CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. F. MANCINI van 21 april 1988 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In de prejudiciële zaken 269/86 en 289/86, waarop deze conclusie betrekking heeft, dient het Hof zich nogmaals bezig te houden met de vraag, of bij illegale handel in verdovende middelen belasting over de toegevoegde waarde (BTW) verschuldigd kan zijn.

De feiten van de eerste zaak. Begin 1983 werd de Nederlander Willem Mol strafrechtelijk vervolgd en gearresteerd wegens het verhandelen van enkele partijen amfetamine. Tegelijkertijd legde de Nederlandse belastingdienst hem een naheffingsaanslag invoerrechten (beter: omzetbelasting) op over het tijdvak 1 september 1982 — 31 maart 1983, op grond dat die handel was verricht als door een ondernemer en dat er bijgevolg, ondanks het illegale karakter ervan, belasting over verschuldigd was. Tegen die aanslag stelde Mol zonder succes beroep in bij het Gerechtshof te Leeuwarden en vervolgens beroep tot cassatie bij de Hoge Raad. Hier voerde hij aan, dat zijn activiteit onmaatschappelijk en strafbaar gesteld was en derhalve geen belastingschuld kon doen ontstaan.

De Hoge Raad was van oordeel, dat voor de beslechting van het geschil uitlegging — met betrekking tot een nog niet door het Hof onderzocht aspect — noodzakelijk was van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de nationale BTW-wetgevingen (PB 1977, L 145, blz. 1). Krachtens artikel 177, derde alinea, EEG-Verdrag heeft hij derhalve bij arrest van 29 oktober 1986 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vraag gesteld:

„Moet artikel 2 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de leveringen van amfetamine, in het binnenland onder bezwarende titel verricht, niet aan de BTW kunnen worden onderworpen, voor zover die leveringen bij de wet zijn verboden ?"

Vervolgens zaak 289/86. De sociaal-culturele vereniging Happy Family te Amsterdam exploiteert een jongerencentrum. Aan de bezoekers daarvan worden soft drugs verkocht door een „huisdealer", die een deel van de opbrengst aan de vereniging afdraagt. Opgemerkt zij, dat de activiteit van huisdealers min of meer geïnstitutionaliseerd is. Volgens de richtlijnen van het Nederlandse openbaar ministerie voor het opsporings- en strafvervolgingsbeleid inzake strafbare feiten van de Opiumwet (1928), is een huisdealer een kleinhandelaar in hennepprodukten, die met het vertrouwen en onder bescherming van de staf van een jongerencentrum met uitsluiting van anderen de gelegenheid krijgt aldaar die produkten te verkopen. In beginsel zijn huisdealers strafbaar, maar omdat het openbaar ministerie zich andere „prioriteiten" heeft gesteld bij de vervolging van de handel in verdovende middelen, treedt het

* Vertaald uit het Italiaans.

niet tegen hen op, zolang zij hun handel maar niet publiekelijk of op provocerende wijze bedrijven (Stcrt. 1980, nr. 137, blz. 7).

Ook Happy Family kreeg van de belastingdienst een naheffingsaanslag in de bus over de periode 13 september 1984 — 31 maart 1985. De vereniging ging in beroep bij het Gerechtshof te Amsterdam, waar zij met een beroep op het arrest van het Hof van 28 februari 1984 (zaak 294/82, Einberger II, Jurispr. 1984, blz. 1177) aanvoerde, dat de opbrengst van de verkoop van verdovende middelen niet belastbaar is. Bij arrest van 28 oktober 1986 heeft genoemde rechterlijke instantie het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„a) Dient artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn in het voetspoor van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 28 februari 1984 aldus te worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingschuld ontstaat ter zake van de levering van verdovende middelen binnen het grondgebied van een Lid-Staat ?

b) Ingeval de onder a gestelde vraag bevestigend wordt beantwoord, heeft dit antwoord dan betrekking op de levering van alle soorten verdovende middelen, met name ook op de levering van hennepprodukten ?

c) Ingeval ook de onder b gestelde vraag bevestigend wordt beantwoord, kan dan de omstandigheid dat een terughoudend vervolgingsbeleid van de bevoegde justitiële autoriteiten het mogelijk maakt om verboden leveringen van hennepprodukten onder omstandigheden te verrichten zonder dat strafrechtelijk wordt ingegrepen, aanleiding geven tot een andersluidend oordeel omtrent de belastbaarheid van dergelijke leveringen ?"

Zoals men licht kan vaststellen, komt de vraag van de Hoge Raad overeen met de eerste vraag van het Gerechtshof. Dit en het feit dat de twee zaken dezelfde materie betreffen, levert grond op ze te zamen te behandelen. Uiteraard zal ik de vragen b en c van het Gerechtshof apart bespreken (onder 5 en 6).

In beide procedures zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Franse, de Duitse en de Nederlandse regering alsook door de Commissie van de Europese Gemeenschappen; de Nederlandse regering en de Commissie zijn ook ter terechtzitting verschenen evenals, in zaak 289/86, de vereniging Happy Family. In zaak 269/86 heeft Mol enkel schriftelijke opmerkingen ingediend.

2. Voor een beter begrip van de aan het Hof voorgelegde problemen lijkt het nuttig de toepasselijke gemeenschapsregeling in herinnering te brengen. Deze is in feite enkel te vinden in de artikelen 2, punt 1, en 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Eerstgenoemd artikel bepaalt, dat aan de BTW zijn onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een... belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Volgens het tweede artikel wordt als belastingplichtige beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een... economische (activiteit) verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".

Wat in het bijzonder in het land binnengesmokkelde verdovende middelen betreft, moet verder worden herinnerd aan vier ar-

resten van het Hof, waarvan er drie betrekking hebben op het verschuldigd zijn van invoerrechten voor dergelijke goederen (arresten van 5 februari 1981, zaak 50/80, Horvath, Jurispr. 1981, blz. 385, en 26 oktober 1982, zaken 221/81, Wolf, en 240/81, Einberger I, Jurispr. 1982, blz. 3681, 3699) en het laatste op het ontstaan van een omzetbelastingschuld (arrest van 28 februari 1984, zaak 294/82, Einberger II, reeds aangehaald). Al deze arresten bevestigen hetzelfde beginsel: tenzij verdovende middelen deel uitmaken van het streng bewaakte circuit voor medisch of wetenschappelijk gebruik, is de invoer en de verhandeling ervan in de Gemeenschap volstrekt verboden; wanneer zij worden ontdekt en ook wanneer zij aan de controle van de autoriteiten ontsnappen, kunnen zij derhalve geen aanleiding geven tot het ontstaan van een douane- of belastingschuld (vgl. Einberger II, r. o. 14-16).

3. Anders dan de tot nu toe beoordeelde gevallen hebben die waarmee het Hof zich thans bezig heeft te houden, geen betrekking op illegale invoer van verdovende middelen, maar op de levering ervan onder bezwarende titel binnen een Lid-Staat. Kan in die gevallen, zo luidt in wezen de vraag van de verwijzende rechters, het zojuist genoemde beginsel worden toegepast ?

De interveniërende Lid-Staten geven in overweging, deze vraag ontkennend te beantwoorden. Daartoe voeren zij een reeks argumenten aan die hetzij gebaseerd zijn op de normen en doelstellingen van de Zesde richtlijn, hetzij op de onbillijke en hachelijke gevolgen van een uitbreiding van de rechtspraak Einberger II tot buiten zijn oorspronkelijke grenzen. De eerste groep argumenten heeft met name betrekking op: a) artikel 4, lid 1, waar dit uitsluit dat het oogmerk en het resultaat van een economische activiteit bepalend kunnen zijn voor het al dan niet verschuldigd zijn van BTW (Nederland, Frankrijk); b) het doel van de belastingheffing, namelijk belasting van al het binnenlandse eindverbruik, ongeacht het eventueel ongeoorloofde karakter van de transactie waarmee de verbruiker zich het goed verschaft (Duitsland); c) het verschil tussen het belastbare feit in onze twee zaken (binnenlandse levering) en dat in de zaak waarin het Hof het ontstaan van een belastingschuld heeft ontkend (invoer).

In de argumenten van de tweede groep wordt er daarentegen op gewezen, dat de rechtspraak Einberger II, indien toegepast op de onderhavige gevallen: d) er uiteindelijk toe leidt, dat de illegale markt gunstiger wordt behandeld dan de legale en, op die illegale markt, handel in verdovende middelen weer gunstiger dan zwartwerken of handel in wapens en pornografie (Nederland, Duitsland); e) neerslaat in het recht van staten die verschillend tegen drugshandel aankijken, en zo de door de richtlijn beoogde harmonisatie van belastbare handelingen in gevaar brengt. Met name de derde vraag van het Gerechtshof te Amsterdam laat uitkomen, dat iets wat in sommige landen verboden is en streng wordt bestraft, in andere landen uitdrukkelijk wordt gedoogd (Frankrijk).

Daartegenover staat de mening van de eisers in de twee hoofdgedingen en van de Commissie. Zij betogen dat 's Hofs rechtspraak volledig toepasbaar is op de onderhavige zaken, wat zou betekenen dat de handel in verdovende middelen binnen een Lid-Staat niet belastbaar is.

4. Dat importen van verdovende middelen niet onder de invoerrechten- en BTW-regeling vallen, vindt volgens het arrest Einberger II zijn reden in het invoer- en verhan-

delingsverbod voor dergelijke stoffen, dat in alle Lid-Staten bestaat op grond van hun volkenrechtelijke verplichtingen (Enkelvoudig verdrag inzake verdovende middelen, New York, 30 maart 1961; Verdrag inzake psychotrope stoffen, Wenen, 21 februari 1971, in: *United Nations Treaty Series*, vol. 520 en 1019, blz. 151 en 175). Dit aspect nu lijkt mij van groot belang voor de oplossing van ons probleem. In zijn benadering van die twee verboden geeft het Hof immers blijk van zijn opvatting, dat verdovende middelen buiten het legale economische circuit van de verschillende Lid-Staten vallen. De omstandigheid dat zij in die staten in feite toch aanwezig zijn, meer doordat zij er worden geproduceerd dan als gevolg van invoer, is daarbij volstrekt irrelevant; waarop het in beide gevallen aankomt, is — om de formulering van rechtsoverweging 13 van de arresten Wolf en Einberger I over te nemen — dat zij niet „in het economisch verkeer van de Gemeenschap kunnen worden opgenomen".

Laten wij nu de argumenten van de interveniërende regeringen eens bezien. Die welke ontleend zijn aan de tekst en doelstelling van de wettelijke regeling, komen mij alles bijeen tamelijk zwak voor. Het ligt bij voorbeeld voor de hand, dat de richtlijn, wanneer zij spreekt van „economische activiteit" of wanneer zij het „eindverbruik" beoogt te belasten, het oog heeft op goederen die in de economie van de Gemeenschap zijn opgenomen, en bijgevolg produkten waarbij dat niet het geval is, van haar werkingssfeer uitsluit. Het is ook niet juist, dat de gemeenschapswetgever onverschillig staat tegenover het ongeoorloofde karakter van de transactie waardoor de eindverbruiker het goed heeft verworven; volgens artikel 5, lid 1, immers is levering „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken", en men kan geen *eigenaar* zijn dan op grond van een gebeurtenis of een rechtshandeling waardoor iemand krachtens de wet de heerschappij over een zaak verkrijgt. Ten slotte, het moge juist zijn dat de richtlijn onderscheid maakt tussen het belastbare feit voor de BTW bij invoer en het belastbare feit voor de binnenlandse BTW (artikel 2, punt 1 en punt 2), zeker is ook, dat de twee belastingen een overeenkomstig doel hebben en dat, zoals de Commissie in antwoord op een vraag opmerkte, „de invoer de eerste levering in het binnenland is".

Niet mêér aanvaardbaar zijn de argumenten betreffende de negatieve consequenties die de rechtspraak Einberger II bij toepassing op ons geval zou kunnen hebben. Het eerste is ook al aangevoerd in de procedure die tot dat arrest heeft geleid, en ik zal erop antwoorden, zoals ik ook in die zaak heb gedaan, dat het enkel voor ethisch-politieke toetsing vatbaar is. Juridisch houdt het geen stand, want de door de verkoper verworven rijkdom — dat wil zeggen de waarde van de verkochte verdovende middelen — is zuiver feitelijk, niét het gevolg van een „levering" in de zin van het geciteerde artikel 5, lid 1 (voor een overeenkomstig geval zie Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano 1972, blz. 102). Evenmin kan men zeggen dat drugshandel, wanneer deze niet belastbaar zou zijn, geprivilegieerd is ten opzichte van de handel in wapens of pornografische werken. Ook al is de handel in deze laatste produkten sterk aan banden gelegd, zij zijn toch in het legale circuit verkrijgbaar; bij drugs echter is dat nergens het geval. Legaal verkrijgen kan men ze niet als consument, maar enkel als patiënt (Wattel, Belastingheffing van de onderwereld; het EG-Hof en de drugshandel, in: *Weekblad voor fiscaal recht*, 1987, blz. 363).

Ten slotte, ik ontken niet dat, waar de verkoop van verdovende middelen in de verschillende rechtsstelsels meer of minder streng gereglementeerd is, de rechtspraak Einberger II de harmonisatie van de belastbare handelingen in gevaar kan brengen. Het is echter een feit, dat dit argument evenzeer voor de invoer geldt als voor leveringen in het binnenland en zich dus niet zozeer richt tegen de uitbreidende toepassing van het in dat arrest bekrachtigde beginsel als tegen het beginsel zelf. Kritiek — ook langs een omweg — op een beslissing van het Hof mág, maar zolang de rechters daarin geen reden zien om hun opvatting te wijzigen, blijft de situatie zoals zij is. Met andere woorden, vandaag de dag kunnen wij enkel maar vaststellen dat *hoc iure utimur.*

5. Op de vraag van de Hoge Raad en op vraag a van het Gerechtshof zullen wij dus moeten antwoorden, dat leveringen van verdovende middelen in het binnenland, voor zover zij plaatsvinden buiten het legale circuit van de Gemeenschap, geen belastingschuld ter zake van de BTW doen ontstaan. Deze slotsom dwingt ons de tweede vraag van het Gerechtshof aan te pakken. Na erop te hebben gewezen, dat het bij de illegale importen waarop de eerdere arresten van het Hof betrekking hadden, steeds om „hard drugs" ging (heroïne, morfine, cocaïne), wenst het Gerechtshof te vernemen, of de niet-belastbaarheidsregel ook geldt voor leveringen van „soft drugs", in het bijzonder hennepprodukten.

Uit het verwijzingsarrest nu blijkt duidelijk, dat de opbrengst waarvan het de vraag is of er BTW over verschuldigd is, afkomstig is uit de verkoop van hasjiesj, een stof dus die volgens de hiervóór onder 3 genoemde internationale regelingen (artikel 2, lid 1, en lijst 1 van het Verdrag van 1961) in alle opzichten als een verdovend middel is te beschouwen. Ook hasjiesj valt derhalve onder het in de Lid-Staten geldende absolute invoer- en verhandelingsverbod (voor Nederland zie artikel 3 Opiumwet), wat voor het Hof reden was om verdovende middelen te karakteriseren als goederen die niet „in het economisch verkeer van de Gemeenschap kunnen worden opgenomen". Dit, zo komt mij voor, volstaat om te kunnen concluderen, dat het op de eerste vraag gegeven antwoord ten volle ook voor soft drugs geldt.

6. Ingewikkelder problemen worden door de derde vraag opgeworpen. Het Gerechtshof, zo zal men zich herinneren, vraagt of, zo over leveringen van hasjiesj geen BTW verschuldigd is, een andere oplossing zich opdringt indien de nationale justitiële autoriteiten in bepaalde omstandigheden afzien van strafrechtelijk ingrijpen tegen de verkopers.

Binnen welke grenzen inderdaad van vervolging wordt afgezien, heb ik al vermeld onder aanhaling van de richtlijnen van het Nederlandse openbaar ministerie (hiervóór onder 1). Hier moet daaraan worden toegevoegd, dat de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen en nog meer ter terechtzitting een beeld heeft geschetst van de verkoop van hasjiesj in Nederland, waaruit blijkt dat die grenzen, zo zij al bestaan, nauwelijks bepaalbaar zijn: de permissieve houding van de autoriteiten houdt niet op bij de deur van jongerencentra en huizen waar openlijke verkoop plaatsvindt, maar gaat zo ver, dat tal van „coffee shops" in de grote Nederlandse steden een afbeelding van het blad van de hennepplant op het uithangbord of het raam hebben zonder dat daartegen opgetreden wordt. Uit deze realiteit leidt de Commissie af, dat ook al gaat het om de verkoop van een verboden waar, de belastingplichtige als geoorloofd beschouwde transacties verricht. Over deze transacties zou derhalve BTW moeten worden geheven.

Over de betrouwbaarheid van de informatie van de Commissie kan ik uiteraard geen oordeel vellen; de conclusies die eruit worden getrokken, moeten mijns inziens echter worden afgewezen. In Nederland — vergeten wij dat niet — is het openbaar ministerie niet verplicht om alle strafbare feiten waarvan het kennis krijgt, te vervolgen; dit belet, dat het uitblijven van strafvervolging — ook wanneer dit niet incidenteel gebeurt, maar het gevolg is van een welbepaald beleid (dat gewoonlijk gerechtvaardigd wordt met de noodzaak om de beschikbare middelen in te zetten voor de vervolging van ernstiger vormen van criminaliteit) — het ongeoorloofd karakter van getolereerde gedragingen geheel of gedeeltelijk zou opheffen. Dat de verkoop van hasjiesj een strafbaar feit blijft, wordt overigens niet enkel door de Nederlandse regering erkend, maar ook door de verwijzende rechter en, wat belangrijker is, door de bevoegde internationale instanties. In 1983 immers heeft een inspectiecommissie van de International Narcotics Control Board onderzocht, of de beschreven praktijk wel verenigbaar was met de verplichtingen van Nederland op grond van het Verdrag van New York. De commissie kwam tot de conclusie, dat dat alleszins het geval was (Tweede kamer der Staten-Generaal 1983-1984, 17867, nr. 7).

Waar men voorts, zonder artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn te negeren, de overdracht van een illegaal goed niet als geoorloofd kan beschouwen, lijkt de stelling van de Commissie volledig ongegrond. Het „terughoudend vervolgingsbeleid" waarom het in de vraag van het Gerechtshof gaat, kan dus geen wijziging brengen in het antwoord dat ik op de tweede vraag heb gegeven.

7. In het licht van het voorgaande geef ik in overweging, de vragen die door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 29 oktober 1986 zijn gesteld in de zaak Mol tegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Leeuwarden, en door het Gerechtshof te Amsterdam bij arrest van 28 oktober 1986 in de zaak Vereniging Happy Family tegen Inspecteur der Omzetbelasting te Amsterdam, te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 moet aldus worden uitgelegd, dat binnenlandse leveringen onder bezwarende titel van verdovende middelen, buiten het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte economisch circuit voor medisch of wetenschappelijk gebruik, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde kunnen worden onderworpen."

Deze conclusie luidt niet anders wanneer het bij de verkochte verdovende middelen om hennepprodukten gaat en een terughoudend vervolgingsbeleid van de bevoegde justitiële autoriteiten het mogelijk maakt, verboden leveringen van dergelijke produkten onder bepaalde omstandigheden te verrichten zonder dat strafrechtelijk wordt ingegrepen.