

## Onrechtmatig handelen en BTW

Mr. R. Vos , P. Bakker , datum 01-10-1998

**Datum**

01-10-1998

**Auteur**

Mr. R. Vos [\[1\]](#), P. Bakker [\[2\]](#)

**Auteursprofiel**

Mr. R. Vos

P. Bakker

**Vakgebied(en)**

Omzetbelasting / Algemeen

Nadat het hof al meerdere arresten wees op het gebied van drugs gaan deze zaken over de handel in namaakparfums en de exploitatie van een illegaal kansspel.

Mr. R. Vos [\[1\]](#), P. Bakker [\[2\]](#)

Het Hof van Justitie heeft dit jaar twee arresten gewezen over de toepassing van BTW op onrechtmatige handelingen. Nadat het hof al meerdere arresten wees op het gebied van drugs gaan deze zaken over de handel in namaakparfums en de exploitatie van een illegaal kansspel.

### Volstrekt illegale prestaties

Over de illegale levering en invoer van drugs heeft het Hof van Justitie zich in een aantal arresten uitgesproken. Het eerste arrest dat over omzetbelasting op dit punt is geweest, is de zaak Einberger II (28 februari 1984, zaak 294/82). Het hof oordeelde dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij de illegale invoer van verdovende middelen die niet voor medische en wetenschappelijke doeleinden worden gebruikt. Het betreft goederen die per definitie volstrekt niet in het economisch verkeer van de Gemeenschap mogen worden gebracht. Hieruit volgt dat illegale importen van verdovende middelen in de Gemeenschap, die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn vallen en geen aanleiding geven tot het ontstaan van een omzetbelastingsschuld.

Het Einberger II-arrest van het Hof van Justitie gaf duidelijkheid over de behandeling van de invoer van drugs. In de arresten Mol en Happy Family van 5 juli 1988 (zaken 269/86 en 289/86) ging het hof in op de illegale levering van verdovende middelen op de binnenlandse markt. Het hof kwam in beide zaken tot dezelfde conclusie als in het Einberger II-arrest zodat voor de illegale verhandeling van drugs in het binnenland hetzelfde geldt als voor import. Tevens voegde het hof in de Happy Family-zaak daar aan toe dat dit ook geldt voor de illegale levering van amfetamine en van hennepproducten, ook wanneer de autoriteiten van een lidstaat in het kader van selectief vervolgingsbeleid de kleinschalige detailhandel in die verdovende middelen niet systematisch strafrechtelijk vervolgen. Door deze laatste overweging vallen ook de softdrugs die in het kader van het Nederlandse gedoogbeleid worden verhandeld buiten de heffing van omzetbelasting. Mr. P.W. Lenos beschreef in BTW-bulletin 1997 nr. 12 en 1998 nr. 3 dat de Hoge Raad in het arrest van 28 januari 1998, nr. 33077, BNB 1998/116 heeft bepaald dat een coffeeshopouder die naast de verkoop van (soft)drugs ook horeca-activiteiten verricht, een volledig recht op vooraf trek heeft omdat de drugs buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn vallen. Drugs worden niet expliciet als vrijgestelde prestatie in art. 11 Wet OB 1968 genoemd en beïnvloeden dus het aftrekrecht niet.

In het arrest-Witzemann (6 december 1990, zaak C-343/89) gaf het hof een oordeel over de invoer van vals geld. De invoer van vals geld kan net als de invoer van verdovende middelen slechts tot strafmaatregelen aanleiding geven. Volgens Wattel (P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelijke, Deventer 1992, blz. 248) geldt één en ander nog meer voor vals geld omdat voor vals geld helemaal geen legaal circuit is zoals bij drugs het 'door de autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden' is. Vals geld valt dan ook net als verdovende middelen buiten de werkingssfeer van de omzetbelasting.

### Mededinging tussen legale en illegale sector

In de bovenstaande arresten oordeelde het hof over zaken waarin volstrekt illegale zaken werden ingevoerd of geleverd. Verdovende middelen en vals geld mogen volgens de wetgeving van alle EU-landen niet verhandeld worden. Deze

goederen treden dus niet in concurrentie met de legale sector. Indien deze concurrentie wel bestaat, verzet de fiscale neutraliteit zich ertegen dat illegale goederen buiten de heffing van omzetbelasting blijven.

In het arrest-Lange (2 augustus 1993, zaak C-111/92) oordeelde het Hof van Justitie over een geval waarin computersystemen in strijd met nationale vergunningsvoorschriften waren uitgevoerd. Lange had voor de uitvoer van computersystemen uitvoervergunningen gekregen voor uitvoer naar Pakistan en Israël. Hij voerde de systemen echter uit naar Bulgarije, de Sovjet-Unie en Tsjecho-Slowakije, uitvoer naar deze landen was voor de onderhavige computersystemen verboden. Lange claimde en kreeg de vrijstelling en aftrek van voorbelasting vanwege de uitvoer van de systemen. Bij een controle oordeelden de Duitse autoriteiten dat de BTW ten onrechte in aftrek was gebracht nu sprake was van verboden uitvoer. Lange ging tegen de beschikking in beroep en het Finanzgericht stelde vragen aan het Hof van Justitie. Men wilde weten of 'de aftrek moet worden geweigerd indien goederen in strijd met nationale voorschriften over uitvoervergunningen worden geleverd naar staten waarvoor op grond van nationale embargovoorschriften in geen enkele lidstaat van de EG uitzicht op een vergunning zou hebben bestaan?' Het hof wees bij de beantwoording op de hierboven beschreven arresten en gaf aan dat het hof aan deze arresten had toegevoegd dat deze betrekking hadden op goederen die wegens hun bijzondere kenmerken niet in het handelsverkeer mogen worden gebracht. Dat was hier niet aan de orde, de goederen mochten niet naar een aantal bestemmingslanden worden uitgevoerd omdat zij voor strategische doelen gebruikt konden worden. Het waren volstrekt legale goederen.

Het hof vervolgde met erop te wijzen dat de Zesde richtlijn is gebaseerd op het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel verzet zich ertegen dat in het algemeen onderscheid wordt gemaakt tussen legale en illegale transacties. Een uitzondering hierop geldt, alleen voor die transacties waarbij elke mededinging tussen een legale en illegale sector is uitgesloten. Nu ter zake van de computersystemen slechts ten aanzien van een aantal staten een uitvoerverbod geldt, vallen zij niet onder een volledig handelsverbod. Het hof komt tot de conclusie dat in het onderhavige geval de aftrek niet kan worden geweigerd en dat op de verboden uitvoer derhalve gewoon binnen het toepassingsbereik van de omzetbelasting valt.

## **De zaak-Goodwin en Unstead**

Het dit jaar gewezen arrest-Goodwin en Unstead (28 mei 1998, zaak C-3/97) heeft betrekking op de handel in namaakparfums. Ter zake van de levering van deze namaakparfums werd geen omzetbelasting afgedragen. De rechter in eerste aanleg oordeelde dat de Zesde richtlijn de vervaardiging, productie en distributie van namaakparfums niet verbiedt en een omzetbelastingsschuld was ontstaan bij de verkoop van de parfums.

In hoger beroep stelden de heren dat het gemeenschapsrecht in de weg staat aan heffing van BTW ter zake van deze (illegale) handel in namaakparfums. Het Court of Appeal is niet zeker van zijn zaak en besluit aan het Hof van Justitie te vragen of de levering van namaakparfums binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt.

Het hof komt tot de conclusie dat namaakparfums concurreren met goederen op de legale markt. Deze legale markt wordt zelfs verstoord door de namaakgoederen. De namaakparfums kunnen daarom niet worden geacht buiten het economisch circuit te staan, zoals verdovende middelen of vals geld. Het gevolg is dat de namaakparfums aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen.

## **De zaak-Fischer**

In het Fischer-arrest (11 juni 1998, zaak C-283/95) boog het hof zich over de vraag of de vrijstelling van omzetbelasting die geldt voor legale kansspelen ook geldt voor illegaal georganiseerde kansspelen.

Fischer exploiteerde op verschillende plaatsen in Duitsland kansspelen. Hij was in het bezit van een vergunning voor een behendigheids spel. Fischer week echter zodanig af van de voorwaarden die aan de vergunning gesteld waren dat het spel in feite op een roulettespel leek zoals dat in openbare, legale casino's wordt gespeeld.

Kansspelen worden in art. 13 B, onder f, Zesde richtlijn vrijgesteld van omzetbelasting. In geschil is in deze zaak of deze illegale kansspelen binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen en zo ja, of de vrijstelling die geldt voor kansspelen ook geldt voor illegale kansspelen.

Net als in het arrest Goodwin en Unstead kwam het hof tot de conclusie dat de illegale activiteiten van Fischer concurreren met de legale activiteiten. Het beginsel van de fiscale neutraliteit staat er aan in de weg dat zij anders worden behandeld. De illegale activiteiten van Fischer vallen derhalve binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en de vrijstelling voor kansspelen is tevens van toepassing op illegale kansspelen.

## **Tot besluit**

De BTW-behandeling van onrechtmatige activiteiten is een stuk duidelijker geworden. Slechts bij hoge uitzonderingen is geen omzetbelasting verschuldigd. Hiervan is alleen sprake als de activiteiten volstrekt verboden zijn in alle lidstaten zoals bij de handel in drugs en vals geld. Zodra er ook maar enigszins in concurrentie wordt getreden met de legale sector is

omzetbelasting verschuldigd, tenzij in concurrentie wordt getreden met vrijgestelde prestaties.

Voetnoten

[\*]

Mr. R. Vos is werkzaam bij Arthur Andersen te Amstelveen.

[\*\*]

P. Bakker is werkzaam bij Arthur Andersen te Amstelveen.