, što je u praksi jednako njihovoj legalizaciji. Tvrdi da ne postoji opravdanje za nenaplatu poreza na dodanu vrijednost na takvu gospodarsku djelatnost.
- 28 Nizozemska vlada sa svoje strane tvrdi da su takve transakcije, čak i ako se u određenim okolnostima kazneni postupci protiv prodaje opojnih droga od konoplje ne pokreću sustavno, i dalje zabranjene zakonom. Transakcija ne prestaje biti nezakonita zbog činjenice da se u svrhu osiguravanja učinkovitosti kaznenih postupaka određeni prioritet daje progonu drugih kaznenih djela koja nadležna tijela smatraju opasnijima. Ta je politika odraz načela nizozemskog kaznenog prava prema kojem državno odvjetništvo nije dužno pokrenuti postupak u pogledu svih kaznenih djela o kojima je obaviješteno, već u tom području može postupiti u skladu s kriterijima prikladnosti.
- 29 U tom pogledu valja prvo utvrditi da na potpunu zabranu stavljanja opojnih droga na tržište ne utječe sama činjenica da nacionalna tijela nadležna za njezinu provedbu, uzimajući u obzir očito ograničenu radnu snagu i sredstva te s ciljem da se resursi dostupni za borbu protiv opojnih droga upotrebljavaju koncentrirano, daju manji prioritet suzbijanju određene vrste trgovine opojnim drogama jer druge vrste smatraju opasnijima. Prije svega, takvim se pristupom nezakonita trgovina opojnim dogama ne može izjednačiti s gospodarskim kanalima koji su pod strogim nadzorom nadležnih tijela u medicinskom i znanstvenom području. Potonja trgovina zapravo je legalizirana, dok je zabranjena trgovina, usprkos tome što se tolerira u određenim granicama, i dalje nezakonita te u svakom trenutku može podlijegati policijskom djelovanju ako nadležna tijela takvo djelovanje smatraju prikladnim.
- 30 Drugo, valja primijetiti da bi usklađenost sustava poreza na dodanu vrijednost ostvarena na razini Zajednice bila ugrožena ako bi područje primjene poreza na dodanu vrijednost u odnosu na nezakonitu transakciju ovisilo o stvarnoj politici progona u određenoj državi članici, čak i ako je ta transakcija u načelu i dalje zabranjena u predmetnoj državi članici.

- 31 Stoga na drugo i treće pitanje valja odgovoriti da nezakonita opskrba opojnim drogama od konoplje ne podliježe porezu na dodanu vrijednost, čak i ako tijela države članice u skladu s politikom selektivnog progona ne pokreću sustavno kaznene postupke protiv maloprodaje takvih opojnih droga.

### Troškovi

- 32 Troškovi Savezne Republike Njemačke, Francuske Republike, Kraljevine Nizozemske i Komisije Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja je presudom od 28. listopada 1986. uputio Gerechtshof Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska), odlučuje:

1. **Članak 2. točku 1. Šeste direktive Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza, treba tumačiti u smislu da pri nezakonitoj opskrbi opojnim drogama na državnom području države članice ne nastaje obveza plaćanja poreza na promet kad predmetni proizvodi nisu ograničeni na gospodarske kanale koji su pod strogim nadzorom nadležnih tijela za upotrebu u medicinske i znanstvene svrhe.**
2. **Isto se primjenjuje i na nezakonitu opskrbu opojnim drogama od konoplje, čak i ako tijela države članice u skladu s politikom selektivnog progona ne pokreću sustavno kaznene postupke protiv maloprodaje takvih opojnih droga.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 5. srpnja 1988.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: nizozemski