

Verdovende middelen

*Een onderzoek naar de verschillende behandeling van verdovende middelen in de
Wet OB 1968 en de Wet IB 2001*

Naam student: Judith van den Bosch

Studentnummer: 482790

Begeleider: P.C.J. Oerlemans

Tweede beoordelaar: prof. dr. P. Kavelaars

Datum definitieve versie: 16-01-2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	5
1. Inleiding	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Probleemstelling en toetsingskader	8
1.3 Afbakening.....	9
1.4 Opzet	9
2. De handel in verdovende middelen	10
2.1 Verdovende middelen	10
2.1.1 Verdovende middelen niet vallende onder de Opiumwet.....	10
2.1.2 Opiumwetmiddelen.....	10
2.2 Verboden handelingen	11
2.2.1 Binnen of buiten het grondgebied van Nederland brengen	11
2.2.2 Bereiden, bewerken, verwerken, verkopen, verstrekken, vervoeren en te leveren	11
2.2.3 Aanwezig te hebben	12
2.2.4 Vervaardigen	12
2.3 Strafbepalingen in de Opiumwet	13
2.3.1 Artikelen 10 en 10a Opiumwet	13
2.3.2 Artikelen 11, 11a en 11b Opiumwet	14
2.3.3 Artikelen 12, 13 en 13a Opiumwet.....	15
2.3.4 Gedoogbeleid coffeeshops.....	15
2.4 Cijfers van de handel in verdovende middelen in Nederland	17
2.4.1 Cannabis	17
2.4.2 Cocaïne	18
2.4.3 Opiaten	19
2.4.4 Ecstasy en amfetamine.....	19
2.4.5 Nieuwe psychoactieve stoffen	23
2.4.6 GHB.....	24
2.4.7 Lachgas	24
2.4.8 Ketamine	25
2.5 Deelconclusie.....	25
3. De handel van verdovende middelen in de Wet OB 1968	26
3.1 Het doel en de strekking van de Wet OB 1968	26
3.1.1 Rechtskarakter van de omzetbelasting.....	26
3.1.2 Rechtsbronnen van de omzetbelasting.....	26
3.2 Ondernemer voor de Wet OB 1968	27

3.2.1 Het begrip 'eenieder'	27
3.2.2 Het begrip 'zelfstandig'	28
3.2.3 Het begrip 'economische activiteit'	29
3.3 Illegale prestaties in de Wet OB 1968	30
3.3.1 Illegale prestaties vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod in alle lidstaten van de EU	31
3.3.2 De aftrek van voorbelasting bij illegale prestaties vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod.....	33
3.3.3 Met illegale prestaties vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod verband houdende prestaties	35
3.3.4 Illegale prestaties niet vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod in alle lidstaten van de EU.....	36
3.4 Bijdrage aan de EU in verhouding met de arresten van het HvJ en het Europese drugsbeleid..	37
3.5 Effect als één land in de EU de handel in verboden middelen legaliseert	39
3.5.1 Algeheel (ver)handelingsverbod	39
3.5.2. Landen die (deels) de handel in verdovende middelen heeft gelegaliseerd	40
3.5.3 Effectiviteit van de heffing bij legalisatie	41
3.6 Deelconclusie.....	41
4. De handel van verdovende middelen in de Wet IB 2001.....	44
4.1 Het doel en de strekking van de Wet IB 2001	44
4.2 Onderworpenheid in de Wet Inkomstenbelasting 2001.....	45
4.2.1 Onderneming.....	45
4.2.2 Ondernemer	46
4.2.3 Winstberekening in de Wet Inkomstenbelasting 2001	46
4.2.4 Resultaat uit overige werkzaamheden.....	48
4.3 Verdovende middelen in de Wet IB 2001	48
4.3.1 Fiscale neutraliteit en aftrekrecht inzake verdovende middelen	48
4.3.2 Het (niet bestaande) verband tussen de heffing van omzetbelasting en inkomstenbelasting	50
4.3.3 Ontneming wederrechtelijk verkregen voor- en nadelen met de handel in verdovende middelen.....	51
4.4 Effectiviteit van de belastingheffing van de handel in verdovende middelen.....	53
4.4.1 Effectiviteit van heffing inkomstenbelasting.....	53
4.4.2 Invloed effectiviteit ontnemingen op heffing van inkomstenbelasting	55
4.5 Deelconclusie.....	55
5. Toetsingskader	57
5.1 Legitimiteit: is het verschil van behandeling tussen legale prestaties en de handel in verdovende middelen voorzien bij wet?.....	57

5.2 Doelmatigheid: dient het verschil van behandeling tussen legale prestaties en de handel in verdovende middelen het algemeen belang?.....	59
5.3 Proportionaliteit: bestaat er een rechtvaardig evenwicht tussen de verschillende behandeling van legale prestaties en de handel in verdovende middelen?.....	61
5.4 Deelconclusie.....	62
6. Ontwikkelingen.....	63
6.1 Markontwikkelingen	63
6.2 Cash geld	64
6.3 Bestrijding van drugscriminaliteit.....	65
6.4 Legalisatie verdovende middelen.....	67
6.5 Deelconclusie.....	68
7. Toetsing van de verschillende behandeling	70
7.1 Legitimititeit.....	70
7.1.1 Legitimititeit en verdovende middelen in de Wet OB 1968.....	70
7.1.2 Legitimititeit en verdovende middelen in de Wet IB 2001.....	73
7.2 Doelmatigheid	75
7.2.1 Doelmatigheid en verdovende middelen in de Wet OB 1968	75
7.2.2 Doelmatigheid en verdovende middelen in de Wet IB 2001	76
7.3 Proportionaliteit	78
7.3.1 Proportionaliteit en verdovende middelen in de Wet OB 1968	78
7.3.2 Proportionaliteit en verdovende middelen in de Wet IB 2001	80
7.4 Deelconclusie.....	82
8. Conclusie en aanbevelingen	85
8.1 Beantwoording probleemstelling.....	85
8.2 Aanbevelingen.....	89
Literatuurlijst	91

Lijst van afkortingen

Bni	Bruto nationaal inkomen
Bv	Besloten vennootschap
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
DIMS	Drugs Informatie en Monitoring Systeem
DLR	Dienst Landelijke Recherche
DNB	De Nederlandse Bank
EC	Europese Commissie
EMCDDA	European Monitoring Centre for Drugs and Drug Addiction
GHB	Gammahydroxyboterzuur
HR	Hoge Raad
HvJ	(Europese) Hof van Justitie
MvT	Memorie van Toelichting
NPS	Nieuwe Psychoactieve Stoffen
OM	Openbaar Ministerie
Opw	Opiumwet
SNA	Systeem van Nationale Rekeningen
RIEC	Regionaal Informatie en Expertise Centrum
Sr	Wetboek van Strafrecht
VS	Verenigde Staten
VPS	Verdrag inzake Psychotrope Stoffen
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet Bibob	Wet bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur
Wet IB 2001	Wet op de Inkomstenbelasting 2001
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Het onderzoek 'Waar een klein land groot in kan zijn'¹ heeft vorig jaar de aandacht getrokken van Minister Grapperhaus van Justitie en Veiligheid. De drugscriminaliteit was hoger dan gedacht. Uit dit onderzoek is naar voren gekomen dat de Nederlandse omzet voor de productie van amfetamine minimaal € 9,6 miljard en voor xtc minimaal € 9,3 miljard bedraagt.² Het gaat dan alleen nog maar om minimum bedragen, want de buitenlandse productie die onder Nederlandse leiding geschiedt, is niet meegenomen. Grapperhaus noemt het 'beschamend' dat Nederlandse criminelen zo'n grote rol spelen bij de productie van synthetische drugs.³ Daarnaast geeft hij toe dat de Nederlandse overheid in de afgelopen jaren te weinig prioriteit heeft gegeven aan drugscriminaliteit. Grapperhaus heeft daarom eenmalig 100 miljoen euro uitgetrokken om drugscriminaliteit te bestrijden. 'Harde' mondiale data ontbreken, maar naar alle waarschijnlijkheid is Nederland de grootste drugsproducent ter wereld.⁴ De vraag die opkomt is dan ook: hoe is het mogelijk dat de Nederlandse drugsmarkt zo groot is? Dit antwoord is te vinden in de zogenoemde 'Nederlandse drie-eenheid'.⁵ Om te beginnen is de prijs-kwaliteitverhouding zeer goed. De Nederlandse drugsproducenten beschikken over veel ervaring en fysieke infrastructuur. Dit zorgt ervoor dat de productieprijzen laag gehouden kan worden en daardoor kopen veel criminelen hun synthetische drugs bij de Nederlandse drugscriminelen. Voorts is de pakkans voor de (Nederlandse) top(drugs)criminelen klein, want dergelijke criminelen beschikken over het vermogen om allerlei lijntjes uit te zetten die niet naar hun leiden of op een dusdanige manier zijn ingestoken dat de politie haar vinger er niet op kan leggen. Ten slotte is de Nederlandse strafmaat over het algemeen gunstiger (kortere gevangenisstraffen of een taakstraf voor de 'kleine' overtredingen) voor internationaal opererende criminelen dan de strafmaat in hun eigen land.

Het bovenstaande toepassend op de fiscale wetgeving blijkt dat de Wet OB 1968 en Wet IB 2001 dergelijke illegale prestaties verschillend behandelen. De Wet IB 2001 is geregeld op nationaal niveau en kent geen onderscheid tussen legale en illegale prestaties. Uit de jurisprudentie blijkt dat geen sprake is van economische activiteiten in de zin van de Wet OB 1968 indien prestaties een volstrekt (ver)handelingsverbod kennen in alle lidstaten.⁶ Met betrekking tot dergelijke illegale prestaties wordt dus geen omzetbelasting geheven. Opgemerkt dient te worden dat de Wet OB 1968 zijn grondslag vindt in Europees rechtelijke wetgeving (Btw-richtlijn) en deze alleen met unanimiteit van alle lidstaten gewijzigd kan worden. Dat de Wet IB 2001 geen onderscheid aanbrengt, is onder andere gelegen in het feit dat het doel van de Wet IB 2001 is om te heffen naar draagkrachtvermeerdering en daarbij niet kijkt of de prestatie legaal is. Voor criminelen die prestaties verrichten die naar hun aard een volstrekt (ver)handelingsverbod kennen, is het mogelijk interessant om uit te wijken naar andere EU-landen die dergelijke prestaties niet in de heffing van inkomstenbelasting betrekken. Het doel van de Wet OB 1968 is om consumptie in de heffing te betrekken. Ondanks dat deze wetten een verschillende

¹ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018.

² P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, p. 44.

³ Brief van Minister van Justitie en Veiligheid van 3 oktober 2018, 29 911 nr. 209.

⁴ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, p. 207.

⁵ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, p. 114-116.

⁶ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303, m.nt. L.F. Ploeger; HvJ EG 6 december 1990, C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190, m.nt. L.F. Ploeger; HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9244, V-N 2001/4.27, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

doel hebben, vind ik het in beginsel geen reden om illegale prestaties verschillend te behandelen. Ook bij illegale prestaties die naar hun aard een volstrekt (ver)handelingsverbod kennen is namelijk sprake van consumptie. Als in Nederland een drugs crimineel wordt opgepakt, kan alleen navordering van inkomstenbelasting volgen maar geen heffing van omzetbelasting indien sprake is van prestaties die vanwege hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen. In het bovenstaande wordt telkens gesproken over illegale prestaties die naar hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen. Toch zijn er ook illegale prestaties die niet daaronder vallen⁷ en deze worden wel betrokken in de OB-heffing. Daarin verschilt de Wet OB 1968 dan ook niet van de Wet IB 2001. Met betrekking tot dergelijke illegale activiteiten kan gedacht worden aan de levering van hennepplantstekken.⁸ Hieruit blijkt dat dat in de Wet OB 1968 onderscheid wordt aangebracht tussen illegale prestaties onderling. Toch wordt in diverse literatuur gesteld dat het beginsel van de fiscale neutraliteit niet wordt aangetast indien geen omzetbelasting is verschuldigd over prestaties die naar hun aard onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen.⁹ In het licht van vereenvoudiging van fiscale wetgeving, is het gewenst dat belastingwetgeving, waar mogelijk is, op elkaar aansluit. De vergelijking in dit onderzoek tussen de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 komt onder andere voort uit vereenvoudiging van de fiscale wetgeving. Het is de vraag in hoeverre het mogelijk is om de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 op elkaar aansluiten op het gebied van verdovende middelen. Diverse personen hebben moeite met de uitzondering van illegale prestaties die naar hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen. A-G Jacobs in zijn conclusie bij het Witzemann-arrest¹⁰ en A-G Fennelly in zijn conclusie bij het Coffeeshop Siberië-arrest¹¹ hebben moeite met het feit dat de handel in softdrugs en vals geld niet onder de heffing van omzetbelasting vallen. De beide A-G's, en waarbij ik mijzelf aansluit, hebben ook moeite met het feit dat belanghebbende min of meer aangemoedigd worden om hun eigen crimineel gedrag te benadrukken, om zo de heffing van omzetbelasting te omzeilen. Hierbij kan gedacht worden aan de arresten Goodwin & Unstead¹² en het zojuist aangehaalde Coffeeshop Siberië-arrest. In de beide zaken benadrukten de belanghebbende dat zij illegale prestaties verrichten die naar hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen, zodat zij buiten de heffing van omzetbelasting konden blijven. Overigens heeft het HvJ EG in beide zaken geoordeeld dat geen sprake was dergelijke illegale prestaties, zodat zij wel onder de heffing van omzetbelasting vielen. Bal acht het op zijn minst twijfelachtig of nog steeds volgehouden kan worden dat soft drugs buiten het bereik van de omzetbelasting kan worden gehouden.¹³ Inmiddels zijn we een flink aantal jaren verder en zijn er diverse ontwikkelingen gaande, waardoor het zeer goed mogelijk kan zijn dat het verschil tussen legale en illegale prestaties binnen de fiscale wetgeving niet (meer) gerechtvaardigd kan worden. Ook zeker met het oog op het feit dat meerdere personen moeite hebben met het feit dat illegale prestaties die naar hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen buiten de heffing van omzetbelasting blijven, is het een onderzoek waard om te beoordelen of de verschillende behandeling tussen de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 gerechtvaardigd is.

⁷ HR 19 december 1990, nr. 26 826, ECLI:NL:HR:1990:ZC4500, BNB 1991/80; HR 3 januari 2001, nr. 35787, ECLI:NL:HR:2001:AA9248, BNB 2001/195, m.nt. M.E. van Hilten; HR 3 januari 2001, nr. 34 781, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, BNB 2001/193, m.nt. M.E. van Hilten.

⁸ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, BNB 2001/193, m. nt. M.E. van Hilten.

⁹ Zie bijvoorbeeld P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (diss.), Deventer: Kluwer 1992, p. 199.

¹⁰ Concl. A-G Jacobs, ECLI:EU:C:1990:445, bij C-343/89, HvJ EG 6 december 1990 (*Witzemann*).

¹¹ Concl. A-G Fennelly, ECLI:EU:C:1999:334, bij C-158/98, HvJ EG 11 maart 1999 (*Coffeeshop Siberië*).

¹² HvJ EG 28 mei 1998, C-3/97, ECLI:EU:C:1998:263, V-N 1998/57.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Goodwin & Unstead*).

¹³ M.M. Bal, 'A soft VAT Treatment of Soft Drugs?', *International VAT Monitor* 2000/1, p. 3.

1.2 Probleemstelling en toetsingskader

De aanleiding geeft enig inzicht in de grootte van de drugscriminaliteit in Nederland van amfetamine en xtc. Het feit dat drugscriminelen wel inkomstenbelasting verschuldigd zijn maar niet aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen is in beginsel opmerkelijk. Daarnaast is er verdeeldheid onder de fiscalisten of het juist is dat illegale prestaties die naar hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Gelet op de economische realiteit dient vanuit het oogpunt van een verbruiksbelasting de consumptie van bijvoorbeeld soft drugs belast te worden. De vraag is nog maar in hoeverre drugscriminelen een aangifte Inkomstenbelasting en eventueel een aangifte Omzetbelasting zullen en willen doen van hun illegale prestaties. Gelet hierop zal de heffing van zowel inkomstenbelasting en mogelijk omzetbelasting veelal plaatsvinden indien de criminele activiteiten aan het licht komen en een navordering zal plaatsvinden. Het onderzoek zal zich dus voornamelijk richten op de formele kant van de heffing en zich niet zozeer op de uitvoering, aangezien de mogelijkheid tot belastingontwijking bij illegale prestaties groot is. Toch zal een aantal pagina's gewijd worden aan de cijfers die bekend zijn met betrekking tot de handel in verdovende middelen en de mogelijk op te halen omzetbelasting, indien de handel in verdovende middelen wordt gelegaliseerd. Om te beoordelen of het verschil dat in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 wordt gemaakt met betrekking tot de handel in verdovende middelen die naar hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen gerechtvaardigd is, is de volgende probleemstelling geformuleerd:

Kan de verschillende behandeling van de handel in verdovende middelen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 en in de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 gerechtvaardigd worden?

Deelvragen:

1. Wat wordt verstaan onder de handel in verdovende middelen?
2. Op welke wijze wordt de handel in verdovende middelen behandeld in de Wet op de Omzetbelasting 1968?
3. Op welke wijze wordt de handel in verdovende middelen behandeld in de Wet op de Inkomstenbelasting 2001?
4. In welke mate dragen ontwikkelingen in de wereld van verdovende middelen bij aan een eventuele rechtvaardiging van de verschillende behandeling?
5. In hoeverre is de behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968 rechtvaardig?
6. In hoeverre is de behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001 rechtvaardig?

Met behulp van de onderstaande drie stappen en de recente ontwikkelingen in de handel in verdovende middelen zal worden beoordeeld of sprake is van een gerechtvaardigd verschil tussen de beide wetten:

- Legitimiteit: is het verschil van behandeling tussen legale prestaties en de handel in verdovende middelen voorzien bij wet?
- Doelmatigheid: dient het verschil van behandeling tussen legale prestaties en de handel in verdovende middelen het algemeen belang?
- Proportionaliteit: bestaat er een rechtvaardig evenwicht tussen de verschillende behandeling van legale prestaties en de handel in verdovende middelen?

Een verschil tussen de behandeling van legale prestaties en de handel in verdovende middelen is gerechtvaardigd indien dit vanuit het oogpunt van dwingende redenen van algemeen belang noodzakelijk is.

1.3 Afbakening

Het onderzoek zal zich enkel richten op de verschillen van de behandeling van de handel in verdovende middelen in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001. Andere illegale prestaties, zoals betalingen met zwart geld, zullen niet worden behandeld. Daarnaast zal geen aandacht worden geschonken aan belastingverdragen/internationale aspecten met betrekking tot de internationaal opererende crimineel, welke ook vermoedelijk veelvuldig vanuit Nederland opereren vanwege het gunstige Nederlandse (drugs)klimaat. Ook zal geen aandacht worden geschonken aan de gevolgen van de volksgezondheid door het gebruik van verdovende middelen en de reden waarom wordt gestreden tegen legalisatie, gezien dit de reikwijdte van deze scriptie te buiten gaat.

1.4 Opzet

Het onderzoek zal beginnen om de beschrijven wat in deze scriptie verstaan wordt onder de term verdovende middelen. Daarnaast is geprobeerd om inzicht te geven in de cijfers met betrekking tot de handel in verdovende middelen. In hoofdstuk 3 wordt de behandeling in de Wet OB 1968 van de handel in verdovende middelen uiteengezet. Hierbij zal eerst aandacht worden besteed aan het doel en de strekking van de Wet OB 1968. Vervolgens zal worden ingegaan wanneer sprake is van een ondernemer die economische activiteiten in de zin van de Wet OB 1968 verricht. Ook zal aan de hand van jurisprudentie van het Hof van Justitie en de Hoge Raad worden onderzocht wanneer sprake is van illegale economische activiteiten voor de Wet OB 1968. Ook zullen de effecten worden besproken die de legalisering van de handel in verdovende middelen met zich mee brengt.

In hoofdstuk 4 wordt aandacht besteed aan de behandeling van illegale prestaties in de Wet IB 2001. Hierbij zal ook het doel en de strekking van de Wet IB 2001 aan bod komen en zal aan de hand van literatuur en jurisprudentie beoordeeld worden wanneer men onderworpen is aan de inkomstenbelasting. Vervolgens zal ingegaan worden op het feit dat in de Wet IB 2001 geen onderscheid wordt gemaakt tussen legale en illegale prestaties.

In het vijfde hoofdstuk zal het toetsingskader nader worden beschreven. Het daarop volgende hoofdstuk behandelt de ontwikkelingen in de markt van de verdovende middelen die van invloed zijn op de vraag of de verschillende behandeling is gerechtvaardigd. In hoofdstuk 7 wordt de behandeling van de handel in verdovende middelen in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 getoetst aan het toetsingskader.

Tot slot wordt in het laatste hoofdstuk een conclusie getrokken, alwaar de onderzoeksvraag herhaald wordt. Aan de hand van de antwoorden op de deelvragen zal de onderzoeksvraag beantwoordt worden. Vervolgens volgen een aantal aanbevelingen.

2. De handel in verdovende middelen

In dit hoofdstuk wordt uitgelegd wat in dit onderzoek wordt verstaan onder verdovende middelen en welke strafbepalingen van toepassing zijn. Daarnaast wordt inzicht gegeven in de cijfers met betrekking tot (de handel in) verdovende middelen in Nederland.

2.1 Verdovende middelen

In deze paragraaf komt aan bod wat verstaan kan worden onder verdovende middelen en wat in dit onderzoek wordt verstaan onder verdovende middelen.

2.1.1 Verdovende middelen niet vallende onder de Opiumwet

De term verdovende middelen kan verwijzen naar een aantal zaken. De betekenis van verdovende middelen wordt vaak gerelateerd aan een middel dat een verslaving kan veroorzaken, maar wordt ook gedefinieerd als middelen met een kalmerende en ontspannende werking. De definitie van verdovende middelen is niet eenduidig. Wel blijkt dat verdovende middelen over het algemeen vaak gerelateerd wordt aan drugs. Toch is drugs niet het enige middel dat onder verdovende middelen valt. Alcohol, tabak en cafeïne zijn namelijk ook middelen die een verslaving kunnen veroorzaken en ook een kalmerende en ontspannende werking geven. Deze middelen worden meestal geschaard onder de term genotmiddelen, maar kunnen dus ook vallen onder verdovende middelen. Het gebruik van alcohol, tabak en cafeïne is toegestaan bij de wet en is te koop in vele winkels. Het nuttigen van alcohol, tabak en cafeïne wordt in dit onderzoek niet als verdovende middelen aangemerkt. Wat in dit onderzoek onder verdovende middelen wordt verstaan, wordt in de volgende subparagraaf toegelicht.

2.1.2 Opiumwetmiddelen

Onder verdovende middelen wordt in deze scriptie de middelen verstaan die vallen onder de Opiumwet (hierna: Opw). Opiumwetmiddelen zijn stoffen die een persoon op verscheidene manieren tot zich kunnen nemen die bewustzijnsverlagend, bewustzijnsverruimend, stimulerend of hallucinogeen kunnen werken. Welke stoffen onder opiumwetmiddelen worden verstaan, zijn opgenomen in lijst I en lijst II bij de Opiumwet. De lijsten maken een onderscheid in hard- en softdrugs. In lijst I zijn de opiummiddelen opgenomen die geschaard kunnen worden onder harddrugs. Hierbij kan gedacht worden aan cocaïne, heroïne, ecstasy en morfine. Op Lijst II staan de softdrugs, waarbij de bekendste voorbeelden hasjiesj en hennep zijn. De wetgever heeft dit onderscheid gemaakt in verband met de gebruikersrisico's van de verschillende drugs en om een scheiding tussen de markten aan te brengen.¹⁴

Op grond van art. 3a, lid 1 Opw kunnen middelen aan de lijsten worden toegevoegd of van de lijsten worden afgehaald. Hierdoor kan men inspelen op internationale ontwikkelingen, zodat het middel direct onder de werking van de internationale verdragen valt. Op internationaal niveau is een tweetal verdragen gesloten dat betrekking heeft op het maken van, bereiden en handelen in opiumwetmiddelen. Het betreffen het Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen gesloten op 30 maart 1961, welke is aangepast bij het tot stand gekomen Protocol op 25 maart 1972 in Genève en het Verdrag inzake psychotrope stoffen gesloten op 21 februari 1971 te Wenen. Op grond van lid 2 en lid 3 van art. 3a Opw kunnen verdovende middelen ook worden toegevoegd als het duidelijk is dat de middelen het bewustzijn van mensen beïnvloeden en kan leiden tot volksgezondheidsschade. Ook door ministeriële regeling (art. 3a, lid 5 Opw) kan met spoed een verbod op bepaalde middelen worden opgelegd.

¹⁴ Aanwijzing Opiumwet (2015A003), Achtergrond paragraaf 2.1.

Op de lijsten staan ook vele (grond)stoffen voor geneesmiddelen of verdovingen bij artsen. Op grond van art. 8 Opw geldt een ontheffing van de opiummiddelen die op de lijsten voorkomen, indien daarmee het belang van de volksgezondheid of de gezondheid van dieren wordt gediend, deze middelen nodig zijn voor het verrichten van wetenschappelijk of analytisch-chemisch onderzoek of deze middelen nodig zijn bij het uitoefenen van de taak als arts en ontheffing is verleend aan een bepaalde persoon of instelling.

2.2 Verboden handelingen

Op grond van art. 2 en art. 3 Opw is het verboden om de middelen die staan op lijst I en II, dan wel aangewezen krachtens art. 3a, lid 5 Opw:

- binnen of buiten het grondgebied van Nederland te brengen;
- te bereiden, bewerken, verwerken, verkopen, verstrekken, vervoeren, telen of te leveren;
- in bezit te hebben;
- te vervaardigen.

Daarnaast is op grond van art. 3b Opw elke vorm van openbaarmaking die gericht is om verdovende middelen te verkopen, af te leveren of te verstrekken verboden.

2.2.1 Binnen of buiten het grondgebied van Nederland brengen

Het binnen het grondgebied van Nederland brengen van verdovende middelen dient ruim te worden genomen. Zo is het binnenbrengen of exporteren van de voorwerpen of goederen, waarin verdovende middelen verpakt of verborgen zijn ook verboden. In dit geval kan men denken aan het veelvuldig voorkomende voorbeeld van verdovende middelen tussen bananen.¹⁵ De reden dat Zuid-Amerikaanse drugsbendes voor bananen kiezen, is gelegen in het feit dat bananen een belangrijk exportproduct is voor een land als Colombia en Urbá. Daarnaast zijn bananen een versproduct, wat onmogelijk een week in de haven kan staan voor inspectie door de douane. Hierdoor kan de douane niet alle containers controleren en is drugssmokkel goed mogelijk.¹⁶ Toch zijn er nog vele andere manieren waarop drugssmokkelaars hun waar binnen of buiten het grondgebied van Nederland kunnen krijgen. Hierbij kan men denken aan een aantal in het verleden door de mand gevallen smokkelacties, zoals cocaïne in een autodeur, in vleermuizenmest, in olievaten, in kermisattracties en in dekbedden. Maar ook marihuana in blikken waarin eigenlijk spinazie, frisdrank, limoensap en ketchup zou moeten zitten en marihuana in holle marmerentegels.¹⁷

2.2.2 Bereiden, bewerken, verwerken, verkopen, verstrekken, vervoeren en te leveren

De begrippen bereiden, bewerken en verwerken hebben amper een verschillende betekenis. Daarnaast heeft het begrip bereiden in deze tijd nauwelijks een andere betekenis dan het begrip vervaardigen onder D van de beide artikelen.¹⁸ Voor de bestrafing van bereiden dan wel vervaardigen is geen onderscheid, waardoor mijns inziens geen reden is om beide begrippen nog te hanteren. De

¹⁵ Rijnmond 27 april 2019, '1600 kilo coke gevonden in haven, drugs zat tussen de bananen', online geraadpleegd via: <https://www.rijnmond.nl/nieuws/181087/1600-kilo-coke-gevonden-in-haven-drugs-zat-tussen-de-bananen>; Omroep Zeeland 28 maart 2019, 'Bijna 400 kilo cocaïne gevonden tussen de bananen', online geraadpleegd via: <https://www.omroepzeeland.nl/nieuws/111957/Bijna-400-kilo-cocaine-gevonden-tussen-de-bananen>.

¹⁶ I. Landman, 'Waarom zijn cokesmokkelaars zo dol op bananen?', NOS 23 september 2018, online geraadpleegd via: <https://nos.nl/artikel/2251802-waarom-zijn-cokesmokkelaars-zo-dol-op-bananen.html>.

¹⁷ J. Halkes, 'Zeven bizarre methodes om cocaïne te smokkelen', Metronieuws 8 maart 2017, online geraadpleegd via: <https://www.metronieuws.nl/nieuws/rotterdam/2017/03/zeven-bizarre-methodes-om-cocaine-te-smokkelen>.

¹⁸ T. Blom, in: T & C Strafrecht, commentaar op artikel 2 Opw, Aant. 8 (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

betekenis die aan het begrip bewerken toekomt, is die van het normale spraakgebruik. Zo blijkt uit jurisprudentie dat sprake is van bewerking indien verschillende soorten hennep worden gemengd.¹⁹

Het begrip verkopen dient niet in civielrechtelijke zin te worden opgevat. Zo valt het sluiten van een deal zonder vergoeding in de zin van geld ook onder verkopen.²⁰ Blom is van mening dat de begrippen verstrekken en afleveren nauwelijks van elkaar verschillen. Een handeling kan zowel afleveren als verstrekken betekenen. Dit leidt hij af uit de definitie die de Hoge Raad (hierna: HR) in 1985 hanteert voor het begrip verstrekken: 'elk feitelijk ter beschikking stellen, ongeacht op welke grond het geschiedt'.²¹

Het begrip vervoeren dient ruim te worden opgevat, aldus jurisprudentie van de HR. Ik ben van mening dat het enigszins opmerkelijk is dat de HR het weggooiën van heroïne uit een raam aanmerkte als vervoerd in de betekenis van art. 2, lid 1 onder B.²² Toch kan ik de HR op dit punt volgen, want anders kan een dergelijk persoon niet aangerekend worden voor het feit dat hij drugs in zijn bezit heeft, heeft gehad of anderszins een verboden handeling heeft verricht.

Als gevolg van de verplichtingen die voortvloeide uit het Kaderbesluit Drugshandel is het begrip telen toegevoegd aan de begrippen van art. 2/3 onder A Opw. Met het begrip telen worden het gehele illegale productieproces bedoeld, dus het laten groeien van hennepplanten of -stekken tot en met de verkoop en aflevering van het uiteindelijke product dat bedoeld is voor consumptie. Uit jurisprudentie van 2009 blijkt dat het inrichten van een ruimte voor het laten groeien van hennepplanten en –stekken niet wordt aangemerkt als poging tot telen.²³ Indien de teelt bestaat uit niet meer dan vijf hennepplanten wordt de zaak afgedaan met een politiesepot en volgt geen strafvervolg.²⁴

2.2.3 Aanwezig te hebben

Het begrip aanwezig te hebben dient niet in civielrechtelijke zin te worden opgevat. Uit jurisprudentie blijkt dat het niet noodzakelijk is dat de verdovende middelen toebehoren aan de verdachte of dat de verdachte in enige mate beschikkings- en/of beheersbevoegdheid heeft over de verdovende middelen.²⁵ In de Opiumwet is het al voldoende dat de verdovende middelen zich in de machtsfeer van de (mede)dader bevinden, zoals bij een bestuurder van een voertuig wiens passagier drugs bij zich heeft. Toch dient dit wel met enige voorzichtigheid te worden genomen, aangezien in 2009 de HR heeft geoordeeld dat er geen sprake is van aanwezig te hebben indien slechts vastgesteld kan worden dat de verdachte (samen met anderen) in een woning verbleef. De verdachte maakte gezamenlijk met anderen zelfs gebruik van de keuken (waar de cocaïne werd aangetroffen) en was op de hoogte van het feit dat er in die woning cocaïne aanwezig was.²⁶

2.2.4 Vervaardigen

In een (fabricage)proces iets (nieuws) maken, samenstellen of maken wordt verstaan onder het begrip vervaardigen. Daarnaast dient ook raffineren en omzetten onder het begrip vervaardigen worden verstaan volgens art. 1, lid 3 Opw. In de laatste jaren worden in Nederland steeds meer complete

¹⁹ HR 15 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE6876, NJ 2003/82.

²⁰ HR 5 april 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AB9084, NJ 1983/534.

²¹ HR 12 november 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC2714, NJ 1987/512.

²² HR 8 mei 1984, ECLI:NL:PHR:1984:AC0354, NJ 1984/701.

²³ HR 17 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ3565, NJ 2010/337, m. nt. M.J. Borgers.

²⁴ HR 26 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO4015, NJ 2012/63.

²⁵ zie bijvoorbeeld HR 28 mei 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC8903, NJ 1985/822, m. nt. Th. W. van Veen.

²⁶ HR 14 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1437, RvdW 2009/563.

laboratoria aangetroffen waarin verdovende middelen worden gemaakt.²⁷ Vaak gaat het in dergelijke laboratoria om amfetaminen, maar ook worden steeds vaker nieuwe soorten drugs gemaakt, zoals MDA en MDEA.²⁸

2.3 Strafbepalingen in de Opiumwet

De strafbepalingen in de Opiumwet zijn te vinden in de artikelen 10 tot en met 13b Opw. Het OM beslist uiteindelijk of iemand die een strafbaar feit heeft gepleegd, vervolgd wordt. De prioriteiten van het OM liggen voornamelijk bij grootschalige handel in verdovende middelen. De opsporing van verkoop en bezit van verdovende middelen voor persoonlijk gebruik heeft een lagere prioriteit.²⁹ Opmerkelijk is dat het gebruik van verdovende middelen niet strafbaar is. Dit kan verklaard worden vanuit de gedachte dat het Nederlandse drugsbeleid gericht is om drugsgebruik te voorkomen en individuele en algemene risico's van drugs te beperken, waardoor het daadwerkelijk gebruik dus niet wordt bestraft. Spreekwoordelijk gezegd: voorkomen is beter dan genezen. Helaas faalt het Nederlandse drugsbeleid grotendeels, aangezien drugscriminaliteit groots is in Nederland.³⁰

2.3.1 Artikelen 10 en 10a Opiumwet

Artikel 10 Opw houdt een sanctienorm in voor de overtredingen van de artikelen 2, 3b, 3c, 4 en 8a Opw. Hierbij ziet art. 2 Opw specifiek op verdovende middelen van lijst I, de harddrugs. De overige artikelen genoemd in art. 10 Opw zien op zowel hard- als softdrugs. Wel geldt voor alle strafbare feiten uit art. 10 Opw dat een cumulatie en combinatie van de hoofdstraffen van art. 9 van het Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) mag worden opgelegd.³¹

In het eerste lid van art. 10 Opw worden de straffen genoemd die verband houden met het handelen in strijd met de in de genoemde artikelen vermelde verboden. Hierbij geldt dat de maximale straf een hechtenis van zes maanden of een boete van de vierde categorie (€ 20.750) bedraagt of een combinatie van beiden. Het tweede lid van art. 10 Opw bevat de sanctienorm voor het opzettelijk handelen in strijd met het bepaalde in art. 3b(1) Opw en art. 4 Opw, waarbij de maximale straf een gevangenisstraf is van vier jaar of een geldboete van de vijfde categorie (€ 83.000). De leden 3, 4 en 5 van art. 10 Opw zien op het opzettelijke in strijd handelen met bepalingen van art. 2 Opw. Hierbij varieert de strafbedreiging naar gelang welk verbod is overtreden. De maximale straf wordt gegeven voor het opzettelijk in- en uitvoeren van harddrugs binnen het grondgebied van Nederland, waarbij de maximale straf een gevangenisstraf is van twaalf jaar en een geldboete van de vijfde categorie à € 83.000. Tot slot rest lid 6 van art. 10 Opw. Hierin is bepaald dat voor overtredingen met betrekking tot lid 2, 3, 4 en 5 van art. 10 Opw een lagere straf wordt opgelegd, indien sprake is van verdovende middelen die voor eigen gebruik zijn bestemd. De maximale straf bedraagt dan nog maximaal een gevangenisstraf van één jaar of een geldboete van de derde categorie à € 8.300. Het betreft wel een geringe hoeveelheid voor eigen gebruik, wil men het zesde lid van art. 10 Opw kunnen toepassen.

²⁷ T. Cleven, 'Dit zijn de gevaarlijkste drugslabs die dit jaar werden opgerold in Brabant', BN DeStem 11 oktober 2018, online geraadpleegd via: <https://www.bndestem.nl/brabant/dit-zijn-de-gevaarlijkste-drugslabs-die-dit-jaar-werden-opgerold-in-brabant~adb97eb40/>.

²⁸ T. Blom, in: T & C Strafrecht, commentaar op artikel 2 Opw, Aant. 10 (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

²⁹ Douane Belastingdienst, Handboek VGEM: 10.03.00 Opiumwet, paragraaf 5.5, online geraadpleegd via: https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HVGEM/de_opiumwet.html#HVGEM-d595e668.

³⁰ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018.

³¹ C.J.A. de Bruijn, in: Lexpicatie, Wettelijk kader bij Opiumwet artikel 10 (online, laatst bijgewerkt 12 augustus 2011).

Onder een geringe hoeveelheid wordt verstaan één tablet, ampul, wikkel of bolletje, waarbij het maximale gewicht 0,5 gram mag zijn.³²

Art. 10a Opw ziet op voorbereidings- en bevorderingshandelingen die strafbaar zijn indien zij met een voorgenomen concreet misdrijf als bedoeld in art. 10 lid 3 of 4 Opw verband houden. De maximale straf is een gevangenisstraf van zes jaar of een geldboete van de vijfde categorie à € 83.000. In lid 2 van art. 10a Opw is expliciet opgenomen dat de in- en uitvoer van geringe hoeveelheden voor eigen gebruik die verband houden met de in het eerste lid van art. 10a Opw genoemde handelingen niet strafbaar is.

2.3.2 Artikelen 11, 11a en 11b Opiumwet

Art. 11 Opw houdt de sanctienorm in voor de verboden handelingen die neergelegd zijn in art. 3 Opw. Art. 11 Opw ziet dus op handelingen met betrekking tot softdrugs. In lid 1 van art. 11 Opw is een overtreding neergelegd. Indien in strijd wordt gehandeld met art. 3 Opw en dit aangemerkt kan worden als overtreding ingevolge art. 13, lid 1 Opw kan een hechtenis van maximaal één maand worden opgelegd of een geldboete van de tweede categorie à € 4.150. In lid 2 van art. 11 Opw is sprake van opzettelijk in strijd handelen met art. 3 onder B, C of D Opw, waardoor dit aangemerkt kan worden als misdrijf en hiervoor kan maximaal een gevangenisstraf van twee jaren of een geldboete van de vierde categorie (€ 20.750) worden opgelegd. Krachtens het derde lid van art. 11 Opw wordt deze strafmaat verhoogd in geval van professionele hennepcultuur maar ook beroeps- of bedrijfsmatig bereiden, verwerken, verkopen en afleveren van softdrugs. De maximale straf wordt dan verhoogd naar een gevangenisstraf van zes jaren of een geldboete à € 83.000 van de vijfde categorie. In het vierde lid van art. 11 Opw is het opzettelijk in strijd handelen met hetgeen in art. 3 onder A Opw is neergelegd. Hiervoor geldt een maximale gevangenisstraf van vier jaren of een geldboete van de vijfde categorie à € 83.000. Het vijfde lid van art. 11 Opw heeft betrekking op een grote hoeveelheid verdovende middelen. Indien sprake is van een feit als bedoeld in het tweede of vierde lid van art. 11 Opw en daarmee een grote hoeveelheid softdrugs meespeelt, wordt de maximale gevangenisstraf verhoogd naar zes jaren of een geldboete van de vijfde categorie (€ 83.000). Wat onder een grote hoeveelheid drugs wordt verstaan, wordt bepaald bij algemene maatregel van bestuur. Op grond van art. 1, lid 2 Opiumwetbesluit wordt 500 gram hennep, 200 hennepplanten of 500 eenheden van een ander middel van lijst II als grote hoeveelheid beschouwd. Art. 11, lid 6 Opw bepaalt dat het tweede lid van art. 11 niet van toepassing is, indien sprake is van een hoeveelheid hennep of hasjes van maximaal 30 gram. Dit neemt nog niet weg dat in het geheel niet wordt toegekomen aan een strafbepaling. Het eerste lid is in dit geval altijd nog geldig, waardoor gestraft kan worden met een hechtenis van maximaal één maand of een geldboete van maximaal € 4.150. Het laatste lid van art. 11 Opw ziet op een geringe hoeveelheid verdovende middelen van lijst II, anders dan hennep en hasjes, voor eigen gebruik. Hierbij is lid twee en vier niet van toepassing, maar ook in het bovenstaande geldt dat lid 1 van art. 11 Opw wel van toepassing is.

Art. 11a Opw heeft betrekking op bepaalde handelingen ter voorbereiding of vergemakkelijking als bedoeld in art. 11 lid 3 en lid 5 Opw. Het gaat in art. 11a Opw voornamelijk om bestrijding van professionele en beroepsmatige of grootschalige teelt. De maximale straf bedraagt een gevangenisstraf van drie jaren of een geldboete van maximaal € 83.000.

In art. 11b Opw wordt het deelnemen aan een organisatie die gericht is op het plegen van misdrijven als bedoeld in de artikelen 10 lid 3-5, 10a lid 1, 11 lid 3-5 of 11a Opw strafbaar gesteld. Uit het Mariënburcht-arrest blijkt wat onder organisatie moet worden verstaan. Volgens het oordeel van de

³² C.J.A. de Bruijn, in: Lexplicatie, Wettelijk kader bij Opiumwet artikel 10 (online, laatst bijgewerkt 12 augustus 2011).

HR in deze zaak is een organisatie een gestructureerd en duurzaam samenwerkingsverband van twee of meer personen met een bepaalde organisatiegraad.³³ Het is daarbij niet nodig dat een verdachte heeft samengewerkt of bekend was met alle leden van de organisatie of dat de samenstelling van de organisatie steeds hetzelfde is.³⁴ Van een deelneming aan een dergelijke organisatie is sprake als de betrokkene daartoe behoort en een aandeel heeft in de gedragingen die strekken tot of rechtstreeks verband houden met de misdrijven als bedoeld in art. 11b lid 1 Opw. Uit lid 2 van art. 11b Opw blijkt dat art. 140 lid 3 en 4 Sr overeenkomstig van toepassing is. De maximale straf die opgelegd kan worden is een gevangenisstraf van acht jaren of een geldboete van de vijfde categorie à € 83.000.

2.3.3 Artikelen 12, 13 en 13a Opiumwet

Art. 12 Opw biedt de mogelijkheid om de geldboete te verhogen tot de naast gelegen categorie. Deze verhoging kan plaatsvinden indien de waarde van de verdovende middelen waarmee het bij de Opiumwet strafbaar gestelde misdrijf is begaan, hoger is dan één vierde gedeelte van het maximum van de op die feiten gestelde geldboete.

In art. 13 Opw wordt vermeld welke strafbare feiten die opgenomen zijn in de Opiumwet, worden aangemerkt als misdrijf of overtreding. Daarnaast geeft het artikel een uitbreiding van de Nederlandse rechtsmacht in geval een aantal opiumwetmisdrijven in het buitenland worden begaan.

Art. 13a Opw vormt een aanvulling op de artikelen 33-35 en 36b-36d Sr en regelt de verbeurdverklaring en de onttrekking van verdovende middelen aan het verkeer. Bij inbeslagname van de verdovende middelen wordt op grond van art. 13a Opw verplicht de verdovende middelen verbeurd verklaard of onttrokken aan het verkeer. In art. 13a Opw wordt gesproken over een verplichting, terwijl in het Wetboek van Strafrecht gesproken wordt over een bevoegdheid. De Opiumwet is hierin dus strenger dan het Wetboek van Strafrecht, want ook als de verdovende middelen niet volgens de regels van strafvordering in beslag zijn genomen geldt een verplichting tot verbeurdverklaring of onttrekking aan het verkeer.³⁵

2.3.4 Gedoogbeleid coffeeshops

De verkoop van cannabis wordt onder strikte voorwaarden gedoogd in coffeeshops. De gedachte van dit gedoogbeleid is om te voorkomen dat de cannabisgebruiker in aanraking komt met harddrugs, wat een groter gezondheidsrisico met zich meebrengt. In de Aanwijzing Opiumwet wordt een coffeshop gedefinieerd als een alcoholvrije horecagelegenheid waar handel in en gebruik van softdrugs plaatsvindt.³⁶ Door deze definiëring van het begrip coffeshop kunnen ook een reggaebaar, koffie/theehuis, sappenbar, shoftshop en dergelijke in aanmerking komen voor de verkoop van softdrugs.³⁷

Coffeshops worden onder strikte voorwaarden niet bestuursrechtelijk en/of strafrechtelijk vervolgd. Een van die voorwaarden zijn de zogenoemde AHOJGI-criteria. Dit houdt in dat coffeshops op geen enkele manier reclame mogen maken (affichering: A), geen harddrugs mogen verkopen of voorhanden hebben (harddrugs: H), geen overlast mogen veroorzaken (overlast: O), geen verkoop en toegang van jeugdigen tot 18 jaar mogen verlenen (jeugd: J), geen verkoop van hoeveelheden groter dan 5 gram en mogen maximaal 500 gram handelsvoorraad bezitten (geringe hoeveelheid: G) en als laatste geldt dat toegang voor en verkoop aan niet-ingezetenen van Nederland verboden is (ingezetenen: I).³⁸

³³ HR 16 oktober 1990, ECLI:NL:PHR:1990:AD1248, NJ 1991/442, m. nt. G.J.M. Corstens.

³⁴ HR 22 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB7134, NJ 2008/72.

³⁵ HR 29 mei 1990, ECLI:NL:PHR:1990:AD1139, NJ 1990/753.

³⁶ Aanwijzing Opiumwet (2015A003), Pre-opsporing paragraaf 1.

³⁷ T. Blom, in: T&C Strafrecht, commentaar op art. 3 Opw, aant. 11 (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

³⁸ Aanwijzing Opiumwet (2015A003), Pre-opsporing paragraaf 1.

Daarnaast kunnen aanvullende voorschriften worden opgenomen in het lokale coffeeshopbeleid dat gemeenten handhaven. Hierbij kan gedacht worden aan exploitatievergunningen of een gedoogverklaring. Mochten gemeenten in overleg met de lokale driehoek kiezen voor een nulloptie, dan kan zonder meer strafrechtelijk worden opgetreden tegen coffeeshops die zich in die gemeenten hebben gevestigd.

Daarnaast geldt dat in coffeeshops geen alcohol mag worden verkocht. Dit is enigszins opmerkelijk maar begrijpelijk vanuit het standpunt dat de overheid de handhaafbaarheid wil bevorderen omdat op deze manier het te controleren deel van de economische bedrijvigheid wordt versmald. Daarnaast wordt op deze manier bevorderd dat een beperkt publiek in aanraking komt met softdrugs, aldus de Aanwijzing Opiumwet. Toch lijkt mij niet dat deze doelstelling wordt gehaald. Coffeeshops fungeren namelijk ook als 'afhaalpunt', waardoor bij de coffeeshop de softdrugs worden gehaald en genuttigd wordt op plaatsen waarbij ook alcohol genuttigd mag worden.

Bij de handhaving van de gedoogcriteria speelt de Wet Damocles (art. 13b Opw) een belangrijke rol.³⁹ In beginsel is art. 13b Opw niet van toepassing op coffeeshops, wel hanteren burgemeesters in het algemeen beleidsregels voor de toepassing van bestuursdwang op coffeeshops. Hierbij kan gedacht worden aan sluitingstijden, een afstandscriterium, kwaliteitseisen aan de coffeeshopeigenaar en ook de zojuist genoemde landelijke AHOJGI-criteria. Bij overtreding van deze beleidsregels kan de burgemeester wel op grond van art. 13b Opw optreden. De burgemeester is op grond van art. 13b Opw lid 1 bevoegd tot het opleggen van een last onder bestuursdwang in de zin van art. 5:21 Awb als in een woning, lokaal of een bijbehorend erf opiumwetmiddelen als bedoeld in lijst I of II worden 'verkocht, verstrekt of afgeleverd, dan wel daartoe aanwezig zijn'. Per 1 januari 2019 is het oorspronkelijke lid 1 opgesplitst en is onderdeel a aangevuld met een verwijzing naar art. 3a lid 5 Opw. Dit houdt in dat de burgemeester ook de bevoegdheid heeft om te handhaven tegen middelen die formeel nog niet op lijst I of II staan. Daarnaast is de burgemeester op grond van onderdeel b van lid 1 ook bevoegd tot het opleggen van een last onder bestuursdwang in de zin van art. 5:21 Awb indien in een woning, lokaal of het bijbehorende erf stoffen of voorwerpen aanwezig zijn die bedoeld zijn om drugs mee te bereiden. Onderdeel b eist geen aanwezigheid van drugs of ander bewijs van handel in opiumwetmiddelen. Hierdoor is de burgemeester al vrij snel bevoegd om een woning of een lokaal te sluiten als de productie van opiumwetmiddelen wordt voorbereid. De reden dat geen aanwezigheid van drugs of ander bewijs nodig is voor onderdeel b kan gevonden worden in de Memorie van Toelichting (hierna: MvT). Aldus de MvT is dit gelegen in het nader kunnen bestrijden van nadelige effecten van drugscriminaliteit en -gebruik op het publiekelijke leven.⁴⁰

De last onder bestuursdwang is nog niet direct een strafrechtelijke handhaving. Een last onder bestuursdwang is een herstelsanctie, waarbij de overtredende partij binnen het begunstigingstermijn in de gelegenheid wordt gesteld om de overtreding geheel dan wel gedeeltelijk te herstellen.⁴¹ Het OM is bevoegd tot strafrechtelijke handhaving en is dan ook het sluitstuk op de bestuurlijke handhaving door de burgemeester.⁴²

³⁹ Aanwijzing Opiumwet (2015A003), Pre-opsporing paragraaf 1.

⁴⁰ *Kamerstukken II* 2016/17, 34763, nr. 3, p. 1.

⁴¹ L.M. Bruijn, in: T&C Openbare Orde en Veiligheid, commentaar op art. 13b Opw, aant. 3 (online, laatst bijgewerkt 14 maart 2019).

⁴² *Kamerstukken II* 2011/12, 24077, nr. 265, p. 3.

2.4 Cijfers van de handel in verdovende middelen in Nederland

De cijfers met betrekking tot de handel in verdovende middelen worden in deze paragraaf besproken. Met betrekking tot deze cijfers geldt over het algemeen dat sprake is van een schatting, aangezien in deze illegale markt vele transacties plaatsvinden waarvan (nog) geen weet is.

2.4.1 Cannabis

Cannabis wordt het meest gekocht via de gedoogde verkooppunten, de coffeeshops.⁴³ Van der Giessen, Molenaar & Van Ooyen-Houben hebben in 2014 het marktaandeel van coffeeshops geschat op 55%-70%.⁴⁴ De aankoop van cannabis kan ook via de illegale verkooppunten, zoals thuis-/straatdealers, 'onder-de-toonbank' dealers in horecagelegenheden en 06-dealers.⁴⁵ Het aantal coffeeshops in Nederland daalt gestaag, van 846 coffeeshops in 1999 naar 573 coffeeshops in maart 2016, waarvan eind 2016 het merendeel (52%) van de coffeeshops zich in steden bevond met een minimum inwonersaantal van 200.000 mensen. De daling van het aantal coffeeshops is onder andere toe te schrijven aan de gebiedsgerichte aanpak '1012' in Amsterdam (speciaal gericht op het geleidelijk verminderen van het aantal coffeeshops in het centrum van Amsterdam), de handhaving van een afstandscriterium door diverse gemeenten of sluiting van de coffeeshops als gevolg van een negatief BIBOB-advies (bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur) of overtreding van de AHOJGI-criteria.⁴⁶ Gemeenten kunnen zelf, binnen landelijke kaders, hun beleid bepalen rondom de vestiging van coffeeshops. Uit de cijfers van 2016 blijkt dat 70% van de gemeenten een 'nulbeleid' voert, 26% van de gemeenten voert een maximumbeleid en 4% heeft aangegeven geen formeel beleid te voeren.⁴⁷ Het gebruik van cannabis in Nederland ligt hoger dan het gemiddelde in Europa. Uit de laatste cijfers van 2017 blijkt dat ongeveer een vijfde (21,8%) van de volwassenbevolking ooit cannabis heeft gebruikt, dit komt neer op ongeveer 3 miljoen volwassenen in Nederland. Daarnaast blijkt uit de cijfers van 2017 dat ongeveer 140.000 mensen (bijna) dagelijks cannabis gebruiken. De prijsontwikkeling van cannabisproducten wordt in de onderstaande tabel weergegeven.

Tabel 1 Gemiddelde prijs (€) per gram cannabisproducten in coffeeshops

Cannabisproduct	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nederwiet ¹	8,12	8,13	8,30	9,28	9,59	9,53	9,81	10,23	10,11	10,09
Geïmporteerde wiet	4,88	4,57	4,24	5,88	5,29	4,51	4,67	4,92	4,84	4,04
Geïmporteerde hasj	8,70	9,07	7,79	9,71	9,86	9,72	8,91	9,16	9,93	9,43

48

Het laatste onderzoek naar de grootte van de cannabisteelt in Nederland dateert uit 2014.⁴⁹ In dit onderzoek wordt de export van cannabis in 2014 geschat op tussen de 53 en 937 ton (31%-97% van

⁴³ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 3.8.

⁴⁴ Van der Giessen, M., Molenaar, D. E. G., & Van Ooyen-Houben, M. M. J., *De export van in Nederland geteelde cannabis*, Den Haag: WODC 2014.

⁴⁵ Nabben, T. Benschop, A., & Korf, D. J., *Antenne 2015: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publishers 2016.

⁴⁶ Bieleman, B., Mennens, R., & Sijstra, M., *Coffeeshops in Nederland 2016*, Groningen-Rotterdam.

⁴⁷ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 3.8.

⁴⁸ I. Meest populaire variant. Rigter, S. & Niesink, R., *Analyse van het aanbod van hasjsoorten en wietvariëteiten in de Nederlandse coffeeshop: Een quickscan*, 2018, Utrecht: Trimbos-instituut 2018.

⁴⁹ Van der Giessen, M., Molenaar, D. E. G., & Van Ooyen-Houben, M. M. J., *De export van in Nederland geteelde cannabis*, Den Haag: WODC 2014.

de productie). Indien uitgegaan werd van een Monte Carlo-simulatie (een simulatietechniek waarbij een fysiek proces vele malen wordt gesimuleerd, elke keer met andere startvoorwaarden) op de data resulteerde dit al in een smaller bereik. De export werd in dit geval geschat op 206-649 ton (78%-91% van de Nederlandse cannabisproductie). Hierbij werd het gebruik door niet-ingezetenen als binnenlandse consumptie beschouwd. De totale geschatte consumptie van de in Nederland geteelde cannabis in 2014 is geschat op 28-119 ton.

Naar inschatting van het European Monitoring Centre for Drugs and Drug Addiction (hierna: EMCDDA) hebben cannabisproducten het grootste marktaandeel (38%) op de Europese illegale drugsmarkt en wordt geschat op ongeveer € 9,3 miljard.⁵⁰ De € 9,3 miljard is gebaseerd op de schatting van een totale Europese illegale drugsmarkt, welke geschat is op € 24 miljard. Uit de subparagraaf 2.4.4 zal blijken dat dit bedrag naar alle waarschijnlijkheid te laag is.

2.4.2 Cocaïne

Het gebruik van cocaïne onder volwassenen in Nederland is beduidend lager dan cannabis. Uit de cijfers van 2017 blijkt dat 5,2% van de volwassenen in Nederland ooit cocaïne heeft gebruikt, dit komt neer op 700.000 mensen. Daarnaast blijkt uit deze gegevens dat ongeveer 80.000 volwassenen (bijna) maandelijks cocaïne gebruikt.

Uit de onderstaande tabel blijkt dat de prijs van cocaïne in de afgelopen jaren licht is gedaald. Dit is opmerkelijk aangezien de zuiverheid van de cocaïnepoeders in de afgelopen jaren is gestegen van 49,2% in 2011 naar 68,3% in 2017. De geringe prijsdaling van cocaïne, ondanks een toenemende zuiverheid, kan duiden op een toegenomen beschikbaarheid van cocaïne.⁵¹ Uit het onderzoek van de Amsterdamse Antenne-monitor blijkt dat de groothandelsprijzen in Amsterdam zijn gedaald. In 2014 werd nog € 35.000 per kilo betaald en in 2017 nog maar € 25.000 per kilo, ondanks deze daling van de groothandelsprijs wordt dit niet doorgerekend aan de consument.⁵²

Tabel 2 Prijs (€) per gram cocaïne op consumentenniveau

	2008	2009	2010	2011	2012	Wijziging methode ¹	2013 ²	2014	2015	2016	2017
Aantal monsters (n)	637	780	979	679	401	...	1.178	1.204	1.300	1.329	1.351
Gemiddelde (€)	50	50	45	52	53	...	52	53	51	49	49
Mediaan (€)	50	50	50	50	50	...	50	50	50	50	50
Minimum – maximum (€)	25-70	20-80	30-75	25-80	18-80	...	10-120	20-100	10-130	12,50-100	18-100

53

⁵⁰ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2017: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2017, pagina 21.

⁵¹ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 4.8.

⁵² Nabben, T., Luijk, S.J., Benschop, A., & Korf, D. J., *Antenne 2016: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publisher 2017.

⁵³ I. Vanaf 2013 hanteerde DIMS een nieuwe rapportagemethode waarbij non-respons werd gereduceerd. Door de nieuwe rapportagemethode ontstond bovendien een bredere range in de minimum- en maximumprijs van een gram cocaïne. Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 4.8.

In de illegale Europese drugsmarkt wordt de retailmarktwaarde voor cocaïne geschat op € 5,7 miljard.⁵⁴ De € 5,7 miljard is gebaseerd op de schatting van een totale Europese illegale drugsmarkt, welke geschat is op € 24 miljard. Uit de subparagraaf 2.4.4 zal blijken dat dit bedrag naar alle waarschijnlijkheid te laag is.

2.4.3 Opiaten

Onder opiaten wordt onder andere heroïne verstaan, maar ook methadon. Op medisch gebied valt morfine, codeïne en dergelijke onder opiaten. In het algemeen komt heroïnegebruik onder de Nederlandse volwassenen niet veel voor. Slechts 0,3% van de volwassenbevolking heeft ooit heroïne gebruikt, dit komt neer op 40.000 volwassenen. De illegale markt voor heroïne, methadon en andere opiaten wordt niet systematisch gemonitord in Nederland. Hierdoor zijn trendgegevens over deze markt niet beschikbaar.⁵⁵

De geschatte straatwaarde van opiaten in de Europese Unie, waarvan heroïne het meest voorkomt, is € 6,8 miljard, aldus de EMCDDA.⁵⁶ De € 6,8 miljard is gebaseerd op de schatting van een totale Europese illegale drugsmarkt, welke geschat is op € 24 miljard. Uit de subparagraaf 2.4.4 zal blijken dat dit bedrag naar alle waarschijnlijkheid te laag is.

2.4.4 Ecstasy en amfetamine

De twee synthetische drugs ecstasy en amfetamine worden in één subparagraaf behandeld, vanwege de cijfers met betrekking tot de omvang en omzet van deze twee drugs. In het rapport 'Waar een klein land groot in kan zijn' is een betrouwbare schatting gemaakt van de omvang en omzet die deze twee drugs genereren in 2017. Het gaat in deze schattingen wel om het meest 'voorzichtige scenario', dit wil zeggen dat de gegeven omvang en omzet naar alle waarschijnlijkheid hoger zijn dan de cijfers die voortkomen uit de schatting.

2.4.4.1 Ecstasy

MDMA is de officiële benaming voor ecstasy, ook stoffen die chemisch die op MDMA lijken (4-FA, MDA, MDEA, MBDB en amfetamine) worden verkocht als ecstasy. Na cannabis is ecstasy de meest gebruikte drug in Nederland. Meer dan 1 miljoen volwassenen (7,7%) in Nederland heeft ooit ecstasy gebruikt. Maandelijks gebruiken ongeveer 100.000 volwassenen ecstasy.⁵⁷

Uit onderzoek van de Amsterdamse Antenne-monitor en het Drugs Informatie en Monitoring Systeem-project (hierna: DIMS) blijkt dat de consumentenprijs voor ecstasy de afgelopen jaren vrij stabiel is. Uit het DIMS-project blijkt dat een consument gemiddeld € 4 betaalt voor een ecstasypil. Toch wordt in een ander onderzoek uitgegaan van een straatprijs van € 3,50.⁵⁸ Onderstaand is een tabel opgenomen, welke de prijsontwikkeling van ecstasy weergeeft volgens het DIMS-project.

⁵⁴ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2017: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2017, pagina 27.

⁵⁵ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 5.8.

⁵⁶ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2017: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2017, pagina 24.

⁵⁷ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 6.2.

⁵⁸ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 43.

Tabel 3 Prijzen (€) van een ecstasypil op consumentenniveau

	2008	2009	2010	2011	2012	Wijziging methode ^I	2013 ^{II}	2014	2015	2016	2017
Aantal monsters (n)	1.766	1.561	1.994	1.855	1.611	...	3.872	4.368	5.354	5.210	5.067
Gemiddelde (€)	2	3	4	4	4	...	4	4	4	4	4
Mediaan (€)	2	3	3	3	2	...	4	4	4	4	4
Minimum – maximum (€)	1-10	1-10	1-10	1-16	0,50-20	...	0,50-20	0,50-15	0,50-10	0,50-15	1-12

59

2.4.4.2 Amfetamine

Het aantal volwassenen in Nederland dat ooit amfetaminen heeft gebruikt, wordt geschat op ongeveer 610.000 mensen in 2017. Jaarlijks gebruiken ongeveer 190.000 mensen amfetamine, blijkt uit het jaarbericht 2018 van de Nationale Drugs Monitor. Uit de onderstaande tabel blijkt dat consumenten die hun drugs lieten testen bij DIMS tussen de € 1 en € 50 betaalden voor één gram amfetamine, waarbij het gemiddelde uitkwam op € 7 per gram amfetamine.⁶⁰ Uit het onderzoek van de Amsterdamse Antenne-monitor komt, dat de meest gangbare prijs per gram amfetamine in 2017 op € 10 lag.⁶¹

Tabel 4 Prijzen (in €) per gram amfetamine op consumentenniveau

	2008	2009	2010	2011	2012	Wijziging methode ^I	2013 ^{II}	2014	2015	2016	2017
Aantal monsters (n)	843	973	969	843	650	...	1.077	904	929	929	588
Gemiddelde (€)	6	8	6	8	9	...	8	7	7	7	7
Mediaan (€)	5	6	6	5	11	...	8	6	6	6	6
Minimum – maximum (€)	5-15	1-25	2-15	3-17	3-30	...	1-35	1-30	1-50	1-50	1-50

62

2.4.4.3 Omzet ecstasy en amfetamine

De informatie omtrent de omvang en omzet van ecstasy en amfetamine, en meer in het algemeen de gehele illegale drugsmarkt, is beperkt. Dit komt omdat informatie niet structureel wordt bijgehouden en versnipperd is over diverse opsporingsinstanties. De Douane heeft namelijk de taak om toezicht en

⁵⁹ I. Prijs per ecstasypil. II. In 2013 hanteerde DIMS een nieuwe rapportagemethode waarbij de prijs als continue variabele in plaats van categoriaal werd uitgevraagd, hetgeen weinig impact heeft op de gemiddelde prijs en mediaan, maar wel de range van de prijs wijder maakte en non-respons reduceerde. Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 6.8.

⁶⁰ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 7.8.

⁶¹ Nabben, T. Luijk, S. J., & Korf, D. J., *Antenne 2017: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publishers 2018.

⁶² I. Prijs per gram amfetamine. II. In 2013 hanteerde DIMS een nieuwe rapportagemethode waarbij de prijs als continu in plaats van categoriaal werd uitgevraagd, hetgeen weinig impact heeft op de gemiddelde prijs en mediaan, maar wel de range van de prijs wijder maakt en non-respons reduceert. Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 7.8.

controle uit te voeren bij de in- en uitvoer van chemicaliën, die naast legale doeleinden, ook voor de productie van synthetische drugs gebruikt kunnen worden. De FIOD is weer verantwoordelijk voor de opsporing van strafbare feiten op basis van wetgeving en de Dienst Landelijke Recherche (DLR) is verantwoordelijk voor de aanpak van zware, georganiseerde criminaliteit in relatie tot de handel in (synthetische) drugs. Daarnaast is capaciteitsgebrek een van de oorzaken dat minder inzicht is in trends en ontwikkelingen met betrekking tot de omvang en omzet van ecstasy en amfetamine.⁶³ Toch is diverse informatie beschikbaar met betrekking tot het proces tot en met de productie en de verkoop van deze drugs na productie. In het onderzoek van het rapport 'Waar een klein land groot in kan zijn' is gekozen om een schatting te maken van de cijfers op basis van de 'voorkant' (gedoeld op het proces tot en met de productie van ecstasy en amfetamine). Ten eerste is gekozen voor gegevens met betrekking tot de 'voorkant', omdat de gegevens van de verkoop van de drugs een veel incompleter en onbetrouwbaarder beeld geven. Ten tweede kunnen de gegevens aan de 'voorkant' op een aantal manieren worden bewerkt en gecorrigeerd om bijvoorbeeld dubbeltelling of rekenafwijkingen zoveel mogelijk te voorkomen.⁶⁴

Om ecstasy en amfetamine te maken zijn de precursoren bmk en pmk nodig. In 2017 is in totaal 66.092 liter bmk en 29.612 liter pmk in beslag genomen.⁶⁵ Deze inbeslagname is slechts een deel waar opsporingsinstanties zicht op hebben. Uit onderzoek van de United Nations Office on Drugs and Crime uit 2012 blijkt dat opsporingsinstanties wereldwijd tussen de 3% en 7% van ecstasy-tabletten en tussen de 3% en 10% amfetamine in beslag nemen. Dit zijn percentages die betrekking hebben op de achterkant en deze gegevens dateren ook al weer van enkele jaren geleden. In het onderzoek is de vraag met betrekking tot het percentage inbeslag genomen xtc-tabletten en amfetamine voorgelegd aan de Politie, om tot een betrouwbaardere en meer actuelere schatting te komen. De Politie komt tot een percentage dat varieert tussen de 10% en 20%. Op basis van deze schatting komt het rapport 'Waar een klein land groot in kan zijn' tot een totaal aantal liters bmk van 274.101 en 127.113 liter pmk. Deze drugsprecursoren omgezet in eindproducten, komt de schatting uit van 613.986.000 stuks eindproducten amfetamine (1 gram versneden amfetamine) en 971.566.879 stuks eindproducten ecstasy (xtc-pillen met 157 milligram mdma).⁶⁶

De volgende vraag is wat de opbrengst is van de xtc-pillen en amfetamine wanneer zij het lab verlaten. Uit politie-informatie is bekend dat drugsproducenten ongeveer € 0,60 kan vragen voor een xtc-pil en dat de vervaardigingskosten ongeveer € 0,20 zijn in 2017. Voor amfetamine geldt dat zij het drugslab meestal verlaten als amfetaminepasta, wat ongeveer € 700 per kilo oplevert, terwijl de vervaardigingskosten ongeveer € 163,10 bedragen in 2017. In de onderstaande tabel is schematisch de af-labomzet, kosten en opbrengsten weergegeven.

⁶³ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 35.

⁶⁴ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 37.

⁶⁵ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 39.

⁶⁶ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 41.

Tabel 5 Af-labomzet, kosten en opbrengsten

Omzet af-lab amfetamine:	438.562 x € 700 = €	306.993.400
Omzet af-lab xtc:	971.566.879 x € 0,60 = €	582.940.127
Totaal omzet af-lab:	€	889.933.527
Kosten af-lab amfetamine:	330.460 ⁶ x € 163,10 = €	53.898.026
Kosten af-lab xtc:	1.131.668.790 x € 0,20 = €	226.333.758
Totaal kosten af-lab:	€	280.231.784
Opbrengsten af-lab amfetamine:	€ 306.993.400 – € 53.898.026 = €	253.095.374
Opbrengsten af-lab xtc:	€ 582.940.127,40 – € 226.333.758 = €	356.606.369
Totaal opbrengsten af-lab:	€	609.701.743

67

De af-lab opbrengsten in 2017 voor drugsproducten voor ecstasy bedraagt ten minste € 357 miljoen en ten minste € 352 miljoen voor amfetamine. In totaal is de opbrengst dus minimaal € 610 miljoen, toch is dit slechts een begin.

Uit onderzoek van Wainwright blijkt dat de grote winst niet zit in de productie maar in de handel van drugs.⁶⁸ De prijs gaat tussen af-lab en de straat waarschijnlijk tientallen malen over de kop. Om een betrouwbare schatting te maken van de eindopbrengst worden in het rapport 'Waar een klein land groot in is' een aantal aanvullende veronderstellingen gedaan. Ten eerste de export van amfetamine en ecstasy. In het onderzoek wordt uitgegaan dat 80% van de productie bestemd is om te worden geëxporteerd. In de onderstaande tabel wordt aangegeven hoe de verdeling binnen-/buitenland is voor de eindproducten amfetamine en ecstasy.

Tabel 6 Verdeling binnen- en buitenland minimale hoeveelheid eindproducten amfetamine en ecstasy

	Binnenland (20%)	Buitenland (80%)
amfetamine totaal: 613.986.000 gram (50% versneden)	122.797.200 gram	491.188.800 gram
mdma totaal: 971.566.879 xtc-pillen (157 milligram mdma)	194.313.376 xtc-pillen	777.253.503 xtc-pillen

69

Om de opbrengst te berekenen is de uiteindelijke verkoopprijs vastgesteld. De verkoopprijs van één gram voor 50% versneden amfetamine kost in Nederland € 6 en buiten Nederland ligt de prijs op gemiddeld € 18. Voor één xtc-tablet met 157 milligram MDMA wordt in Nederland ongeveer € 3,50 betaald en € 11,14 buiten Nederland. In de onderstaande tabellen volgt een berekening van de financiële omzet van amfetamine en ecstasy uit Nederland.

⁶⁷ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 42.

⁶⁸ Wainwright, T. *Narconomics, how to run a drug cartel*, London: Ebury Publishing 2017.

⁶⁹ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 43.

Tabel 7 Berekening financiële omzet amfetamine afkomstig uit Nederland

Binnenland: 122.797.200 x 6 =	€ 736.783.200
Buitenland: 491.188.800 x 18 =	€ 8.841.398.400
Totaal:	€ 9.578.181.600
Afgerond:	€ 9,6 miljard

70

Tabel 8 Berekening financiële omzet xtc-pillen afkomstig uit Nederland

Binnenland: 194.313.376 xtc-pillen x € 3,50 =	€ 680.096.816
Buitenland: 777.253.503 xtc-pillen x € 11,14 =	€ 8.658.604.023
Totaal:	€ 9.338.700.839
Afgerond:	€ 9,3 miljard

71

De geschatte totale omzet van amfetamine en ecstasy dat geproduceerd is in Nederland in 2017 bedraagt minimaal € 18,9 miljard. Dit bedrag dient echt als een minimum te worden beschouwd, aangezien het inbeslagnamepercentage van 20% en het percentage van 20% voor binnenlands gebruik waarschijnlijk te hoog is. Daarnaast is alleen de in Nederland geproduceerde amfetamine en ecstasy in de berekening meegenomen en niet wat in het buitenland onder Nederlandse leiding is geproduceerd. Europol en EMCDDA hebben de totale omzet aan drugs in Europa geschat op € 24 miljard in 2016. Dit lijkt mij een schatting die naar alle waarschijnlijkheid te laag is, zeker gezien het feit dat alleen de handel van amfetamine en ecstasy in Nederland al minimaal € 18,9 miljard bedraagt.

2.4.5 Nieuwe psychoactieve stoffen

Nieuwe psychoactieve stoffen (hierna: NPS) zijn stoffen die een vergelijkbare werking hebben als de traditionele illegale drugs, maar deze vallen nog niet onder de Opiumwet. NPS blijken vaak een tijdelijk fenomeen en het gebruik ervan is meestal beperkt tot kleine groepen. Slechts enkele NPS zijn de zogenaamde 'blijvertjes'. Hierbij kan gedacht worden aan 4-fluoramfetamine (4-FA) en 2C-B. Het gebruik van NPS onder de Nederlandse volwassenen is vrij beperkt (1,1% = 140.000), behalve het middel 4-FA (0,9% = 120.000) wat momenteel zeer populair is.⁷²

NPS worden vaak geproduceerd in China en India, welke vervolgens in bulk worden ingevoerd in Europa. NPS wordt vaak online verkocht, dit is mogelijk omdat deze middelen nog niet onder de Opiumwet zijn gebracht.⁷³ De prijs die betaald wordt door de consument is € 4 per pil 2C-B en voor 4-FA is dat ongeveer € 5 per pil, € 6 per capsule en € 15 per gram.⁷⁴

⁷⁰ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 44.

⁷¹ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, pagina 44.

⁷² Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 8.2.

⁷³ Koning, R. & Niesink, R., Nieuwe Psychoactieve Stoffen (NPS): niets nieuws onder de zon. *Verslaving*, 9(1), 47-59.

⁷⁴ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 8.8.

2.4.6 GHB

GHB is de afkorting van gammahydroxyboterzuur en wordt meestal verkocht als vloeistof. Het nadeel van het monitoren van GHB is dat het gemakkelijk zelf te maken is. De ingrediënten voor GHB zijn GBL (professioneel schoonmaakmiddel) en natronloog (gootsteenontstopper), waardoor het maken van GHB een 'doe-het-zelf project' is.⁷⁵ Op 9 mei 2012 is GHB van lijst II naar lijst I gegaan, waardoor het dus een harddrug is geworden. Het gebruik van GHB onder de volwassenen in Nederland ligt lager dan dat van ecstasy, cocaïne en amfetamine. Uit de gegevens van 2017 blijkt dat ongeveer 210.000 ooit GHB gebruikt, de maandelijkse gebruikers ligt op ongeveer 20.000 volwassenen. In de onderstaande tabel wordt de prijsontwikkeling van verschillende hoeveelheden GHB volgens de Amsterdamse Antenne-monitor en het landelijke DIMS weergegeven. Uit de gegevens van de Amsterdamse Antenne-monitor blijkt dat de prijzen in 2014 een hoogtepunt hebben bereikt en vervolgens weer gedaald zijn en in 2017 zijn gestabiliseerd.

Tabel 9 Prijsontwikkeling (in €) van verschillende hoeveelheden GHB volgens de Amsterdamse Antenne-monitor en het landelijke DIMS

Bron	Hoeveelheid	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Amsterdamse Antenne-monitor	1 dosis van 5 milliliter	5-10 (5)	5-10 (5)	-	-	-	-	-
	kwart liter	25-45	25-45	25-45 (30-40)	35-60 (45-50)	daling van 50 naar 35-40	35-60 (35-40)	35-50
	halve liter	45	40-75	-	-	70-80	70-90 (70-80)	70-90
	hele liter	ongeveer 100	80-125	80-125	200	100-130	125-150 (140-150)	125-150
Landelijke DIMS	1 dosis van 5 milliliter	6	4	-	-	4	5	5
	hele liter	-	50-180 mediaan 120	-	-	-	-	-

76

2.4.7 Lachgas

Lachgas wordt gebruikt als narcosemiddel in het ziekenhuis of als pijnstiller door tandartsen en in ambulances. Lachgas kan ook gezien worden als drugs. Lachgas wordt dan via een ballon geïnhaleerd.⁷⁷ In de laatste jaren heeft deze drugs een sterke opmars gemaakt en is er zelfs sprake van 'mainstreaming'. Uit cijfers van het peiljaar 2016 blijkt dat het ooit gebruik van lachgas als drugs 650.000 volwassene Nederlanders betreft. Maandelijks gebruiken ongeveer 70.000 volwassenen lachgas, vooral onder de studenten is sprake van een forse stijging.

Lachgas valt sinds 1 juli 2016 onder de Warenwet en dit betekent dat een verkoper van lachgas moet voldoen aan de verplichtingen die gesteld zijn in de Warenwet. De verkoop, handel, bezit en gebruik

⁷⁵ Benschop, A., Nabben, T., & Korf, D. J., *Antenne 2010: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*. Amsterdam: Rozenberg Publishers 2011.

⁷⁶ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 9.8.

⁷⁷ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 13.A.1.

van lachgas is dan ook niet strafbaar.⁷⁸ De handel van lachgas valt dus (nog) niet onder de verdovende middelen van de Opiumwet en zal dus verder buiten beschouwing blijven in deze scriptie.

2.4.8 Ketamine

Ketamine is een middel dat vaak in de (dier)geneeskunde wordt gebruikt. In zoverre valt ketamine dan ook niet onder de Opiumwet maar onder de geneesmiddelenwet. Toch wordt ketamine ook als drugs gebruikt. Ongeveer 150.000 mensen blijkt ooit weleens ketamine te hebben gebruikt en 60.000 volwassenen hebben naar schatting in 2017 ketamine gebruikt als drugs. Ketamine wordt steeds vaker bij het DIMS aangeboden, wat kan wijzen op een groeiende groep gebruikers, iets wat door andere bronnen wordt bevestigd.⁷⁹ De prijs per gram ketamine ligt gemiddeld op € 25,10, aldus het DIMS.⁸⁰ Uit de gegevens van de Amsterdamse Antenne-monitor blijkt dat de prijs per gram ketamine in 2017 tussen de 25-30 euro ligt.⁸¹

2.5 Deelconclusie

Onder de term verdovende middelen wordt verstaan de middelen die vallen onder de Opiumwet, welke opgenomen zijn in lijst I en II. De lijsten maken een onderscheid in hard- en softdrugs. In lijst I zijn de opiummiddelen opgenomen die geschaard kunnen worden onder harddrugs. Hierbij kan gedacht worden aan cocaïne, heroïne, ecstasy en morfine. Op Lijst II staan de softdrugs, waarbij de bekendste voorbeelden hasjiesj en hennep zijn. Het is verboden om middelen die staan op Lijst I en II binnen of buiten het grondgebied van Nederland te brengen, te bereiden, bewerken, verwerken, verkopen, verstrekken, vervoeren, telen of te leveren, aanwezig te hebben of te vervaardigen. Daarnaast is elke vorm van openbaarmaking die gericht is om verdovende middelen te verkopen, af te leveren of te verstrekken verboden.

De strafbepalingen in de Opiumwet zijn te vinden in de artikelen 10 tot en met 13b Opw. Afhankelijk van de gepleegde overtreding of misdrijf kan een maximale straf worden opgelegd. De maximale straffen die op grond van de Opiumwet opgelegd kunnen worden zijn een gevangenisstraf van acht jaren en een geldboete van de vijfde categorie à € 83.000. Onder bepaalde omstandigheden kan de geldboete verhoogd worden naar een hogere categorie. De verkoop van cannabis in coffeeshops wordt onder strikte voorwaarden gedoogd. Hierbij geldt dat de coffeeshops zich moeten houden aan de landelijke AHOJGI-criteria en mogen zij geen alcohol schenken. Daarnaast kunnen gemeenten aanvullende voorschriften opnemen in het lokale coffeeshopbeleid.

De cijfers met betrekking tot de (handel in) verdovende middelen zijn slechts schatting voor zover enige gegevens beschikbaar zijn. Alleen voor de handel in amfetamine en ecstasy in Nederland zijn betrouwbare en recente gegevens aanwezig. Hieruit blijkt dat de minimale totale omzet van amfetamine en ecstasy dat geproduceerd is in Nederland in 2017 € 18,9 miljard bedraagt. Europol en EMCDDA hebben de totale omzet aan drugs in Europa geschat op € 24 miljard in 2016. Dit lijkt mij een schatting die naar alle waarschijnlijkheid te laag is, aangezien de Nederlandse productie van amfetamine en ecstasy al minimaal € 18,9 miljard bedraagt. Verder schatte Europol en EMCDDA in 2016 binnen de Europese Unie de waarde van opiaten op € 6,8 miljard en de waarde van cocaïne op € 5,7 miljard. Cannabis werd als grootste 'speler' gezien met een marktaandeel van 38%, wat uitkomt op een waarde van € 9,3 miljard.

⁷⁸ Van Goor, M., Factsheet Lachgas, Utrecht: Trimbos-instituut 2018.

⁷⁹ Nabben, T. Luijk, S. J., & Korf, D. J., *Antenne 2017: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publishers 2018.

⁸⁰ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 13.B.8.

⁸¹ Nabben, T. Luijk, S. J., & Korf, D. J., *Antenne 2017: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publishers 2018.

3. De handel van verdovende middelen in de Wet OB 1968

In dit hoofdstuk komt de behandeling van de handel in verdovende middelen in de Wet OB 1968 aan de orde. Hierbij wordt aandacht besteed aan het doel en de strekking van de Wet OB 1968 en wanneer sprake is van een ondernemer voor de Wet OB 1968. Daarnaast zal aandacht worden geschonken aan de wijze waarop illegale prestaties met betrekking tot de handel in verdovende middelen in de Wet OB 1968 worden behandeld. In paragraaf vier wordt uiteengezet hoe de bijdrage van Nederland aan de EU in elkaar steekt en hoe zich dit verhoudt met het uitgangspunt van de EU omtrent verdovende middelen. Tot slot wordt in dit hoofdstuk de effecten in kaart gebracht indien één land van de EU de handel in verdovende middelen legaliseert.

3.1 Het doel en de strekking van de Wet OB 1968

Om de behandeling van de handel van verdovende middelen in de Wet OB 1968 te kunnen beoordelen, wordt in deze paragraaf de achtergrond van de Wet OB 1968 uiteengezet.

3.1.1 Rechtskarakter van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een indirecte belasting die wordt voldaan door een ander persoon/lichaam dan de consument op wie de belasting beoogt te drukken. De omzetbelasting, in de volksmond ook wel de btw genaamd, wordt in fasen geïnd en is door het recht op aftrek van voorbelasting consequent evenredig aan de prijs van de goederen of diensten.⁸² De vraag die opkomt bij de discussie omtrent het rechtskarakter van de omzetbelasting is of deze aangemerkt moet worden als een bestedings- of verbruiksbelasting.⁸³ De omzetbelasting heeft namelijk beide elementen in zich. Men krijgt geen btw terug, indien een fles limonade na het afrekenen kapot valt. De limonade is in dat geval niet geconsumeerd en hierdoor wordt de consument dus belast voor de besteding en niet voor de consumptie. Echter, dit maakt de btw nog geen bestedingsbelasting. Dit volgt uit de margeregeling voor tweedehandsgoederen en de vrijstelling voor bijvoorbeeld onroerende zaken. De btw is gericht op het belasten van het consumptieve verbruik van goederen en diensten en heeft hierdoor het rechtskarakter van een verbruiksbelasting.⁸⁴

3.1.2 Rechtsbronnen van de omzetbelasting

De EU kan met behulp van verschillende instrumenten de wetgeving van lidstaten coördineren en harmoniseren. Voor de harmonisatie van de omzetbelasting heeft de EU gebruik gemaakt van richtlijnen en verordeningen. Richtlijnen bevatten doelstellingen die een resultaatverplichting scheppen, maar bevatten niet direct rechten voor belastingplichtigen. Enkel wanneer een richtlijn niet voldoende duidelijk, niet tijdig of niet juist is geïmplementeerd, kan een belastingplichtige zich rechtstreeks beroepen op de richtlijn.⁸⁵ Hierbij speelt het Hof van Justitie (hierna: HvJ) vaak een belangrijke rol, aangezien hij een oordeel velt over de juistheid van de geïmplementeerde regel. Voor de Nederlandse belastingplichtigen gelden primair de rechten en plichten uit de Wet OB 1968, aangezien de Btw-richtlijn is geïmplementeerd in de Wet OB 1968. Mocht het voorkomen dat de Wet OB 1968 op een bepaald punt in strijd is of komt met de Btw-richtlijn, kan de belastingplichtige onder voorwaarden zich dus beroepen op een voor hem gunstigere bepaling uit de Btw-richtlijn. Echter, de Belastingdienst kan zich niet beroepen op een voor de belastingplichtige ongunstigere bepaling uit de

⁸² M.M.W.D. Merx & M.I. van Haaren, *BTW en internationaal dienstenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, hoofdstuk 2.

⁸³ S.B. Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht, Omzetbelasting*, aant. OB.0.0.0 Algemene hoofdlijnen omzetbelasting (online, laatst bijgewerkt 25 februari 2019).

⁸⁴ M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks, nummer 01), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 1.3 Historie.

⁸⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, ECLI:EU:C:1991:428, V-N 1990/366.30 (*Francovich*).

Btw-richtlijn wanneer de Btw-richtlijn niet correct is geïmplementeerd in de Wet OB 1968.⁸⁶ Daarnaast is op 1 juli 2011 de Btw-uitvoeringsverordening in werking getreden, welke belangrijk is bij onder meer de vaststelling van de plaats van dienst. Verordeningen hebben een rechtstreekse werking en zijn hierdoor vergelijkbaar met de nationale wetten. Mocht sprake zijn van strijdigheid gaat de Btw-uitvoeringsverordening boven de Wet OB 1968. Tot slot heeft de Europese Commissie (hierna: EC) uitleggende notities gepubliceerd. In deze uitleggende notities wordt de toepassing van de Btw-uitvoeringsverordening verduidelijkt.

3.2 Ondernemer voor de Wet OB 1968

Voor de omzetbelasting is alleen sprake van een belastbare prestatie indien deze wordt verricht door een belastingplichtige. De belastingplichtige voor de omzetbelasting is in de regel de in art. 7 Wet OB 1968 gedefinieerde ondernemer.⁸⁷ Wat onder ondernemer verstaan moet worden is: 'eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent'.⁸⁸ In art. 7, lid 2 Wet OB 1968 wordt het begrip 'ondernemer' uitgebreid. Ingevolge lid 2 wordt ook als ondernemer aangemerkt eenieder die een beroep zelfstandig uitoefent en eenieder die een duurzame opbrengst verkrijgt door middel van het exploiteren van een vermogensbestanddeel. Opmerkelijk is dat art. 9, lid 1 Btw-richtlijn een andersluidende definitie hanteert. Een belastingplichtige volgens de Btw-richtlijn is 'eenieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit'.⁸⁹ De HR heeft geoordeeld dat ondanks dat de Wet OB 1968 gebruikmaakt van het begrip 'ondernemer' deze geen andere betekenis heeft dan het begrip 'belastingplichtige' uit de Btw-richtlijn. De uitleg die het HvJ geeft aan het begrip 'belastingplichtige' is dus onverkort van toepassing op de uitleg van het begrip 'ondernemer'.⁹⁰ In de volgende subparagrafen wordt aandacht besteed aan de termen 'eenieder', 'zelfstandig' en 'economische activiteit', welke van belang zijn voor de kwalificatie van belastingplichtige.

3.2.1 Het begrip 'eenieder'

De term 'eenieder' dient ruim te worden uitgelegd, want niet alleen natuurlijke personen,⁹¹ maar ook rechtspersonen vallen hieronder. Daarnaast vallen ook niet-rechtspersoonlijkheid bezittende samenwerkingsverbanden, zoals de maatschap of de vennootschap onder firma, onder de term 'eenieder'.⁹² Een dergelijk samenwerkingsverband dient dan als één persoon naar buiten toe te treden. De toets of het samenwerkingsverband zich naar buiten toe in het maatschappelijk verkeer als één persoon presenteert, kan worden afgeleid uit het zogenoemde loonslaggers-arrest.⁹³ Van geval tot geval zal moeten worden beoordeeld of de samenwerkende partijen als één ondernemer of als afzonderlijke ondernemers moeten worden gezien. Indien de maatschap of de vennootschap onder firma als één ondernemer kan worden gezien, is dus niet iedere vennoot afzonderlijk ondernemer, maar wordt het verband waarin de firmanten werkzaam zijn als ondernemer voor de btw aangemerkt. Voor de goede orde merk ik op dat de firmanten buiten het samenwerkingsverband om wel als

⁸⁶ M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks, nummer 01), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 6.5.2.

⁸⁷ Ook particulieren (niet ondernemers) kunnen door het invoeren van goederen van buiten de EU (art. 1 onderdeel d Wet OB 1968) of door het kopen van een vervoermiddel in een andere EU-lidstaat (art. 7, lid 6 Wet OB 1968) belastingplichtig zijn voor de btw. Maar ook op grond van art. 12, lid 3 Wet OB 1968 kan de belastingheffing verlegd worden naar niet belastingplichtigen.

⁸⁸ Artikel 7, lid 1 Wet OB 1968.

⁸⁹ Artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn.

⁹⁰ HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4418, V-N 2006/65.21, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁹¹ HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, BNB 2013/245, m.nt. J.J.P. Swinkels (*Fuchs*).

⁹² M.M.W.D. Merx & M.I. van Haaren, *BTW en internationaal dienstenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, hoofdstuk 3.

⁹³ TC 28 november 1977, nr. 11 177 O'68, ECLI:NL:DETARCO:1977:AX2691, BNB 1978/89.

belastingplichtige kunnen worden beschouwd. Dit kwam bij de HvJ aan de orde in de zaak Heerma.⁹⁴ In die casus verhuurde Heerma een ligboxstal aan een maatschap waarin Heerma als maat deelnam. Heerma diende als ondernemer voor de btw te worden aangemerkt, omdat hij de ligboxstal zelfstandig verhuurde aan een andere belastingplichtige, de maatschap.

Voor de formele oprichting van een besloten vennootschap (hierna: bv) is zij nog geen ondernemer, aldus de HR.⁹⁵ Mochten in de voorperiode economische activiteiten worden verricht namens en voor rekening van de bv in oprichting, dan worden de oprichters als ondernemer beschouwd. Na de formele oprichting van de bv gaat de btw die de bv in oprichting verschuldigd is geworden ter zake van verrichte leveringen en diensten niet over op de bv.⁹⁶ Dit lijkt mij logisch, want er is immers sprake van twee verschillende ondernemers, namelijk de oprichters in de voorperiode van de bv en de bv na de formele oprichting.

Niet alle handelingen van een ondernemer vallen binnen de werkingssfeer van de btw. Op grond van art. 1 Wet OB 1968 vallen de handelingen van eenieder die als ondernemer wordt gezien, pas onder de werking van de btw als de handelingen worden gedaan 'door een als zodanig handelende ondernemer'. Uit de zaak Halifax kan worden afgeleid dat hiervan sprake is als een belastingplichtige handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit.⁹⁷ De handelingen die worden verricht 'door een als zodanig handelende ondernemer', moeten wel voldoen aan de voorwaarden van de in subparagraaf 3.2.3 te bespreken voorwaarden van economische activiteit wil men binnen het toepassingsbereik van de btw vallen. Voor de vraag of nevenwerkzaamheden geacht worden te zijn verricht in het kader van de onderneming, dient voldaan te worden aan de onderstaande criteria die in de loop van de jaren ontwikkeld is in de Nederlandse jurisprudentie. De criteria luiden als volgt:

- de nevenwerkzaamheden dienen van eenzelfde aard te zijn als de in de onderneming verrichte werkzaamheden;
- er dient gebruik te worden gemaakt van de in de onderneming aanwezige kennis, ervaring, outillage, geldmiddelen en administratie;
- er dient gebruik te worden gemaakt van de diensten en voordelen uit relaties van de onderneming;
- de nevenwerkzaamheden dienen opgekomen te zijn vanwege zijn kwaliteiten als ondernemer.⁹⁸

3.2.2 Het begrip 'zelfstandig'

De Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 vereisen voor het ondernemerschap dat de ondernemer zelfstandig optreedt. Art. 10 Btw-richtlijn sluit loontrekkenden en andere personen uit voor zover deze met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige andere juridische band waarbij een ondergeschiktheidsverhouding ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden. Uit de jurisprudentie van de HR blijkt dat een rechtspersoon geacht wordt zelfstandig te zijn, tenzij sprake is van een fiscale eenheid.⁹⁹ Voor de vraag of sprake is van zelfstandigheid moet op basis van vaste jurisprudentie worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten voor eigen naam,

⁹⁴ HvJ EG 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, BNB 2000/297, m.nt. B.G. van Zadelhoff (*Heerma*).

⁹⁵ HvJ EG 29 april 2004, C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267, BNB 2004/286, m.nt. H.W.M. van Kesteren (*Faxworld*).

⁹⁶ HvJ EU 1 maart 2012, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, V-N 2012/17.17, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*).

⁹⁷ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, BNB 2006/170, m.nt. Bijl (*Halifax*).

⁹⁸ M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks, nummer 02), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 2.2-2.3.

⁹⁹ Vgl. HR 31 oktober 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4428BNB, 1990/345; HR 27 november 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4796, BNB 1992/60, m. nt. L.F. Ploeger.

rekening en verantwoordelijkheid verricht en of hij het economisch risico draagt van zijn verrichte activiteiten.¹⁰⁰ Aan de hand van de feitelijke situatie zal moeten worden nagegaan of sprake is van zelfstandigheid. Elke bepaling in een overeenkomst beperkt de vrijheid en creëert hierdoor een zekere mate van afhankelijkheid. De zelfstandigheid kan door deze bepalingen in een overeenkomst zelfs in het gedrang komen, wanneer de afhankelijkheid zo groot wordt dat de opdrachtgever feitelijk (nagenoeg) de gehele uitvoering van de prestatie bepaalt.

3.2.3 Het begrip 'economische activiteit'

Art. 7 Wet OB 1968 gebruikt de term 'bedrijf', terwijl in de Btw-richtlijn gesproken wordt van de term 'economische activiteit'. Toch blijkt uit jurisprudentie van de HR dat de betekenis niet verschilt van de term 'economische activiteit' van art. 9, lid 1 Btw-richtlijn.¹⁰¹ De tweede volzin van art. 9, lid 1 Btw-richtlijn geeft een definitie van het begrip 'economische activiteit'. Een economische activiteit omvat 'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of een dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen'.¹⁰² Door deze definitie te hanteren bestaat in de praktijk geen verschil in behandeling van een ondernemer die een bedrijf uitoefent en een ondernemer die een beroep uitoefent. De vraag die nu nog rest is of sprake is van een economische activiteit. Uit vaste jurisprudentie van het HvJ volgt dat het begrip 'economische activiteit' een zeer ruime werkingssfeer en een objectief karakter heeft.¹⁰³ Het oogmerk of het resultaat van de activiteit is niet van belang, indien objectief vastgesteld kan worden dat sprake is van een economische activiteit. Voor het ondernemerschap is het dus niet van belang of sprake is van een winststreven. Om te beoordelen of er sprake is van een economische activiteit dient te worden beoordeeld of een belastbare prestatie wordt verricht en of deze belastbare prestatie verricht wordt tegen een vergoeding.¹⁰⁴

De HvJ heeft in haar jurisprudentie een drietal criteria gegeven waaraan voldaan moet worden wil sprake zijn van een economische activiteit. Ten eerste moet worden deelgenomen worden aan het economisch verkeer. Vervolgens moet sprake zijn van een zekere mate van duurzaamheid en dienen de prestaties onder bezwarende titel te worden verricht.¹⁰⁵ Bij deelname aan het economisch verkeer moet sprake zijn van activiteiten die op een of andere markt verricht worden.¹⁰⁶ Het gaat hierbij niet om hobbymatige (niet-winststrevende) activiteiten, deze blijven buiten beschouwing voor de omzetbelasting. Daarnaast wordt een vergoeding die alleen de verrekening vormt van een aandeel in uitgaven die rechtstreeks voor gezamenlijke rekening van enkele (gelieerd) zelfstandige ondernemers is voldaan, niet aangemerkt als een deelname aan het economisch verkeer.

Uit jurisprudentie blijkt dat het bestaan van belastingplichtige onder andere afhankelijk is van het duurzaam verrichten van economische activiteiten.¹⁰⁷ Duurzaamheid zal veelal afgeleid kunnen worden uit het regelmatig handelen. De HR heeft geoordeeld dat een stichting die opgericht was voor

¹⁰⁰ Zie onder andere HvJ EU 12 oktober 2015, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, V-N 2016/57.15, m. nt. Redactie Bakstudie Nieuws, r.o. 28 (*Nigl e.a.*).

¹⁰¹ HR 27 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH0264, BNB 1985/316, m. nt. A.L.C. Simons.

¹⁰² Art. 9, lid 1, tweede volzin Btw-richtlijn.

¹⁰³ Zie onder meer HvJ EU 12 januari 2006, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, NTFR 2006/131 (*Optigen, Fulcrum en Bond House*).

¹⁰⁴ M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks, nummer 02), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 3.1.

¹⁰⁵ M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks, nummer 02), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 3.2.

¹⁰⁶ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619, V-N 2009/52.24, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws, r.o. 24 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*).

¹⁰⁷ HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85, FED 1987/341, m. nt. D.B. Bijl, r.o. 9 (*Commissie/Nederland*).

het organiseren van één publieksavond om fondsen te werven, niet aangemerkt kon worden als duurzaam handelen, ook al waren er meerdere avonden nodig voor de voorbereiding van de publieksavond.¹⁰⁸ Met betrekking tot de vraag of incidentele prestaties tot ondernemerschap leiden, dient onderscheid te worden gemaakt tussen ondernemers en niet-ondernemers. Ondernemers die incidentele prestaties verrichten, zijn ook ter zake van deze prestaties ondernemers.¹⁰⁹ Voor niet-ondernemers die een incidentele prestatie verrichten, is in beginsel geen sprake van ondernemerschap. Toch kan uit art. 12 Btw-richtlijn iets anders voortvloeien. Op basis van deze bepaling kunnen lidstaten er ook voor kiezen om incidentele prestaties, welke betrekking hebben op onroerende zaken, als ondernemersactiviteit aan te wijzen. In de Wet OB 1968 is een dergelijke bepaling niet opgenomen. Daarnaast is wel een aantal incidentele prestaties die op grond van art. 9, lid 2 Btw-richtlijn/art. 7, lid 6 Wet OB 1968 leidt tot ondernemerschap.

Tot slot geldt dat de prestaties onder bezwarende titel moeten worden verricht, wil de handeling kwalificeren als economische activiteit. Het verrichten van een activiteit onder bezwarende titel betekent dat tussen de verrichter en de ontvanger van een de prestatie een rechtsbetrekking bestaat en dat de door de verrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende prestatie. Hiervan is sprake als een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie¹¹⁰ en dat het betaalde bedrag ook daadwerkelijk de tegenprestatie vormt voor de individualiseerbare prestatie.¹¹¹ De waarde van de tegenprestatie moet in een geldbedrag uitgedrukt kunnen worden, welke niet op voorhand al vast hoeft te staan maar ook achteraf kan worden bepaald.¹¹² Het feit dat een vergoeding wordt ontvangen, betekent nog niet direct dat dan ook sprake is van een economische activiteit.¹¹³ Aangaande de bedongen vergoeding geldt dat de hoogte van de opbrengst niet van belang is voor de kwalificatie als economische activiteit. Toch zit hieraan een ondergrens. Indien alleen sprake is van prestaties waartegenover geen of een zodanig geringe vergoeding staat dat gesproken kan worden van vrijgevigheid, is geen sprake van een economische activiteit, ook al is sprake van een prestatie onder bezwarende titel.¹¹⁴

3.3 Illegale prestaties in de Wet OB 1968

In de Wet OB 1968 wordt in beginsel een prestatie die op grond van de wet verboden en strafbaar is als economische activiteit aangemerkt, mits het aan alle kenmerken van een economische activiteit voldoet. Een onzedelijk of immoreel karakter van de prestatie is geen belemmering voor het heffen van omzetbelasting. Ook het HvJ heeft zich hierover enkele malen gebogen. Het HvJ heeft geoordeeld dat een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties niet overeenstemt met het beginsel van de fiscale neutraliteit.¹¹⁵ Echter, de invoer en levering van verdovende middelen en andere producten die in alle lidstaten onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen, vormen een uitzondering. In het vervolg van deze paragraaf wordt uitgebreid stil gestaan bij verdovende middelen

¹⁰⁸ HR 24 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9506, V-N 2004/27.21, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁰⁹ HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391, FED 2014/4, m. nt. W.J. Blokland (*Kostov*).

¹¹⁰ HvJ EG 8 maart 1988, C-102/86, ECLI:EU:C:1988:120, r.o. 12 (*Apple and pear development council*).

¹¹¹ HvJ EG 18 juli 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440, V-N 2007/34.25, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, r.o. 19 (*Société termale d'Éugénie-les-Bains*).

¹¹² HvJ EG 5 februari 1981, C-154/80, ECLI:EU:C:1981:38, BNB 1981/232, m. nt. C.P. Tuk (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*); HvJ EG 14 juli 1998, C-172/96, ECLI:EU:C:1998:354, V-N 1998/57.18, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*First Nationale Bank of Chicago*).

¹¹³ HvJ EU 8 november 2012, C-342/10, ECLI:EU:C:2012:688, V-N 2013/15.16, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, r.o. 38 (*Commissie/Finland*).

¹¹⁴ HvJ EU 22 juni 2016, C-267/15, ECLI:EU:C:2016:466, BNB 2016/201, m.nt. J.J.P. Swinkels, r.o. 41 (*Gemeente Woerden*).

¹¹⁵ Vakstudienieuws, art. 7(1) Wet OB 1968, aant. 21.1 (lid 1) Ondernemerschap en verboden prestaties (online).

die onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen en welke prestaties die verband houden met verdovende middelen, ongeacht het illegale aspect, wel in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken.

3.3.1 Illegale prestaties vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod in alle lidstaten van de EU

Zoals blijkt uit het voorgaande is een uitzondering van toepassing op illegale prestaties die onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen. Deze prestaties zijn namelijk niet onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. In deze subparagraaf wordt een aantal van de belangrijkste arresten met betrekking tot verdovende middelen besproken, waarin geoordeeld is dat dergelijke prestaties niet onder de heffing van de omzetbelasting vallen. Geen aandacht wordt besteed aan overige illegale prestaties (zoals invoer van vals geld¹¹⁶) die ook onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen.

De zaken *Hovrath*¹¹⁷, *Wolf*¹¹⁸ en *Einberger I*¹¹⁹ hebben geleid tot *Einberger II*, waarin voor het eerst door het HvJ uitspraak is gedaan over de heffing van omzetbelasting bij de invoer van verdovende middelen.¹²⁰ In de zaken vóór *Einberger II* ging het om heffing van douanerechten met betrekking tot de invoer van verdovende middelen. De prejudiciële vraag die in *Einberger II* werd gesteld had dan ook betrekking op het wel of niet verschuldigd zijn van omzetbelasting bij de invoer van verdovende middelen. Het HvJ oordeelde dat de redenering in de arresten *Horvath*, *Wolf* en *Einberger I* niet alleen geldt voor de heffing van douanerechten bij invoer, maar ook voor de heffing van omzetbelasting bij invoer van verdovende middelen. Het HvJ is van mening dat 'de rechtssituatie, in casu het belastbare feit, in beide gevallen in wezen identiek is'.¹²¹ Ik kan hier het HvJ goed volgen, want ondanks dat de heffing van douanerechten en omzetbelasting verschillend zijn, hebben deze belastingen wel een aantal belangrijke kenmerken die overeenkomen. Zo worden beide belastingen verschuldigd op het moment dat de goederen in de EU worden ingevoerd en daarna in het economisch verkeer van een lidstaat worden gebracht. Daarnaast vormen beide heffingen een component van de verkoopprijs dat door een reeks van opeenvolgende marktdeelnemers op eenzelfde wijze berekend wordt. Doordat de lijn van de zaken met betrekking tot de douanerechten doorgetrokken kan worden naar de heffing van omzetbelasting bij de invoer van verdovende middelen, zijn de bepalingen van de Btw-richtlijn niet van toepassing. De Btw-richtlijn erkent verdovende middelen namelijk niet. Dit is nog niet voldoende om tot de conclusie te komen dat geen omzetbelasting verschuldigd is bij de invoer van verdovende middelen. Als de Btw-richtlijn niet van toepassing is, kan dit immers ook betekenen dat de lidstaten vrij zijn om de invoer van de verdovende middelen wel of niet in de heffing van de omzetbelasting te betrekken. Het HvJ heeft hiervoor een vangnet in rechtsoverweging twaalf van het *Einberger II*-arrest opgenomen, waarin is vermeld dat lidstaten op dit punt geen vrijheid hebben waardoor heffing van omzetbelasting niet is toegestaan. De vraag die opkomt is waarom de invoer van verdovende middelen niet onder de heffing van omzetbelasting mag vallen. Het antwoord kan worden gevonden in het Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen van 1961.¹²² In de preambule van dit Verdrag is vermeld dat een verslaving aan verdovende middelen een ernstig kwaad vormt voor zowel de persoon in kwestie en dat het vele sociale en economische gevaren met zich meebrengt. De lidstaten hebben dit Verdrag ondertekend met de intentie om dit kwaad te voorkomen en te bestrijden. Toch blijven verdovende middelen die voor medische doeleinden worden gebruikt wel beschikbaar, want deze zijn

¹¹⁶ HvJ EG 6 december 1990, C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190, m.nt. L.F. Ploeger (*Witzemann*).

¹¹⁷ HvJ EG 5 februari 1981, C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (*Horvath*).

¹¹⁸ HvJ EG 26 oktober 1982, C-221/81, ECLI:EU:C:1982:363 (*Wolf*).

¹¹⁹ HvJ EG 26 oktober 1982, C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (*Einberger I*).

¹²⁰ HvJ EG 28 februari 1984, C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, FED 1985/51, m. nt. D.B. Bijl (*Einberger II*).

¹²¹ HvJ EG 28 februari 1984, C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, FED 1985/51, m. nt. D.B. Bijl, r.o. 13 (*Einberger II*).

¹²² Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen van 1961, UNTS 520, nr. 7515; Trb. 1963, nr. 81.

bedoeld voor het verzachten van pijn en lijden. Ingevolge art. 4 van het Enkelvoudig Verdrag zijn lidstaten verplicht om alle maatregelen in te zetten om de productie, vervaardiging, in- en uitvoer, afgifte van, handel in, het gebruik en bezit van verdovende middelen louter tot geneeskundige en wetenschappelijke doeleinden te beperken. De redentie die A-G Capotorti bij het Einberger II-arrest geeft, kan ik niet volgen. Volgens hem is het gerechtvaardigd dat de invoer van verdovende middelen niet onder de heffing van omzetbelasting valt, want de handel in verdovende middelen vindt meestal plaats op sluikse wijze en is over het algemeen bestemd voor 'ongeoorloofde gebruiksdoeleinden'. Hierbij doelt hij op het 'pleziergebruik' in plaats van het gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Als men de invoer van verdovende middelen vergelijkt met de invoer van wapens, zit er naar mijn mening toch een flink hiaat. De invoer van wapens valt namelijk wel onder de heffing van omzetbelasting. Toch is het smokkelen van wapens verboden en deze wapens zullen naar mij lijkt uitsluitend gebruikt worden in het illegale circuit, zodat mijns inziens in dergelijk geval ook sprake is van 'ongeoorloofde gebruiksdoeleinden'. Echter, deze redentie leidt er niet toe dat de smokkel van wapens onbelast is, waardoor gesteld kan worden dat A-G Capotorti zijn standpunt niet voldoende onderbouwt. Bijl stelt in zijn noot bij het Einberger II-arrest dat geen omzetbelasting verschuldigd kan zijn bij de handel in verdovende middelen.¹²³ Dit stelt hij vanwege art. 4 van het Enkelvoudig Verdrag, welke geen onderscheid maakt tussen in- en uitvoer en handel in dergelijke middelen.

In de zaak Mol is de handel in harddrugs voor het eerst aan de orde gekomen bij het HvJ.¹²⁴ De zaak ging over de heer Mol die amfetamine verkocht, welke een overtreding is op grond van de Nederlandse Opiumwet. De vraag die opkwam is of de levering van amfetamine belast is met omzetbelasting. De inmengende lidstaten (Nederland, Frankrijk en Duitsland) stelden zich op het standpunt dat de binnenlandse handel in harddrugs belast hoorde te zijn. Nederland was van mening dat het niet heffen van omzetbelasting alleen mogelijk was indien de levering van bepaalde goederen waren vrijgesteld op grond van een vrijstellingsbepaling in de Zesde richtlijn. Voor de handel in drugs bestond en bestaat geen vrijstelling, waardoor destijds volgens de Nederlandse regering heffing van omzetbelasting plaats mocht vinden. Tevens wees de Nederlandse regering op de bevoordeling van consumptie in de illegale markt ten opzichte van de legale markt. Het HvJ heeft geoordeeld dat de handel in harddrugs niet binnen het bereik van de omzetbelasting valt. Voor het HvJ is doorslaggevend dat voor de handel in harddrugs in alle lidstaten een algemeen en volstrekt verbod geldt. Daarmee is sprake van een zodanig unieke positie, waardoor geen heffing van omzetbelasting plaats mag vinden, aldus het HvJ. Ploeger is van mening dat de uitspraak van het HvJ geen verassing bevat, want in de voorgaande jurisprudentie is met klem de bijzondere positie van verdovende middelen aan de orde gekomen, waardoor het onwaarschijnlijk was dat de levering van harddrugs belast zou worden.¹²⁵ Ook Bijl spreekt in zijn noot bij het Mol-arrest van een consequente beslissing van het HvJ, daar gelaten of het een juiste beslissing is.¹²⁶

Op dezelfde datum is arrest gewezen in de zaak Happy Family, welke betrekking had op de handel in softdrugs.¹²⁷ De Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat is een sociaal-culturele vereniging die een jongerencentrum beheert. De bezoekers van Happy Family konden bij een 'huisdealer' hasjesj kopen. Aan Happy Family was een aanslag omzetbelasting opgelegd voor de levering van hasjesj in het jongerencentrum aan de Rustenburgerstraat. Het HvJ heeft, gelijk aan de zaak Mol, geoordeeld dat geen omzetbelasting is verschuldigd voor de levering van softdrugs. Uitdrukkelijk heeft het HvJ vermeld dat de illegale levering van henneproducten, waarbij autoriteiten van lidstaten een selectief

¹²³ HvJ EG 28 februari 1984, C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, FED 1985/51, m. nt. D.B. Bijl (*Einberger II*).

¹²⁴ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303, m. nt. L.F. Ploeger (*Mol*).

¹²⁵ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303, m. nt. L.F. Ploeger (*Mol*).

¹²⁶ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, FED 1988/495, m. nt. D.B. Bijl (*Mol*).

¹²⁷ HvJ EG 5 juli 1988, C-289/86 ECLI:EU:C:1988:360, FED 1988/496, m. nt. D.B. Bijl (*Happy Family*).

vervolgingsbeleid hanteren waardoor de kleinschalige detailhandel in dergelijke verdovende middelen niet systematisch strafrechtelijk wordt vervolgd, ook niet onder de heffing van omzetbelasting vallen. Ik ben van mening dat dit niet past in de unieke positie van verdovende middelen. De verkoop van softdrugs wordt legaal verkocht in coffeeshops, maar op grond van dit arrest is de verkoop van softdrugs niet belast met omzetbelasting. Dit terwijl geen sprake is van een algemeen en volstrekt verhandelingsverbod in de lidstaten. Mijns inziens kan hier sprake zijn van concurrentie. De coffeeshop concurreert met haar verkoop van softdrugs met de illegale markt, waardoor de unieke positie mijns inziens vervalt en omzetbelasting geheven dient te worden met betrekking tot deze softdrugs. De arresten Mol en Happy Family hebben overigens tot forse reacties geleid in de media.¹²⁸ De strekking van de berichten in de media was dat het HvJ ervan uitgaat dat wat niet mag ook niet gebeurt en het dus geen oog heeft voor de maatschappelijke werkelijkheid.

Sinds de arresten Mol en Happy Family is er een aantal arresten met betrekking paddo's gepasseerd bij de gerechtshoven en de HR. In 2001 kwam de zaak met betrekking tot de handel in paddo's aan bod bij de HR.¹²⁹ In deze zaak was niet in geschil dat paddo's vallen onder de genoemde verdovende middelen van lijst II van de Opiumwet. Vanwege het feit dat een absoluut invoer- en verhandelingsverbod geldt met betrekking tot paddo's, heeft Hof Arnhem geoordeeld dat geen omzetbelasting is verschuldigd over de handel in paddo's. Bij de HR speelde de vraag of heffing van omzetbelasting plaats mocht vinden, aangezien niet alle lidstaten het Verdrag inzake Psychotrope stoffen 1971 (hierna: VPS) hebben geïmplementeerd, aldus de inspecteur. Daarnaast handhaaft elke lidstaat verschillend met betrekking tot het verbod tot verkoop van psilocybe bevattende paddo's. De HR heeft geoordeeld dat elke lidstaat het VPS dient te implementeren en dat het Hof ook uit mocht gaan dat dit door elke lidstaat in hun wetgeving is geïmplementeerd, aangezien in het proces niet naar voren is gebracht dat er lidstaten zijn die de VPS niet in hun wetgeving hebben geïmplementeerd. Daarnaast is de handhaving van elke lidstaat tegen het verbod op verkoop van dergelijke verdovende middelen aan de lidstaten zelf, vanuit de EU geldt een algeheel (ver)handelingsverbod, welke in acht moet worden genomen. In 2014 en 2015 is een tweetal arresten gewezen, welke betrekking hadden om growkits¹³⁰ en kweekvloeistof¹³¹ voor paddo's. Hierbij heeft de HR geoordeeld dat deze belast worden tegen het verlaagde tarief, aangezien paddo's bestemd zijn voor menselijke consumptie. Mijns inziens lijken deze uitspraken niet geheel in lijn met het arrest uit 2001. Hierin heeft de HR aangegeven dat paddo's onder een absoluut invoer- en verhandelingsverbod vallen, waardoor het mij onlogisch lijkt dat in 2014/2015 paddo's worden gezien als bedoeld voor menselijke consumptie. Enige nuancering is hierbij wel op zijn plaats. In de zaak betrof het de tijdvakken 2005/2006 en de verse paddo's zijn pas vanaf 1 december 2008 opgenomen op lijst II van de Opiumwet¹³². Destijds kon het strikt gezien nog niet worden als verdovende middel. Toch vind ik dit opmerkelijk aangezien ook verse paddo's ook de verboden stof psilocybe bevat.

3.3.2 De aftrek van voorbelasting bij illegale prestaties vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod

De aftrekregeling van de Wet OB 1968 heeft als doel de ondernemer te ontlasten van de verschuldigde of betaalde btw die verband houden met hun economische activiteiten. Er is dus sprake van een volstrekt neutrale fiscale belasting ten opzichte van alle economische activiteiten. Het arrest van HR 28 januari 1998 heeft dan ook voor grote opschudding gezorgd.¹³³ In deze zaak ging het om de aftrek

¹²⁸ HvJ EG 5 juli 1988, C-289/86 ECLI:EU:C:1988:360, FED 1988/496, m. nt. D.B. Bijl (*Happy Family*).

¹²⁹ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9244, V-N 2001/4.27, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹³⁰ HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3613, BNB 2015/67, m. nt. C.J. Hummel.

¹³¹ HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR: 2015:1671, V-N 2015/29.21, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹³² Gedroogde paddo's konden reeds aangemerkt worden als een verdovende middel.

¹³³ HR 28 januari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2388, FED 1998/139, m. nt. R.N.G. Van der Paardt.

van voorbelasting bij een coffeeshop. De omzet van de coffeeshop bestond uit opbrengst van koffie, thee, frisdranken, speelautomaten en softdrugs. De belanghebbende bracht integraal de in rekening gebrachte omzetbelasting aan hem in aftrek. Hof Amsterdam was van mening dat de levering van softdrugs volledig buiten de bepalingen van de toenmalige Zesde richtlijn en de Wet OB 1968 vallen en dus geen omzetbelastingsschuld kan ontstaan. Hierdoor kan geen sprake zijn van een economische activiteit in de zin van thans art. 4, lid 1 Zesde richtlijn en de coffeeshophouder kan dus niet als ondernemer in de zin van art. 7 Wet OB 1968 handelen. De coffeeshop mocht, aldus Hof Amsterdam, geen aanspraak maken op volledige aftrek van voorbelasting. De HR overweegt dat de levering van softdrugs niet een vrijgestelde prestatie is in de zin van art. 11 Wet OB 1968 en dat de kosten, waarop de voorbelasting drukt, in het kader van de onderneming zijn gemaakt, zodat geen aftrekbeperking¹³⁴ aan de orde is. Het maakt hierbij niet uit dat geen omzetbelasting geheven mag worden ter zake van de levering van softdrugs. Uit dit arrest blijkt dat er een hiaat zit tussen het btw-aftreksysteem in de toenmalige Zesde richtlijn en de implementatie ervan in de Nederlandse Wet OB 1968. De Zesde richtlijn koppelt het recht van aftrek van voorbelasting aan belaste omzet, terwijl de Nederlandse wetgeving de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting geeft als de inkoop van goederen en diensten worden gebezigd in het kader van de onderneming, tenzij dit gebruik betrekking heeft op een vrijgestelde prestatie van art. 11 Wet OB 1968. In lijn met de in subparagraaf 3.3.1 behandelde arresten kan ik het oordeel van Hof Amsterdam goed volgen. Het HvJ heeft hierbij geoordeeld dat de in- en uitvoer en handel in verdovende middelen niet onder de Zesde richtlijn vallen, waardoor mijns inziens het oordeel van Hof Amsterdam begrijpelijk is. In de Zesde richtlijn is concreet aangegeven dat in situaties waarbij de Zesde richtlijn niet van toepassing is, geen recht op aftrek bestaat. In art. 17, lid 1 Zesde richtlijn is specifiek opgenomen dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek 'voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen'. Echter, Van der Paardt is een andere mening toegedaan.¹³⁵ Van der Paardt is van mening dat de coffeeshophouder ook voor de levering van softdrugs ondernemer is in de zin van de Nederlandse Wet OB en de Zesde richtlijn. Zijn onderbouwing is dat het een prestatie is onder bezwarende titel, waardoor de beperking van de reikwijdte van ondernemerschap vanwege een levering om niet, niet opgaat. Daarnaast blijft de levering van softdrugs een economische activiteit waarvoor geen belastingsschuld ontstaat, omdat het HvJ de levering van softdrugs heeft aangemerkt als illegale handeling. Daarbij refereert hij dat de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting een coffeeshophouder ook aanmerken als ondernemer. Toch vind ik deze onderbouwing zwak, want de Wet OB 1968 is gestoeld op Europese wetgeving en hierdoor kan en mag je de lijn van ondernemerschap vanuit de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 niet zondermeer zomaar doortrekken. Maar het oordeel van de HR is niet onbegrijpelijk gezien de Wet OB 1968 op dat moment.

Op 1 januari 2007 is een wetswijziging geweest van art. 15 Wet OB 1968. Dit artikel is toen in overeenstemming gebracht met de Btw-richtlijn. Vanaf 2007 is het aftrekrecht van voorbelasting niet meer gekoppeld aan de voorwaarde dat de kosten gemaakt moeten zijn in het kader van de onderneming, maar aan de voorwaarde dat de kosten gebruikt worden voor belaste prestaties. Dit betekende voor de coffeeshops dat zij geen integraal recht meer hadden op aftrek voor zover betrekking op de handel in softdrugs. Toch was het per 2007 nog niet geheel duidelijk of de wetsaanpassing de aftrek van coffeeshophouders inderdaad kon beperken.¹³⁶ De directe aanleiding om art. 15 Wet OB 1968 aan te passen was de uitspraak van het HvJ in de zaak Charles en Charles-Tijmens.¹³⁷ Voor mij is het niet duidelijk waar deze onduidelijkheid onder coffeeshophouders vandaan

¹³⁴ Dit in overeenstemming met de pro-rata aftrekregeling van art. 11 Uitv. Besch. Wet OB 1968.

¹³⁵ HR 28 januari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2388, FED 1998/139, m. nt. R.N.G. Van der Paardt.

¹³⁶ P.W.C. Hoezen, 'Coffeeshops en aftrek van voorbelasting', BtwBrief 2010/24.

¹³⁷ HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, V-N 2005/35.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

is gekomen, want in één van de Kamerstukken uit 2006-2007 is duidelijk vermeld, dat de wijziging van art. 15 Wet OB 1968 gericht is om aftrek van voorbelasting uit te sluiten in geval sprake is van de levering van verdovende middelen.¹³⁸ Per 2011 is in het besluit aftrek voorbelasting opgenomen dat strikt verboden prestaties niet vallen onder economische activiteiten. Hierdoor is alle onduidelijkheid weggenomen. De coffeeshophouder heeft geen recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot kosten die gemaakt worden in het kader van de handel in softdrugs. Dit houdt in dat de coffeeshophouder nauwkeurig bij dient te houden welk deel van de omzet ziet op de handel in softdrugs, zodat een juiste pre-pro-rata (welk deel van de omzet ziet op economische activiteiten) opgemaakt kan worden.

3.3.3 Met illegale prestaties vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod verband houdende prestaties

In het coffeeshop Siberië-arrest is de vraag aan de orde gekomen of de verhuur van tafels aan een drugsdealer in een coffeeshop onder de heffing van omzetbelasting vallen.¹³⁹ De verhuur van tafels houdt verband met de volstrekt illegale prestatie maar het is de vraag of dit invloed heeft op de activiteit: verhuur van tafels. Het HvJ heeft geoordeeld dat de verhuur van tafels als een aparte activiteit moet worden gezien, welke niet in verband moet worden gebracht met de volstrekt illegale prestatie, namelijk de handel in softdrugs. In de zaak Siberië ging het om een vof, die een coffeeshop exploiteerde, waarbij de vof een tafel ter beschikking stelde aan een huisdealer. De vraag die speelde of de door de huisdealer betaalde 'tafelhuur' belast was met omzetbelasting. Hof Amsterdam oordeelde dat geen sprake was van een btw-plichtige verhuur, omdat de verhuur in dit geval een medeplichtigheid aan het misdrijf van handel in softdrugs opleverde. Hof Amsterdam onderbouwde zijn standpunt met het Happy Family-arrest. Echter, de Staatssecretaris van Financiën was het niet eens met Hof Amsterdam en stelde beroep in cassatie in bij de HR. Hij was van mening dat het ter beschikking stellen van een tafel voor de verkoop van softdrugs niet onder een volstrekt en geheel wettelijk verbod viel. In de onderhavige zaak kon daarom het Happy Family-arrest niet van toepassing zijn. Ook de HR twijfelde over de toepasbaarheid van het Happy Family-arrest en stelde een prejudiciële vraag aan het HvJ. De prejudiciële vraag zag dus op de belastbaarheid van het gelegenheid geven tot verkoop van softdrugs in een coffeeshop. In de verwijzingsbeschikking is eveneens gewezen op het feit dat meerdere lidstaten sinds het Happy Family-arrest liberaler zijn geworden omtrent het illegale karakter van softdrugs. Het HvJ gaat in zijn uitspraak geheel voorbij aan dit argument. Het HvJ oordeelde dat de verhuur van tafels voor de verkoop van softdrugs in een coffeeshop geschaard kan worden onder een 'gewone' economische activiteit, welke valt onder de toenmalige Zesde richtlijn. Daaraan doet niet af dat de tafel gebruikt wordt voor een strafbare handeling.

In de noten bij het arrest van het HvJ komt naar voren dat het HvJ een juist oordeel heeft gegeven. Toch zijn er wel fiscalisten die hun vraagtekens zetten bij de hele illegaliteit van de handel in softdrugs. Nieuwenhuizen had voorspeld dat het HvJ zou oordelen dat de verhuur van tafels niet onder de heffing van omzetbelasting viel.¹⁴⁰ Achteraf acht hij het oordeel 'volledig billijk en juist'. Het feit dat sprake is van een 'strafbare besmetting' van de tafel door de handel in softdrugs, ontnemt een dergelijk afgeleide strafbaarheid niet het economische karakter van de activiteit. Van Hilten heeft zelfs het gevoel dat het HvJ 'zich er een beetje met een jantje-van-leiden van af' maakt.¹⁴¹ Achter de gestelde

¹³⁸ Kamerstukken II 2006/07, 30804, nr. 3, p. 27.

¹³⁹ HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, V-N 1999/36.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Coffeeshop Siberië*).

¹⁴⁰ HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, FED 1999/619, m. nt. W.A.P. Nieuwenhuizen (*Coffeeshop Siberië*).

¹⁴¹ HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, FED 1999/619, m. nt. M.E. van Hilten (*Coffeeshop Siberië*).

prejudiciële vraag zat nog een standpunt van de Nederlandse regering verscholen, aldus Van Hilten. Het standpunt had betrekking op 'de kwestie of het niet zo zou moeten zijn dat het feitelijke bestaan van een economisch circuit, hoezeer illegaal en al dan niet gedoogd, tot gevolg heeft dat de desbetreffende activiteiten gewoon binnen de heffingsfeer van de btw zouden moeten worden getrokken'.¹⁴² Ik begrijp dat de Nederlandse regering dit standpunt achter hun vraag verscholen had, maar als de Nederlandse regering een oordeel wil over een dergelijk standpunt, ben ik van mening dat zij dit expliciet moeten vragen en niet via een omweg. Van Hilten is overigens van mening dat de handel in (soft)drugs belast moet worden met omzetbelasting. Het is moeilijk om te zeggen dat er geen economisch circuit is waarin softdrugs worden verhandeld. Hierin geef ik Van Hilten volledig gelijk, want in de coffeeshops is sprake van handel in softdrugs dat onder strenge voorwaarden gedoogd wordt. Daarnaast is Van Hilten van mening dat uit het karakter van de btw blijkt dat zodra sprake is van verbruik van goederen en diensten hiervoor de consument belast wordt. Nu heeft Van Hilten sterk de indruk dat het gebruik van verdovende middelen als consumptief verbruik kan worden bestempeld. Ik spreek haar op dit punt niet tegen. In ieder geval is met dit arrest duidelijk geworden dat de verhuur van tafels aan een huisdealer een economische activiteit is, welke is belast met omzetbelasting.

3.3.4 Illegale prestaties niet vallende onder een volstrekt verhandelingsverbod in alle lidstaten van de EU

Uit de jurisprudentie van het HvJ en de HR kunnen een drietal criteria worden ontleend, voor de beoordeling of de handel en in- en uitvoer van producten met een verboden karakter buiten de heffing van de omzetbelasting blijven. Heffing van omzetbelasting komt niet aan de orde in de volgende gevallen:

- de middelen kenmerken hebben die schadelijk zijn voor de volksgezondheid;
- de handel en in- en uitvoer van dergelijke goederen en het verlenen van diensten is in alle lidstaten van de EU verboden en kunnen aanleiding geven tot strafmaatregelen;
- het beginsel van fiscale neutraliteit mag niet worden aangetast. Dit houdt in dat elke mededinging tussen de legale en illegale handel in dergelijke goederen en diensten uitgesloten is.

In de jurisprudentie is geoordeeld dat bepaalde goederen en diensten niet voldoen aan de bovenstaande criteria en daardoor binnen het bereik van de omzetbelasting vallen. Desondanks dat dergelijke middelen en diensten in sommige lidstaten zijn verboden. De HR/het HvJ hebben geoordeeld dat onder andere de exploitatie van een illegale sexclub¹⁴³ of bordeel¹⁴⁴, de illegale invoer van vuurwerk¹⁴⁵, de handel in illegale geluidsdragers¹⁴⁶, diensten met betrekking tot illegale kansspelen en loterijen¹⁴⁷ en de handel in namaakartikelen¹⁴⁸ is belast met omzetbelasting. Daarnaast is de levering van hennepplantstekken en -zaden onderworpen aan de omzetbelasting.¹⁴⁹ In deze zaak ging het om een growshop, waarin de belanghebbende zaden en stekken van hennepplanten kweekte voor de verkoop in zijn growshop. Na de bezwaarfase is besloten dat de hennepzaden belast worden tegen het verlaagde btw-tarief, terwijl de inspecteur (terecht) meende dat de hennepstekken belast

¹⁴² HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, FED 1999/619, m. nt. M.E. van Hilten (*Coffeeshop Siberië*).

¹⁴³ HR 19 december 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4500, BNB 1991/80.

¹⁴⁴ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9248, BNB 2001/195, m. n.t M.E. van Hilten.

¹⁴⁵ HR 28 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8744, BNB 1993/216.

¹⁴⁶ HR 7 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2988, FED 1995/60, m. nt. R.J. Koopman.

¹⁴⁷ HvJ EG 24 maart 1994, C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119 (*Schindler*).

¹⁴⁸ HvJ EG 28 mei 1998, C-3/97, ECLI:EU:C:1998:263, V-N 1998/57.17, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Goodwin/Unstead*).

¹⁴⁹ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, BNB 2001/193, m. nt. M.E. van Hilten.

waren onder het normale btw-tarief. De HR heeft geoordeeld dat hennepstekken belast dienen te worden onder het algemene tarief. Dit niet zozeer vanwege het ontbreken van internationale verdragen op dit punt, maar omdat hennepstekken op zichzelf geen verdovende middelen zijn. Daarnaast zijn hennepstekken niet schadelijk voor de volksgezondheid en voldoen dan niet aan de hierboven genoemde cumulatieve criteria. De HR is tot dit oordeel gekomen onder verwijzing van, naar redactie Vakstudie Nieuws meent rechtsoverweging 19 van het Siberië-arrest.¹⁵⁰ In r.o. 19 van het Siberië-arrest staat dat moet worden benadrukt dat de te belasten activiteit niet de verkoop van drugs is, maar het ter beschikking stellen van tafels waaraan de drugs worden verkocht. Opmerkelijk is deze zaak wel, want de handel in hennepstekken is belast met omzetbelasting, terwijl uit het Happy Family-arrest blijkt dat diegene die van de hennepstekken planten laat groeien, oogst en de oogst verkoopt geen omzetbelasting is verschuldigd.

Het arrest met betrekking tot de hennepzaden en -stekken toepassende op de situatie van de levering van basisstoffen voor de productie van amfetamine en xtc kan worden geconcludeerd dat deze ook zijn belast met omzetbelasting. Dit vanwege het feit dat de basisstoffen die worden gebruikt in dergelijke drugs op zichzelf staande niet schadelijk zijn voor de volksgezondheid, waardoor omzetbelasting is verschuldigd. Ook middelen die worden gebruikt om de paddo's en hennepplanten te laten groeien zijn belast met omzetbelasting. Dit houdt eigenlijk in dat de basisstoffen voor het maken van verdovende middelen (zolang deze stof niet vermeld staat in de Opiumwet of andere internationale verdragen) en middelen voor de groei van de in de later stadium te maken drugs zijn belast met omzetbelasting, terwijl de kweek/het produceren en verkopen van verdovende middelen niet is belast. Hier komt men in een opmerkelijke situatie, want er zou omzetbelasting moeten worden afgedragen over de basisstoffen en groeimiddelen voor de productie en kweek van verdovende middelen, terwijl een drugsproducent en -handelaar geen bij verkoop geen omzetbelasting in rekening mag brengen. Hierdoor blijft de verschuldigde omzetbelasting 'steken' bij de drugsproducent. Naar mijn inzien schiet de omzetbelasting zijn doel op dit punt voorbij. Immers, de omzetbelasting is een indirecte belasting die gedragen worden door de consument en niet door de producent. Het is vanzelfsprekend wel de vraag in hoeverre daadwerkelijk omzetbelasting wordt geheven over de basisstoffen en groeimiddelen voor de productie/kweek van verdovende middelen, maar zolang deze producten in het legale circuit worden verkocht, zal omzetbelasting hierover zijn verschuldigd.

3.4 Bijdrage aan de EU in verhouding met de arresten van het HvJ en het Europese drugsbeleid

De bijdrage van lidstaten aan de EU bestaat uit een aantal bronnen. De drie grootste inkomstenbronnen van de EU zijn de traditionele eigen middelen, een bijdrage van lidstaten op basis van de btw en een bijdrage op basis van het bruto nationaal inkomen (hierna: bni) van een land.¹⁵¹ Onder de traditionele eigen middelen worden de invoerrechten en heffing verstaan op suiker en suikerhoudende producten, de douanerechten en de heffingen en andere opslagen die zijn ingevoerd in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid.¹⁵² De inkomsten uit de heffing van btw is per 1979 ingegaan omdat de inkomsten uit de eigen middelen niet voldoende waren. De grondslag waarover de btw-afdracht wordt berekend is geharmoniseerd, zodat de verschillen in de nationale btw-wetgeving geen invloed hebben op de hoogte van de afdracht. Voor de berekening van de btw-

¹⁵⁰ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, V-N 2001/4.28, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁵¹ B. Kazemier & L. Verkooijen, *CBS wetenschappelijk paper; Nederland en de Europese Unie: betalingen en ontvangsten*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2016, p. 7.

¹⁵² B. Kazemier & L. Verkooijen, *CBS wetenschappelijk paper; Nederland en de Europese Unie: betalingen en ontvangsten*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2016, p. 9.

afdracht wordt gebruik gemaakt van de opbrengstenmethode.¹⁵³ Deze methode bestaat uit een drietal stappen. In de eerste stap wordt het gemiddelde btw-tarief berekend, welke een gewogen gemiddelde is van alle geldende btw-tarieven in een lidstaat. De btw-grondslag wordt bepaald in de tweede stap en is gelijk aan het quotiënt van de btw-opbrengst en het gemiddelde btw-tarief. De grondslag is gebonden aan een maximum van 50 procent van het bni. Als laatste wordt de btw-afdracht berekend. De btw-afdracht is gelijk aan het product van het EU-btw-percentage (uitgedrukt als een breuk) en maximaal 50 procent van het bni van een lidstaat. In 1989 is de heffing op basis van het bni ingevoerd, omdat de opbrengst van de traditionele eigen middelen en de btw-heffing onvoldoende waren voor het begrotingsevenwicht van de EU. De bni-inkomsten beslaan zo'n drie kwart van het totale inkomen van de EU dat zij binnen krijgen.¹⁵⁴ Het bni is een optelsom van het bruto nationaal product (de waarde van alle goederen en diensten die door een land worden geproduceerd in een bepaalde periode) plus het verdiende primaire inkomen van inwoners van dat land in het buitenland minus het verdiende primaire inkomen van niet-ingezetenen in dat land.¹⁵⁵

Vanaf 2014 dienen landen de inkomsten van illegale activiteiten op te nemen in het bni van een land. De voornaamste reden hiervoor is dat de nationale rekening van een lidstaat volledig moet zijn. Door illegale inkomsten en uitgaven buiten het bni te houden kan geen goede schatting worden gemaakt van het inkomen, de consumptieve uitgaven en besparingen door gezinnen. Daarnaast zouden institutionele verschillen tussen landen mogelijk van invloed zijn op de hoogte van het bni. In Nederland en Duitsland is prostitutie, zij het onder strikte voorwaarden legaal, terwijl in Litouwen, Slovenië, Kroatië en Roemenië dit nog illegaal is. Dit kan ertoe leiden dat de raming van het nationale inkomen in Nederland en Duitsland hoger uitkomt dan landen waar prostitutie is verboden en deze dan ook niet meenemen in hun bni. Dat de inkomsten van illegale activiteiten niet eerder dan 2014 zijn meegenomen in het bni, komt doordat het uiterst moeilijk is om dergelijke inkomsten betrouwbaar in te schatten.¹⁵⁶ Ik kan mijzelf hierin vinden, want zoals blijkt uit het vorige hoofdstuk is het moeilijk om daadwerkelijk cijfers hierover te vinden en als deze al te vinden zijn kunnen deze schattingen gemakkelijk enkele miljoenen afwijken. De inkomsten uit illegale activiteiten worden dus meegenomen in het bni, toch moet hierin ook weer een onderscheid worden gemaakt. Zo dragen inkomsten van illegale activiteiten, waarbij ten minste een van de partijen gedwongen wordt (diefstal of afpersing) niet bij aan het bni. Het Systeem van Nationale Rekeningen¹⁵⁷ (hierna: SNA) heeft alle lidstaten verplicht om ten minste de productie en verkoop van drugs, de opbrengst van prostitutie en smokkel van tabak en alcohol op te nemen in het bni. Daarnaast raamt het Centraal Bureau voor de Statistiek (hierna: CBS) voor Nederland ook de heling van gestolen goederen, het illegaal kopiëren van software, spellen, films en muziek en illegaal gokken mee in het bni.¹⁵⁸

Ik ben van mening dat het zeer opmerkelijk is dat de EU-lidstaten worden verplicht om inkomsten uit verdovende middelen op te nemen in hun bni en op deze manier ook een deel van inkomsten uit verdovende middelen gebruiken voor hun activiteiten. Dit strookt niet met hetgeen het HvJ in haar

¹⁵³ B. Kazemier & L. Verkooijen, *CBS wetenschappelijk paper; Nederland en de Europese Unie: betalingen en ontvangsten*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2016, p. 11.

¹⁵⁴ B. Kazemier & L. Verkooijen, *CBS wetenschappelijk paper; Nederland en de Europese Unie: betalingen en ontvangsten*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2016, p. 12.

¹⁵⁵ Justitiële verkenningen, jrg. 41, nr. 1, 2015, p. 38, online geraadpleegd via: <https://www.politieacademie.nl/kennisenonderzoek/kennis/mediatheek/PDF/90620.PDF>

¹⁵⁶ Justitiële verkenningen, jrg. 41, nr. 1, 2015, p. 39, online geraadpleegd via: <https://www.politieacademie.nl/kennisenonderzoek/kennis/mediatheek/PDF/90620.PDF>

¹⁵⁷ Een handboek dat wereldwijd gebruikt wordt, welke ziet op de economische processen en de daarbij gehanteerde definities.

¹⁵⁸ Justitiële verkenningen, jrg. 41, nr. 1, 2015, p. 40, online geraadpleegd via: <https://www.politieacademie.nl/kennisenonderzoek/kennis/mediatheek/PDF/90620.PDF>

arresten voorhoudt. Zoals uit paragraaf 3.3 blijkt, is de lijn van het HvJ zo dat de in- en uitvoer en handel van verdovende middelen vallen onder een volstrekt verhandelingsverbod, waardoor deze producten niet mogen worden belast met btw. Zoals het nu is, wil de EU geen btw heffen over verdovende middelen, maar toch wel een deel van de opbrengst van de illegale sector gebruiken voor haar begrotingsevenwicht. Het aandeel van alle illegale activiteiten van het bni in Nederland werd in 2010 geschat op een ruime 0,4%, welke iets lager is dan het Europese gemiddelde van 0,5%.¹⁵⁹ Dit is geen groot percentage maar het is wel opmerkelijk, ook zeker in het licht van het EU-actieplan¹⁶⁰ inzake drugs. Daarin wordt benadrukt dat het EU-actieplan is bedoeld om de vraag naar verdovende middelen en de distributie in de EU te verminderen. Maar ook wordt gestreefd om risico's en schade van drugsgebruik voor de maatschappij en de menselijke gezondheid te beperken. Dit doet men door middel van een strategische aanpak ter ondersteuning en aanvulling van het nationaal beleid. Ik begrijp niet hoe de EU aan de ene kant in haar actieplan omtrent drugs zegt dat ze de vraag en distributie van verdovende middelen wil verminderen, maar aan de andere kant via de bni-bijdrage inkomsten verkrijgt van verdovende middelen. Geconcludeerd kan worden dat de EU op verschillende manieren aankijkt tegen verdovende middelen. De vraag die opkomt is of dit wenselijk en mogelijk is om als EU verschillende standpunten in te nemen omtrent het gebruik en de handel van dergelijke schadelijke middelen.

3.5 Effect als één land in de EU de handel in verboden middelen legaliseert

3.5.1 Algeheel (ver)handelingsverbod

In de arresten, welke besproken zijn in paragraaf 3.3, komt naar voren dat omtrent verdovende middelen sprake is van een algeheel (ver)handelingsverbod in de EU. Door dit algeheel verbod is heffing van omzetbelasting niet van toepassing. De vraag die zich in dit kader voordoet is of nog steeds sprake is van een algeheel (ver)handelingsverbod mocht één of meerdere lidstaten softdrugs en/of harddrugs legaliseren. In Nederland wordt in de coffeeshops de verkoop van cannabisproducten toegestaan, zij het onder zeer strikte voorwaarden. In de noot bij het coffeeshop Siberië-arrest heeft Van Hilten duidelijk gezegd, dat zij het onlogisch vindt dat met betrekking tot softdrugs geen omzetbelasting is verschuldigd.¹⁶¹ Dit vanwege het feit dat er zeker wel sprake is van een economisch circuit met betrekking tot softdrugs, want de verkoop van softdrugs is in coffeeshops gelegaliseerd. Ik sluit mijzelf hierbij volledig aan. Op het punt van de verkoop van cannabisproducten is sprake van een legale verhandeling van softdrugs. Hierdoor is mijns inziens geen sprake van een algeheel (ver)handelingsverbod, waardoor heffing van omzetbelasting plaats dient te vinden op het gebied van cannabisproducten. Toch blijft de heffing van omzetbelasting naar mijn mening niet alleen beperkt tot cannabisproducten. Ook de andere softdrugs producten dienen te worden belast, want er kan immers sprake zijn van concurrentie tussen cannabisproducten en andere softdrugs.

Inmiddels hebben de handhavers het moeilijk om op te treden tegen de handel in en gebruik van drugs. Het verbod op drugsgebruik wordt veelvuldig overtreden, maar ook de georganiseerde criminaliteit in Nederland die zorgt voor productie en distributie is professioneel. De inbeslagnames en arrestaties hebben nauwelijks tot geen zichtbaar effect op de prijs of beschikbaarheid van drugs. Daarnaast zijn politie en justitie al jaren overbelast en onderbemand, waardoor het niet haalbaar is om effectief op te treden tegen drugshandelaren. De mogelijkheden tot legalisering van drugs dienen onderzocht te worden, aldus deskundigen. Hierbij dient ook aandacht te worden geschonken aan de

¹⁵⁹ Justitiële verkenningen, jrg. 41, nr. 1, 2015, p. 46, online geraadpleegd via:

<https://www.politieacademie.nl/kennisenonderzoek/kennis/mediatheek/PDF/90620.PDF>.

¹⁶⁰ Raad van de Europese Unie, EU-actieplan inzake drugs (2017-2020), 7 juni 2017.

¹⁶¹ HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, FED 1999/619, m. nt. M.E. van Hilten (*Coffeeshop Siberië*).

volksgezondheid. Naast een wetenschappelijk advies op basis van het onderzoek, is ook een (Europees) politiek debat noodzakelijk, zodat gekomen kan worden tot een gezamenlijke herijking van het (Europese) drugsbeleid.¹⁶² In Luxemburg is vorig jaar al gesproken over het volledig legaliseren van cannabis.¹⁶³ Dit zal waarschijnlijk inhouden dat Luxemburg het eerste land is in Europa, welke wiet volledig legaliseert. Op deze manier wil men drugscriminelen de wind uit de zeilen nemen, maar ook toezien op de kwaliteit van de softdrugs. Mocht Luxemburg dit plan willen doorzetten, zal men dit ook met de EU moeten afstemmen. In een dergelijk geval waarin sprake is van legalisatie van softdrugs in één land van de EU kan geen sprake meer zijn van een algeheel verhandelingsverbod, waardoor heffing van omzetbelasting over softdrugs dient plaats te vinden in de gehele EU. De gedachte van Luxemburg is in het geheel niet bijzonder, er zijn namelijk al een aantal landen/staten voorgegaan.

3.5.2. Landen die (deels) de handel in verdovende middelen heeft gelegaliseerd

Uruguay was het eerste land dat zowel de verkoop als de teelt van softdrugs volledig legaliseerde in 2013.¹⁶⁴ Na een jarenlange strijd tegen internationale drugskartels wilde Uruguay de onderwereld ondermijnen door softdrugs te legaliseren. Dit leek hen een betere methode, omdat op deze manier het geld niet meer zo snel in handen komt van de georganiseerde misdaad. In het eerste half jaar nadat de wet voor legalisatie was ingevoerd (deze is pas in 2017 ingevoerd) in Uruguay is een afname van twintig procent van druggerelateerde criminaliteit waargenomen.¹⁶⁵ Toch kent het systeem niet alleen voordelen, zo mag een Amerikaanse bank geen zaken doen met een bedrijf die (gelegaliseerd) softdrugs verkopen. Dit levert in een aantal gevallen problemen op bij digitaal bankieren, waardoor sommigen al zijn gestopt met de verkoop van softdrugs.

Ook in Canada zijn per 17 oktober 2018 de teelt, distributie en verkoop van cannabis legaal geworden.¹⁶⁶ Canada is hierdoor het tweede land in de wereld waar cannabis voor recreatief gebruik is gelegaliseerd. Tot 30 gram gedroogde cannabis mag een persoon bij zich hebben. Doorverkoop van cannabisproducten blijft strafbaar, tenzij het een officieel verkooppunt is. Daarnaast dienen telers vergunningen te hebben van het ministerie van Gezondheidszorg. De Canadese regering hoopt per jaar zo'n 350 miljoen euro aan belasting te innen op de verkoop van cannabis.¹⁶⁷ Gezegd kan worden dat Nederland achterloopt op Uruguay en Canada, want de verkoop van cannabisproducten wordt gedoogd in coffeeshops, terwijl de aanvoer (teelt en transport) van cannabisproducten niet legaal is. Daarnaast loopt Nederland omzetbelasting 'mis', want als Nederland mag heffen kan dit leiden tot een aanzienlijke bijdrage in de Nederlandse schatkist.

¹⁶² NRC 16 mei 2019, 'Het is tijd om de legalisering van drugs te onderzoeken', online geraadpleegd via: <https://www.nrc.nl/nieuws/2019/05/16/het-is-tijd-om-de-legalisering-van-drugs-te-onderzoeken-a3960504>.

¹⁶³ NOS 3 december 2018, 'Luxemburg wil als eerste land in Europa wiet volledig legaliseren', online geraadpleegd via: <https://nos.nl/artikel/2261940-luxemburg-wil-als-eerste-land-in-europa-wiet-volledig-legaliseren.html>.

¹⁶⁴ A. van Kampen, 'Wiet legaal in Uruguay – meest liberale wietwetgeving ter wereld', NRC 11 december 2013, online geraadpleegd via: <https://www.nrc.nl/nieuws/2013/12/11/wiet-legaal-in-uruguay-meest-liberale-wietwetgeving-ter-wereld-a1428968>.

¹⁶⁵ N. Jurna, 'Nu legale wiet, straks legale coke?', NRC 31 augustus 2018, online geraadpleegd via: <https://www.nrc.nl/nieuws/2018/08/31/nu-legale-wiet-straks-legale-coke-a1614915>.

¹⁶⁶ Volkskrant 17 oktober 2018, 'Nieuwe wietwet Canada gaat in, gebruik en verkoop is nu legaal', online geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/nieuwe-wietwet-canada-gaat-in-gebruik-en-verkoop-is-nu-legaal~bfbdc7ac/>.

¹⁶⁷ S. Kester, 'Cannabis legaal in Canada: loopt Nederland nu achter?', Volkskrant 17 oktober 2018, online geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/cannabis-legaal-in-canada-loopt-nederland-nu-achter~b3abdc0d/>.

In de Verenigde Staten (hierna: VS) is de cannabisketen inmiddels in negen staten volledige gereguleerd.¹⁶⁸ De staat Colorado was de eerste staat van de VS die verkoop, productie en bezit van cannabis legaliseerde. Door cannabisproducten te legaliseren ontstond een grote groei in het aantal banen. Zo kende Colorado in 2014 een toename van 9.936 directe en 2.285 indirecte banen. In het jaar daarna groeide het aantal fulltime ‘cannabisbanen’ in Colorado met 12.591 banen. De totale omzet in het eerste jaar (2014) van volledige legalisatie bedroeg 699 miljoen dollar, welke in 2015 groeide met 42,4% naar 996 miljoen dollar. De belastinginkomsten over deze omzet bedroeg in 2014 63,4 miljoen dollar en groeide in 2015 naar 121,2 miljoen dollar.¹⁶⁹ De belastinginkomsten over de gelegaliseerde cannabisproducten in de VS zijn behoorlijk fors en bij legalisatie in Nederland kan dit ook leiden tot een grote inkomstenbron voor de schatkist. Momenteel is de situatie (nog) zo dat Nederland geen omzetbelasting mag heffen over verdovende middelen, waardoor zij inkomsten misloopt.

3.5.3 Effectiviteit van de heffing bij legalisatie

Mocht in Nederland in de toekomst sprake zijn van volledige legalisatie van softdrugs, zal naar verwachting een groot deel van de handel in het belaste ‘witte’ circuit komen. Hierdoor zal naar mijn mening geen sprake meer zijn van een algeheel verhandelingsverbod, waardoor omzetbelasting mag worden geheven over softdrugs. Ik begrijp dat niet de gehele softdrugshandel belast kan worden, aangezien de zwarte markt mogelijk ook aantrekkelijk blijft. Toch kan dit mijns inziens grotendeels worden voorkomen door de prijzen lager vast te stellen dan de illegale (straat)dealers, waardoor gebruikers toch komen bij een legaal verkooppunt. Opgemerkt dient te worden dat op basis van het DIMS de meeste cannabis al wordt verkocht via een legale coffeeshop.¹⁷⁰ In hoofdstuk 2 is een aantal cijfers weergegeven over de cannabishandel in Nederland. Softdrugs zijn producten die gezien kunnen worden als producten die, bij legalisatie, vallen onder het verlaagde btw-tarief van 9%, aangezien het als een product voor menselijke consumptie kan worden beschouwd. Exacte cijfers omtrent de handel in softdrugs kan niet worden gegeven. Bij een voorzichtige schatting van omzetbelastinginkomsten voor cannabisproducten, zullen deze minimaal $9\% \times 140.000$ ((bijna) dagelijkse gebruikers in 2017) $\times 183$ (aantal dagen in een jaar gedeeld door 2, vanwege de bijna dagelijkse gebruikers) $\times (\text{€ } 10,09 + \text{€ } 4,04 + \text{€ } 9,43)$ (de gemiddelde prijs van cannabisproducten in 2018) = € 18,1 miljoen bedragen. Indien alle softdrugs volledig worden gelegaliseerd, zal de opbrengst van omzetbelasting ook toenemen. Daarnaast zal de legalisering van softdrugs in Nederland naar verwachting ook goed zijn voor de legale arbeidsmarkt. Dit baseer ik op het groeiende aantal legale banen in de softdrugsindustrie van Colorado. Vanzelfsprekend zal in deze situatie sprake zijn van een dalend aantal illegale banen in de softdrugsindustrie.

3.6 Deelconclusie

De omzetbelasting is een verbruiksbelasting, want zij is gericht op het belasten van het consumptieve verbruik van goederen en diensten. De Btw-richtlijn is geïmplementeerd in de Wet OB 1968 en heeft hierdoor een Europees karakter, waardoor het HvJ een belangrijke rol speelt bij onder andere de uitleg of de Btw-richtlijn juist is geïmplementeerd in de Wet OB 1968. De belastingplichtige in de omzetbelasting is in regel de in art. 7 Wet OB 1968 gedefinieerde ondernemer. Een ondernemer is ‘eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent’. In de Btw-richtlijn is een belastingplichtige ‘eenieder

¹⁶⁸ S. Kester, Cannabis legaal in Canada: loopt Nederland nu achter?, 17 oktober 2018, online, via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/cannabis-legaal-in-canada-loopt-nederland-nu-achter~b3abdc0d/>

¹⁶⁹ Y. de Grauwe, *Wat zijn de economische gevolgen van de legalisering van cannabis: Is cannabis het nieuwe goud?*, Gent: Universiteit Gent 2017.

¹⁷⁰ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, paragraaf 3.8.

die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit'. Ondanks dat de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn een andersluidende definitie hebben van het begrip 'belastingplichtige', heeft de HR geoordeeld dat aan beide definities geen verschillende betekenis toekomt. Om te beoordelen of sprake is van een ondernemer dient te worden getoetst aan de criteria: 'eenieder', 'zelfstandig' en 'economische activiteit' die volgen uit de definitie van het ondernemersbegrip.

In beginsel wordt een prestatie, ongeacht of deze strafbaar is, aangemerkt als economische activiteit en is daardoor belast met omzetbelasting. Toch wordt een uitzondering gemaakt voor verdovende middelen, zoals voor het eerst blijkt uit het Einberger II-arrest. Verdovende middelen vallen namelijk onder een geheel (ver)handelingsverbod, waardoor dergelijke prestaties niet onder de omzetbelasting vallen. De aftrek van voorbelasting met betrekking tot verdovende middelen was tot 2007 toegestaan. Dit is zeer opmerkelijk aangezien de prestaties met betrekking tot verdovende middelen niet belast waren en dat men dan toch aftrekrecht had. Met de wetswijziging van 1 januari 2007 is deze 'fout' opgelost en is het aftrekrecht gebaseerd op het feit dat de aangeschafte goederen en/of diensten gebruikt dienen te worden voor belaste prestaties. Prestaties die verband houden met verdovende middelen vallen wel onder de heffing van omzetbelasting. Zo is geoordeeld dat de verhuur van tafels in een coffeeshop een 'normale' economische activiteit is, waardoor sprake is van een belaste prestatie voor de omzetbelasting. Ook de levering van hennepplantstekken en -zaden is onderworpen aan de omzetbelasting. Ik ben van mening dat men hier in een opmerkelijk situatie terecht komt. Het arrest van de hennepplantstekken en -zaden kan mijns inziens doorgetrokken worden naar de levering van basisstoffen voor de productie van amfetamine, xtc en andere drugs, waardoor dus omzetbelasting is verschuldigd over de basisstoffen (mits niet vermeld op lijst I of II van de Opiumwet), terwijl een producent geen aftrekrecht heeft. De omzetbelasting rust hierdoor op de producent en niet, zoals het doel van de omzetbelasting, bij de consument.

De Europese jurisprudentie van het HvJ is duidelijk over de status van verdovende middelen, deze dienen niet te worden belast met omzetbelasting. Opmerkelijk is het feit dat de bijdrage van Nederland aan de EU deels is gebaseerd op de inkomsten van verdovende middelen. Sinds 2014 zijn EU-lidstaten namelijk verplicht om inkomsten van verdovende op te nemen in hun bni en hierover een bepaalde percentage afdragen aan de EU voor het begrotingsevenwicht. Dit strookt niet met de Europese jurisprudentie, maar ook niet met het EU-actieplan inzake drugs. De vraag die hierbij ook opkomt is of het wenselijk en mogelijk is dat de EU verschillende standpunten inneemt omtrent drugs. Wereldwijd gebeurt op het gebied van drugs veel, niet alleen aan de kant van de onderwereld, maar ook qua legalisatie van (soft)drugs. Zo is er al een aantal landen en staten van de VS die de verkoop van softdrugs hebben gelegaliseerd. Naast dat ook nadelen worden ondervonden van het legaliseren van softdrugs, zijn de voordelen groots. Zo wordt in Uruguay daling van de (drugs)criminaliteit waargenomen, in de VS wordt een groei in het aantal (softdrugs)banen geconstateerd en worden grote belastingopbrengsten door de overheden binnengehaald. Ook binnen de EU wordt gesproken over legalisatie van softdrugs. In Nederland wordt de verkoop van cannabisproducten, zij het onder zeer strikte voorwaarden, al gedoogd. Mijns inziens kan ingeval van (volledige) legalisatie van (soft)drugs niet meer gesproken worden van een geheel (ver)handelingsverbod in de EU. Hierdoor dient heffing van omzetbelasting plaats te vinden over verdovende middelen. Mogelijk kan hierbij een onderscheid in de belastbaarheid van hard- en softdrugs plaatsvinden, waardoor bijvoorbeeld wel sprake is van het belasten van softdrugs in verband met de legalisatie maar niet van het belasten van harddrugs. Een gezamenlijke herijking van het (Europese) drugsbeleid is mijns inziens noodzakelijk, gezien de moeilijkheden bij het handhaven van de handel in verdovende middelen. Een volledige effectieve heffing van omzetbelasting zal, ook in het geval van legalisatie, niet mogelijk zijn. Een deel van de handel van de verdovende middelen zal plaats blijven vinden in het illegale circuit, maar door verkoop

via coffeeshops kan mijns inziens over een groot deel van de verdovende middelen omzetbelasting worden geheven.

4. De handel van verdovende middelen in de Wet IB 2001

In hoofdstuk 4 wordt het doel en de strekking van de Wet IB 2001 behandeld. Vervolgens wordt aandacht geschonken aan de onderworpenheid in de Wet IB 2001, om in paragraaf drie toe te komen aan de behandeling van verdovende middelen. In de laatste paragraaf wordt de effectiviteit van inkomstenbelastingheffing van verdovende middelen beschreven.

4.1 Het doel en de strekking van de Wet IB 2001

De inkomstenbelasting kan worden gedefinieerd als een gedwongen bijdrage van particuliere huishoudens en ondernemers (natuurlijke personen) aan de overheid, welke krachtens algemene regels wordt gevorderd. Tegenover deze gedwongen bijdrage staat geen rechtstreekse individuele prestatie van de overheid.¹⁷¹ De inkomstenbelasting is een bij aanslag geheven directe belasting over het inkomen van natuurlijke personen. Belastingen, zo ook de inkomstenbelasting, hebben voor de overheid een drietal functies, namelijk: de budgettaire functie, de instrumentele functie en de steunfunctie.

De budgettaire functie is over het algemeen welbekend. Belastingen worden namelijk van oudsher geheven om de overheid te voorzien in haar uitgaven.

De instrumentele functie is bedoeld voor het dienstbaar maken van belastingheffing aan economisch politieke doeleinden. Hierbij kan worden gedacht aan een billijke inkomensverdeling, een acceptabele economische groei, maar ook de bescherming van het milieu staat op de politieke agenda. De inkomstenbelasting wordt onder andere gebruikt om een billijke inkomenshervdeling te bewerkstelligen door middel van het progressieve tarief. Hierbij komt ook het draagkrachtbeginsel om de hoek kijken. In de parlementaire geschiedenis wordt het draagkrachtbeginsel de grondslag van de inkomstenbelasting genoemd.¹⁷² Inkomstenbelasting wordt geheven op basis van ieders financiële draagkracht. Dit houdt in dat het inkomen de belangrijkste maatstaf is en aan de hand van deze maatstaf wordt beoordeeld welk deel van het inkomen dient te worden afgedragen. Wat exact onder inkomen moet worden verstaan, wordt niet duidelijke omschreven in de huidige Wet IB 2001. Rijkers en Van Vijfeiken zijn van mening dat het draagkrachtbeginsel het meest overtuigende verdelingsbeginsel is, welke wordt bijgestaan door het gelijkheidsbeginsel.¹⁷³ Bij de uitwerking van het draagkrachtbeginsel kunnen overigens grote verschillen ontstaan. Dit heeft als reden dat de economische en de sociale definitie van het begrip draagkracht verschilt en moeilijk in concrete bepalingen zijn te vatten. Zo wordt economisch het begrip draagkracht uitgelegd als het opofferen van een gelijk relatief nutsoffer en sociaal gaat het om bevrediging van het rechtvaardigheidsgevoel.¹⁷⁴ Het feit dat de inkomstenbelasting niet alleen wordt gebruikt om inkomsten te verkrijgen voor de overheid, maar ook voor het bevorderen van economische groei, werkgelegenheid en milieu is een inbreuk op het draagkrachtbeginsel. Hierbij kan worden gedacht aan de bijzondere regelingen met betrekking tot willekeurige afschrijving, de energie-investeringsaftrek en de milieu- investeringsaftrek.

¹⁷¹ A.J.M. Arends e.a., *Wegwijs in de Inkomstenbelasting* (Wegwijsreeks, nummer 01), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 1.1.

¹⁷² *Kamerstukken II 1998/99*, 26727, nr. 3, p. 4-7.

¹⁷³ A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeiken, *Fiscaliteit en vermogensvorming in een inkomensbelasting*, Bijlage bij: Studiecommissie belastingstelsel, *Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel*, 's-Gravenhage 2010, p. 251.

¹⁷⁴ M.L.M. van Kempen, in: *Cursus Belastingrecht, Inkomstenbelasting*, aant. IB.0.0.1 De grondslag van de inkomstenbelasting (online, laatst bijgewerkt 24 april 2019).

De laatste functie die de (inkomsten)belasting heeft, is de steunfunctie. Deze functie doelt op de betekenis die de ene belasting voor de andere belasting heeft.¹⁷⁵ De inkomstenbelasting heeft omtrent verdovende middelen geen steunfunctie voor een andere belasting. Dit heeft als oorzaak dat verdovende middelen alleen belast worden met inkomstenbelasting en niet met omzetbelasting.

4.2 Onderworpenheid in de Wet Inkomstenbelasting 2001

Om antwoord te geven op de vraag wanneer sprake is van onderworpenheid in de inkomstenbelasting, wordt in deze paragraaf aandacht besteed aan de begrippen 'onderneming' en 'ondernemer'. Daarnaast zal ook een tweetal winstbegrippen dat binnen de Wet IB 2001 wordt gehanteerd, aan bod komen. Ook wordt uiteengezet wanneer men toekomt aan de post 'resultaat uit overige werkzaamheden', aangezien deze mogelijk relevant is voor belastingplichtigen die zich bezig houden met de handel in verdovende middelen maar niet aangemerkt kunnen worden als ondernemer.

4.2.1 Onderneming

Het ondernemersbegrip speelt een belangrijke rol binnen art. 3.2 Wet IB 2001. In dit artikel wordt gedefinieerd wat verstaan wordt onder 'belastbare winst uit onderneming'. De belastbare winst uit onderneming is 'het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling'.¹⁷⁶ Hier wordt gesproken van een ondernemer, maar voordat we toekomen aan het begrip 'ondernemer' dient eerst te worden nagegaan of sprake is van een onderneming. Overigens breidt art. 3.3 Wet IB 2001 de categorie van personen die winst uit onderneming genieten uit, zo kan ook een medegerechtigde winst uit onderneming genieten.

Opmerkelijk is dat in de wet geen definitie is opgenomen van het begrip 'onderneming'. Echter, voor de uitleg van het begrip 'onderneming' wordt teruggevallen op de reeds bestaande jurisprudentie. De wetgever zag geen toegevoegde waarde van het opnemen voor een wettelijke definitie naast de jurisprudentie en op deze manier kan gemakkelijk rekening worden gehouden met alle feiten en omstandigheden van de diverse gevallen.¹⁷⁷ In de bedoelde jurisprudentie, welke mede is gebaseerd op de bedrijfseconomie, wordt het begrip 'onderneming' als volgt uitgelegd: een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het maatschappelijk verkeer beoogd wordt winst te behalen.¹⁷⁸ Aan deze definitie kan een aantal elementen worden ontleend dat van belang is voor de beoordeling of sprake is van een onderneming. Over het algemeen kan al snel worden gesproken van een organisatie van kapitaal en arbeid, waarbij de nadruk ligt op arbeid en niet zozeer op kapitaal.¹⁷⁹ Dit is voornamelijk het geval bij een zelfstandig uitgeoefend beroep. Kapitaal is bij artsen, advocaten en notarissen meestal van ondergeschikt belang aan hun kennis en arbeid. Mocht dit nog niet geheel zeker zijn, is in art. 3.5 Wet IB 2001 opgenomen dat degenen die een zelfstandig beroep uitoefenen gelijk worden gesteld met een onderneming. Het duurzaamheidsvereiste ziet op de continuïteit van de onderneming en heeft alleen betrekking op de objectieve onderneming en niet op de belastingplichtigen achter de onderneming.¹⁸⁰ Het derde element is de deelname aan het economisch verkeer, wat in samenhang kan worden gezien met het beogen van voordeel. Aan de hand van alle

¹⁷⁵ A.J.M. Arends e.a., *Wegwijs in de Inkomstenbelasting* (Wegwijsreeks, nummer 01), Den Haag: SDU Uitgevers 2017 (online), par. 1.1.

¹⁷⁶ Art. 3.2 Wet IB 2001.

¹⁷⁷ *Kamerstukken II 1998/99*, 26727, nr. 3, p. 92-93.

¹⁷⁸ A.J. van Doesum e.a., *Inleiding belastingheffing ondernemingen en particulieren*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015, p. 109.

¹⁷⁹ E.J.W. Heithuis e.a., *Inkomstenbelasting: inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 70.

¹⁸⁰ HR 12 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BB0449, *BNB* 2009/34, m. nt. P.H.J. Essers.

feiten en omstandigheden (dus ook die van voorgaande jaren) dient te worden beoordeeld of sprake is van een voordeelsverwachting. Met het element 'voordeel beogen' wordt bedoeld, het resultaat voorafgaand aan de toepassing van de ondernemingsfaciliteit. Zo kan er geen sprake zijn van voordeel beogen, wanneer alleen met toepassing van de ondernemingsfaciliteiten voordeel valt te verwachten.¹⁸¹ Voor de vraag of het voordeel ook redelijkerwijs valt te verwachten, dienen ook de financieringskosten in beschouwing te worden genomen.¹⁸² De vraag of er sprake is van een onderneming wordt, behoudens de voordeelsverwachting, geheel objectief beoordeeld. De wil van de belastingplichtige en een illegaal karakter van de activiteiten zijn niet van belang.¹⁸³ Op het illegale karakter van activiteiten in de inkomstenbelasting zal in paragraaf 4.3 nader worden ingegaan.

4.2.2 Ondernemer

Nadat is vastgesteld dat sprake is van een onderneming, is het de vraag wie aangemerkt wordt als ondernemer. In art. 3.4 Wet IB 2001 wordt het begrip 'ondernemer' gedefinieerd. Een ondernemer is 'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'.¹⁸⁴ Uit deze definitie kan een tweetal vereisten worden gehaald dat van belang is voor het ondernemerschap. Het eerste vereiste is dat de onderneming 'voor rekening van' wordt gedreven. Aan de hand van de wet en de wetsgeschiedenis kan niet precies worden bepaald wat de betekenis is van het criterium 'voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven'.¹⁸⁵ Om invulling te geven aan dit criterium dient de jurisprudentie te worden geraadpleegd. Hieruit blijkt dat het van essentieel belang is dat de belastingplichtige gerechtigd dient te zijn tot de stille reserves bij liquidatie van de onderneming, wil worden voldaan aan het criterium 'voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven'.¹⁸⁶ Het is hierbij niet van belang of de belastingplichtige daadwerkelijk de onderneming drijft, noch deelt in de verliezen.¹⁸⁷ Het tweede criterium de 'rechtstreekse verbondenheid' is overgenomen vanuit het privaatrecht en dient ook op deze manier te worden uitgelegd.¹⁸⁸ In de wetsgeschiedenis is bij de introductie van het verbondenheidscriterium opgemerkt dat dit criterium in de wet is opgenomen om aan te geven dat ondernemerschap meer is dan alleen het ter beschikking stellen van kapitaal.¹⁸⁹ Wil worden voldaan aan dit criterium, dient de belastingplichtige zich tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk te stellen voor de schulden van de onderneming. Uit de MvT blijkt eveneens dat alleen een directe (eigen) verbondenheid voldoende is.¹⁹⁰ Voor de eigenaar van een eenmanszaak is dit altijd het geval, maar bij een vof kan het zijn dat één of meerdere van de ondernemers niet voor alle verbintenissen worden verbonden. Dit is geen probleem, aangezien in de wet staat 'verbintenissen' en niet specifiek wordt gesproken van 'alle verbintenissen'.

4.2.3 Winstberekening in de Wet Inkomstenbelasting 2001

In de inkomstenbelasting kent men een tweetal winstbegrippen dat strikt nageleefd dient te worden, namelijk de totaalwinst en de jaarwinst. De beide winstbegrippen hebben een verschillende functie.

¹⁸¹ HR 28 oktober 2001, BU1991, V-N 2011/53.12, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹⁸² HR 14 november 2012, ECLI:NL:HR:2014:3209, BNB 2015/17, m. nt. R.P.C. Cornelisse.

¹⁸³ HR 14 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4396, BNB 1972/173, m. nt. H.J. Hofstra; HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8687, BNB 1994/138, m. nt. P.J. Wattel.

¹⁸⁴ Art. 3.4 Wet IB 2001

¹⁸⁵ M.L.M. van Kempen, in: Cursus Belastingrecht, Inkomstenbelasting, aant. IB.3.2.3.A.b1 Criterium 'voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven' (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

¹⁸⁶ HR 1 juli 1964, ECLI:NL:HR:1964:AY0175, BNB 1964/259, m. nt. A.J. van Soest.

¹⁸⁷ HR 11 mei 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0620, BNB 1960/171, m. nt. P. den Boer.

¹⁸⁸ HR 14 juli 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV0846, BNB 2006/321, m. nt. Zwemmer.

¹⁸⁹ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p. 97-98.

¹⁹⁰ Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p. 97-98.

De totaalwinst is opgenomen in art. 3.8 Wet IB 2001 en wordt gedefinieerd als ‘het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming’.¹⁹¹ Met andere woorden: het saldo dat gedurende het gehele bestaan van de onderneming in positieve en negatieve zin als resultaat uit de onderneming in aanmerking wordt genomen. De uitbreiding van het begrip belastbare winst uit onderneming van art. 3.3 Wet IB 2001 laat ik gemakshalve buiten beschouwing, gezien het feit dat de ondernemer als uitgangspunt wordt beschouwd in deze scriptie. Een belastingplichtige die op grond van art. 3.3 Wet IB 2001 winst uit onderneming geniet, staat niet centraal in deze scriptie. De beoordeling of vermogensbestanddelen (vermogensetikettering) tot het ondernemingsvermogen behoren, wordt uitsluitend geregeerd door het totaalwinstbegrip. Het totaalwinstbegrip dient ruim te worden opgevat. Zo vallen alle voordelen, waaronder ook incidentele, binnen het drijven van de onderneming, onder de winst. Om te beoordelen welke voor- en nadelen binnen de winstfeer dienen te worden gerekend, kan gebruik worden gemaakt van de drie criteria (causaliteit, finaliteit en milieu of sfeer) die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld.¹⁹² De nadruk ligt de laatste jaren meer op het criterium milieu of sfeer en de eerste twee criteria betreffende voornamelijk de wat oudere jurisprudentie. Het eerste criterium ‘causaliteit’ vereist mijns inziens weinig toelichting. Causaliteit ziet op het feit dat sprake moet zijn van een oorzakelijk verband tussen de voordelen en de onderneming. Het criterium ‘finaliteit’ ziet op de beweegreden tot het verrichten van bepaalde handeling in plaats van de oorzaak van de handeling. Cursus Belastingrecht is van mening dat de eerste twee criteria niet doorslaggevend zijn bij de vraag of bepaalde voor- of nadelen tot de winst behoren.¹⁹³ De plaatsbepaling of de allocatie van de voor- en nadelen dient beslissend te zijn.

Aangezien het totaalwinstbegrip geen duidelijkheid geeft hoe de winst dient te worden verdeeld over de jaren, bestaat ook het jaarwinstbegrip. Het jaarwinstbegrip wordt in art. 3.25 Wet IB 2001 gedefinieerd als ‘De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van de bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst.’.¹⁹⁴ De omvang van de jaarwinst hangt af van het gekozen waarderingstelsel. Dit is opmerkelijk aangezien de totaalwinst op grond van objectieve maatstaven wordt bepaald en in principe onafhankelijk is van de wil van de belastingplichtige. Daarnaast volgt uit de beide winstbegrippen dat de totaalwinst gelijk dient te zijn aan alle jaarwinsten van de onderneming. Doordat de wetgever diverse faciliteiten¹⁹⁵ heeft gecreëerd loopt deze vergelijking mank.

De bovenstaande winstbegrippen gaan uit van een nominalistische winstberekening, ook wel het ‘euro-is-eurostelsel’ genoemd.¹⁹⁶ Dit stelsel houdt in dat bij de winstbepaling geen rekening wordt gehouden met de waardeverandering van de munteenheid waarin de winst wordt berekend. Hierdoor wordt geheven over inflatiewinst. Dit is enigszins opmerkelijk want waardestijgingen die uitsluitend het gevolg zijn van inflatie, verhogen niet het reële vermogen van de ondernemer. Het nominalistische stelsel houdt in dat bij de winstbepaling wordt uitgegaan van opbrengsten minus historische kostprijs. De winst wordt niet bepaald in goederen maar in euro’s. De substantialistische winstbepalingstelsels,

¹⁹¹ Art. 3.8 Wet IB 2001.

¹⁹² M.L.M. van Kempen, in: Cursus Belastingrecht, Inkomstenbelasting, aant. IB.3.2.9.A.a Inleiding totale winst (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

¹⁹³ M.L.M. van Kempen, in: Cursus Belastingrecht, Inkomstenbelasting, aant. IB.3.2.9.A.d Milieu- of sfeercriterium (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

¹⁹⁴ Art. 3.25 Wet IB 2001

¹⁹⁵ Hierbij kan gedacht worden aan de objectieve vrijstellingen van art. 3.11-3.13 Wet IB 2001, de aftrekbeperking inzake gemeende kosten van art. 3.14-3.20 Wet IB 2001 en de investeringsaftrek van art. 3.40-3.52 Wet IB 2001.

¹⁹⁶ E.J.W. Heithuis e.a., *Inkomstenbelasting: inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 92.

zoals voorraadwaardering op basis van het lifo-stelsel of het ijzerenvoorraadstelsel, kunnen dus eigenlijk geen toepassing vinden op grond van het totaalwinstbegrip. Toch duidt er momenteel nog niets op, dat dergelijke substantialistische winstbepalingstelsels niet meer toegepast mogen worden.

4.2.4 Resultaat uit overige werkzaamheden

Mocht er geen sprake zijn van een onderneming dan is het mogelijk dat de zogenoemde 'restcategorie'¹⁹⁷ in beeld komt. Het gaat hierbij om resultaat uit overige werkzaamheden. Op grond van de MvT moet het begrip 'werkzaamheid' uitgelegd worden als 'het verrichten van enige vorm van arbeid in het economisch verkeer, die is gericht op het behalen van een geldelijk voordeel en niet is aan te merken als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking'.¹⁹⁸ Dit is mijns inziens een uitleg die weinig houvast geeft aan de vraag wanneer nu eigenlijk sprake is van een werkzaamheid, welke is belast in de inkomstenbelasting. Toch kan een drietal criteria worden gesteld, die helpen bij de beoordeling of sprake is van een werkzaamheid. Als eerste het feit dat sprake moet zijn van een deelname aan het economisch verkeer. Hierdoor worden voordelen die opkomen in de hobby- en familie-/gezinssfeer buiten de inkomstenbelasting gelaten, aangezien binnen een dergelijke sfeer niet kan worden gesproken van deelname aan het economisch verkeer. De andere twee criteria moeten in onderling verband worden gezien en hebben betrekking op het in subjectieve zin beogen van een op geld te waarderen voordeel en in objectieve zin moet dit voordeel ook te verwachten zijn. Op basis van jurisprudentie kan worden gezegd dat de nadruk ligt op het objectieve criterium.¹⁹⁹ Naast de vraag of sprake is van een belast voordeel uit een werkzaamheid, is het ook van belang dat arbeid is verricht waarvan het voordeel afkomstig is. Meestal zal bij een bron van inkomen ook arbeid behoren. Hierbij is niet de hoeveelheid arbeid van belang, maar de kwaliteit van de arbeid.²⁰⁰

4.3 Verdovende middelen in de Wet IB 2001

Op grond van de Opiumwet is de handel in verdovende middelen verboden. In hoofdstuk 3 is behandeld hoe dit uitwerkt voor de heffing van omzetbelasting. In deze paragraaf wordt de heffing van inkomstenbelasting met betrekking tot de handel in verdovende middelen uiteengezet.

4.3.1 Fiscale neutraliteit en aftrekrecht inzake verdovende middelen

Het Nederlandse belastingrecht gaat uit van fiscale neutraliteit, welke inhoudt 'dat in het algemeen de vraag, of inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn toegevoerd, voor de heffing van inkomstenbelasting, welke het feitelijk genoten inkomen wil treffen, irrelevant is'.²⁰¹ In 1951 is het principe 'fiscale neutraliteit' pas geïntroduceerd, dit terwijl in 1929 al jurisprudentie is gewezen dat op onzedelijke wijze verkregen inkomsten (inzake ontvangen steekpenningen) ook deel uitmaken van de winst.²⁰² Voordelen die worden verkregen uit smokkel, zwarte handel en drugshandel worden op grond van fiscale neutraliteit belast in de inkomstenbelasting, gelijk als de voordelen die opkomen uit maatschappelijk meer aanvaarde ondernemingsactiviteiten.

Doordat de fiscale neutraliteit van toepassing is op de voordelen die verkregen zijn met illegale activiteiten, zou dit betekenen dat ook de kosten die samenhangen met de illegale activiteiten in aftrek kunnen worden gebracht. Dit lijkt mij in eerste opzicht een faire behandeling. Echter, met ingang van

¹⁹⁷ A.C. Rijkers, in: *Cursus Belastingrecht, Inkomstenbelasting*, aant. IB.3.4.1.A Inleiding (online, laatst bijgewerkt 2 april 2019) is het niet eens met deze benaming uit de MvT. Hij ziet het eerder als de stamcel van de inkomstenbelasting, omdat het bronkarakter van de inkomstenbelasting bij de categorie 'overige werkzaamheden' duidelijke zichtbaar is gebleven dan bij de categorieën 'winst uit onderneming' en 'loon'.

¹⁹⁸ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, nr. 3, p. 132.

¹⁹⁹ HR 22 februari 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2962, *BNB* 1978/194, m. nt. Van Dijk.

²⁰⁰ Zie bijvoorbeeld HR 23 december 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9316, *BNB* 1982/155, m. nt. Van Brunschot.

²⁰¹ HR 20 juni 1951, ECLI:NL:HR:1951:140, *BNB* B 9055.

²⁰² HR 13 maart 1929, *B* 4481.

1997 is een einde gekomen aan de aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met misdrijven.²⁰³ De uitsluiting van kosten die verband houden met misdrijven is geregeld in art. 3.14, lid 1 onderdelen d en e Wet IB 2001. De kostenuitsluiting fungeert mijns inziens in eerste opzicht eigenlijk als soort van ‘extra straf’ die vergelijkbaar is met een geldboete, maar heeft geen enkele invloed op de hoogte van de straf die de strafrechter oplegt.²⁰⁴ Echter, de jurisprudentie spreekt niet van een ‘extra straf’. De aftrekuitsluiting van art. 3.14, lid 1, sub d Wet IB 2001 is niet strafvorderlijk van aard, waardoor ook geen sprake kan zijn van een ‘extra straf’, aldus A-G Niessen.²⁰⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde reeds dat met de aftrekuitsluiting crimineel gedrag wordt ontmoedigd, maar dat het niet zo is dat er een strafbepaling in art. 3.14, lid 1, sub d Wet IB 2001 is opgenomen.²⁰⁶ Van een ‘extra straf’ mag dus niet worden gesproken. Voor het uitsluiten van kosten die verband houden met misdrijven is wel vereist dat de strafbeschikking van belanghebbende onherroepelijk is geworden of dat belanghebbende onherroepelijk is veroordeeld door de strafrechter. Dit betekent doorgaans dat de kosten die verband houden met de handel in verdovende middelen in de eerste instantie in aftrek worden toegelaten²⁰⁷, omdat de betreffende belastingplichtige nog niet is veroordeeld. Voordat de veroordeling van een crimineel plaatsvindt, leert de praktijk dat hij zich meestal al veel langer op het criminele pad bevond. De inspecteur zal over de voorgaande jaren navorderingsaanslagen opleggen, welke beperkt is tot vijf jaar terug. Op grond van art. 3.14, lid 4 Wet IB 2001 heeft de inspecteur de mogelijkheid om de in aanmerking genomen kosten bij te tellen in het jaar waarin de veroordeling onherroepelijk is geworden. De term ‘verband houden met misdrijven’ dient ruim te worden uitgelegd bij de uitsluiting van aftrek van kosten. Ook kosten die gemaakt zijn voor bijstand door een advocaat bij een misdrijfzaak zijn niet aftrekbaar.²⁰⁸ Mocht sprake zijn van het, al dan niet om doelmatigheidsredenen, niet vervolgen van een verdachte, heeft dit niet tot gevolg dat de kosten bij de verdachte niet in aftrek komen. Zo kunnen de kosten van de handel in verdovende middel wel ten laste komen van de winst als de belanghebbende alleen is veroordeeld voor het bezit van verdovende middelen maar niet voor de handel in verdovende middelen. In HR 7 december 2007 heeft de HR namelijk geoordeeld dat de kosten van drugshandel ten laste van de winst konden komen, omdat de belanghebbende enkel voor het transport van verdovende middelen was veroordeeld.²⁰⁹

In art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 is een uitzondering gemaakt voor ontnemingen (voor verdere behandeling hiervan zie paragraaf 4.3.3) van wederrechtelijk voordeel op grond van de ‘pluk-ze’-wetgeving.²¹⁰ De kosten op grond van art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 komen dus wel ten laste van de winst van de crimineel. Ook hierbij geldt dat de strafrechtelijke veroordeling onherroepelijk vast moet staan. Mijns inziens valt de ‘dubbele straf’²¹¹, doordat de kosten die verband houden met illegale activiteiten niet in aftrek mogen worden toegelaten, wel mee ingeval sprake is van ontneming op grond van de ‘pluk-ze’-wetgeving. Zo zal het voordeel van een drugs crimineel veelal op grond van de ‘pluk-ze’-wetgeving grotendeels worden ontnomen, waardoor het ‘pluk-ze’-gedeelte toch in aftrek komt. Echter, ben ik het er niet mee eens dat wordt gesproken over kosten. Een ontneming kwalificeert mijns

²⁰³ *Kamerstukken II* 1996/97, 25019. nr. 3.

²⁰⁴ H. Ph. Ruys, ‘Het fiscale regime voor criminelen’, *WFR* 1997/1422.

²⁰⁵ Conl. A-G- Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:828, bij HR 22 augustus 2018, NTRF 2019/2362, m. nt. N.E. Vis.

²⁰⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 20 november 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9979, NTFR 2018/2875, m. nt. N.E. Vis.

²⁰⁷ Voor zover de benodigde aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan.

²⁰⁸ HR 5 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO5057, *V-N* 2004/15.12, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²⁰⁹ HR 7 december 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BA1113, *FED* 2008/12, m. nt. B.L. Dutmer.

²¹⁰ Art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001; Art. 36^e Sr.

²¹¹ In de jurisprudentie wordt de weigering van aftrek van kosten niet als dubbele straf aangemerkt. Gemakshalve spreek ik hier nog van een ‘dubbele straf’ om duidelijk te maken dat het hier gaat om de weigering van kostaftrek bij onherroepelijk veroordeling en het mijns inziens is in eerste opzicht wel sprake van een soort van ‘dubbele straf’.

inziens als negatief inkomen en dit komt per definitie ten laste van de winst of iemands belastbare inkomen. Het feit dat sprake is van negatief inkomen, leid ik onder andere af uit HR 27 maart 1993.²¹² Hierin is geoordeeld dat onder meer sprake is van negatieve inkomsten als een terugbetaling plaatsvindt die voortvloeit uit wettelijke verplichtingen. Naar ik aanneem is in art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 sprake van een terugbetaling die voortvloeit uit de wet. Daarnaast werd in het inmiddels vervallen Besluit samenloop belastingheffing en strafrechtelijke ontneming²¹³ ook gesproken van negatieve inkomsten, voor zover deze niet in de vermogenssfeer zitten.

4.3.2 Het (niet bestaande) verband tussen de heffing van omzetbelasting en inkomstenbelasting

In de zaak HR 9 maart 1994 is geoordeeld over de handel in verdovende middelen en de heffing van inkomstenbelasting. Aan de belastingplichtige was een aanslag inkomstenbelasting opgelegd ten aanzien van zijn winsten uit drugshandel.²¹⁴ De belanghebbende achtte de voordelen uit de handel in verdovende middelen niet onderworpen aan de inkomstenbelasting. De belanghebbende bracht hiervoor een drietal stellingen aan, waarop hij zijn standpunt baseert. Als eerste stelt hij dat de jurisprudentie van het HvJ inzake omzetbelasting en douanerechten ook van toepassing is op andere (non-Europese) belastingen. Daarbij is belanghebbende van mening dat art. 1 Wet OB 1968 en het toenmalige art. 7 Wet IB 1964 een dusdanige samenhang dienen te hebben, dat niet-onderworpenheid in de omzetbelasting ook niet-onderworpenheid betekent in de inkomstenbelasting. Dat die samenhang zou moeten bestaan, baseert de belanghebbende op het elementair beginsel van eenheid van wetgeving. De HR is van mening dat er sprake is van een *acte clair*, zodat geen prejudiciële vraag wordt gesteld of de jurisprudentie van het HvJ omtrent verdovende middelen ook van toepassing is op de nationale inkomstenbelasting. Met betrekking tot de inkomstenbelasting bestaat geen Europese regeling of is sprake van een uitputtende grondslagarmonisatie, waardoor de Europese jurisprudentie omtrent verdovende middelen niet van toepassing kan zijn op de nationale inkomstenbelasting, aldus de HR. Ik ben van mening dat de HR op dit punt te kort door de bocht is gegaan en wel degelijk prejudiciële vragen had moeten stellen. Indien een dergelijke procedure zich anno 2019 voordoet, zal de HR mijns inziens verplicht prejudiciële vragen dienen te stellen bij het HvJ. Dit heeft alles te maken met de ontwikkelingen die gaande zijn op zowel het belasting- als op het drugsgebied. Deze ontwikkelingen worden behandeld in hoofdstuk 6 van deze scriptie.

De volgende stelling die de belanghebbende inneemt, is dat als voordelen uit illegale activiteiten worden belast, de belanghebbende door de fiscale aangifte- en boekhoudplicht gedwongen wordt om zichzelf te beschuldigen en zijn eigen veroordeling bevordert. Deze stelling is in zijn geheel onjuist, toch kan ik belanghebbende wel volgen dat hij deze stelling heeft aangedragen. Belanghebbende keek echter alleen naar het 'gevolgenplaatje' en niet naar de basis/reden van het doen van fiscale aangifte en de boekhoudplicht. Het uitreiken van een aangifteformulier aan een belastingplichtige, leidt nog niet tot een verdachte, evenmin dat het toezenden van een aangifteformulier een verhoor is. De aangifteplicht leidt op zichzelfstaand niet tot een zelfbeschuldiging. De aangifte wordt gebruikt om de belastingschuld vast te stellen en op grond van art. 67 AWR mag de Belastingdienst in beginsel niet spontaan aangifte doen bij het OM van strafbare feiten, mits deze niet tot benadeling van de overheidskas leiden. Daarnaast heeft de HR geoordeeld dat een boekhoudplicht geen ontoelaatbare inbreuk maakt op de beginselen van strafvordering indien uit de boeken een strafbaar feit voortvloeit.²¹⁵ De boekhoudplicht is in beginsel bedoeld voor de vaststellingen van de fiscale winst.

²¹² HR 27 maart 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8806, *BNB* 1993/144, m. nt. Van Dijck.

²¹³ Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, *V-N* 2001/60.1.2.

²¹⁴ HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8687, *BNB* 1994/138, m. nt. P.J. Wattel.

²¹⁵ HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8687, *BNB* 1994/138, m. nt. P.J. Wattel, r.o. 24.

Mocht het voorkomen dat de in de fiscale sfeer door de overheid verkregen informatie in de strafsfeer terecht komt, dan is het aan de fiscale boeterechter/strafrechter om te beslissen of de belanghebbende op grond van art. 6 EVRM medewerking dient te verlenen. Art. 6 EVRM speelt voornamelijk een rol als de informatie is verkregen door bewijslevering van de belanghebbende onder het regime van omkering van bewijslast.

De laatste stelling die de belanghebbende inneemt, is dat voordeel uit een misdrijf niet toebehoort aan degene die dat voordeel wederrechtelijk heeft verkregen. Het voordeel kan immers worden verbeurdverklaard, ontnomen of teruggevorderd. Deze laatste stelling zet geen zoden aan de dijk, aangezien met een mogelijke verbeurdverklaring, ontneming of terugvordering slechts rekening wordt gehouden als zij niet van aftrek zijn uitgesloten en bovendien slechts voor zover daadwerkelijk sprake is van verbeurdverklaring of ontneming. Het Hof had namelijk al feitelijk vastgesteld dat belanghebbende niet aannemelijk had gemaakt dat sprake was van een mogelijke terugbetaling of verbeurdverklaring. Uit de latere strafrechtelijke veroordeling van belanghebbende bleek dit ook juist te zijn, aangezien belanghebbende slechts een gevangenisstraf heeft gekregen.

Het bovenstaande arrest uit 1994 heeft duidelijk gemaakt dat ongeacht hoe illegaal de activiteiten zijn, de voordelen uit illegale activiteiten onderworpen zijn aan de heffing van inkomstenbelasting. Het maakt hierbij niet uit hoe de Europese regelgeving is omtrent de omzetbelasting. Ik kan mijzelf vinden in het feit dat voordelen die worden behaald met de handel in verdovende middelen worden belast in de inkomstenbelasting.

4.3.3 Ontneming wederrechtelijk verkregen voor- en nadelen met de handel in verdovende middelen

Uit art. 36e Sr volgt dat de ontnemingsmaatregel kan worden opgelegd aan een persoon die voordeel heeft verkregen uit of door middel van strafbare feiten die door de veroordeelde zijn begaan. Aangezien de handel in verdovende middelen wordt beschouwd als een strafbaar feit, is de ontnemingsmaatregel ook van toepassing op het voordeel wat uit drugshandel is genoten. De ontnemingsmaatregel beoogt het wederrechtelijk verkregen voordeel te ontnemen van de veroordeelde en heeft als doel 'het herstel van een rechtmatige toestand, doordat aan de veroordeelde wordt ontnomen wat hem rechtens niet toekomt'.²¹⁶ Voor de voordeelsontneming is, in tegenstelling tot een veroordeling, voldoende dat men aannemelijk maakt dat het voordeel is verkregen uit strafbare feiten.²¹⁷ Echter, de schatting van het voordeel dient wel ontleend te zijn aan wettig bewijsmateriaal.²¹⁸ Hierbij is van belang dat de inhoud van de bewijsmiddelen waarop de schatting is gebaseerd, is uitgewerkt. Verwijzing naar bijvoorbeeld het vonnis is niet voldoende.

De vraag die opkomt is hoe de heffing van inkomstenbelasting en de ontnemingsmaatregel met elkaar verhouden. In art. 74 AWR is bepaald dat art. 36e Sr geen toepassing vindt ter zake van de bij belastingwet²¹⁹ strafbaar gestelde feiten.²²⁰ Art. 74 AWR is niet van toepassing in het geval sprake is van handel in verdovende middelen, aangezien de handel in verdovende middelen strafbaar is gesteld in de Opiumwet en niet op basis van een belastingwet. Dit houdt dus in dat inkomstenbelasting is verschuldigd over het wederrechtelijk voordeel, wat is verkregen met de handel in verdovende middelen en dat op grond van art. 36e SR ontneming van het wederrechtelijk voordeel kan geschieden. Dit betekent dat een handelaar in verdovende middelen zijn gehele wederrechtelijk voordeel kan

²¹⁶ *Kamerstukken II* 1989/90, 21504, nr. 3, p. 8.

²¹⁷ HR 14 september 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1534, NJ 2000/55, m.nt. Reijntjes.

²¹⁸ Art. 511f Sv.

²¹⁹ Hieronder valt de AWR, de Douanewet en de Wet op de accijns.

²²⁰ Art. 74 AWR.

worden ontnomen en tevens zou hij inkomstenbelasting verschuldigd zijn over het ontnomen voordeel. Dit zou een on-faire behandeling zijn en zo heeft de staatssecretaris een besluit genomen in 1997²²¹, welke per 1 januari 2002 is herzien²²². Het herziene besluit is met ingang van 1 juni 2015 vervallen en vervangen door een regeling die zeer beknopt is opgenomen in paragraaf 4 van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen.²²³ Deze regeling dient te voorkomen dat belastingheffing van wederrechtelijk verkregen voordelen en strafrechtelijke ontneming ongewenst op elkaar inwerken. Wanneer het geschatte voordeel minimaal € 5.000 bedraagt, stemt het OM haar voornemen tot ontnemen af met de Belastingdienst.

Beperkte verliesverrekeningsmogelijkheden bij ontneming

Op grond van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen en art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 is aftrek mogelijk in het jaar waarin de veroordeelde zijn wederrechtelijk voordeel wordt ontnomen. Deze regeling voorkomt voor een groot deel de samenloop tussen ontneming en heffing van inkomstenbelasting. Thijssen is van mening dat sprake is van discriminatie en overkill.²²⁴ Echter, ik deel zijn mening niet. De kosten die in het jaar van ontneming in aftrek worden genomen zullen een zodanige omvang hebben, dat dit bedrag niet geheel kan worden verrekend onder het huidige stelsel. Hierbij mag verliesverrekening één jaar naar het verleden en negen jaar vooruit. Nu sprake is van een veroordeling van een handelaar in verdovende middelen zal, theoretisch gezien, geen onderneming meer kunnen worden gedreven of resultaat uit overige werkzaamheden in de toekomstige jaren worden ontvangen. Hierdoor kan sprake zijn van een onverrekenbaar verlies, want het te verrekenen verlies zal veelal vele malen groter zijn dan wat verrekend kan worden binnen het wettig termijn. Ik ben het met A-G IJzerman eens dat het een pijnlijke zaak is, wanneer een belanghebbende de ontnemingsvordering voldoet op een moment waarbij de tijdsgrenzen van verliesverrekening nagenoeg voorbij zijn. Toch kan dit volgens de A-G niet afdoen aan het principe van verliesverrekening en dit is dit kennelijk aanvaard in de wetsgeschiedenis.²²⁵ De HR is dezelfde mening toegedaan als de AG, aangezien hij een dergelijke zaak afdoet met toepassing van art. 81, lid 1 Wet RO.²²⁶

Geen voorziening bij ontneming

Op grond van de totstandkomingsgeschiedenis van de 'Pluk-ze'-wetgeving kan een voorziening worden gevormd voor een ontnemingsvordering in het jaar waarin zich een gerede kans opdoet tot het van toepassing worden van de ontnemingsmaatregel.²²⁷ Hof 's-Hertogenbosch 19 september 2008²²⁸ oordeelde dat belanghebbende een voorziening mocht vormen ter zake van inbeslagneming van gelden onder de aankondiging van het OM dat ontneming ging plaatsvinden. Het Hof verwierp de redenering van de inspecteur dat belanghebbende in een later jaar rekening mag houden met een nagekomen bedrijfslast voor een bedrag ter grootte van de ontnemingsvordering. Het standpunt van

²²¹ Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2041, V-N 1997/4684.

²²² Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, V-N 2001/60.1.2.

²²³ Protocol AAFD, 16 juni 2015, nr. BLKB/2015/572M, STCrt. 2015, 17271.

²²⁴ I.R.J. Thijssen, 'Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen', TFB 2008, nr. 6, p. 16-19.

²²⁵ HR 15 juni 2012, ECLI:NL:HR:2013:BX0942 (concl. A-G IJzerman), NTFR 2012/2194, m. nt. P.T. van Arnhem.

²²⁶ B.J.G.L. Jaeger, 'Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten', TFB 2012, nr. 1, p. 22-27.

²²⁷ Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 81.

²²⁸ Hof 's-Hertogenbosch 19 september 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BG4130, V-N 2009/11.13, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

de inspecteur is in het geheel niet onlogisch, aangezien op grond van art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 de kosten van een ontneming ten laste van het resultaat mogen worden gebracht. In 2011 oordeelde de HR dat geen voorziening mocht worden gevormd voor een ontnemingsvordering.²²⁹ De HR vond dat het vormen van een voorziening niet verenigbaar was met het bepaalde uit het toenmalige art. 8a, lid 4 Wet IB 1964 en de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling. Diverse commentatoren bij dit arrest zijn het niet zonder meer eens met het oordeel van de HR. Ligthart is van mening dat een inbreuk op het goed koopmansgebruik thuishoort bij de jaarwinstafdeling, terwijl art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 gaat om een inbreuk op het totaalwinstbeginsel.²³⁰ Tevens vindt hij het opmerkelijk dat de HR geen melding maakt van de totstandkomingsgeschiedenis van de 'Pluk-ze'-wetgeving waarop zijn oordeel (mede) is gebaseerd. Ligthart is van mening dat in de totstandkomingsgeschiedenis van de 'Pluk-ze'-wetgeving namelijk wel staat dat een voorziening mag worden gevormd. Ook Jaeger heeft diverse vraagtekens bij het oordeel van de HR. Hij is van mening dat het vormen van een voorziening voldoet 'aan alle doelstellingen van het huidige beleid en de doelstelling van de wetgever'.²³¹ Een voorziening leidt slechts tot uitstel van de heffing en bij daadwerkelijke ontneming tot afstel van belastingheffing, aldus Jaeger. Mocht het wederrechtelijk voordeel niet worden ontnomen dan valt de voorziening vrij en kan bovendien in één jaar fiscaal de hele discussie voor de rechter worden gevoerd over het in de heffing betrekken van wederrechtelijke voordelen.

4.4 Effectiviteit van de belastingheffing van de handel in verdovende middelen

Uit paragraaf 4.3 blijkt dat inkomstenbelasting wordt geheven over winsten die verkregen worden met de handel in verdovende middelen. De vraag is enkel in hoeverre ook daadwerkelijk inkomstenbelasting wordt betaald over de voordelen die opkomen uit de handel in verdovende middelen. Het blijft schatten hoeveel geld omgaat in de markt van verdovende middelen, aangezien het een verboden markt is en weinig transparantie bestaat. Met een effectieve heffing van inkomstenbelasting wordt bedoeld een heffing waarbij alle winsten die voortkomen met de handel in verdovende middelen rechtmatig worden belast.

4.4.1 Effectiviteit van heffing inkomstenbelasting

Door de fiscale neutraliteit worden ook winsten die verkregen worden met de handel in verdovende middelen belast in de inkomstenbelasting. De vraag is, ondanks dat het heffen van inkomstenbelasting mag, in hoeverre daadwerkelijk inkomstenbelasting wordt geheven over de winsten die voortkomen uit de handel in verdovende middelen. Cijfers over de daadwerkelijke heffing van inkomstenbelasting over de winsten van de handel in verdovende middelen worden niet openbaar gemaakt. Naar mijn mening is de effectiviteit van de heffing van inkomstenbelasting met betrekking tot de handel in verdovende middelen laag. Ten eerste is geen duidelijk, laat staan volledig, overzicht van alle transacties omtrent verdovende middelen. In hoofdstuk 2 is getracht enige duidelijkheid te verschaffen in de cijfers omtrent verdovende middelen, maar het betreffen allen schattingen die gemakkelijk enkele miljoenen kunnen afwijken. Daarnaast is de pakkans van een (top)crimineel in Nederland vrij laag.²³² Een topcrimineel blijft vaak buiten schot, aangezien deze over het vermogen beschikken om opdrachten uit te zetten, bestellingen en leveranties aan elkaar te knopen op een dusdanige manier dat ze buiten beeld blijven. In algemene zin weet men meestal wel wie ze zijn, maar criminelen betrappen op een fout is veelal onmogelijk. Door de lage pakkans en vrij lage straffen ten

²²⁹ HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, V-N 2011/47.10, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

²³⁰ HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, NTFR 2011/2246, m. nt. N.M. Ligthart.

²³¹ B.J.G.L. Jaeger, 'Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten', TFB 2012, nr. 1, p. 22-27.

²³² P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, p. 117.

opzichte van anderen landen is Nederland een aantrekkelijk land voor drugscriminelen. Dit zorgt voor veel drugscriminelen die in Nederland handelen, waaruit veelal geen belastinginkomsten voortkomen. Het doen van aangifte inkomstenbelasting zal niet tot het takenpakket horen van de drugscrimineel. Samengevat kan worden gesteld dat de lage pakkans in combinatie met een vrij lage strafmaat zorgt voor veel drugscriminaliteit, maar dat de exacte cijfers onbekend zijn met betrekking tot de handel in verdovende middelen en de belastinginkomsten daarvan.

In de jurisprudentie zijn wel gevallen bekend waarbij een navorderingsaanslag wordt opgelegd aan een drugscrimineel vanwege de niet aangegeven wederrechtelijk winst die hij heeft genoten.²³³ De drugscriminelen die worden gepakt, beslaan slechts een klein deel van de gehele handel in verdovende middelen. Hierdoor wordt daadwerkelijk ook maar een klein deel inkomstenbelasting betaald²³⁴ over het algeheel gezien. Ook het verschenen onderzoek 'De jacht op Brabantse drugscriminelen'²³⁵ geeft aan dat het speciaal opgerichte team voor de opsporing van drugscriminelen nauwelijks resultaat kent. Blijft de handel in verdovende middelen illegaal, dan vrees ik dat de effectiviteit van de heffing van inkomstenbelasting vrij laag blijft. Ik ben van mening dat legalisatie van, op zijn minst softdrugs, leidt tot meer inzicht in de handel van verdovende middelen en daardoor ook meer belastinginkomsten mogelijk zijn. In de staat Colorado leverde legalisatie van softdrugs in 2014 \$44 miljoen op. Vanaf januari tot en met juli 2015 liepen de inkomsten van de verkoop van cannabisproducten op tot \$ 73,5 miljoen.²³⁶ Dat is nog maar schijntje vergeleken met de legale marihuanamarkt in Canada. Deze is naar schattig \$ 4,34 miljard waard in 2019, aldus een rapport van Deloitte.²³⁷ Voor Nederland zijn er al diverse onderzoeken gedaan naar de inkomsten in geval de verkoop van cannabisproducten wordt gelegaliseerd. In 2010 werd de opbrengst gezet op ruim 443 miljoen euro door de ambtelijke werkgroep van het Ministerie van Financiën.²³⁸ Boermans kwam echter aan een opbrengst van 850 miljoen euro bij legalisatie van cannabisproducten.²³⁹ Inmiddels zijn we alweer negen jaar verder en lopen de prijzen van drugs alleen maar op, waardoor de opbrengst bij legalisatie van cannabisproducten naar verwachting alleen maar zal toenemen. Dit komt niet alleen door de ontwikkeling van de prijs maar ook door het groeiende aantal gebruikers van cannabisproducten. Echter, zijn de geschatte opbrengsten van 443 en 850 miljoen euro niet alleen van de heffing van inkomstenbelasting maar de opbrengst van cannabisproducten in het geheel.

De effectiviteit van de heffing van inkomstenbelasting bij coffeeshops is mijns inziens vele malen hoger. In de coffeeshops worden namelijk legaal softdrugs verkocht, zij het onder zeer strikte voorwaarden. Deze voorwaarden dragen mijns inziens bij aan het bijhouden van de boekhouding. Eén van die voorwaarden is namelijk dat een coffeeshop niet meer dan 500 gram cannabisproducten op voorraad mag houden. Hierdoor zal een coffeeshop genoodzaakt zijn om de inkomende en uitgaande drugs te registreren, waardoor mijns inziens ook de inkomsten relatief nauwkeurig worden

²³³ Hof 's-Hertogenbosch 12 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2920, V-N 2018/56.1.6; Rb. Zeeland-West-Brabant 23 mei 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:3141, V-N *Vandaag* 2018/1855.

²³⁴ Als al inkomstenbelasting verschuldigd is in verband met de ontnemingsmaatregel.

²³⁵ A. Kootstra & T. Mutz, 'De getatoeëerde arm uit het raampje van de Maserati', *De groene Amsterdammer* 3 juli 2019, online geraadpleegd via: <https://www.groene.nl/artikel/de-getatoeëerde-arm-uit-het-raampje-van-de-maserati>.

²³⁶ Y. de Grauwe, *Wat zijn de economische gevolgen van de legalisering van cannabis: Is cannabis het nieuwe goud?*, Gent: Universiteit Gent 2017.

²³⁷ Consulting Canada 15 juni 2018, 'Legal marijuana market set to be worth \$4.34 billion in 2019', online geraadpleegd via: <https://www.consulting.ca/news/172/legal-marijuana-market-set-to-be-worth-434-billion-in-2019>.

²³⁸ Deloitte Canada, *A society in transition, an industry ready to bloom*, Canada 2018.

²³⁹ M.A. Boermans, M.A., *An Economic Perspective on the Legalisation Debate: The Dutch Case*, Amsterdam: Amsterdam Law Forum 2010.

bijgehouden. Dit resulteert in een relatief betrouwbare winstberekening, waardoor een effectieve heffing van inkomstenbelasting plaats kan vinden. Toch spreek ik van een relatief betrouwbare winstberekening, aangezien de coffeeshophouder veelal buiten zijn bedrijfsruimte er nog een voorraad op bijhoudt.²⁴⁰ Deze voorraad zal hij ook verkopen maar niet meenemen in zijn winstberekening, waardoor een geheel effectieve heffing van inkomstenbelasting ook bij coffeeshops in het algemeen niet mogelijk is. Echter, dit is niet het enige probleem wat speelt. De verkoop van softdrugs in en coffeeshops mag dan wel legaal zijn, de inkoop is (nog steeds) illegaal. Hierdoor zullen er geen inkoopfacturen aanwezig zijn, waardoor gemakkelijk gefraudeerd kan worden met de inkoopwaarde en de hoeveelheid ingekochte van de softdrugs. Dit leidt ertoe dat geen sprake kan zijn van een geheel effectieve heffing van inkomstenbelasting bij coffeeshops. Ondanks dit zal de effectiviteit van de heffing van inkomstenbelasting bij coffeeshops vele malen hoger liggen dan bij de illegale markt.

4.4.2 Invloed effectiviteit ontnemingen op heffing van inkomstenbelasting

Het OM is van mening dat de ontnemingsmaatregel een waardevol bestrijdingsmiddel tegen criminaliteit is en mede dient te worden ingezet bij de bestrijding van high impact crime.²⁴¹ Nuis plaatst toch vraagtekens bij de effectiviteit van de ontnemingsmaatregel.²⁴² In de jurisprudentie²⁴³ komt het voor dat aan de veroordeelde in verband met het tijdsverloop een matiging van de aan hem opgelegde betalingsverplichting wordt verleend. Hierdoor kan de veroordeelde een deel van zijn wederrechtelijk voordeel alsnog behouden. Dit is, aldus Nuis, niet in lijn met het doel van de ontnemingsmaatregel, namelijk dat misdaad niet mag lonen. Fiscaal kijkend naar het feit dat de ontneming minder bedraagt dan het wederrechtelijk verkregen voordeel houdt dit in dat de veroordeelde op grond van art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001 een minder groot bedrag in aftrek mag brengen op zijn inkomen van het laatste jaar, ofwel de aftrekpost wordt minder groot. Nu heb ik in par 4.3.3 al aangegeven dat in verband met de beperkte verliesverrekeningstermijn, het veelal niet mogelijk is om het gehele bedrag van de ontneming in aftrek te brengen. De effectiviteit van de ontnemingsmaatregel heeft dus eigenlijk geen effect op de hoogte van de te betalen inkomstenbelasting.

4.5 Deelconclusie

De inkomstenbelasting is een bij aanslag geheven directe belasting over het inkomen van natuurlijke personen en heeft een drietal functies, namelijk: de budgettaire functie, de instrumentele functie en de steunfunctie. De budgettaire functie is gelegen in de heffing van belastingen om de overheid te voorzien in haar uitgaven. De instrumentele functie is bedoeld voor het dienstbaar maken van belastingheffing aan economisch politieke doeleinden. De steunfunctie die belastingheffing vervult, komt mijns inziens niet tot uitdrukking tussen de inkomsten- en omzetbelasting. Doordat verdovende middelen onder een algeheel verhandelingsverbod vallen, is geen omzetbelasting verschuldigd. Hierdoor vervult de omzetbelasting dus geen steunfunctie voor de inkomstenbelasting.

Wil een natuurlijk persoon belastbare winst uit onderneming genieten, dient te worden voldaan aan een aantal eisen. Ten eerste dient sprake te zijn van een onderneming. Voor de definitie van dit begrip dient te worden teruggevallen op de jurisprudentie. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het maatschappelijk verkeer wordt beoogd winst te behalen. Aan de hand van alle feiten en omstandigheden zal worden beoordeeld of sprake is van

²⁴⁰ M. Fedorova, 'De 'achterdeur-problematiek' van de coffeeshop in de rechtspraak: wetgever helpt de strafrechter uit de spagaat', DD 2016/53.

²⁴¹ Aanwijzing afpakken (2016A009).

²⁴² L. Nuis, 'Wast ook de Hoge Raad (ambtshalve) wit?', NJB 2014/200.

²⁴³ HR 26 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1433, NJ 2014/52, m. nt. M.J. Borgers; Hof Amsterdam 9 september 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:3006.

een onderneming. Daarnaast dient sprake te zijn van een ondernemer. Een ondernemer is een belastingplichtige voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven en die rechtstreek verantwoordelijk is voor de verbintenissen betreffende die onderneming. Voor de winstberekening in de Wet IB 2001 dient het jaarwinst- en totaalwinstbegrip strikt te worden nageleefd. De beide winstbegrippen gaan uit van een nominalistisch winstberekening. Dit is toch een enigszins bijzondere methode, aangezien bij deze methode belasting geheven kan worden over inflatiewinsten die niet het reële vermogen van de ondernemer verhogen.

De handel in verdovende middelen is op grond van de Opiumwet verboden. Toch heeft dit geen enkele invloed op het feit of sprake is van een onderneming. De reden hiervan is dat het Nederlandse Belastingrecht uitgaat van fiscale neutraliteit en dus zijn de winsten die worden behaald met de handel in verdovende middelen belast. Met betrekking tot de bepaling van de winst van de handel in verdovende middelen geldt de fiscale neutraliteit niet voor de kosten. De kosten die verband houden met de handel in verdovende middelen worden niet in aftrek toegelaten. Mijns inziens wordt een drugs crimineel in het eerste opzicht 'extra gestraft' door deze kostenuitsluiting. Toch zal deze 'extra straf' wel meevallen, zodra sprake is van een ontneming van het voordeel mag het ontnemingsgedeelte wel in aftrek worden toegelaten. Daarnaast wordt in de jurisprudentie de weigering van de aftrek van kosten niet gezien als een 'extra straf', aangezien art. 3.14, lid 1, sub d Wet IB 2001 niet strafvorderlijk van aard is. Om deze reden mag uiteindelijk niet gesproken worden van een 'extra straf' op grond van art. 3.14, lid 1, sub d Wet IB 2001.

In 1994 is reeds geoordeeld over het verband tussen de heffing van omzetbelasting en inkomstenbelasting. De HR oordeelde destijds dat er geen verband bestaat tussen de beide belastingen. De Europese jurisprudentie omtrent verdovende middelen kan volgens de HR niet van toepassing zijn op de nationale inkomstenbelasting, want er bestaat geen Europese regeling of een uitputtende grondslagharmonisatie met betrekking tot de inkomstenbelasting. Op grond hiervan heeft de HR geen prejudiciële vragen gesteld. Mijns inziens hadden wel degelijke prejudiciële vragen moeten worden gesteld over dit verband. Mocht een dergelijke zaak zich in 2019 voordoen, lijkt het mij een verplichting van de HR om prejudiciële vragen te stellen. De ontwikkelingen van de handel in verdovende middelen staan niet stil en sinds 1994 zijn er vele zaken veranderd, zowel op drugsgebied als op belastinggebied.

Uit dit hoofdstuk blijkt dat inkomstenbelasting wordt geheven over de inkomsten die worden verkregen met de handel in verdovende middelen. Toch heb ik mijn twijfels bij de effectiviteit van de heffing inkomstenbelasting in het drugscircuit. Allereerst is geen duidelijk en volledig overzicht van alle transacties omtrent verdovende middelen. Veelal worden schattingen aangehouden, maar deze kunnen gemakkelijk miljoenen afwijken. Daarnaast is de pakkans van (top)criminelen laag in Nederland, waardoor slechts in enkele gevallen sprake kan zijn van een navordering. Mijns inziens leidt legalisatie van (soft)drugs tot meer inzicht in de handel van verdovende middelen, waardoor de effectiviteit van de inkomstenbelasting kan stijgen. In landen of staten die reeds softdrugs hebben gelegaliseerd, blijkt dat grote inkomsten worden verkregen (met belastingheffing) over de handel in gelegaliseerde verdovende middelen. Ook voor Nederland zijn in het verleden diverse schattingen gemaakt in het geval van legalisatie van softdrugs. De totale opbrengst hiervan lopen uiteen van 443 tot 850 miljoen euro. In coffeeshops worden momenteel al gelegaliseerd softdrugs verkocht en deze geven een relatief betrouwbare winstberekening.

5. Toetsingskader

In dit hoofdstuk wordt het toetsingskader uiteengezet. Om te kunnen spreken van een objectieve rechtvaardigingsgrond is het noodzakelijk dat het onderscheid tussen de beide wetten een legitiem doel kent. Daarnaast dienen de middelen voor het bereiken van dat doel passend en noodzakelijk te zijn.²⁴⁴ Hieruit volgen de drie toetsstenen 'legitimiteit', 'doelmatigheid' en 'proportionaliteit', welke in dit hoofdstuk zullen worden behandeld.

5.1 Legitimiteit: is het verschil van behandeling tussen legale prestaties en de handel in verdovende middelen voorzien bij wet?

Nederland is een rechtstaat. Macht wordt in een rechtstaat uitgeoefend via recht, wat ervoor zorgt dat aan macht gezag wordt toegekend. Juridisch gezien betekent dit dat machtsoefening legitiem is door de binding van het recht. Recht bestaat uit een aantal rechtsbronnen, namelijk: de wet, verdragen, gewoonten en rechtsbeginselen. De rechtsbeginselen zijn van fundamenteel belang bij het recht, deze beginselen vormen namelijk de normatieve grondslag van de rechtsorde.²⁴⁵ Overheidshandelen, zoals belastingheffing, moet voldoen aan de toets van rechtsbeginselen, wil sprake zijn van een legitieme handeling. Het enkel handelen in overeenstemming met de wet (legaliteit) is daarvoor niet voldoende. De eis van legaliteit gaat namelijk niet verder dan dat belastingen op basis en in overeenstemming met de wet worden geheven. Legitimiteit gaat dus verder dan enkel de wet (legaliteit). Het begrip 'legitimiteit' wordt in deze scriptie gezien als een normatief begrip. De gedachte hierachter is dat legitimiteit zorgt voor gezag en de burgers verplicht tot gehoorzaamheid. Juridisch gezien leidt de binding aan het recht tot een 'vrijwillige' aanvaarding van belastingheffing. Toch kunnen over het woord 'vrijwillig' nog enkele woorden worden gezegd. Vrijwillige aanvaarding van belastingheffing lijkt immers in tegenspraak met een juridische verplichting. Juist van die verplichting wordt geabstraheerd of beter gezegd, de burger wordt juist geacht deze te accepteren. De veronderstelling is dat een burger instemt met belastingheffing, omdat deze voortvloeit uit het recht en dus niet gebaseerd is op het bevel van de overheid.²⁴⁶

Burgers dienen erop te kunnen vertrouwen dat belastingheffing rechtvaardig is. Belastingheffing kan worden gerechtvaardigd vanuit de fundamentele waarden en rechtsbeginselen (voornamelijk het beginsel van behoorlijk wetgeving). Anno 2019 betekent dit dat belastingheffing dient te worden afgestemd op de wensen, de behoeften en de belangen van de maatschappij. De staat dient namelijk te beantwoorden aan de behoeften van de maatschappij. Indien macht wordt aanvaard, zal dit transformeren in gezag. Hierop doorredenerend is gezag weer gebaseerd op vertrouwen. Uit empirisch onderzoek blijkt dat burgers beter bereid zijn om wet- en regelgeving na te leven, indien zij meer gezag toeschrijven aan de overheid.²⁴⁷ Burgers die gezag toeschrijven aan de overheid, vertrouwen erop dat de overheid hun rechtvaardig behandelt. Geconcludeerd kan worden dat vertrouwen en legitimiteit zeer belangrijk zijn binnen het belastingrecht.

In het bovenstaande gedeelte is het begrip 'rechtsbeginselen' al diverse malen aangehaald. Hieruit blijkt dat deze beginselen van groot belang zijn binnen het recht. Rechtsbeginselen zijn niet hetzelfde als rechtsregels en verschillen in een belangrijk opzicht van elkaar. Rechtsregels schrijven een bepaalde beslissing voor. Echter, beginselen dwingen niet tot een bepaalde beslissing. Beginselen geven redenen

²⁴⁴ G.J.J. Heerma van Voss, *Bijzondere overeenkomsten. Arbeidsovereenkomsten* (197 Legitimiteit, doelmatigheid en proportionaliteit, deel 7-V), Deventer: Kluwer 2015.

²⁴⁵ J.M.L. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgever 2013, p. 12.

²⁴⁶ J.M.L. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgever 2013, p. 13.

²⁴⁷ T.R. Tyler en Y.J. Huo, *Trust in the Law: Encouraging Public Cooperation with the police and courts*, New York: Russell Sage Foundation, 2002, p. 105-107; A.K.J.M. van Steenberghe en J.L.M. Gribnau, 'Ervaren legitimiteit en het dilemma van belasting betalen', TFB 2017, nr. 7, p. 18-23.

voor een bepaalde beslissing. Hierdoor nopen beginselen niet tot een bepaald eenduidig rechtsgevolg. Dit heeft als gevolg dat in bepaalde situaties de rechtsbeginselen nader inhoudelijk worden bepaald en tegen elkaar worden uitbalanceerd.²⁴⁸

De kern van legitieme wetgeving zijn de beginselen van behoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid. Gribnau zegt dat deze beginselen de *internal morality of law* vormen.²⁴⁹ De morele kern van de wet beoogt mensen te beschermen tegen de macht van anderen en van de overheid. De wet is een belangrijke drager van het recht en van morele waarden. Zo beschermt de wet de morele waarde van vrijheid, maar garandeert ook rechtsgelijkheid en -zekerheid door haar abstracte en algemene karakter.²⁵⁰ Doordat de wet zo verbonden is met morele waarden, kan vertrouwen in wetgeving ook als een waarde van zichzelf worden beschouwd. Zonder vertrouwen kan niet worden gesproken van een rechtstaat, aangezien maatschappelijke samenwerking niet te herleiden is tot een strategisch en calculerend nastreven van eigenbelang. Van de wetgever wordt geëist dat hij respect toont voor de eerdergenoemde rechtsbeginselen, wil de burger vertrouwen hebben in de wetgeving. Onderstaand zullen de rechtsbeginselen: rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid kort worden behandeld.

Rechtszekerheid

Het rechtszekerheidsbeginsel komt regelmatig aan de orde in de jurisprudentie van het HvJ EU. Het objectieve recht staat centraal bij het rechtszekerheidsbeginsel en dient kenbaar en duidelijk te zijn. Daarnaast dient het recht ook als zodanig te worden nageleefd. Ten eerste houdt dit beginsel in dat wetgeving pas in werking treedt nadat zij bekend is gemaakt. Hierop kan wel een uitzondering worden gemaakt, maar dan moet rekening worden gehouden met het vertrouwensbeginsel. Ten tweede dient de fiscale positie van een belastingplichtige niet voor een onbepaalde tijd in onzekerheid te blijven.²⁵¹ Hierbij kan worden gedacht aan het feit dat navordering niet mag plaatsvinden vijf jaar na vaststelling van de aanslag, tenzij nieuwe feiten openbaar worden. Het HvJ aanvaardt dus dat lidstaten een redelijk termijn voor bezwaar en beroep hanteren met het risico van verval van het recht. Ten derde eist het Unierecht, in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel, dat niet mag worden teruggekomen op een definitief besluit na het verstrijken van een redelijk beroepstermijn of na aanwending van alle beschikbare rechtsmiddelen.²⁵² Onder de volgende genoemde vier voorwaarden mag worden teruggekomen op definitieve besluiten:

- op grond van nationaal recht dient het bestuursorgaan bevoegd te zijn op terug te komen op het definitieve besluit;
- het in geding zijnde besluit moet definitief zijn geworden door een uitspraak van een nationale rechter in de laatste aanleg (Hoge Raad);
- op grond van latere jurisprudentie van het HvJ dient het destijds genomen besluit van de nationale rechter te berusten op een onjuiste uitlegging van het gemeenschapsrecht. Hierbij is van belang dat de nationale rechter geen verzoek heeft gedaan om een prejudiciële beslissing van het HvJ;

²⁴⁸ J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2007, par. 3.6.

²⁴⁹ J.M.L. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgever 2013, p. 40.

²⁵⁰ Nota 'Vertrouwen in wetgeving, een programma voor een integraal wetgevingsbeleid', *Kamerstukken II* 2008/09, 31 731, nr. 1, p.2.

²⁵¹ D.M. Weber, in: *Curus Belastingrecht, Europees belastingrecht*, aant. EBR.4.0.5.B Verschillende toepassingen van het rechtszekerheidsbeginsel (online, laatst bijgewerkt 25 februari 2019).

²⁵² HvJ EG 19 september 2006, C-392/04 en C-422/04, ECLI:EU:C:2006:586, FED 2006/115, m. nt. J.A.R. van Eijdsen (*i-21 Germany GmbH*).

- De ‘benadeelde’ belastingplichtige dient zich onmiddellijk na kennisneming van de ‘herziene’ rechtspraak te wenden tot het bestuursorgaan dat destijds de beslissing heeft genomen.²⁵³

Als laatste dient bij ontwijking of misbruik het gemeenschapsrecht niet te worden toegepast.²⁵⁴ Het rechtszekerheidsbeginsel zou anders in gevaar komen. Vanzelfsprekend mag een belastingplichtige wel fiscaal de voordeligste weg kiezen.

Onpartijdigheid

In een rechtsstaat heeft iedereen recht op een onpartijdige rechter, ook wetgeving dient onpartijdig te zijn. Een rechter wordt door zijn aanstelling onpartijdig geacht te zijn, ‘tenzij er uitzonderlijke omstandigheden aanwezig zijn die zwaarwegende aanwijzingen opleveren dat de rechter een vooringenomenheid koestert, althans dat de diengaande bestaande vrees objectief gerechtvaardigd is’.²⁵⁵ Zodra het risico bestaat van bijvoorbeeld persoonlijke betrokkenheid bij een bepaalde zaak, is dit voldoende om aan te merken als partijdigheid. Onpartijdigheid wordt geëist om vooringenomenheid en bevoordeling te voorkomen.

Rechtsgelijkheid

Het rechtsgelijkheidsbeginsel is afgeleid van het gelijkheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat gelijke rechtsgevallen, zoveel als mogelijk, gelijk behandeld dienen te worden.²⁵⁶ Ongelijke gevallen dienen naar mate van hun ongelijkheid te worden behandeld, oftewel een ongelijke behandeling dient in verhouding te staan met de verschillen.

Evenredigheid

Het evenredigheidsbeginsel ofwel het proportionaliteitsbeginsel ligt ten grondslag aan de communautaire rechtsorde en is een cruciaal algemeen rechtsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat de nationale maatregel geschikt en noodzakelijk dient te zijn om het gewenste doel te kunnen bereiken.²⁵⁷ Het evenredigheids-/proportionaliteitsbeginsel zal nader worden uitgewerkt in paragraaf 5.3.

5.2 Doelmatigheid: dient het verschil van behandeling tussen legale prestaties en de handel in verdovende middelen het algemeen belang?

Doelmatigheid is erkend als een gegronde rechtvaardigingsgrond. De HR heeft inmiddels al diverse malen geoordeeld dat een doelmatige uitvoering als rechtvaardigingsgrond kan worden beschouwd. Dit was het geval bij de aansluiting bij het belastbare inkomen in de IB met betrekking tot het toetsinkomen in de Ziekenfondswet²⁵⁸, bij de uitsluiting van beroepskostenaf trek van werknemers in de Wet IB 2001²⁵⁹ en bij uitzondering van belastingschulden bij de berekening van de rendementsgrondslag in box 3²⁶⁰. Ook doelmatig overheidsoptreden wordt gerechtvaardigd.

²⁵³ HvJ EG 19 september 2006, C-392/04 en C-422/04, ECLI:EU:C:2006:586, FED 2006/115, m. nt. J.A.R. van Eijdsen (*i-21 Germany GmbH*).

²⁵⁴ HvJ EG 17 juli 1997, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369, BNB 1998/32, m. nt. J.A.G. van der Geld, r.o. 44 (*Leur-Bloem*).

²⁵⁵ M.H. de Boer en M.V.E.E. de Monchy, ‘Kroniek van het burgerlijk procesrecht’, NJB 2018/1869, afl. 35, p. 2625-2644.

²⁵⁶ E. Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht, Formeel belastingrecht*, aant. FBR.4.4.0 Het gelijkheidsbeginsel (online, laatst bijgewerkt 24 februari 2019).

²⁵⁷ D.M. Weber, in: *Cursus Belastingrecht, Europees belastingrecht*, aant. EBR.4.0.6 Evenredigheidsbeginsel (online, laatst bijgewerkt 25 februari 2019).

²⁵⁸ HR 26 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6336, BNB 2004/201.

²⁵⁹ HR 8 juli 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7212, BNB 2005/310, m. nt. R.H. Happé.

²⁶⁰ HR 2 maart 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AU6477, BNB 2007/241, m. nt. E.J.W. Heithuis.

Voorbeelden hiervan zijn het stellen van grenzen aan perceptiekosten²⁶¹ en het achterwege laten van kleine correcties²⁶². In deze huidige, maar ook complexe, samenleving is het namelijk niet mogelijk dat rekening wordt gehouden met elke situatie. Bij het opstellen van wetgeving dient de wetgever rekening te houden met een doelmatige en efficiënte uitvoering van de belastingwetgeving.

Het doelmatigheidsbeginsel staat tegenover het gelijkheidsbeginsel. Het doelmatig kunnen optreden van de overheid wordt afgewogen tegen het recht op gelijke behandeling van de belastingplichtige. Uit de jurisprudentie volgt dat de rechter in dergelijke gevallen een marginale toetsing aanhoudt.²⁶³ Inhoudelijk zal niet worden getoetst, aangezien de rechter slechts een oordeel velt over of in redelijkheid tot de gemaakte afweging heeft kunnen komen. Opmerkelijk, maar niet geheel onbegrijpelijk, vind ik dat de Cursus Belastingrecht stelt dat in de literatuur wordt aangenomen dat de marginale toets van de rechter strenger is bij de beoordeling van beleidsregels dan de toets van formele wetten aan het EVRM en het BuPo-verdrag.²⁶⁴ Dit heeft alles te maken met het feit dat formele wetten tot stand zijn gekomen met instemming van de Eerste en Tweede Kamer, waardoor ingrijpen door de rechter minder snel nodig zal zijn. Bij beleidsregels is het mogelijk dat deze een begunstiging inhouden, waardoor het beleid per definitie afwijkt van het oordeel van de wetgever. Dit soort beleidsregels zullen extra streng worden getoetst. Van belang is dat met de wetgeving en beleidsregels een legitieme doelstelling wordt nagestreefd en een redelijke proportionaliteit bestaat tussen de gebruikte wetgeving of regel en de nagestreefde doelstelling. Echter, Poelmann is van mening dat het doelmatigheidsbeginsel niet zo ver reikt dat daarmee fundamentele rechten opzij kunnen worden geschoven.²⁶⁵

Uit het voorgaande blijkt dat het gelijkheidsbeginsel een belangrijke rol speelt bij de doelmatigheidseis. Het gelijkheidsbeginsel is al eerder kort aan de orde geweest bij de rechtsgelijkheid in de vorige paragraaf. In deze paragraaf ziet het gelijkheidsbeginsel meer op de vraag of de verschillende behandeling gerechtvaardigd kan worden met betrekking tot het algemeen belang. De vraag die opkomt is wat verstaan dient te worden onder het algemeen belang. In deze scriptie wordt onder algemeen belang verstaan: datgene wat voor het welzijn van de mensheid nuttig, gewenst of nodig is. Voor een beschrijving van het begrip 'algemeen belang' kan mijns inziens worden aangesloten met de woorden van Thorbecke. Thorbecke zegt: 'Is alleen de vraag, wat het volk of de meerderheid wil, dan vervalt de vraag naar hetgeen regt, waar, goed en uitvoerbaar is'.²⁶⁶ Hieruit volgt dat algemeen belang niet alleen betrekking heeft op de meerderheid, maar ook de belangen van minderheden en individuen worden meegenomen in het algemeen belang. Met betrekking tot de handel in verdovende middelen zal het algemeen belang een groot gebied bezetten. De gezondheidszorg zal bijvoorbeeld tegen gebruik en legalisatie van drugs zijn, terwijl mensen die vanuit een economische hoek kijken weer voor legalisatie zijn in verband met de (belasting)opbrengsten die legalisatie met zich meebrengt. Hieruit blijkt dat algemeen belang een lastig definieerbaar begrip is. Nemen we de algemene politieke visie met betrekking tot handel in verdovende middelen dan wil de politiek de handel in verdovende middelen zoveel mogelijk beperken en zo mogelijk meer (volledig) inzicht krijgen in de markt van de handel in verdovende middelen. Ook zijn een tal van overheidsbelangen van belang voor het begrip

²⁶¹ HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BF0405, BNB 2008/293.

²⁶² HR 27 maart 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8310, BNB 1985/164.

²⁶³ HR 27 maart 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8310, BNB 1985/164.

²⁶⁴ E. Poelmann, in: Cursus Belastingrecht, Formeel belastingrecht, aant. FBR.4.4.3.B Jurisprudentie rechtvaardigingsgronden (online, laatst bijgewerkt 24 februari 2019).

²⁶⁵ E. Poelmann, in: Cursus Belastingrecht, Formeel belastingrecht, aant. FBR.5.2.1.C Overige door het EHRM geaccepteerde rechtvaardigingsgronden (online, laatst bijgewerkt 23 februari 2019).

²⁶⁶ W. Verkade, *Overzicht der staatkundige denkbeelden van Johan Rudolph Thorbecke (1798-1872)*, Arnhem: Van Loghum Slaterus Uitgeversmaatschappij N.V. 1935, p. 18, 34-36, 72-73 en 129.

‘algemeen belang’. Hierbij kan gedacht worden aan de heffing van belastinggelden, de snelle inning van belastinggelden/ eigen middelen van de EU en de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik. In deze scriptie zal onder het ‘algemeen belang’ voornamelijk de economische en overheidsbelangen domineren. Er zal geen aandacht worden geschonken aan de gezondheidsgevolgen met betrekking tot de handel in en gebruik van verdovende middelen.

5.3 Proportionaliteit: bestaat er een rechtvaardig evenwicht tussen de verschillende behandeling van legale prestaties en de handel in verdovende middelen?

Bij het proportionaliteitsbeginsel is het de vraag wanneer sprake is van een rechtvaardig evenwicht. Het algemeen belang moet worden afgewogen tegen de verschillende behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001 en de Wet OB 1968. In de voorgaande hoofdstukken is de behandeling van de handel in verdovende middelen in de Wet IB 2001 en de Wet OB 1968 uitgebreid aan de orde gekomen. Het begrip ‘algemeen belang’ is in de voorgaande paragraaf geschetst. Van een proportionele maatregel kan worden gesproken zodra de maatregel geschikt en noodzakelijk is om het gewenste doel te kunnen bereiken. Het proportionaliteitsbeginsel is een van de meest flexibele beginselen. Bij dit beginsel gaat het om een open norm, want het is lastig om concreet te omschrijven wat proportioneel is tegenover welke grootheid. Hierdoor is het moeilijk om grip te krijgen op het proportionaliteitsbeginsel, aangezien een referentiekader ontbreekt. Toch bestaat er een proportionaliteitstoets, welke bestaat uit een drietal toetsen, namelijk: de geschiktheids-, noodzakelijkheids- en evenwichtigheidstoets.²⁶⁷

De geschiktheidstoets houdt in dat de maatregel geschikt dient te zijn om het gewenste doel te bereiken. Het is hierbij van belang dat sprake is van een causaal verband tussen de nationale maatregel en het nagestreefde doel. Met een causaal verband wordt bedoeld dat er een verband dient te bestaan tussen de oorzaak en de gevolgen.

De tweede toets, de noodzakelijkheidstoets, houdt in dat maatregel niet verder mag gaan dan nodig is om het gewenste doel te bereiken. Hierbij dienen dus verschillende alternatieven te worden beoordeeld. Opmerkelijk is dat een lidstaat niet altijd het minst belemmerende alternatief hoeft te kiezen, zoals in de zaak *Alpine Investments* naar voren kwam.²⁶⁸ Het HvJ oordeelde in deze zaak dat het hanteren van minder strikte bepalingen door de ene lidstaat geen onevenredigheid veroorzaakt in de andere lidstaat. Deze uitspraak van het HvJ kan aan de ene kant zorgen voor onzekerheid, maar geeft de lidstaten ook weer de vrijheid om zelf hun beleid in te richten. Een laatste onderdeel van de noodzakelijkheidstoets is het onderzoek of de huidige nationale maatregel mogelijk nog wel geschikt is, maar niet meer noodzakelijk. Dit kan het geval zijn als via andere manieren een oplossing kan worden gevonden. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan internationale overeenkomsten waarin eenzelfde regeling is of wordt opgenomen.

De evenwichtigheidstoets houdt een afweging in tussen het nationale belang bij het bereiken van het doel en het gemeenschappelijk, ofwel communautaire belang, bij de verzekering van de fundamentele vrijheden.²⁶⁹ Deze laatste toets wordt niet vaak toegepast door het HvJ met betrekking tot de fundamentele vrijheden. De zaak *Stoke-on-Trent* is een van de zaken die zien op het vrije verkeer van goederen en de evenwichtigheidstoets. De vraag die voorlag is of de Engelse zondagssluitingswet een

²⁶⁷ D.M. Weber, in: *Cursus Belastingrecht, Europees belastingrecht*, aant. EBR.4.0.6.B Geschiktheids-, noodzakelijkheids- en evenwichtigheidstoets (online, laatst bijgewerkt 25 februari 2019).

²⁶⁸ HvJ EG 10 mei 1995, C-384/93, ECLI:NL:XX:1995:AC1455, AB 1996/397, m. nt. F.H. van der Burg, r.o. 51 (*Alpine Investments*).

²⁶⁹ D.M. Weber, in: *Cursus Belastingrecht, Europees belastingrecht*, aant. EBR.4.0.6.B Geschiktheids-, noodzakelijkheids- en evenwichtigheidstoets (online, laatst bijgewerkt 25 februari 2019).

beperking van het vrije verkeer van goederen inhoud. Het HvJ overwoog: 'De beoordeling van de evenredigheid van een nationale regeling die een naar gemeenschapsrecht gerechtvaardigd doel nastreeft, impliceert een afweging van het nationale belang bij het bereiken van dat doel enerzijds en het communautaire belang bij de verzekering van het vrije verkeer van goederen anderzijds.'²⁷⁰ Het HvJ heeft in deze zaak geoordeeld dat de beperkende gevolgen voor het handelsverkeer niet bovenmatig waren in verhouding met het gewenste en nagestreefde doel. Een legitieme keuze voor zondagssluiting kon als gevolg van 'nationale of regionale sociaal-culturele eigenheden'. Zo zijn er nog enkele voorbeelden te noemen van jurisprudentie waarbij een afweging tussen nationale en communautaire belangen op het gebied van het vrije verkeer gemaakt wordt, maar deze zijn vrij schaars. De reden hiervoor kan zijn gelegen in het feit dat de rechterlijke macht zich door een dergelijke belangenafweging op glad ijs begeeft.²⁷¹ Op het gebied van (directe) belastingen kan een rechter vrij snel het risico lopen te worden beschuldigd van rechtelijk activisme en dit is verboden. Douma is echter van mening dat het HvJ in de zaken Marks & Spencer²⁷² en N²⁷³ impliciet een dergelijke belangenafweging heeft gemaakt. Dit vanwege het feit dat het HvJ niet heeft toegestaan dat de betrokken lidstaten hun legitieme en gerechtvaardigde doelstellingen integraal mochten doorvoeren.

5.4 Deelconclusie

Nederland is een rechtsstaat, waarbij de wet een belangrijke rol speelt. Het is belangrijk dat in overeenstemming met de wet wordt gehandeld. Toch is dit niet voldoende om te spreken van een legitieme wetgeving. Om te kunnen spreken van een legitieme wetgeving dient te worden voldaan aan de beginselen van behoorlijke wetgeving. Dit is rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid. Voor rechtszekerheid is vereist dat het objectieve recht centraal staat en dat het recht kenbaar en duidelijk is. Met betrekking tot onpartijdigheid geldt dat zowel de rechter als de wetgever onpartijdig dient te zijn, zodat geen vooringenomenheid en bevoordeling kan bestaan. Daarnaast is vereist dat sprake is van rechtsgelijkheid, waarbij gelijke rechtsgevallen gelijk dienen te worden behandeld.

Ook doelmatigheid is een van de belangrijke eisen om te toetsen of de verschillende behandeling tussen de beide wetten gerechtvaardigd is. Het doelmatigheidsbeginsel staat tegenover het gelijkheidsbeginsel. Om te kunnen spreken van doelmatigheid moet de verschillende behandeling afgewogen worden tegen het algemeen belang. Het algemeen belang bestaat in deze scriptie uit de politieke visie en de overheidsbelangen, zoals een snelle en effectieve inning van belastinggelden. Ook is van belang dat de behandeling van verdovende middelen worden getoetst aan het doel en de strekking van de wet.

De laatste eis waaraan de verschillende behandeling van de handel in verdovende middelen moet voldoen is het proportionaliteitsbeginsel. Dit beginsel is ook van belang voor een legitieme wetgeving. Echter, hier wordt een aparte paragraaf aan besteed. Bij het proportionaliteitsbeginsel wordt beoordeeld in hoeverre de verschillende behandeling geschikt en noodzakelijk is om het gewenste doel te bereiken. Om dit te kunnen beoordelen wordt de geschiktheids-, de noodzakelijkheids- en de evenwichtigheidstoets toegepast.

²⁷⁰ HvJ EG 16 december 1992, C-169/91, ECLI:EU:C:1992:519, r.o. 15 (*Stoke-on-Trent*).

²⁷¹ S.C.W Douma, 'Het evenredigheidsbeginsel stricto sensu als belangenafweging tussen nationale fiscale soevereiniteit en vrij verkeer', WFR 2007/247.

²⁷² HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, BNB 2006/72, m. nt. P.J. Wattel (*Marks & Spencer*).

²⁷³ HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525, BNB 2007/22, m.nt. I.J.J. Burgers (*De zaak N*).

6. Ontwikkelingen

In dit hoofdstuk zal een aantal ontwikkelingen worden beschreven die betrekking hebben op het illegale circuit van verdovende middelen. Hierbij komen de (Europese) marktontwikkelingen van verdovende middelen, de invloed en ontwikkeling van cash geld en de bestrijding van drugscriminaliteit aan bod. Ook zal een kort woord worden gewijd aan de mogelijkheid van legalisatie van (soft)drugs op korte termijn.

6.1 Marktontwikkelingen

De Europese drugsmarkt is wereldwijd bekend en is tevens een van de belangrijkste drugsmarkten van de wereld. Cannabis en synthetische drugs worden voornamelijk binnen de Europese grenzen geproduceerd. Daarnaast worden drugs ook geïmporteerd vanuit Zuid-Amerika, Noord-Afrika en Azië. Europa wordt ook gebruikt als drugsdoorvoerland, aangezien vele synthetische drugs vanuit Europa worden geëxporteerd naar landen buiten Europa.²⁷⁴ Door globalisering en nieuwe technologieën is de illegale drugsmarkt sterk veranderd. Hierbij kan gedacht worden aan innovatieve productie- en smokkelmethode en de groei van onlinedrugsmarkten. Sinds 2007 is de sterkte van cannabisproducten in de EU toegenomen. Dit is te verklaren vanuit de betere kwaliteit van de planten en de nieuwe productietechnieken die worden gebruikt. De verkoop van drugs vindt op retailniveau nog steeds vaak plaats door middel van ‘persoonlijk’ contact tussen leverancier en consument. Toch dringt mobiele technologie door in de netwerken van de drugshandel. Ondanks het feit dat onlineplatformen (nog steeds) een klein deel van de drugsmarkt betreffen, heeft het al wel in belang gewonnen. Voor zover bekend was AlphaBay de grootste online drugsmarkt. Deze is in juli 2017 tijdens een grote internationale politieoperatie offline gehaald, wat ook heeft geleid tot het einde van een andere online drugsmarkt, Hansamarkt. Een ieder weet inmiddels wel dat waar de ene (grote) drugsbaas wordt gevangen, een andere wordt ‘geboren’. De inkomsten en handelsvolume die gelijk stonden aan die van AlphaBay en Hansamarkt waren binnen een jaar na het offline halen van deze sites alweer op het oude niveau, aldus een analyse van EMCDDA en Europol.²⁷⁵ Ook wordt productieverlegging van opioïden waargenomen. Afghanistan en haar buurlanden zijn de grootste illegale opiumproducenten van de wereld en zullen dit waarschijnlijk nog jaren blijven. Toch werden in sommige Oost-Europese landen al illegale opioïden geproduceerd. Deze opioïdenproductie was beperkt tot zelfbereidende producten op basis van papavers. Echter, de laatste jaren worden laboratoria ontdekt in Bulgarije, Tsjechië, Spanje en Nederland, die heroïne produceren. Hierdoor komt de productie van heroïne dichterbij haar afzetmarkt te liggen, wat een aantal voordelen voor de drugsindustrie met zich mee brengt. Zo zijn de kosten van precursoren²⁷⁶ van heroïne tegen een lagere prijs beschikbaar in Europa. Daarnaast kan de productieverlegging richting de afzetmarkt ook gericht zijn op reductie van het risico van inbeslagname.²⁷⁷

De ontwikkelingen met betrekking tot drugs in de Europese drugsmarkt ziet ook op NPS. China speelt een belangrijke rol bij NPS, aangezien veel Chinese chemische en farmaceutische bedrijven NPS in grote hoeveelheden vervaardigen. In 2018 werden in Europa 55 verschillende NPS opgespoord. Het kan gaan om daadwerkelijke illegale drugs, maar sommige NPS worden openlijk verkocht in fysieke winkels. Het feit dat jaarlijkse vele NPS worden ontdekt, heeft gezorgd voor een hervorming van het

²⁷⁴ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2019: Trends en ontwikkelingen*, Bureau voor publicaties van de Europese Unie, Luxemburg 2019, p. 21.

²⁷⁵ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2019: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2019, p. 21.

²⁷⁶ Chemische stoffen die nodig zijn voor het vervaardigen van drugs.

²⁷⁷ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2019: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2019, p. 26.

huidige wetgevende kader voor de controle van NPS. Het doel van de hervorming van de NPS-wetgeving is om te komen tot een soepeler en effectiever systeem. De nieuwe NPS-wetgeving handhaaft drie soorten maatregelen op NPS, te weten vroegtijdige waarschuwing, risicobeoordeling en controlemaatregelen.²⁷⁸

De ontwikkelingen in de Nederlandse markt zijn vergelijkbaar met de zojuist beschreven ontwikkelingen van de Europese markt. Zo wordt ook in Nederland gezien dat de illegale handel in verdovende middelen online toeneemt, maar toch beperkt is vergeleken met de traditionele handel (€ 12,6 mln tegen € 2 mld per maand). Met name cannabis en ecstasy worden in Nederland verhandeld.²⁷⁹ De productie van synthetische drugs in Nederland is groots. Dit is te verklaren vanuit de goede prijs-kwaliteitverhouding en de relatief betrouwbare leveringen die vanuit Nederland geschieden.²⁸⁰ In 2017 is het eerste heroïne laboratorium ontmanteld in Nederland. Sindsdien is officieel sprake van heroïneproductie in Nederland, wat een nieuw fenomeen is.²⁸¹

6.2 Cash geld

Het is een bekend gegeven dat in de drugswereld grote hoeveelheden cash geld omgaan. Toch zijn er ontwikkelingen met betrekking tot cash geld die een bedreiging kunnen vormen voor de drugswereld en het witwassen van drugsgeld. Het gebruik van contant geld willen de ministers Grapperhaus en Hoekstra namelijk inperken om het witwassen van crimineelgeld tegen te gaan.²⁸² Momenteel geldt een meldplicht voor cash aankopen vanaf tienduizend euro. Vanaf 2021 wil het kabinet deze grens terugbrengen naar drieduizend euro. De reden die het kabinet geeft is dat de regels met betrekking tot contante betalingen in Nederland soepeler zijn dan in de omliggende landen. Dit maakt het voor criminelen makkelijker om in Nederland contant geld wit te wassen, aldus het kabinet. Nu ben ik van mening dat deze onderbouwing niet sterk is, aangezien men in Duitsland, Groot-Brittannië, Denemarken en Luxemburg geen plafond heeft met betrekking tot contante betalingen. Echter, België kent wel een plafond van drieduizend euro voor cash aankopen. Of met deze maatregel het beoogde doel wordt behaald, is nog maar de vraag. Detailhandel Nederland²⁸³ noemt deze maatregel 'een stap te ver'.²⁸⁴ De maatregel is volgens hun geïntroduceerd, zonder dat men goed heeft onderzocht of de problematiek van witwassen ook effectief wordt tegengegaan. Hierover laat ik mij niet uit, maar het is mijns inziens noodzakelijk dat actie wordt ondernomen tegen witwassen. Onderzoekers schatten namelijk dat in Nederland jaarlijks ongeveer zestien miljard euro²⁸⁵ aan drugs- en fraudegeld wordt

²⁷⁸ Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2019: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2019, p. 35-39.

²⁷⁹ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, par. 14.2.

²⁸⁰ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, p. 207 e.v.

²⁸¹ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019, p. 412.

²⁸² T. Bollen, 'Criminalisering van contant geld drijft de consument in de datafuik van de banken', FTM 22 juli 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ftm.nl/artikelen/criminalisering-contant-geld?share=1>.

²⁸³ Een organisatie die de belangen van winkeliers behartigt.

²⁸⁴ K. Haegens, 'Wat heeft het kabinet tegen cash geld?', De Volkskrant 1 juli 2019, online geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/nieuws-achtergrond/wat-heeft-het-kabinet-tegen-cash-geld~b3246cec/?referer=https%3A%2F%2Fwww.google.nl%2F>.

²⁸⁵ Dit bedrag bestaat uit twee delen, namelijk: de instroom van witwasgelden uit andere landen (9,1 miljard) en binnenlands crimineel verkregen geld dat in Nederland wordt witgewassen (6,9 miljard).

witgewassen.²⁸⁶ Hiermee staat Nederland in de mondiale top tien²⁸⁷ van aantrekkelijkste witwaslanden. De onderzoekers hebben ervoor gekozen om het Walker-model toe te passen, welke al in eerder onderzoek naar witwassen is toegepast. Daarnaast zijn de schattingen gebaseerd over een langer tijdsperiode en is data verzameld van witwasstromen uit de hele wereld. Ook is intensief onderzoek gedaan naar de witwasbehoeften per land, waarbij het aantal geregistreerde misdrijven en de gemiddelde witwasbehoefte per geregistreerd bedrijf sleutelfactoren waren voor de berekening. Door het gebruik van nauwkeurigere data omtrent (Nederlandse) criminaliteit, ontstaat een betrouwbare schatting van de hoeveelheid geld dat in Nederland wordt witgewassen.

Niet alleen de grens aan cashbetalingen heeft invloed op (het witwassen van) geld in de criminele wereld. Ook de technologische ontwikkelingen die banken stimuleren zorgt ervoor dat steeds minder cashgeld beschikbaar is, aangezien steeds meer mensen via pin betalen²⁸⁸. De Nederlandsche Bank (hierna: DNB) richt zich tussen 2018-2021 op een drietal punten die voornamelijk gericht zijn op de elektronische betalingen.²⁸⁹ Toch wil de DNB geen 'cashless' samenleving, want contant geld heeft nog altijd een rol in de samenleving. Contante betalingen vinden nog altijd plaats en ingeval van een elektronische storing is cashgeld belangrijk. Hackers en frauderende/ financieel falende commerciële banken zijn ook een van de redenen dat een cashgeld nog altijd een rol speelt in onze samenleving. Een feit is wel dat het aandeel van cashgeld terugloopt, waardoor gestreefd dient te worden naar maximale efficiëntie. Dit omvat de algemene acceptatie van contant geld, het waarborgen van de betrouwbaarheid en de veiligheid van contant geld en kostenverlaging van contant geld, aldus de DNB.²⁹⁰

6.3 Bestrijding van drugscriminaliteit

Grapperhaus is van mening dat de aanpak van ondermijnende criminaliteit niet faalt. Wel erkent hij dat er sprake is van een probleem, een probleem waarover nog jaren wordt gepraat. De aanpak van criminaliteitsbestrijding schiet in ieder geval schromelijk tekort. Nog steeds is sprake van een groeiende achterstand op een vlot ontwikkelende internationale onderwereld. Brabantse bestuurders klagen dat politie en justitie niet de middelen krijgen om de drugscriminaliteit goed te bestrijden.²⁹¹

Succes wordt wel geboekt, aldus Grapperhaus. Toch zijn de successen die hij noemt in mijn ogen klein, want het verbieden van criminele motorbendes en het oprollen van diverse drugslabs is niet van zeer groot belang. Dit brengt ons niet naar de zware jongens die het grote geld verdienen, maar er is een begin. Het kabinet heeft namelijk eenmalig 100 miljoen euro uitgetrokken voor een anti-ondermijningsfonds en 40 miljoen euro voor opsporing van cybercrime en het ontnemen van crimineel geld. Dit geld is nodig om meer capaciteit te krijgen om alle informatie en tips uit te werken. Momenteel blijven nog veel zaken liggen, waardoor de politie noodgedwongen moet toekijken hoe (drugs)criminelen ongestoord hun gang kunnen gaan.²⁹² Daarnaast wordt ook geïnvesteerd in een

²⁸⁶ Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (2018), *Aard en omvang van criminele bestedingen*, WODC, Utrecht/Rotterdam, p. 89.

²⁸⁷ De onderzoekers schatten namelijk dat de wereldwijd voor ronde de 677 miljard euro wordt witgewassen (cijfers 2014).

²⁸⁸ Inmiddels geschieden meer dan zes op de tien betalingen digitaal.

²⁸⁹ De Nederlandsche Bank (2018), *Visie op betalen 2018-2021*, DNB, Amsterdam.

²⁹⁰ De Nederlandsche Bank (2018), *Visie op betalen 2018-2021*, DNB, Amsterdam.

²⁹¹ Brabantse Onderzoeks Redactie, 'Minister Grapperhaus over aanpak drugscriminelen: 'Stop met pillen slikken op festivals'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/brabant/minister-grapperhaus-over-aanpak-drugscriminelen-stop-met-pillen-slikken-op-festivals~a7afaa87/?referrer=https://www.google.nl/>.

²⁹² Brabantse Onderzoeks Redactie, 'De verontrustende waarheid over aanpak drugscriminaliteit in Brabant: 'We gaan het zo niet redden'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via:

internationale samenwerking met België en Duitsland om drugscriminelen op te sporen. Ook in Spanje en in de VS komen nieuwe contactpersonen van justitie voor een betere samenwerking.²⁹³ Mijns inziens dient de internationale samenwerkingen een groter gebied te bestrijden. In landen zoals Turkije, Marokko en Dubai zit miljarden aan drugsgeld en om hierop vat te krijgen, is het van belang dat de internationale samenwerking uitbreidt.

De steun van het kabinet is niet alleen in geldelijke vorm. Zo is de Wet bevordering integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur (hierna: Wet Bibob) aangescherpt, waardoor beter informatie over personen kan worden uitgewisseld tussen gemeenten bij vergunningverlening. Ook de Wet voorkoming misbruik chemicaliën is aangepast. Door deze aanpassing is het sneller mogelijk om NPS en drugsgrondstoffen te verbieden. Daarnaast kunnen strafrechters nu ook de kosten van het opruimen van drugslabs en hennepkwekerijen opleggen als sanctie. Hierdoor hoeft de maatschappij als geheel niet meer op te draaien voor deze kosten. In mijn ogen is het verhalen van opruimkosten van drugsproductieruimte bij de drugs crimineel niet meer dan normaal, aangezien een 'gewone' burger niet de lasten van de drugs crimineel moet dragen. Dan dient het volgende probleem zich aan en dat is dat wachttijd van gemiddeld een jaar en acht maanden voor het behandelen van een ondermijningszaak bij de strafrechter. Indien hoger beroep wordt ingesteld, wordt de wachttijd nog eens verlengd met vijf jaar.²⁹⁴ Strafrecht alleen is ook niet de oplossing, daarom is er sprake van een integrale aanpak van politie en justitie in Taskforce Brabant Zeeland. Grapperhaus is ook bezig met de ontwikkeling van een wet die het mogelijk maakt om makkelijker onderling informatie te delen tussen betrokken diensten om (drugs)criminelen op te sporen. Momenteel is het onder de huidige privacyregels nog moeilijk om onderling informatie uit te wisselen omtrent (drugs)criminaliteit.²⁹⁵ Wil men momenteel onderling informatie uitwisselen, dan moet worden voldaan aan de eisen van het Regionaal Informatie en Expertise Centrum (hierna: RIEC). Dit is mijns inziens al een goed systeem om onderling informatie uit te wisselen, maar niet elke (drugs)zaak voldoet aan de punten van het RIEC. Sommige criminele patronen vallen pas op als je informatie van diverse diensten naast elkaar legt. Zo kan het zijn dat in een bepaalde wijk geen politiemeldingen omtrent drugs criminaliteit worden gedaan, terwijl uit de gegevens van de belastingdienst blijkt dat veel mensen uit die wijk een riant leven leiden zonder aantoonbaar inkomen. Samenwerking tussen verschillende diensten is dus van wezenlijk belang om grip te krijgen op de drugs criminaliteit en deze te kunnen bestrijden.

<https://www.ed.nl/brabant/de-verontrustende-waarheid-over-aanpak-drugscriminaliteit-in-brabant-we-gaan-het-zo-niet-redden~a72e9548/>.

²⁹³ Brabantse Onderzoeks Redactie, 'Minister Grapperhaus over aanpak drugscriminelen: 'Stop met pillen slikken op festivals'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/brabant/minister-grapperhaus-over-aanpak-drugscriminelen-stop-met-pillen-slikken-op-festivals~a7afaa87/?referrer=https://www.google.nl/>.

²⁹⁴ Brabantse Onderzoeks Redactie, 'De verontrustende waarheid over aanpak drugs criminaliteit in Brabant: 'We gaan het zo niet redden'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/brabant/de-verontrustende-waarheid-over-aanpak-drugscriminaliteit-in-brabant-we-gaan-het-zo-niet-redden~a72e9548/>.

²⁹⁵ Brabantse Onderzoeks Redactie, 'Minister Grapperhaus over aanpak drugscriminelen: 'Stop met pillen slikken op festivals'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/brabant/minister-grapperhaus-over-aanpak-drugscriminelen-stop-met-pillen-slikken-op-festivals~a7afaa87/?referrer=https://www.google.nl/>; C. Timmermans, 'brabant krijgt miljoenen om drugs criminaliteit te bestrijden, maar waar wordt dat geld in gestoken?', Eindhovens Dagblad 13 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/eindhoven/brabant-krijgt-miljoenen-om-drugscriminaliteit-te-bestrijden-maar-waar-wordt-dat-geld-in-gestoken~acce019d/>.

De bestrijding van drugscriminaliteit kan het niet alleen redden met de politie en de overheid, aldus politiebazen Paulissen en Enkelmans.²⁹⁶ De maatschappij moet weerbaarder worden gemaakt, want deze vindt drugsgebruik steeds normaler. Zolang de maatschappij drugsgebruik accepteert, is de bestrijding van (de effecten van) de productie en handel van verdovende middelen moeilijk.

6.4 Legalisatie verdovende middelen

Vanuit diverse hoeken wordt gesproken over legalisatie van softdrugs. De vraag is of er sprake kan zijn van legalisatie van (soft)drugs in Nederland op korte termijn. Momenteel loopt wel een experiment met de teelt en verkoop van legale staatswiet. Hier is dus sprake van een soort van legalisatie-actie. Ook de verkoop van softdrugs in coffeeshops is een vorm van legalisatie. Maar waarom zou men überhaupt de teelt en handel in softdrugs willen legaliseren? Dit heeft alles te maken met de verwikkeling van de onderwereld in de bovenwereld, geen inzicht en vat hebben op de drugscriminaliteit en het feit dat ondanks het verbod op drugs het gebruik ervan constant blijft of zelfs stijgt.²⁹⁷ Legalisering van de productie, distributie en consumptie van drugs, en dan niet alleen softdrugs maar alle drugs, zou kunnen leiden tot een 'normale' markt van vraag en aanbod. Daarnaast kunnen drugs dan gecontroleerd worden door de Voedsel- en Warenautoriteit.²⁹⁸ Het lijkt best een absurd idee, maar dat is het mijns inziens niet. In het illegale circuit is veel drugs in de omloop waarvan de kwaliteit slecht is en daardoor jaarlijks doden vallen. Bij legalisatie kan toezicht gehouden worden op de kwaliteit van drugs, waardoor geen 'kwaliteitsdoden' hoeven te vallen. Nog belangrijker is dat door legalisatie van drugs de criminele handelaren geen of nauwelijks meer lucratieve deals kunnen sluiten. De prijzen van de drugs komen tot stand door middel van vraag en aanbod. Mocht nog sprake zijn van illegale productie en handel in verdovende middelen, dan moet daar zeer stevig tegenop worden getreden. Ook een niet al te onbelangrijk punt is, dat door legalisatie de overheid grote sommen (belasting)inkomsten kan ontvangen.

Er kunnen diverse voordelen genoemd worden voor de legalisatie van (soft)drugs, maar niet iedereen zal blij zijn met een mogelijke legalisatie. Zo zullen sommige (politieke) partijen tegen een gecontroleerde vorm van legalisatie van productie, handel en gebruik van drugs zijn, maar het handhaven van een norm dat door een groot deel van de samenleving niet wordt gedeeld, is moeilijk. Zoals ook in paragraaf 6.3 is gezegd door politiebazen Paulissen en Enkelmans, zal de bestrijding van drugscriminaliteit moeilijk zijn, zolang de maatschappij het gebruik van drugs 'normaal' vindt. Ik ben het dan ook eens met criminoloog Cyrille Fijnaut.²⁹⁹ Volgens Fijnaut gaat in de drugseconomie een enorme hoeveelheid geld om en dit vormt een van de grootste bedreiging voor een fatsoenlijke samenleving, aldus Fijnaut. Met alleen de legalisering van (soft)drugs in Nederland zal mijns inziens niet het gewenste effect worden behaald. Allereerst is Nederland onderdeel van de EU, welke de productie, handel in en gebruik van verdovende middelen verbiedt. Voor volledige legalisatie zal dus eerst de EU om moeten gaan op het gebied van verdovende middelen. Dan is het van belang dat een

²⁹⁶ Brabantse Onderzoeks Redactie, 'Minister Grapperhaus over aanpak drugscriminelen: 'Stop met pillen slikken op festivals'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/brabant/minister-grapperhaus-over-aanpak-drugscriminelen-stop-met-pillen-slikken-op-festivals~a7afaa87/?referrer=https://www.google.nl/>.

²⁹⁷ R. Bodelier, 'Waarom we drugs (niet) moeten legaliseren', Financieel Dagblad 6 oktober 2018, online geraadpleegd via: <https://fd.nl/futures/1271133/waarom-we-drugs-niet-moeten-legaliseren#sluiten>.

²⁹⁸ J. Smiers, 'Legalisering van drugs is de enige reële oplossing', De Volkskrant 27 augustus 2018, online geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/columns-opinie/legalisering-van-drugs-is-de-enige-reele-oplossing~bf688efa/>.

²⁹⁹ P. Tops en J. Tromp, 'Legaliseer drugs, maar pak illegale handel hard aan', De Volkskrant 10 september 2019, online geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/columns-opinie/legaliseer-drugs-maar-pak-illegale-handel-hard-aan~b42aaae0/>.

groot aantal (EU)-landen de productie, handel en gebruik legaliseert. Zo niet, dan blijft export van illegale verdovende middelen bestaan en daarmee kunnen enorme winsten worden gemaakt.³⁰⁰ Het feit dat de EU verdovende middelen zal moeten gaan legaliseren, voordat Nederland dit mag, heeft tot gevolg dat geen sprake kan zijn van legalisatie van verdovende middelen op korte termijn. Legalisatie van verdovende middelen zal jaren in beslag nemen. Dit heeft niet alleen met de EU te maken, maar ook met de verdeeldheid onder (politieke) partijen in Nederland. Blickman, die onderzoeker is bij het Transnational Institute³⁰¹, is van mening dat legalisatie van verdovende middelen meerdere regeerperiodes in beslag zal nemen.³⁰² Nederland zal namelijk goed moeten nadenken onder welke voorwaarden verdovende middelen worden gelegaliseerd. Al met al zijn er dus meerdere factoren die erop wijzen dat legalisatie van de productie, handel en gebruik van verdovende middelen niet op korte termijn zal plaatsvinden.

6.5 Deelconclusie

De afgelopen jaren zijn vele ontwikkelingen gaande op het gebied van verdovende middelen. Globalisering en nieuwe technologieën zorgen ervoor dat de illegale drugsmarkt verandert. Zo worden innovatieve productie- en smokkelmethode ontwikkeld, maar er is ook sprake van een groeiende onlinedrugsmarkt. Daarnaast wordt productieverlegging waargenomen. Voorheen was Oost-Europa de heroïneproducerende markt, maar de laatste jaren komt de productie van heroïne dichterbij haar afzetmarkt te liggen. Dit heeft te maken met de goedkopere inkoop van drugsprecursoren, maar is ook gericht op reductie van het risico van inbeslagname. Ook worden de laatste jaren veel NPS vervaardigd in China en verkocht in Europa. Doordat deze vaak nog niet als verdovend middel wordt gezien, kunnen NPS verkocht worden in fysieke winkels. Toch wordt ingespeeld op deze verandering door het aanpassen van wettelijke bepalingen, zodat NPS sneller als verdovend middel wordt aangemerkt en dus verboden kan worden.

Cash geld is belangrijk in de drugswereld. Jaarlijks worden vele miljoenen aan drugsgeld witgewassen. Toch zijn er ontwikkelingen met betrekking tot cash geld, wat een bedreiging vormt voor de drugscriminaliteit. Minister Grapperhaus wil een meldplicht voor cash aankopen vanaf drieduizend euro, terwijl de meldplicht nu vanaf tienduizend euro geldt. Dit moet ervoor zorgen dat witwassen in Nederland moeilijker wordt en zo effectiever kan worden bestreden. Daarnaast stimuleren banken technologische ontwikkelingen, wat ervoor zorgt dat steeds minder cashgeld beschikbaar is. Zo richt DNB haar pijlen de komende jaren voornamelijk op de ontwikkeling van elektronisch betalen. Ondanks dat, wil DNB geen 'cashless' samenleving, maar wel een optimaal functioneren van de cash keten.

De bestrijding van drugscriminaliteit schiet schromelijk tekort. Successen worden wel behaald, maar zijn in mijn ogen klein. De grote drugscriminelen ontspringen nog steeds de dans. De capaciteit moet omhoog en (internationale) samenwerking is nodig om meer vat en inzicht te krijgen op het illegale drugscircuit. Het kabinet heeft daarom eenmalig 100 miljoen euro uitgetrokken voor een anti-ondermijningsfonds en 40 miljoen euro voor opsporing van cybercrime en het ontnemen van crimineel geld. De bestrijding van drugscriminaliteit gebeurt ook door aanpassingen van de Wet voorkoming misbruik chemicaliën en de Wet Bibob. Een belangrijk gegeven is dat de maatschappij drugsgebruik

³⁰⁰ P. Tops en J. Tromp, 'Legaliseer drugs, maar pak illegale handel hard aan', De Volkskrant 10 september 2019, online geraadpleegd via: <https://www.volkskrant.nl/columns-opinie/legaliseer-drugs-maar-pak-illegale-handel-hard-aan~b42aaae0/>.

³⁰¹ TNI is een internationale non-profitorganisatie die zich onder meer bezighoudt met onderzoek naar een pragmatisch drugsbeleid.

³⁰² J. Boom en R. Elibol, 'Ons nationale drugsprobleem: een industrie die over lijken gaat', De groene Amsterdammer 18 september 2018, online geraadpleegd via: <https://www.groene.nl/artikel/een-industrie-die-over-lijken-gaat>.

steeds normaler gaat vinden, zodat optreden tegen een norm die maatschappelijk geaccepteerd wordt moeilijk is. Voor een effectievere bestrijding is het gewenst dat de samenleving weerbaarder wordt gemaakt.

De laatste jaren komen steeds meer geluiden over legalisering van (soft)drugs. Ook in Nederland worden de verkoop van softdrugs gedoogd in coffeeshops en wordt een experiment gedaan met de teelt en verkoop van staatswiet. De legalisering van (soft)drugs kan leiden tot een 'normale' markt van vraag en aanbod, zodat 'normale' prijzen tot stand komen. Daarnaast kan de kwaliteit van drugs beter gecontroleerd worden, zodat kwaliteitsdoden zoveel mogelijk worden voorkomen. Een ander niet onbelangrijk punt is dat de overheid de schatkist kan vullen met de inkomsten die voorkomt uit de gelegaliseerde handel. Toch is legalisering op korte termijn niet mogelijk. Dit heeft onder andere te maken met de EU, aangezien deze toestemming moet geven voor legalisatie. Ook zal goed nagedacht moeten worden over de voorwaarden waaronder verdovende middelen worden gelegaliseerd, zodat drugscriminaliteit effectief kan worden bestreden.

7. Toetsing van de verschillende behandeling

In dit hoofdstuk wordt de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 getoetst aan het legitimiteits-, het doelmatigheids- en proportionaliteitsbeginsel. Wat verstaan wordt onder deze beginselen, is reeds in hoofdstuk 5 aan de orde gekomen.

7.1 Legitimiteit

In deze paragraaf zal de regelgeving in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen getoetst worden aan de eis van legitimiteit. De beginselen van behoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid vormen de kern van legitieme wetgeving. Deze rechtsbeginselen, behoudens evenredigheid, zullen dan ook in deze paragraaf uitvoerig aan de orde komen. Het evenredigheidsbeginsel, ook wel het proportionaliteitsbeginsel genoemd, zal apart worden getoetst in paragraaf drie van dit hoofdstuk. Daarnaast zal ook kort stilgestaan worden bij de legaliteit van beide wetten.

7.1.1 Legitimiteit en verdovende middelen in de Wet OB 1968

Legitimiteit verschilt van legaliteit. Legaliteit is het in overeenstemming handelen met de wet. Kijkend naar de Wet OB 1968, kan strikt geconcludeerd worden dat met betrekking tot illegale activiteiten geen uitzondering wordt gemaakt. Prestaties die op grond van de wet verboden en strafbaar zijn worden als economische activiteit aangemerkt, mits de prestatie aan alle voorwaarden voldoet van economische activiteit. Hierdoor zijn in beginsel de algemene regels, die opgenomen zijn in de Wet OB 1968, van toepassing. Dit houdt in dat sprake is van een belastbare prestatie indien deze wordt verricht door een als zodanig handelende ondernemer en de prestatie is aan te merken als een economische activiteit. Echter, wordt in de jurisprudentie van het HvJ wel een uitzondering gemaakt met betrekking tot de belastbaarheid van verdovende middelen. Dit is opmerkelijk, aangezien het HvJ een algemeen onderscheid tussen legale en illegale prestaties niet in overeenstemming acht met het beginsel van fiscale neutraliteit. Toch is er een uitzondering met betrekking tot de invoer en levering van verdovende middelen en andere prestaties die onder een volstrekt (ver)handelingsverbod vallen in alle lidstaten. Deze prestaties vallen niet onder de heffing van omzetbelasting. De vraag is of de jurisprudentie van de HvJ op eenzelfde hoogte gezet kan worden met de wet, zodat sprake is van legaliteit. In Nederland wordt jurisprudentie op eenzelfde lijn gezet met de wet. Zodra jurisprudentie is gewezen, welke in tegenspraak is met de wet, behoeft de wet enige aanpassing. Op deze manier kan geen sprake zijn van strijdigheid tussen de wet en de jurisprudentie. In sommige gevallen wordt de in de jurisprudentie gegeven nieuwe regel niet vertaald naar de wet. Dit is geen probleem, aangezien in Nederland jurisprudentie eenzelfde werking heeft als de wet. Op basis hiervan zijn de invoer en levering van verdovende middelen niet belast met omzetbelasting en handelt de overheid dus in overeenstemming met de wet.

Onder het rechtszekerheidsbeginsel dient het objectieve recht kenbaar en duidelijk te zijn. De Wet OB 1968 en de jurisprudentie van het HvJ is vanaf het Einberger II-arrest mijns inziens kenbaar en duidelijk omtrent de onbelastbaarheid van de handel in verdovende middelen. De jurisprudentie van het HvJ vormt een aanvulling op de Wet OB 1968 en het oordeel omtrent verdovende middelen wordt in onder andere de arresten *Happy Family*³⁰³ en *Mol*³⁰⁴ bevestigd. Ook in andere arresten van het HvJ en de HR wordt deze lijn (nog steeds) aangehouden. De positie van de belastingplichtige is dus duidelijk omtrent de heffing van omzetbelasting van verdovende middelen. Toch ben ik van mening dat de HR in een

³⁰³ HvJ EG 05 juli 1988, C-289/86 ECLI:EU:C:1988:360, FED 1988/496, m. nt. D.B. Bijl (*Happy Family*).

³⁰⁴ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303, m. nt. L.F. Ploeger (*Mol*).

tweetal zaken omtrent growkits³⁰⁵ en kweekvloeistoffen³⁰⁶, een bijzonder oordeel heeft gegeven. De HR heeft geoordeeld dat growkits en kweekvloeistoffen voor (psilocybe bevattende) paddo's zijn belast met omzetbelasting. Dit oordeel is niet verbazingwekkend, aangezien reeds in 2001 was geoordeeld dat de levering van hennepplanten en -zaden belast is met omzetbelasting.³⁰⁷ Wat wel opmerkelijk is, is de toepassing van het verlaagde tarief voor growkits en kweekvloeistoffen voor (psilocybe bevattende) paddo's. Het verlaagde tarief is volgens de HR van toepassing omdat de (psilocybe bevattende) paddo's voor menselijke consumptie bestemd zijn. Dan rijst de vraag hoe de HR tegen verdovende middelen aankijkt, aangezien op basis van dit arrest lijkt dat de HR van mening is dat verdovende middelen bestemd zijn voor menselijke consumptie. Betekent dit dat de HR in lijn met dit arrest mogelijk ook verdovende middelen wil belasten tegen het verlaagde tarief, aangezien verdovende middelen voor menselijke consumptie bestemd zijn? Mocht dit het uitgangspunt zijn van de HR, dan spreekt de HR de jurisprudentie tegen van het HvJ, maar dit is niet mogelijk. In deze zaak ging het om de tijdvakken 2005/2006 en toen waren verse paddo's strikt gezien nog geen verdovend middel. Pas sinds 1 december 2008 zijn verse paddo's opgenomen op lijst II van de Opiumwet. Opmerkelijk is deze zaak wel, aangezien destijds gedroogde psilocybe bevattende paddo's verboden waren en verse psilocybe bevattende paddo's bestemd waren voor menselijke consumptie. Immers, zowel gedroogde als verse paddo's bevatten de verboden stimulerende stof psilocybe. De positie van de belanghebbende kan dus niet in onzekerheid komen betreffende dit arrest, aangezien nu ook verse paddo's als verdovend middel worden beschouwd. Als laatste geldt dat niet teruggekomen mag worden op een definitief besluit na het verstrijken van een redelijk beroepstermijn of na aanwending van alle beschikbare rechtsmiddelen. Onder voorwaarden mag wel worden teruggekomen op een definitief besluit, maar dat is omtrent jurisprudentie van verdovende middelen nog nooit gebeurd. Op basis van het voorgaande kan geconcludeerd worden dat de Wet OB 1968 omtrent verdovende middelen aan het rechtszekerheidsbeginsel voldoet.

Van zowel de wetgever als van de rechter wordt voor legitieme wetgeving verwacht dat zij onpartijdig zijn. Het HvJ maakt wel een onderscheid met betrekking tot verdovende middelen en legale prestaties, waardoor de wetgever in principe partijdig is. Aldus het HvJ is dit onderscheid gerechtvaardigd, omdat alle lidstaten een volledig (ver)handelingsverbod kennen met betrekking tot verdovende middelen en er geen sprake kan zijn van een economisch circuit. Ik wil graag wijzen op het groot aantal jaren terug dat de welbekende arresten Einberger II, Mol en Happy Family gewezen zijn en de (legalisatie)ontwikkelingen die sinds een aantal jaren gaande zijn. In verschillende landen/staten is de handel in (soft)drugs gelegaliseerd en ook in Nederland worden cannabisproducten, zij het onder strikte voorwaarden, toegestaan. Ook het experiment met de teelt en verkoop van staatswiet is een voorbeeld van legalisatie van softdrugs in Nederland. De vraag die opkomt is of anno 2019 nog steeds sprake is van een algeheel (ver)handelingsverbod van verdovende middelen en of er geen sprake kan zijn van een economisch circuit met betrekking tot de handel in verdovende middelen. Mijns inziens is geen sprake meer van een algeheel (ver)handelingsverbod in de EU, aangezien softdrugsgebruik en softdrugshandel in Nederland deels wordt toegestaan. Dit patroon wordt niet alleen gezien in Nederland maar ook in andere landen van de EU, zo wil Luxemburg cannabisproducten volledig legaliseren. Daarnaast kan ook zeker sprake zijn van een economisch circuit. Door het toestaan van verkoop van softdrugs in coffeeshops, is sprake van concurrentie met de illegale markt en bestaat er dus een economisch circuit. Het feit dat het HvJ in het Coffeeshop Siberië-arrest uit 1999 niet is ingegaan op het liberaler worden van lidstaten omtrent het illegale karakter van softdrugs is destijds terecht geweest. In die tijd was nog nauwelijks tot geen sprake van legale verkoop van softdrugs in

³⁰⁵ HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3613, BNB 2015/67, m. nt. C.J. Hummel.

³⁰⁶ HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR: 2015:1671, V-N 2015/29.21, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

³⁰⁷ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, BNB 2001/193, m. nt. M.E. van Hilten.

coffeeshops of experimenten met de teelt en handel van staatswiet. De gedachte van legaliseren van (soft)drugs is onvoldoende om te leiden tot de heffing van omzetbelasting over verdovende middelen. Het, naar mijn mening opzienbarend besluit, dat ervoor zorgde dat vanaf 2014 ook de inkomsten van illegale activiteiten dienen te worden meegenomen in het bni van een land, doet geen goed aan de eenduidigheid en onpartijdigheid van de EU. De EU heeft via haar jurisprudentie van het HvJ kenbaar gemaakt hoe zij denkt over het heffen van omzetbelasting over verdovende middelen. Echter, wil de EU sinds 2014, via de verplichte bijdrage van lidstaten, wel een deel van de opbrengsten van verdovende middelen gebruiken voor haar begrotingsevenwicht. De reden hiervan is gelegen in het feit dat de nationale rekening van een lidstaat volledig moet zijn, maar dit neemt niet weg dat de EU verdovende middelen voor haar bni 'opeens' wel erkend. Daarnaast is het zeer de vraag of een volledig beeld gegeven kan worden, gezien schatting omtrent de opbrengst van drugs gemakkelijk enkele miljoenen dan wel miljarden kunnen afwijken. Mijns inziens strookt dit niet met hetgeen het HvJ in haar jurisprudentie voorhoudt, namelijk dat zij geen omzetbelasting heft over verdovende middelen vanwege het 'extreem' illegale karakter en erkend verdovende middelen dus niet. De vraag is dan ook welke weg de EU met het besluit inslaat en mogelijk ook openstaat voor de heffing van omzetbelasting over verdovende middelen. Mijns inziens kan geconcludeerd worden dat niet gesproken kan worden van onpartijdigheid. Dit vanwege het feit dat onder de huidige omstandigheden de lidstaten geen volledig (ver)handelingsverbod kennen met betrekking tot verdovende middelen. Daarnaast neemt de EU geen eenduidig standpunt in over verdovende middelen, aangezien de EU geen btw wil heffen over verdovende middelen, maar wel via het bni van een land inkomsten van verdovende middelen wil ontvangen voor een 'volledig' beeld van de nationale rekening van een lidstaat. Waar het maar zeer de vraag is of het opnemen van drugsopbrengsten ook daadwerkelijk bijdraagt aan een volledig beeld van de nationale rekening van een lidstaat, gezien de afwijkingen van enkele miljoenen dan wel miljarden in de geschatte cijfers omtrent drugsopbrengsten.

Als laatste wordt het rechtsgelijkheidsbeginsel getoetst. Dit houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden. Het Einberger II-arrest is op gelijke wijze voortgezet in de arresten *Happy Family*³⁰⁸ en *Mol*³⁰⁹. Ook de jurisprudentie van de HR komt overeen met hetgeen in de voorgaande arresten is geoordeeld. Op grond hiervan kan worden gesteld dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld met betrekking tot verdovende middelen. Ook in het coffeeshop Siberië-arrest is het *Happy Family*-arrest juist toegepast. Hierin ging het om de opmerkelijke situatie dat de tafels werden gebruikt om verdovende middelen te verhandelen. De verhuur van tafels vormen op zichzelfstaand een legale activiteit. Prestaties die dus verband houden met de handel in verdovende middelen zijn belast met omzetbelasting.

Een opmerkelijk situatie met betrekking tot het rechtsgelijkheidsbeginsel is het aftrekrecht van voorbelasting bij illegale prestaties die vallen onder een volstrekt (ver)handelingsverbod in de EU. Vóór 2007 kreeg een coffeeshophouder integraal recht op aftrek, ook van de kosten die verband hielden met de verdovende middelen, welke niet belast zijn met omzetbelasting. Dit was een niet gewenste situatie en kwam voort uit het feit dat de Wet OB 1968 recht op aftrek verleende, tenzij het gebruik betrekking had op een vrijgestelde prestatie. De Btw-richtlijn koppelt het recht op aftrek van voorbelasting aan belaste omzet. Ruim acht jaar na het verschenen arrest, is in 2007 de Wet OB 1968 in overeenstemming gebracht met de Btw-richtlijn. Vóór 2007 bestond mijns inziens geen rechtsgelijkheid tussen de toenmalige Zesde richtlijn en de Wet OB 1968. Geconcludeerd kan worden dat de Wet OB 1968 met betrekking tot verdovende middelen voldoet aan het rechtsgelijkheidsbeginsel. De reeds gewezen jurisprudentie wordt op gelijke wijze toegepast en in geval van ongelijkheid naar ongelijke mate behandeld. Dit kan je bijvoorbeeld terugzien in het

³⁰⁸ HvJ EG 5 juli 1988, C-289/86 ECLI:EU:C:1988:360, FED 1988/496, m. nt. D.B. Bijl (*Happy Family*).

³⁰⁹ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303, m. nt. L.F. Ploeger (*Mol*).

Coffeeshop Siberië-arrest³¹⁰, waarbij het ging om de opmerkelijke situatie dat de tafels werden gebruikt om verdovende middelen te verhandelen. De verhuur van tafels vormen opzichzelfstaand een legale activiteit en wordt dan ook zo behandeld. Overeenkomsten zijn te vinden in de arresten Mol³¹¹ en Happy Family³¹². In deze zaken ging het beiden over hard- en softdrugs. Omdat dit beiden als 'extreem' illegaal wordt aangemerkt, luidde het oordeel van de HvJ dat geen omzetbelasting is verschuldigd. Daarnaast bestaat er, sinds 2007, een evenwicht tussen het niet belasten van verdovende middelen met omzetbelasting en het geen recht op aftrek hebben van voorbelasting met betrekking tot verdovende middelen.

7.1.2 Legitimiteit en verdovende middelen in de Wet IB 2001

In de Wet IB 2001 worden illegaal verkregen voordelen op grond van de fiscale neutraliteit hetzelfde behandeld als legaal verkregen voordelen. Zo dient ook een (drugs)crimineel te voldoen aan de criteria van ondernemerschap en het drijven van een onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden, voor onderworpenheid in de Wet IB 2001. Mocht sprake zijn van een navordering bij een (drugs)crimineel dient de Belastingdienst in overeenstemming met de Wet IB 2001 de winst te bepalen en vervolgens een navorderingsaanslag op te leggen. Vanzelfsprekend dient ook bij de aangifte/aanslag inkomstenbelasting van een (drugs)crimineel de winst overeenkomstig de Wet IB 2001 worden vastgesteld. De overheid handelt hierdoor in overeenstemming met de wet en er wordt voldaan aan de eis van legaliteit.

Het tweede punt wat van belang is voor legitieme wetgeving met betrekking tot verdovende middelen is rechtszekerheid. Daarbij is van belang dat de wetgeving van de Wet IB 2001 pas in werking is getreden na bekendmaking. Daarnaast is mijns inziens geen sprake van een onzekerheid van de fiscale positie van de belastingplichtige die handelt in verdovende middelen. De Wet IB 2001, zoals deze ook van toepassing is voor belastingplichtige met een legale onderneming, is overeenkomstig van toepassing op een belastingplichtige met illegale activiteiten. Daarnaast heeft de HR³¹³ geoordeeld dat geen voorziening mag worden gevormd voor een ontnemingsvordering, zodat ook hier geen onzekerheid over bestaat. De zaak waarover de HR in maart 1994³¹⁴ uitspraak heeft gedaan, kan in beginsel zorgen voor een deukje in de rechtszekerheid. De HR heeft in deze zaak nagelaten om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ over het verband tussen de Wet OB 1968 en de toenmalige Wet IB 1964. De rechtszekerheid eist namelijk dat niet teruggekomen mag worden op een definitief besluit. Wordt wel teruggekomen op een definitief besluit dan moet worden voldaan aan een aantal kenmerken. Ik ben van mening dat mogelijk voldaan kan worden aan alle kenmerken, indien een dergelijke gelijke zaak nu voorkomt bij het HvJ, om terug te komen op het in 1994 gevelde oordeel. De HR heeft in deze zaak mijns inziens nalatig gehandeld door geen prejudiciële vragen voor te leggen aan het HvJ. De HR kan namelijk prejudiciële vragen stellen indien voldaan wordt aan art. 267 WVEU. Op grond van dit artikel mogen of dienen nationale rechters zich met vragen over de uitleg van het gemeenschapsrecht te wenden tot het HvJ. Door een prejudiciële procedure wordt een uniforme uitleg van het gemeenschapsrecht beoogd door nationale rechters. Alleen in geval als de vraag ter zake niet dienend is, de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met het geschil, het vraagstuk hypothetische van aard is en het HvJ niet beschikt over de gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven, wordt een verzoek tot het stellen van prejudiciële vragen

³¹⁰ HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, V-N 1999/36.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Coffeeshop Siberië*).

³¹¹ HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, FED 1988/495, m. nt. D.B. Bijl (*Mol*).

³¹² HvJ EG 5 juli 1988, C-289/86 ECLI:EU:C:1988:360, FED 1988/496, m. nt. D.B. Bijl (*Happy Family*).

³¹³ HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, V-N 2011/47.10, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

³¹⁴ HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8687, *BNB* 1994/138, m. nt. P.J. Wattel. In deze zaak heeft de HR geoordeeld dat geen verband bestaat tussen de Wet OB 1968 en de toenmalige Wet IB 1964.

afgewezen.³¹⁵ De ontwikkelingen die de drugswereld de afgelopen jaren heeft doorgemaakt en de mogelijke legalisatie van verdovende middelen, laat mogelijk een geheel ander licht schijnen over de zaak. Het feit dat de inkomstenbelasting een nationale belasting is, dient de HR niet te onthouden van het stellen van prejudiciële vragen. De handel in verdovende middelen zal naar verwachting over landsgrenzen heen gaan en zo is sprake van een internationale zaak waarbij meerdere lidstaten betrokken zullen zijn. Daarnaast zal het in een dergelijk geval gaan om complexe zaken, waarbij het verstandig is om prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ. Geconcludeerd kan worden dat de Wet IB met betrekking tot verdovende middelen voldoet aan de eisen van rechtszekerheid. De handel in verdovende middelen wordt niet anders behandeld dan legale activiteiten en daarnaast is geen onzekerheid over de positie van de (drugs)crimineel.

Het volgende punt betreft de onpartijdigheid van de wetgever en de rechter. Zonder veel woorden vuil te maken aan dit punt, kan worden gezegd dat voldaan wordt aan dit punt met betrekking tot verdovende middelen in de Wet IB 2001. Dit komt doordat het Nederlandse belastingrecht uitgaat van fiscale neutraliteit. Dit houdt in dat het irrelevant is of de inkomsten rechtmatig dan wel onrechtmatig verkregen zijn, aangezien men met de heffing van inkomstenbelasting het feitelijk genoten inkomen wil treffen. Van partijdigheid kan dus geen sprake zijn.

Het laatste punt dat wordt behandeld, is de rechtsgelijkheid. Dit houdt in dat vanuit het recht gezien gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld. Zoals zojuist gezegd is sprake van fiscale neutraliteit met betrekking tot de voordelen die opkomen uit de handel in verdovende middelen. Voor de kosten die verband houden met de handel in verdovende middelen is in beginsel eenzelfde regime van toepassing. Toch wordt in art. 3.14, lid 1, onderdelen d en e Wet IB 2001 hierop een uitzondering gemaakt. De uitzondering ziet op de weigering van de aftrek van kosten die verband houden met misdrijven. Hierbij is wel van belang dat de strafbeschikking van de belanghebbende onherroepelijk is geworden of dat de belanghebbende onherroepelijk is veroordeeld. Dit houdt dus in dat een (drugs)crimineel in beginsel zijn kosten in aftrek kan brengen, maar zodra sprake is van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling zijn deze kosten niet meer aftrekbaar. Ik ben van mening dat hier dus geen sprake is van rechtsgelijkheid. Voordelen worden ongeacht of deze rechtmatig of op een bewezen onrechtmatige manier worden verkregen belast, terwijl het voor de aftrek van kosten wel uitmaakt in welk verband deze worden gemaakt. Hierdoor is er sprake van een ongelijke rechtsbehandeling van dezelfde gevallen en voldoet de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen niet aan de laatste eis van legitimiteit. Enige verzachting voor de kostenafrekeweigering kan gevonden worden in art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001. Zodra sprake is van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling zal in de meeste gevallen het voordeel dat behaald is met de misdrijven (deels) ontnomen worden. Deze 'ontnemingskosten' mogen wel ten laste van de winst worden gebracht op grond van art. 3.14, lid 3 Wet IB 2001. Hierdoor wordt de aftrek van kosten die verband houden met een misdrijf toch weer deels 'rechtgezet'³¹⁶. Toch doet dit niet af aan de rechtsongelijkheid, want deze blijft bestaan.

³¹⁵ P. Fortuin, in: NDFR Commentaar, art. 267 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, aant. 4 Wanneer prejudiciële vragen stellen? (online, laatst bijgewerkt 16 september 2019).

M.L.M. van Kempen, in: Cursus Belastingrecht, Inkomstenbelasting, aant. IB.3.2.9.A.a Inleiding totale winst (online, laatst bijgewerkt 22 maart 2019).

³¹⁶ Het is goed mogelijk dat het voordeel op basis van schattingen maar een klein deel van de werkelijke kosten bedraagt. In principe is het voor een (drugs)crimineel voordelig als dit gebeurt, aangezien de ontneming dan minder bedraagt dan zijn in werkelijkheid genoten voordeel.

7.2 Doelmatigheid

De doelmatigheid van de regelgeving met betrekking tot verdovende middelen in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 wordt in deze paragraaf getoetst. Wat bij deze toets van belang is, dat de behandeling van verdovende middelen in de beide wetten het algemeen belang dient. Het algemeen belang bestaat uit een tweetal delen, namelijk de politieke visie en de overheidsbelangen. De politieke visie is gekozen, omdat de politiek de mening van het volk uitdraagt. Door middel van stemmen van het volk wordt de Tweede en Eerste Kamer namelijk gevormd. De overheidsbelangen zijn gekozen vanuit het oogpunt van de overheid en financiën.

7.2.1 Doelmatigheid en verdovende middelen in de Wet OB 1968

Bij de vergelijking met het algemeen belang, kunnen twee punten worden onderscheiden, namelijk de politieke visie en de overheidsbelangen. Ik ga eerst in op de politieke visie. Zoals in hoofdstuk 5 gezegd, wil de politiek de handel in verdovende middelen verminderen en meer inzicht verkrijgen. De handel in verdovende middelen beperken is lastig. Dit te meer omdat de mensen drugsgebruik steeds normaler gaan vinden. Het optreden tegen een norm wat de maatschappij normaal vindt, krijgt weinig steun en is daarom moeilijk, aldus de politiebazen Paulissen en Enkelmans.³¹⁷ Daarnaast is het moeilijk om concrete cijfers te vinden over de handel in verdovende middelen. Het niet heffen van omzetbelasting helpt niet aan het verminderen van het drugsgebruik. In de loop van de jaren zijn er diverse onderzoeken gedaan en op basis daarvan zijn schattingen gekomen omtrent het gebruik van en de handel in verdovende middelen. Helaas kunnen deze cijfers toch gemakkelijk enkele miljoenen van elkaar afwijken. Om de illegale drugsmarkt aan te pakken heeft minister Grapperhaus eenmalig 100 miljoen euro uitgetrokken voor een anti-ondermijningsfonds en 40 miljoen euro voor opsporing van cybercrime en het ontnemen van crimineel geld. Dit geld is hard nodig om de (drugs)crimineel op te kunnen sporen en zo succes te kunnen boeken, want momenteel is een groot capaciteitstekort om (drugs)criminaliteit goed te kunnen bestrijden en ook om meer inzicht te verkrijgen in de handel in verdovende middelen. Dit is namelijk ook een van de politieke actiepunten, het verkrijgen van meer inzicht in de handel van verdovende middelen. Goed en volledig inzicht in de markt van verdovende middelen zal mijns inziens zeer moeilijk zijn in verband met het 'extreem' illegale karakter, waardoor geen heffing van omzetbelasting mag plaatsvinden. Ik pleit daarom voor legalisering van verdovende middelen, maar toch zal goed nagedacht moeten worden over de voorwaarden waaronder wordt gelegaliseerd. Deze voorwaarden die dan worden gesteld, moeten zorgen voor meer inzicht in de handel en gebruik van verdovende middelen. Verkoop via speciale punten en kwaliteitscontrole van verdovende middelen zijn enkele 'voorbeeldvoorwaarden' die kunnen worden gesteld. Door deze voorwaarden kan omzetbelasting worden geheven via de speciale verkooppunten, waardoor heffing over (soft)drugs ook gewaarborgd is. Dat legalisatie van (soft)drugs kan helpen in meer inzicht en controle, bewijst de afname van twintig procent van druggerelateerde criminaliteit in Uruguay.³¹⁸ Daarnaast levert legalisatie van (soft)drugs ook ((omzet)(belasting)inkomsten op voor de overheid, die gebruikt kunnen worden voor voorlichting en handhaving van de drugsmarkt. Geconcludeerd kan worden dat de politieke visie met betrekking tot de Wet OB 1968 momenteel nog niet doelmatig is, want de handel in verdovende middelen beperken is moeilijk nu een norm wordt gehandhaafd die niet gesteund wordt door de maatschappij. Daarnaast is het inzicht in de markt van verdovende middelen zeer beperkt en helpt het niet heffen van omzetbelasting niet aan het verkrijgen van meer inzicht. Er

³¹⁷ Brabantse Onderzoeks Redactie, 'Minister Grapperhaus over aanpak drugscriminelen: 'Stop met pillen slikken op festivals'', Eindhovens Dagblad 29 juni 2019, online geraadpleegd via: <https://www.ed.nl/brabant/minister-grapperhaus-over-aanpak-drugscriminelen-stop-met-pillen-slikken-op-festivals~a7afaa87/?referrer=https://www.google.nl/>.

³¹⁸ N. Jurna, 'Nu legale wiet, straks legale coke?', NRC 31 augustus 2018, online geraadpleegd via: <https://www.nrc.nl/nieuws/2018/08/31/nu-legale-wiet-straks-legale-coke-a1614915>.

zijn zeker onderzoeken gedaan naar verdovende middelen en de hoeveelheid geld die ermee gemoeid is, maar schattingen die worden gegeven, wijken gemakkelijk enkele miljoenen van elkaar af.

Voor een doelmatige Wet OB 1968 met betrekking tot verdovende middelen is ook een aantal overheidsbelangen belangrijk. Hierbij geldt dat sprake dient te zijn van een effectieve en snelle heffing van belastinggelden en dat fraude bestreden kan worden door deze maatregel in de wet. Over verdovende middelen wordt geen omzetbelasting geheven. Dit houdt in dat in het geheel geen sprake is van heffing van belastinggelden. Hierdoor kan ook geen sprake zijn van effectieve en snelle heffing van belastinggelden. Daarnaast zie ik niet in op welke wijze het niet heffen van omzetbelasting bij kan dragen aan de bestrijding van fraude. Immers, door het niet heffen van omzetbelasting over verdovende middelen wordt in het geheel geen inzicht gecreëerd in deze markt, waardoor eventuele fraude³¹⁹ niet zichtbaar gemaakt kan worden. Wat wel gemakkelijk is, is dat geen sprake kan zijn van omzetbelastingfraude, -ontwijking en -misbruik, aangezien geen omzetbelasting wordt geheven. Geconcludeerd kan worden dat de Wet OB 1968 niet doelmatig is op grond van de overheidsbelangen. Aan geen van de overheidsbelangen, zoals snelle en effectieve heffing van belastinggelden en het bestrijden van fraude, wordt voldaan. De grote reden dat hier niet aan voldaan wordt, is dat geen sprake is van heffing van omzetbelasting. Dan rijst nu de vraag of de overheidsbelangen wel behartigd kunnen worden, als omzetbelasting wel geheven kan worden. Omzetbelasting over verdovende middelen kan alleen geheven worden als de EU legalisatie van verdovende middelen toestaat. Immers dan is er geen sprake meer van een algeheel (ver)handelingsverbod. Mijns inziens is ook geen sprake meer van een algeheel (ver)handelingsverbod, wanneer één land in de EU (soft)drugs legaliseert. Het algehele karakter van het (ver)handelingsverbod vervalt dan. Luxemburg heeft vorig jaar al gesproken van legalisatie van cannabisproducten, zet men dit door dan is mijns inziens heffing van omzetbelasting over cannabisproducten mogelijk. De vraag is wel of de EU het dan eens is met de legalisatie van softdrugs in Luxemburg. Indien de EU de legalisatie niet toestaat, dan is mijns inziens volledige legalisatie van softdrugs in Luxemburg niet mogelijk. Immers, alle lidstaten dienen zich te houden aan de Europese regelgeving. Mocht Luxemburg en andere lidstaten (soft)drugs willen legaliseren, dan is het aan te bevelen om de koninklijke weg te volgen. In die zin dat zij eerst de EU overtuigen dat legalisatie van (soft)drugs meer voordelen dan nadelen met zich meebrengt. Op deze manier kan volledige legalisatie van (soft)drugs een feit worden. Een snelle en effectieve heffing van omzetbelasting over gelegaliseerde (soft)drugs lijkt mij ook zeker mogelijk. Dit kan door de voorwaarde te stellen dat verdovende middelen enkel verkocht mogen worden via erkende verkooppunten. Zodra daar sprake van is, is het eigenlijk net als boodschappen doen bij de supermarkt en kan een snelle en effectieve heffing van omzetbelasting plaatsvinden via de ondernemers van de aangewezen verkooppunten. Bij verkoop van verdovende middelen in het 'zwarte' circuit moet na legalisatie hard tegenop worden getreden, zodat het niet meer rendabel is om illegaal verdovende middelen te verkopen. Op deze manier wordt dan ook fraude, belastingontwijking en misbruik tegengegaan. Geconcludeerd kan worden dat bij legalisatie van verdovende middelen voldaan wordt aan de overheidsbelangen, zodat gesproken kan worden van een doelmatige Wet OB 1968 met betrekking tot verdovende middelen. Echter, dit punt is nog niet bereikt. Momenteel moet helaas nog geconcludeerd worden dat niet aan de overheidsbelangen wordt voldaan.

7.2.2 Doelmatigheid en verdovende middelen in de Wet IB 2001

Ook bij de Wet IB 2001 wordt beoordeeld of haar behandeling met betrekking tot verdovende middelen doelmatig is vergeleken met het algemeen belang. Eerst zal ingegaan worden op de politieke visie en vervolgens zal aandacht geschonken worden aan de overheidsbelangen. De politiek wil de handel van verdovende middelen beperken en meer inzicht verkrijgen in de drugsmarkt. De heffing

³¹⁹ Hierbij doel ik op fraude in het algemeen.

van inkomstenbelasting draagt zeer matig bij aan het verkrijgen van inzicht in de drugsmarkt. Dit heeft als reden dat weinig aanslagen opgelegd kunnen worden, alleen de coffeeshophouder zal normaliter een aangifte inkomstenbelasting doen over zijn opbrengsten die hij behaalt met de verkoop van onder andere cannabisproducten. Hierdoor wordt enig inzicht verkregen in de 'legale' cannabismarkt. Onderzoek van DIMS beweert dat via coffeeshops de meeste cannabisproducten worden verhandeld.³²⁰ Ook dit is geschat op basis van onderzoek en kan afwijken, maar zal waarschijnlijk betrouwbaar zijn in verband met het legale karakter van de coffeeshop. De handel beperken door middel van het heffen van inkomstenbelasting, lijkt mij niet mogelijk. De vraag is nu al in hoeverre daadwerkelijk inkomstenbelasting wordt geheven over verdovende middelen van het illegale circuit. Dit zal waarschijnlijk laag zijn, dus het beperken van de handel van verdovende middelen met behulp van het heffen van inkomstenbelasting is mijns inziens niet mogelijk. Geconcludeerd kan worden dat de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen niet voldoet aan de politieke visie. Het is niet mogelijk om meer inzicht te krijgen in de drugsmarkt en daarnaast kan mijns inziens de handel in verdovende middelen niet beperkt worden door de regels die zijn opgenomen in de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen.

Naast de politieke visie zijn ook de belangen van de overheid, zoals een snelle en effectieve heffing van belastinggelden, belangrijk om te kunnen spreken van een doelmatige regeling. Daarnaast zal ook geoordeeld worden of de Wet IB met betrekking tot verdovende middelen voldoet om fraude te bestrijden en belastingontwijking en -misbruik te voorkomen. Eerst teruggrijpend op een snelle en effectieve heffing van belastinggelden. De heffing van inkomstenbelasting is mijns inziens niet effectief. Aangifte inkomstenbelasting met betrekking tot verdovende middelen zal doorgaans alleen door coffeeshophouders worden gedaan. Dit heeft te maken met het feit dat de verkoop van cannabisproducten in een coffeeshop gedoogd wordt en dat toezicht is op het doen van aangifte inkomstenbelasting. In paragraaf 4.4 heb ik reeds aangegeven dat bij coffeeshops gesproken kan worden van een relatief betrouwbare winstberekening. Dit heeft als oorzaak dat de praktijk leert dat een coffeeshopeigenaar ook verkoopt via de achterdeur. Daarnaast is de aankoop van cannabisproducten door een coffeeshophouder nog steeds illegaal. De verkoper zal geen factuur uitreiken aan de coffeeshop, zodat het houden van een degelijke administratie niet mogelijk is. Op deze manier kan gemakkelijk met de inkoopprijs worden geknoeid, zodat de winstberekening lager uitkomt, maar geen overheidsorgaan die dit door zal hebben. Dit heeft dan ook het experiment met de teelt en verkoop van staatswiet op gang gebracht, zo kan 'alles' op een degelijke manier in de boeken worden verwerkt. Buitenom de coffeeshophouder zal normaliter gesproken geen aangifte inkomstenbelasting worden gedaan van de winsten die worden behaald met verdovende middelen. Want wie zal belasting gaan betalen, terwijl het ook zonder kan? De Belastingdienst kan de belastingplichtige in sommige gevallen aanspreken op zijn rechtvaardigheidsgevoel en vragen om alsnog belasting te betalen, maar een drugs crimineel aanspreken op zijn rechtvaardigheidsgevoel lijkt mij tegenstrijdig. Een drugs crimineel pleegt al strafbare feiten en zal dus weinig op hebben met een rechtvaardigheidsgevoel. Al met al kan worden gezegd dat, ondanks dat heffing van inkomstenbelasting mogelijk is, een snelle en effectieve heffing van belastinggelden momenteel niet mogelijk is. Dit is behoudens de coffeeshophouder, waarbij wel een snelle en relatief effectieve heffing van inkomstenbelasting mogelijk is. Zou men deze 'coffeeshoplijn' doortrekken naar het legaliseren van (soft)drugs, dan is een effectievere heffing van inkomstenbelasting mogelijk. Door (soft)drugs te legaliseren en te verkopen via speciaal aangewezen verkooppunten, kan beter inzicht in de markt worden verkregen en daardoor kan ook een effectievere heffing van inkomstenbelasting plaatsvinden. Legalisatie, wel onder bepaalde voorwaarden, kan dus positief uitwerken op een snelle en effectieve

³²⁰ Van der Gouwe, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbo-instituut 2019, paragraaf 3.8.

heffing van inkomstenbelasting. Dan nog het laatste punt van het overheidsbelang, het bestrijden van fraude en het voorkomen van belastingontwijking en -misbruik. Momenteel wordt eigenlijk geconstateerd dat de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen niet bijdraagt aan het bestrijden van fraude en het voorkomen van belastingontwijking en -misbruik. Belastingontwijking is in de drugswereld, behoudens de coffeeshops, meer de norm dan een uitzondering. Daarnaast is fraude en misbruik zeer gemakkelijk in deze wereld. Het wordt al gezien bij het verantwoorden van de inkoopprijs van cannabis bij coffeeshops. Facturen worden niet verstrekt en zo kan de inkoopwaarde gemakkelijk enkele euro's afwijken. Ook dit heeft te maken met het illegale karakter van verdovende middelen. Zodra verdovende middelen gelegaliseerd worden, is het mogelijk om een deugdelijke administratie te voeren en de herkomst van drugs te achterhalen. Mocht er dan nog sprake zijn van een illegaal drugscircuit, moet daar hard tegenop worden getreden. Op deze manier is het niet meer aantrekkelijk om in binnenlandse situaties illegaal in drugs te handelen. Mijns inziens is dat ook mogelijk, gezien legale partijen een deel van de markt overnemen bij legalisatie. Dit heeft als effect dat de te continueren illegale partijen verminderen, waardoor een beter over-/inzicht bestaat op de illegale drugsmarkt en effectiever ingegrepen kan worden indien nodig. Geconcludeerd kan dus worden dat de Wet IB 2001 momenteel niet voldoet aan de overheidsbelangen, waardoor geen sprake kan zijn van een doelmatige Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen. Legalisatie van verdovende middelen kan ervoor zorgen dat de Wet IB 2001 wel voldoet aan de overheidsbelangen.

7.3 Proportionaliteit

Als laatste wordt de regelgeving met betrekking tot verdovende middelen in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 getoetst aan het proportionaliteitsbeginsel. Hierbij wordt een drietal toetsen uitgewerkt, namelijk: de geschiktheids-, de noodzakelijkheids- en de evenwichtigheidstoets.

7.3.1 Proportionaliteit en verdovende middelen in de Wet OB 1968

De geschiktheidstoets houdt in dat de maatregel geschikt moet zijn om het gewenste doel te behalen. Hierbij is van belang dat sprake is van een causaal verband tussen de maatregel en het nagestreefde doel. Uit het voorgaande kan een tweetal zaken worden gehaald dat nadere toelichting nodig heeft. Allereerst, de maatregel. Onder de maatregel wordt verstaan de behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968. Hieruit vloeit voort dat verdovende middelen niet onder de heffing van omzetbelasting vallen, omdat er een algeheel (ver)handelingsverbod geldt in de gehele EU voor verdovende middelen. De tweede zaak die toelichting nodig heeft, is het gewenste doel. Bij het gewenste doel wordt aangesloten op het doel en de strekking van de Wet OB 1968. De Wet OB 1968 heeft het rechtskarakter van een verbruiksbelasting. Het doel van de Wet OB 1968 is dat omzetbelasting wordt geheven om het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten. Kijkend naar de behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968, zien wij dat de handel in verdovende middelen niet wordt belast. Wil dit zeggen dat niet wordt erkend dat verdovende middelen worden geconsumeerd? Dit lijkt mij zeer opmerkelijk, aangezien coffeeshops legaal softdrugs verkopen en ook een experiment gaande is voor de teelt en verkoop van staatswiet. In mijn ogen is hier sprake van een erkenning van consumptie van verdovende middelen. Maar ook in de arresten van de HR uit 2014³²¹ en 2015³²² wordt gesproken dat psilocybe bevattende paddo's bedoeld zijn voor menselijke consumptie. Alhoewel het in deze arresten ging om tijdvakken waarbij verse paddo's strikt gezien nog niet konden worden beschouwd als verdovend middel. Toch bevatten ook verse paddo's de verboden stimulerende stof psilocybe. Consumptie van softdrugs wordt dus wel degelijk erkend, maar niet belast. Hiermee wordt niet voldaan aan het rechtskarakter van de Wet OB 1968 en kan worden geconcludeerd dat de Wet OB 1968 met betrekking tot verdovende middelen niet

³²¹ HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3613, BNB 2015/67, m. nt. C.J. Hummel.

³²² HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR: 2015:1671, V-N 2015/29.21, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

in overeenstemming is met haar doel en strekking. Er kan dus niet worden gesproken van een maatregel die geschikt is om het gewenste doel, het belasten van consumptief verbruik van goederen en diensten, te bereiken.

In de tweede toets, de noodzakelijkheidstoets, gaat het erom dat de maatregel niet verder mag gaan dan nodig is om het gewenste doel te bereiken. Hierin schuilt een probleem, namelijk dat bij de geschiktheidstoets al is geconstateerd dat het gewenste doel niet wordt bereikt door de gehanteerde maatregel. Dit brengt met zich mee dat de maatregel ook niet verder kan gaan dan nodig is om het doel te bereiken. Toch is er wel een belangrijke zaak die aangestipt dient te worden. Dit is het arrest met betrekking tot de hennepzaden- en -stekken³²³. Geoordeeld is dat hennepstekken en -zaden opzichzelfstaand geen verdovende middelen zijn. Op dit punt spreek ik de HR dan ook niet tegen, maar hennepstekken en -zaden die aangekocht en verhandeld worden door een growshop, zullen mijns inziens niet ter decoratie worden verkocht. De reden van hennepstekken en -zaden is over het algemeen om cannabisproducten mee te verkrijgen, wat wel een verdovend middel is en dus niet belast is met omzetbelasting. Deze lijn doortrekkend op de levering van bijvoorbeeld basisstoffen voor de productie van amfetamine en xtc, dan worden deze ook belast met omzetbelasting. De opmerkelijke situatie hierbij is dat de verschuldigde omzetbelasting over de basisstoffen blijft hangen bij de drugsproducent, want deze belastingplichtigen mogen bij verkoop (zodra sprake is van een verdovend middel) geen omzetbelasting in rekening brengen. Hierdoor blijft de omzetbelasting hangen bij de drugsproducent en hierdoor schiet de omzetbelasting zijn doel voorbij. De omzetbelasting is immers bedoeld voor het belasten van het consumptieve verbruik van goederen en diensten. Hennepstekken en -zaden die verkocht zullen worden aan particulieren voor eigen gebruik, voldoen wel aan het doel van de Wet OB 1968. Door het belasten van de hennepstekken en -zaden met omzetbelasting, wordt indirect wel belasting geheven op verdovende middelen. Toch brengt dit geen verandering in de zaak dat de omzetbelasting haar doel voorbij schiet op grond van de levering van basisstoffen voor de productie van bijvoorbeeld xtc en heroïne. Op grond van het bovenstaande kan worden gezegd dat niet wordt voldaan aan de noodzakelijkheidstoets, aangezien de omzetbelasting in geval van de levering van basisstoffen³²⁴ blijft hangen bij de drugsproducent. Van belang is ook het beoordelen van verschillende alternatieven bij de noodzakelijkheidstoets. Eén van die denkbare alternatieven is het erkennen van verdovende middelen. Door legalisatie van verdovende middelen kan omzetbelasting worden geheven over verdovende middelen. Mocht hiervan sprake zijn, dan is de behandeling overeenkomstig met de legale handel en wordt mijns inziens voldaan aan de noodzakelijkheidstoets. De maatregel, die dan overeenkomstig is met de 'normale' geldende regels, gaat niet verder dan nodig is om het gewenste doel te bereiken. Dit baseer ik op het feit dat het gewenste doel, het belasten van consumptieve bestedingen, wordt behaald. Daarnaast gaat de maatregel niet verder dan nodig is, want zolang geen sprake is van consumptief verbruik, kan de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting door de btw-ondernemer worden teruggevraagd. Op deze manier blijft de omzetbelasting niet tussentijds 'hangen' bij een btw-ondernemer. Mocht dus sprake zijn van legalisatie kan worden geconcludeerd dat wordt voldaan aan zowel de geschiktheids- als de noodzakelijkheidstoets.

De laatste toets is de evenwichtigheidstoets. Deze toets houdt een afweging in tussen het nationaal algemeen belang bij het bereiken van het doel en het gemeenschappelijk belang bij de verzekering van de fundamentele vrijheden. Opgemerkt dient te worden dat het HvJ een dergelijke toets maar zelden toepast. Deze toets houdt dus een vergelijking in tussen twee zaken. Het lastige is dat het beoogde

³²³ HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, BNB 2001/193, m. nt. M.E. van Hilten.

³²⁴ Deze basisstoffen worden dan niet aangemerkt als een verdovend middel op grond van de Opiumwet of het verdrag inzake NPS.

doel, het belasten van consumptief verbruik, niet wordt behaald. Dit doel zal wel behaald worden als omzetbelasting kan worden geheven over verdovende middelen. Alleen al op basis hiervan kan worden geconcludeerd dat momenteel niet wordt voldaan aan de evenwichtigheidstoets. Toch wil ik ook graag nog even de aandacht vestigen op de fundamentele vrijheden, namelijk vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. Mijns inziens worden de fundamentele vrijheden niet beperkt door het niet belasten van verdovende middelen. Immers, in de gehele EU wordt geen omzetbelasting geheven vanwege het algehele (ver)handelingsverbod dat in de hele EU geldt.

Toch wil ik een vergelijking maken en deze zal dan zijn gebaseerd op het heffen van omzetbelasting over verdovende middelen (zoals geschiedt bij legalisatie). Zoals reeds eerder aangegeven in hoofdstuk 6 zal dit niet op korte termijn mogelijk zijn, maar geheel onvoorstelbaar is deze situatie over een aantal jaren niet. Het lijkt nu dat Luxemburg het voortouw neemt in de legalisatie van softdrugs, aangezien al diverse keren is gesproken over legalisatie. Toch zijn in Luxemburg nog geen daadwerkelijke stappen gezet, die wijst op het legaliseren van softdrugs op korte termijn. De Luxemburgse regering heeft wel aangegeven dat zij binnen een tijdsperiode van vier jaren de legalisatie erdoorheen willen hebben,³²⁵ maar hiervoor dient eerst toestemming te worden verkregen van de EU. Zolang de EU niet instemt met legalisatie van (soft)drugs, dan is het mijns inziens niet mogelijk om over te gaan tot volledige legalisatie van (soft)drugs. Immers, elke lidstaat van de EU dient zich te houden aan de Europese regelgeving. Het nationaal algemeen belang bestaat uit zowel de politieke visie en de overheidsbelangen. In de voorgaande paragraaf heb ik reeds uitgewerkt dat legalisatie van verdovende middelen een positief effect heeft op de politieke visie en de overheidsbelangen. Door verdovende middelen bijvoorbeeld via speciale aangewezen verkooppunten te verkopen, wordt meer inzicht in de markt verkregen en kan beter worden gecontroleerd. Daarnaast kan door legalisatie omzetbelasting worden geheven over verdovende middelen. Als men wederom uitgaat van speciaal aangewezen verkooppunten, dan is een snelle en effectieve heffing via de btw-ondernemer mogelijk. Daarbij geldt wel dat hard opgetreden moet worden tegen de verkoop van illegale verdovende middelen om fraude en belastingontwijking tegen te gaan. Samengevat is het nationaal belang gelegen in het verkrijgen van inzicht in de markt van verdovende middelen, een snelle en effectieve heffing van belastinggeld is gewenst en daarnaast dient fraude, belastingontwijking en -misbruik te worden tegen gegaan.

De vraag die nu voorligt is of het belasten van verdovende middelen een beperking van de fundamentele vrijheden inhoudt. Mijns inziens worden de fundamentele vrijheden niet direct beperkt door het belasten van verdovende middelen. Elke lidstaat mag verdovende middelen namelijk belasten. Mochten zij die niet doen, dan veroorzaakt dat geen onevenredigheid. Dit baseer ik op het arrest *Alpine Investments*³²⁶. Het hanteren van minder strikte bepalingen door een lidstaat veroorzaakt geen onevenredigheid. Alle lidstaten hebben namelijk wel de keuze om omzetbelasting te heffen over verdovende middelen. Geconcludeerd kan worden dat bij legalisatie van verdovende middelen wordt voldaan aan de evenwichtigheidstoets. Het nationaal belang en de fundamentele vrijheden spreken elkaar namelijk niet tegen bij het heffen van omzetbelasting over verdovende middelen.

7.3.2 Proportionaliteit en verdovende middelen in de Wet IB 2001

In dit gedeelte wordt de behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001 getoetst aan het proportionaliteitsbeginsel, te beginnen met de geschiktheidstoets. Deze toets houdt in dat de maatregel geschikt dient te zijn om het gewenste doel te bereiken. Voor het gewenste doel wordt aangesloten op het doel en de strekking van de Wet IB 2001, welke uiteenvallen in een drietal functies,

³²⁵ S. Ooghe, 'Luxemburg wil cannabis legaliseren en handel zelf organiseren. Experts verwachten domino-effect in rest van Europa', HLN 8 augustus 2019.

³²⁶ HvJ EG 10 mei 1995, C-384/93, ECLI:NL:XX:1995:AC1455, AB 1996/397, m. nt. F.H. van der Burg, r.o. 51 (*Alpine Investments*).

namelijk de budgettaire functie, de instrumentele functie en de steunfunctie. Over de voordelen die opkomen met verdovende middelen wordt theoretisch gezien inkomstenbelasting geheven. Hiermee voldoet de Wet IB 2001 theoretisch gezien aan de budgettaire functie. Toch ben ik van mening dat praktische gezien weinig inkomstenbelasting daadwerkelijk wordt geheven, buitenom de inkomstenbelasting die geheven wordt bij coffeeshophouders. Dit heeft te maken met een onduidelijk en onvolledig inzicht in deze illegale markt. Daarnaast is de pakkans en de straf van een crimineel in Nederland vrij laag.³²⁷ Dit zorgt ervoor dat weinig aanslagen en/of navorderingsaanslagen kunnen worden opgelegd. In de jurisprudentie³²⁸ zijn wel gevallen bekend waarbij een navordering wordt opgelegd, maar dit beslaat helaas maar een klein deel van de daadwerkelijke inkomsten uit de gehele markt van verdovende middelen. Ik ben van mening dat legalisatie van (soft)drugs kan leiden tot een effectievere heffing van inkomstenbelasting. Door bijvoorbeeld via bepaalde verkooppunten de drugs te verkopen is meer inzicht in de markt mogelijk en kunnen gemakkelijker (navorderings)aanslagen worden opgelegd. Dat legalisatie van (soft)drugs kan leiden tot meer opbrengsten voor een land, blijkt wel uit een rapport van Deloitte.³²⁹ Ook voor Nederland zijn er al diverse berekeningen gemaakt met betrekking tot de opbrengsten bij volledige legalisatie van cannabisproducten. Zo wordt geschat dat de opbrengsten bij legalisatie van cannabisproducten tussen de 443 tot 850 miljoen euro kunnen bedragen.³³⁰ Opgemerkt dient te worden dat deze bedragen niet alleen bestaan uit de heffing van inkomstenbelasting, maar ook inkomsten uit bijvoorbeeld accijnzen.

De tweede functie van de inkomstenbelasting is een instrumentele functie, welke inhoudt dat de belastingheffing dienstbaar is aan economische en politieke doeleinden. Het draagkrachtbeginsel is hierbij van belang en houdt in dat inkomstenbelasting wordt geheven naar ieders draagkracht. De Wet IB 2001 voldoet met betrekking tot verdovende middelen aan dit beginsel. Door de fiscale neutraliteit wordt de handel in verdovende middelen op eenzelfde manier behandeld als de legale markt.

De laatste functie die de (inkomsten)belasting dient te vervullen is de steunfunctie. Reeds in paragraaf 4.1 is geconstateerd dat de omzetbelasting geen steunfunctie vervult voor de inkomstenbelasting met betrekking tot verdovende middelen. Dit is gelegen in het feit dat geen omzetbelasting wordt geheven over verdovende middelen. Omgedraaid kan de inkomstenbelasting dan ook geen steunfunctie vervullen voor de omzetbelasting. Hierdoor vervult de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen geen steunfunctie voor een andere belasting, maar dit is niet te wijten aan de Wet IB 2001. Geconcludeerd kan worden dat de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen theoretisch in overeenstemming is met het doel en de strekking van de Wet IB 2001. Aan alle functies wordt in beginsel voldaan en hierdoor wordt de geschiktheidstoets positief afgerond, de maatregel is geschikt om het gewenste doel te bereiken. Toch is het daadwerkelijk heffen van inkomstenbelasting over de winsten die behaald worden met verdovende middelen een groot aandachtspunt.

Bij de noodzakelijkheidstoets is het van belang dat geoordeeld wordt dat de maatregel niet verder mag gaan dan nodig is om het gewenste doel te bereiken. Mijns inziens voldoet de Wet IB 2001 met betrekking tot de weigering van kostenafrek die verband houden met misdrijven niet aan de noodzakelijkheidstoets. In beginsel zijn alle kosten, ook die verband houden met misdrijven, aftrekbaar. Maar wanneer sprake is van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling, zijn de kosten die verband houden met misdrijven niet meer aftrekbaar. Dit terwijl de inkomsten behaald

³²⁷ P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018, p. 117.

³²⁸ Hof 's-Hertogenbosch 12 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2920, V-N 2018/56.1.6; Rb. Zeeland-West-Brabant 23 mei 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:3141, V-N *Vandaag* 2018/1855.

³²⁹ Deloitte Canada, *A society in transition, an industry ready to bloom*, Canada 2018.

³³⁰ M.A. Boermans, M.A., *An Economic Perspective on the Legalisation Debate: The Dutch Case*, Amsterdam: Amsterdam Law Forum 2010; M. Fedorova, 'De 'achterdeur-problematiek' van de coffeeshop in de rechtspraak: wetgever helpt de strafrechter uit de spagaat', DD 2016/53.

door middel van misdrijven wel belast blijven. Dit leidt tot een onevenwichtige situatie en op deze manier wordt geen recht meer gedaan aan het draagkrachtbeginsel. Dit beginsel houdt namelijk in dat naar ieders draagkracht wordt geheven en nu kostenafrek wordt geweigerd, wordt belasting geheven boven ieders draagkracht. Toch zal dit mijns inziens niet direct grote problemen opleveren, want het voordeel dat wordt ontnomen door de overheid bij een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling, mag wel in aftrek worden gebracht in het laatste jaar. Wel kan dit leiden tot een niet (meer) verrekenbaar verlies, aangezien maximaal maar één jaar terug mag worden gegaan. De vooruitwenteling van een verlies zal veelal niet mogelijk zijn. Dit heeft onder andere te maken met een eventuele gevangenisstraf die over het vooruit te wentelen jaren heengaat, waardoor geen onderneming kan worden gedreven en de verliezen dus niet in de volgende negen jaren kunnen worden verrekend. Geconcludeerd kan worden dat de Wet IB 2001 met betrekking tot de behandeling van verdovende middelen verder gaat dan noodzakelijk om het gewenste doel te bereiken. Door het bruto belasting van het voordeel krijgt de (drugs)crimineel in eerste opzicht te maken met een soort van 'extra straf' ten opzichte van de 'legale' ondernemer, die de kosten wel in aftrek mag brengen. Toch wordt in de jurisprudentie het weigeren van de aftrek van kosten in geval sprake is van een onherroepelijke veroordeling niet beschouwd als een 'extra straf'.³³¹ Art. 3.14, lid 1, sub d Wet IB 2001 is een regeling die niet strafvorderlijk van aard is en daarom kan ook geen sprake zijn van een extra straf, aldus A-G Niessen.³³²

De laatste toets die gedaan wordt om te beoordelen of sprake is van een proportionele Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen, is de evenwichtigheidstoets. Voor een evenwichtige Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen is het van belang dat het nationaal algemeen belang bij het bereiken van het doel in overeenstemming is met het gemeenschappelijk belang bij de verzekering van de fundamentele vrijheden. In paragraaf 7.2 is geconcludeerd dat het algemeen belang niet gebaat is met de behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001. Zodra sprake is van legalisering van verdovende middelen, wordt verandering gezien. Onder bepaalde voorwaarden kan de behandeling van de Wet IB 2001 dan wel in het teken staan van het algemeen belang. De vraag is of de Wet IB 2001 de fundamentele vrijheden beperkt. Mijns inziens is dit niet het geval, aangezien bij mij geen zaken bekend zijn die kunnen leiden tot een beperking van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. Het gemeenschappelijk belang kan worden omschreven als het belang dat landen hebben bij het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. Momenteel moet worden geconcludeerd dat sprake is van een onevenwichtige wetgeving. De fundamentele vrijheden worden weliswaar niet beperkt door de maatregelen in de Wet IB 2001, maar het nationaal algemeen belang is niet gebaat met de huidige regelgeving. Zodra sprake is van legalisatie van verdovende middelen is de Wet IB 2001 wel in overeenstemming met het algemeen belang, waardoor dan wel gesproken kan worden van een evenwichtige wetgeving.

7.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de beide wetten op het gebied van de behandeling van verdovende middelen getoetst aan de criteria van rechtvaardige wetgeving. Van zowel de Wet OB 1968 als de Wet IB 2001 moet geconcludeerd worden dat niet aan alle criteria wordt voldaan. Hierdoor voldoen de beide wetten zelfstandig niet aan de eisen van een rechtvaardige wetgeving. De verschillende behandeling van verdovende middelen tussen de beide wetten kan daardoor dan ook niet worden gerechtvaardigd.

De Wet OB 1968 voldoet aan twee van de drie gestelde rechtsbeginselen van een legitieme wetgeving. Hierdoor kan gesteld worden dat de Wet OB 1968 niet voldoet aan het criteria 'legitimitéit'. Aan de

³³¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 20 november 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9979, NTFR 2018/2875, m. nt. N.E. Vis.

³³² Conl. A-G- Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:828, bij HR 22 augustus 2018, NTRF 2019/2362, m. nt. N.E. Vis.

rechtsbeginsel rechtszekerheid en rechtsgelijkheid wordt voldaan. Helaas laat de onpartijdigheid van de (EU-)wetgever te wensen over. De EU heeft namelijk twee gezichten omtrent verdovende middelen. Zij wil niet dat btw wordt geheven over verdovende middelen, maar wil wel inkomsten uit verdovende middelen voor haar begrotingsevenwicht. De reden hiervan is gelegen in het feit dat de nationale rekening van een lidstaat volledig moet zijn, maar dit neemt niet weg dat de EU verdovende middelen voor haar bni 'opeens' wel erkend. Daarnaast is het zeer de vraag of een volledig beeld gegeven kan worden, gezien schatting omtrent de opbrengst van drugs gemakkelijk enkele miljoenen dan wel miljarden kunnen afwijken. Mijns inziens strookt dit niet met hetgeen het HvJ in haar jurisprudentie voorhoudt, namelijk dat zij geen omzetbelasting heft over verdovende middelen vanwege het 'extreem' illegale karakter en erkend verdovende middelen dus niet. Daarnaast kan mijns inziens tegenwoordig niet meer worden gesproken van een algeheel (ver)handelingsverbod met betrekking tot verdovende middelen, aangezien in Nederland de verkoop van softdrugs in coffeeshops wordt toegestaan en er worden experimenten gedaan met de teelt en verkoop van staatswiet. Nu zowel niet wordt voldaan aan de politieke visie als aan de overheidsbelangen, kan worden geconcludeerd dat geen sprake kan zijn van een doelmatige Wet OB 1968 met betrekking tot verdovende middelen. De Wet OB 1968 baat het algemeen belang niet met haar behandeling van verdovende middelen. De politieke visie is niet doelmatig omdat het beperken van de handel in verdovende middelen moeilijk is, aangezien nu een norm wordt nagestreefd terwijl deze door de maatschappij nauwelijks wordt gesteund. Drugsgebruik wordt namelijk steeds 'normaler' gevonden. Daarnaast is het inzicht in de markt van verdovende middelen minimaal en door het niet heffen van omzetbelasting wordt ook geen inzicht verkregen in deze markt. Schattingen worden wel gemaakt, maar wijken gemakkelijk miljoenen van elkaar af. Doordat geen omzetbelasting wordt geheven kan ook niet voldaan worden aan de overheidsbelangen. Immers, een snelle en effectieve heffing kan niet plaatsvinden. Mijns inziens kan legalisatie van verdovende middelen, voor zowel de politieke visie als de overheidsbelangen, een oplossing zijn. Hierbij geldt wel dat goed nagedacht moet worden over de voorwaarden waaronder men legaliseert. Door de verkoop van verdovende middelen via speciaal aangewezen verkooppunten te laten verlopen, kan meer inzicht en controle worden verkregen/uitgeoefend. Daarnaast kan dankzij deze verkooppunten ook een snelle en effectieve heffing van belastinggelden worden waargemaakt, aangezien dan uitgegaan wordt van een legale onderneming.

Maken wij de balans op dan kan worden gezegd dat de maatregel niet proportioneel is. Er wordt met de huidige regelgeving niet voldaan aan alle drie de toetsen. De geschiktheidstoets faalt, omdat het niet belasten van verdovende middelen niet overeenkomt met het doel van de Wet OB 1968, namelijk het belasten van consumptief verbruik. Ook de noodzakelijkheidstoets wordt niet gehaald. Door de huidige stand van zaken blijft de omzetbelasting in geval van de levering van basisstoffen, die niet aangemerkt worden als verdovend middel, achter bij de drugsproducent. Dit terwijl de drugsproducent de omzetbelasting niet door kan berekenen, maar de basisstoffen ook niet consumptief verbruikt. Hierdoor schiet de maatregel door en gaat dus verder dan noodzakelijk is. De laatste toets, de evenwichtigheidstoets, kan niet worden uitgevoerd. Dit heeft te maken met het feit dat niet voldaan wordt aan het doel van de Wet OB 1968, dus het nationaal algemeen belang bij het bereiken van het doel kan niet afgezet worden tegen de fundamentele vrijheden. Legalisatie van verdovende middelen brengt een grote ommekeer in het bovenstaande. Door het heffen van omzetbelasting wordt er namelijk wel aan alle drie de toetsen voldaan, zodat dan wel gesproken kan worden van een proportionele maatregel.

Ook voor de Wet IB 2001 kan geconcludeerd worden dat de behandeling van verdovende middelen niet rechtvaardig is. De Wet IB 2001 voldoet met betrekking tot de handel in verdovende middelen aan de eisen legaliteit, rechtszekerheid en onpartijdigheid van een legitieme wetgeving. De fiscale

neutraliteit van het Nederlandse belastingrecht speelt hierin een grote rol, want hierdoor worden de voordelen die opkomen met de handel in verdovende middelen hetzelfde behandeld als de voordelen die opkomen uit legale activiteiten. Dit is anders met betrekking tot de kosten die verband houden met de handel in verdovende middelen. In beginsel is ook hier recht op aftrek van kosten, maar zodra sprake is van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling zijn de kosten niet meer aftrekbaar. Hierdoor kan dus geen sprake zijn van rechtsgelijkheid, want de voordelen en kosten die verband houden met de handel in verdovende middelen worden vanuit het recht anders behandeld. Hiermee voldoet de Wet IB 2001 niet aan alle eisen van een legitieme wetgeving met betrekking tot verdovende middelen.

De behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001 baat het algemeen belang niet, waardoor niet gesproken kan worden van een doelmatige wetgeving. De behandeling van verdovende middelen in de inkomstenbelasting voldoet niet aan de politieke visie en aan de overheidsbelangen. Op alle fronten wordt een negatief oordeel gegeven. Het verkrijgen van meer inzicht in de drugsmarkt en het beperken van de handel is mijns inziens niet mogelijk. Dit is gelegen in het feit dat een drugs crimineel, behoudens de coffeeshophouder, over het algemeen gesproken geen aangifte inkomstenbelasting zal doen. Ook een snelle en effectieve heffing van belastinggeld is, behoudens de coffeeshops die een relatief betrouwbare winstberekening hebben, daarom niet mogelijk. Als laatste is geoordeeld dat de Wet IB 2001 niet bijdraagt aan het bestrijden van fraude en het voorkomen van belastingontwijking en -misbruik. Doordat wetstechnisch gezien wel inkomstenbelasting is verschuldigd over verdovende middelen, maar door vele drugs criminelen niet zal worden betaald of wordt geknoeid met de winstberekening, werkt dit juist fraude en belastingontwijking in de hand. Hierdoor kan worden geconcludeerd dat de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen niet dienstbaar is aan het algemeen belang en daarom als niet doelmatig kan worden beschouwd. Indien verdovende middelen worden gelegaliseerd, kan mogelijk wel voldaan worden aan de eisen van een doelmatige wetgeving. De Wet IB 2001 is niet proportioneel, aangezien niet voldaan wordt aan de drie toetsen van het referentiekader. De geschiktheidstoets is geen probleem. De maatregel met betrekking tot verdovende middelen in de Wet IB 2001 is in overeenstemming met het doel en de strekking van de Wet IB 2001. Toch wordt op het punt van de aftrek van kosten voorbijgegaan aan het gewenste doel. Door de aftrek van kosten te weigeren in geval van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling, wordt niet meer in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel geheven en schiet de Wet IB 2001 haar doel voorbij. Ook de laatste toets, de evenwichtigheidstoets, faalt. Dit is meer vanwege het feit dat het algemeen belang niet gebaat is met de huidige Wet IB 2001, die weliswaar wel voldoet aan haar doel maar niet voldoet aan de 'eisen' van het algemeen belang.

8. Conclusie en aanbevelingen

In dit laatste hoofdstuk wordt een antwoord gegeven op de probleemstelling. Daarnaast worden ook een aantal aanbevelingen gegeven, die betrekking hebben op de regelgeving in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 met betrekking tot verdovende middelen.

8.1 Beantwoording probleemstelling

Belastingheffing over verdovende middelen zou, net als belastingheffing over legale goederen, op grond van fiscale neutraliteit een normale zaak moeten zijn. Toch zijn er binnen de Nederlandse belastingwetten verschillen te onderkennen in de wijze waarop verdovende middelen in de heffing worden betrokken. In dit onderzoek is dan ook de volgende probleemstelling geformuleerd:

Kan de verschillende behandeling van de handel in verdovende middelen in de Wet op de Omzetbelasting 1968 en in de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 gerechtvaardigd worden?

Om tot beantwoording van deze probleemstelling te komen, is eerst gedefinieerd wat verstaan moet worden onder verdovende middelen. De term ‘verdovende middelen’ kan namelijk een aantal betekenissen hebben. Een verdovend middel wordt vaak gerelateerd aan een middel dat een verslaving kan veroorzaken of als een middel met een kalmerende en ontspannende werking. In dit onderzoek wordt onder de term ‘verdovende middelen’ verstaan: de middelen die vallen onder de Opiumwet, welke zijn opgenomen in lijst I (harddrugs) en II (softdrugs). Op grond van de Opiumwet is het verboden om verdovende middelen binnen of buiten het grondgebied van Nederland te brengen, te bereiden, bewerken, verwerken, verkopen, verstrekken, vervoeren, telen of te leveren, aanwezig te hebben of te vervaardigen. Het verbod strekt zich dus vele malen verder uit, dan enkel het verbieden van de handel in verdovende middelen. Toch wordt de verkoop van cannabisproducten in coffeeshops, onder de AHOJGI-criteria, wel gedoogd. Het opmerkelijke is dat de verkoop wel gedoogd wordt, maar dat de inkoop van cannabis verboden is. Hierbij komt een coffeeshop dus in een bijzondere positie. Cijfers over de handel in verdovende middelen zijn slechts schattingen en kunnen gemakkelijk enkele miljoenen dan wel miljarden van elkaar afwijken. Ondanks deze afwijkingen kan worden gesproken van een grote markt, waaraan de nodige aandacht dient te worden besteed. Zo is in 2018 een rapport uitgekomen over de totale minimale omzet in Nederland van synthetische drugs. In dit rapport wordt een minimale omzet van synthetische drugs van € 18,9 miljard genoemd. Echter, de geschatte cijfers van Europol en EMCDDA laten een veel lager beeld zien. Zij hebben de totale omzet van 2016 aan verdovende middelen in Europa geschat op € 24 miljard. Deze schatting lijkt mij niet in verhouding staan met hetgeen Tops e.a. hebben onderzocht omtrent de omzet van synthetische drugs in Nederland. Op grond van het rapport van Tops e.a., laten de cijfers van Europol en EMCDDA mijns inziens een te laag geschatte drugsomzet zien van Europa.

Het doel van de Wet OB 1968 is het belasten van consumptief verbruik van goederen en diensten, waardoor de omzetbelasting het rechtskarakter van een verbruiksbelasting heeft. Het opmerkelijke bij de Wet OB 1968 is dat deze in overeenstemming dient te zijn met de Europese Btw-richtlijn. Hierdoor heeft de nationale Wet OB 1968 een Europese grondslag.

In beginsel maakt de Wet OB 1968 geen onderscheid tussen het belasten van legale of illegale prestaties. Toch wordt voor verdovende middelen wel een uitzondering gemaakt, zoals bekend werd in het Einberger II-arrest. Verdovende middelen worden niet belast met omzetbelasting. De reden hiervan is gelegen in het feit dat in alle EU-lidstaten een algemeen en volstrekt verhandelingsverbod geldt voor verdovende middelen. Vóór 2007 was er een opmerkelijke situatie met betrekking tot het recht op aftrek van omzetbelasting van verdovende middelen. Recht op aftrek werd door de Wet OB 1968 destijds gekoppeld aan niet-vrijgestelde prestaties. Het niet belasten van verdovende middelen kwam niet voort uit vrijgestelde prestaties, waardoor de belastingplichtige die handelde in verdovende middelen integraal recht had op aftrek. Sinds 2007 wordt recht op aftrek gekoppeld aan belaste

prestaties, waardoor geen recht op aftrek meer bestaat voor het gedeelte wat betrekking heeft op verdovende middelen, aangezien de handel in verdovende middelen niet aangemerkt wordt als belaste prestatie. Prestaties die verband houden met verdovende middelen zijn wel belast met omzetbelasting, wat volgt uit het coffeeshop Siberië-arrest. Hierin is geoordeeld dat verhuur van tafels, waardoor kon worden gehandeld in verdovende middelen, een normale economische activiteit is en dus is belast met omzetbelasting. Ook de levering van hennepzaden en -stekken wordt gezien als een normale economische activiteit. De zaden en stekken kunnen niet aangemerkt worden als een verdovend middel en worden dus belast met omzetbelasting.

De inkomstenbelasting is een gedwongen bijdrage van natuurlijke personen aan de overheid, welke bij aanslag wordt geheven. Op grond van fiscale neutraliteit wordt geen onderscheid gemaakt tussen legaal en illegaal verkregen winsten. Ook voor de handel in verdovende middelen geldt dat moet worden voldaan aan de eisen van ondernemerschap om belastbare winst uit onderneming te genieten. Ten eerste dient er sprake te zijn van een onderneming. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het maatschappelijk verkeer beoogd wordt winst te behalen. Aan de hand van alle feiten en omstandigheden wordt beoordeeld of sprake is van een onderneming. Vervolgens dient de belastingplichtige aangemerkt te kunnen worden als ondernemer. Van belang hierbij is dat de onderneming voor rekening van de ondernemer wordt gedreven. Daarnaast dient de ondernemer rechtstreeks worden verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. De fiscale neutraliteit geldt echter niet met betrekking tot de kosten die verband houden met verdovende middelen. In beginsel zijn de kosten van de handel in verdovende middelen wel aftrekbaar, maar zodra sprake is van een onherroepelijk strafbeschikking of veroordeling van de (drugs)crimineel zijn deze kosten niet meer aftrekbaar.

Om te kunnen spreken van een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen, is de behandeling van verdovende middelen in de beide wetten getoetst aan een drietal criteria, namelijk legitieme wetgeving, proportionaliteit en doelmatigheid. Geconcludeerd moet worden dat de huidige omzetbelastingwetgeving niet voldoet aan alle drie de criteria, waardoor niet gesproken kan worden van een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968. Om te kunnen spreken van een legitieme wetgeving dient voldaan te worden aan de beginselen van behoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid. De Wet OB 1968 voldoet niet aan het criteria van onpartijdigheid en evenredigheid, waardoor niet voldaan kan worden aan legitieme wetgeving. De onpartijdigheid van de EU laat te wensen over. In de jurisprudentie van het HvJ heeft de EU te kennen gegeven dat er geen omzetbelasting over verdovende middelen mag worden geheven, vanwege het 'extreem' illegale karakter. Echter, vanaf 2014 dienen landen de inkomsten van verdovende middelen (geschat) mee te nemen in hun bni, waarvan een bepaald percentage afgedragen dient te worden voor het begrotingsevenwicht van de EU. Hierdoor heeft de EU geen duidelijk uitgangspunt en kan dus niet worden gesteld dat zij onpartijdig is, aangezien de EU wel inkomsten van verdovende middelen wil hebben omdat zo een 'volledig' beeld kan worden gegeven van de nationale rekening van een lidstaat. De vraag is maar zeer of het meenemen van drugsopbrengsten een volledig beeld kan geven, want de geschatte cijfers wijken gemakkelijk enkele miljoenen dan wel miljarden af.

Ook aan het evenredigheidsbeginsel, ofwel het proportionaliteitsbeginsel, wordt niet voldaan. Om te oordelen of de maatregel proportioneel is, zijn een drietal toetsen uitgevoerd, namelijk: de geschiktheidstoets, de noodzakelijkheidstoets en de evenwichtigheidstoets. Het niet belasten van verdovende middelen is niet in overeenstemming met het doel van de Wet OB 1968, namelijk het belasten van consumptief verbruik. Dat verdovende middelen worden gezien als 'bestemd voor menselijke consumptie', blijkt uit BNB 2015/67 en V-N 2015/29.21. Ook al konden strikt gesproken verse paddo's nog niet aangemerkt worden als verdovend middel op grond van de Opiumwet, ze

bevatten wel de verboden stimulerende stof psilocybe. Hierdoor kan mijns inziens dus ook gesproken worden van particulier verbruik van verdovende middelen, wat naar het doel van de Wet OB 1968 belast zou moeten zijn. Door het niet belasten van verdovende middelen wordt dus niet voldaan aan de geschiktheidstoets. Daarnaast schiet de maatregel zijn doel voorbij. Op grond van BNB 2001/193 is de levering van basisstoffen (in het arrest ging het om de levering van hennepzaden en -stekken) voor de productie van verdovende middelen belast. Hierdoor blijft de omzetbelasting achter bij de drugsproducent, aangezien de producent de geheven omzetbelasting niet kan doorberekenen aan zijn afnemers, omdat de verkoop van verdovende middelen niet is belast. Daarnaast is er geen sprake van het consumptief verbruik van de basisstoffen, waardoor geen neutraal speelveld ontstaat bij de drugsproducent. De laatste toets van het proportionaliteitsbeginsel is de evenwichtigheidstoets. Deze toets kan niet uitgevoerd worden, aangezien niet voldaan wordt aan het doel van de Wet OB 1968 en dit een van de vereisten is voor deze toets. De Wet OB 1968 met betrekking tot verdovende middelen voldoet aan geen van de drie toetsen van een proportionele wetgeving. Hierdoor kan dus niet worden gesproken van een proportionele behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968. Onder een doelmatige wetgeving wordt verstaan dat de maatregel voldoet aan de politieke visie en de overheidsbelangen. Voor een doelmatige politieke visie is het van belang dat met de gestelde maatregel meer inzicht in de drugsmarkt wordt verkregen en dat zo mogelijk deze markt wordt beperkt. Door het niet belasten van verdovende middelen wordt in het geheel geen inzicht in de markt gecreëerd. Ook wordt geen inzicht gecreëerd in de legale verkoop van cannabisproducten bij coffeeshops. Doordat geen inzicht in de markt wordt gecreëerd is het ook niet mogelijk om deze te beperken. De overheidsbelangen richten zich op een snelle en effectieve heffing van belastinggelden en het tegengaan van fraude en belastingontwijking. Nu geen omzetbelasting wordt geheven over verdovende middelen, kan ook geen sprake zijn van een snelle en effectieve heffing van belastinggelden en het tegengaan van fraude en belastingontwijking. Hierdoor wordt half voldaan aan de overheidsbelangen, aangezien de maatregel geen fraude of belastingontwijking in de hand werkt. Doordat niet wordt voldaan aan de politieke visie en deels niet aan het overheidsbelang, kan dus niet worden gesproken van een doelmatige Wet OB 1968.

Wereldwijd zijn momenteel geruchten over legalisatie of zijn verdovende middelen al (deels) gelegaliseerd. Ook in de EU wordt door Luxemburg gesproken over volledige legalisatie van cannabisproducten. In Nederland kennen wij al geruime tijd de gedoogde verkoop van cannabisproducten in coffeeshops en wordt momenteel een experiment gedaan met de teelt en verkoop van staatswiet. Ondanks de huidige situatie in Nederland kan nog steeds niet worden gesproken van een algehele legalisatie van cannabisproducten. Toch is de legalisatiegedachte van verdovende middelen niet meer weg te denken in onze maatschappij. Momenteel strijdt de overheid tegen een norm die door de maatschappij steeds minder wordt ondersteund. Anders gezegd: drugsgebruik wordt steeds normaler gevonden onder de Nederlandse bevolking. Door legalisatie van verdovende middelen dienen de verdovende middelen in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken. De behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968 kan hierdoor rechtvaardig worden bevonden. Wel is van belang dat er duidelijke en goede voorwaarden worden gemaakt waaronder verdovende middelen worden gelegaliseerd. Zo is het van belang dat de teelt en verkoop van alle verdovende middelen verlopen via speciaal aangewezen punten en dat hard tegen illegale drugshandel wordt opgetreden. De pijnpunten die nu nog worden gevonden, zijn dan niet meer aanwezig. Ten eerste zal dan geen sprake meer zijn van partijdigheid. De EU krijgt dan via zowel omzetbelasting als via het bni van een EU-lidstaat, geld voor haar begrotingsevenwicht. Daarnaast zal door het belasten van alle verdovende middelen ook voldaan worden aan het doel van de Wet OB 1968, namelijk het belasten van consumptief verbruik. Ook kan de drugsproducent dan de omzetbelasting doorberekenen aan haar afnemers, waardoor de omzetbelasting niet blijft steken op het niveau van de producent. De evenwichtigheidstoets zal bij heffing van omzetbelasting ook positief

worden afgesloten, waardoor kan worden geconcludeerd dat sprake is van een proportionele wetgeving met betrekking tot de behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968. Als laatste wordt dan ook voldaan aan de doelmatigheidsvereisten. Door de heffing van omzetbelasting kan een snelle en effectieve heffing van belastinggelden mogelijk zijn. Cruciaal hierbij zijn de aangewezen verkooppunten en het optreden tegen de illegale verkoop van alle verdovende middelen, want hierdoor blijft over- en inzicht in deze markt en kan fraude en belastingontwijking zoveel mogelijk worden tegengehouden. Op grond van het voorgaande kan dus worden geconcludeerd dat legalisatie een positieve invloed heeft op een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen in de Wet OB 1968.

Ook de behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001 is getoetst aan eenzelfde criteria als de Wet OB 1968 voor de beoordeling of sprake is van een rechtvaardige behandeling. Helaas moet ook voor de Wet IB 2001 worden geconcludeerd dat er geen sprake is van een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen. Er wordt niet voldaan aan het rechtsgelijkheidsbeginsel, wat nodig is om te kunnen spreken van een legitieme wetgeving. Vanuit het recht worden kosten en opbrengsten niet op eenzelfde manier behandeld, wanneer sprake is van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling van de belastingplichtige. Zodra daarvan sprake is, wordt een bruto inkomstenbelastingheffing toegepast. Bij de winstberekening mogen de kosten die zien op verdovende middelen niet in aftrek worden toegelaten. Dit zorgt ervoor dat eenzelfde rechtsobject verschillend wordt behandeld, waardoor geen sprake is van rechtsgelijkheid.

Voordat mag worden gesproken van een proportionele wetgeving, dient te worden voldaan aan de geschiktheidstoets, de noodzakelijkheidstoets en de evenwichtigheidstoets. De geschiktheidstoets levert geen problemen op in tegenstelling tot de andere twee toetsen. Ook hier speelt de weigering van kostenaftrek een grote rol. Door de kosten die verband houden met misdrijven in aftrek te weigeren, gaat de wet op dit punt verder dan noodzakelijk is. Immers, de belastingheffing geschiedt dan niet meer op grond van het draagkrachtbeginsel van de belastingplichtige. Ook wordt niet voldaan aan de evenwichtigheidstoets. De reden hiervoor is dat niet wordt voldaan aan de politieke visie en de overheidsbelangen, welke noodzakelijk zijn voor een doelmatige wetgeving. Geconcludeerd kan dus worden dat er geen sprake is van een proportionele Wet IB 2001 met betrekking tot de behandeling van verdovende middelen.

Door verdovende middelen te belasten met inkomstenbelasting dient formeel gezien een ieder die hiermee opbrengsten verkrijgt, dit aan te geven bij de Belastingdienst. Toch zal een drugs crimineel niet uit eigen beweging een aangifte inkomstenbelasting gaan doen met betrekking tot de inkomsten van verdovende middelen. Van coffeeshopeigenaren wordt uiteraard wel verlangd en ook verwacht dat zij een aangifte inkomstenbelasting doen. Hierdoor wordt enig inzicht verkregen in de 'legale' cannabismarkt, maar inzicht in de illegale cannabismarkt, laat staan de volledige illegale drugsmarkt, wordt niet verkregen door deze heffing. Dit brengt ons ook direct op de overheidsbelangen. Een snelle en effectieve heffing van inkomstenbelasting is mijns inziens momenteel niet mogelijk. Dit is grotendeels gelegen in het feit dat een drugs crimineel geen aangifte inkomstenbelasting zal doen van de opbrengsten die hij verkrijgt met verdovende middelen. Dit zorgt er dan ook voor dat op grote schaal sprake is van fraude en belastingontwijking, wat binnen de drugs wereld eerder een norm dan een uitzondering is. Zowel aan de politieke visie als aan de overheidsbelangen wordt dus niet voldaan, waardoor niet kan worden gesproken van een doelmatige behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001.

Legalisatie van alle verdovende middelen heeft ook een positieve invloed op een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001. Zodra alle verdovende middelen gelegaliseerd worden, zal geen sprake meer zijn van een misdrijf, waardoor de kosten die zien op de handel in alle verdovende middel in aftrek kunnen komen. Hierdoor is geen sprake meer van

rechtsongelijkheid. Doordat inkomsten en kosten die betrekking hebben op verdovende middelen na volledige legalisatie op eenzelfde manier worden behandeld, wordt ook voldaan aan de noodzakelijkheidstoets. De maatregel is gelijk aan die van een legale onderneming en gaat dan ook niet verder dan noodzakelijk is. Ook zal de Wet IB 2001 dan in overeenstemming zijn met het algemeen belang, waardoor dan wel kan worden gesproken van een evenwichtige wetgeving. Hierbij is het, zoals ook bij de Wet OB 1968, van belang dat voorwaarden worden gesteld aan de legalisatie van verdovende middelen. Door de teelt en verkoop van uiteindelijk alle verdovende middelen te laten verlopen via speciaal aangewezen (verkoop)punten is mijns inziens een snelle en effectieve belastingheffing mogelijk, want op deze manier kan beter toezicht en controle worden uitgeoefend en kan fraude en belastingontwijking worden voorkomen. Daarnaast dient hard tegen de illegale handel worden opgetreden, zodat ook deze markt onder controle blijft. Geconcludeerd kan dus worden dat het algemeen belang gediend is bij volledige legalisatie van alle verdovende middelen. Door de volledige legalisatie kan de behandeling van verdovende middelen in de Wet IB 2001 dus voldoen aan het laatste vereisten, namelijk een doelmatige wetgeving.

Nu momenteel niet voldaan wordt aan een rechtvaardige Wet OB 1968 en Wet IB 2001, kan de verschillende behandeling tussen de beide wetten ook niet gerechtvaardigd worden. Van belang is dat de beide wetten eerst zelf dienen te voldoen aan de criteria van een rechtvaardige wetgeving. Dit kan door de legalisatie van alle verdovende middelen. Hiervoor hoeven de beide wetten zelf niet eens aangepast te worden. Voor de Wet OB 1968 is de jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot verdovende middelen dan achterhaald. Er is dan geen sprake meer van een algeheel verhandelingsverbod, waardoor de unieke positie van verdovende middelen vervalt. De fiscale neutraliteit leert ons dan dat omzetbelasting over verdovende middelen dient te worden geheven. Hiervoor is dus geen aanpassing van de wettekst noodzakelijk. Ook de wettekst van de Wet IB 2001 behoeft geen aanpassing. Doordat alle verdovende middelen gelegaliseerd zijn, zal er geen sprake meer zijn van een onherroepelijk strafbeschikking of veroordeling. Hierdoor zijn de kosten die zien op verdovende middelen gewoon aftrekbaar, aangezien deze niet meer in samenhang kunnen worden gezien met een misdrijf. Zodra sprake is van een rechtvaardige Wet OB 1968 en Wet IB 2001, is ook geen sprake meer van een verschillende behandeling. Verdovende middelen worden dan zowel belast met omzetbelasting als met inkomstenbelasting, net als bij een legale onderneming. Geconcludeerd kan dus worden dat de verschillende behandeling van verdovende middelen tussen de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001 niet gerechtvaardigd kan worden. Een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen in zowel de Wet OB 1968 als de Wet IB 2001 kan worden behaald door legalisatie van alle verdovende middelen.

8.2 Aanbevelingen

De aanbeveling die ik adviseer, zoals uit de voorgaande paragraaf duidelijk blijkt, is dat alle verdovende middelen dienen te worden gelegaliseerd. Op deze manier kan worden gesproken van een rechtvaardige behandeling van verdovende middelen in de beide wetten. Tevens is door legalisatie geen verschil meer aanwezig in behandeling van verdovende middelen tussen de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001. Toch dient een kanttekening te worden geplaatst bij de legalisatie van verdovende middelen. Dit heeft betrekking op de jaren die dit proces in beslag zal nemen, want er dient goed te worden nagedacht onder welke voorwaarden verdovende middelen kunnen worden gelegaliseerd en hoe de illegale drugs crimineel na legalisatie dient te worden aangepakt. Daarnaast zal ook de EU zich moeten buigen over dit proces, aangezien drugsproblematiek een wereldwijd probleem is. Een positief punt dat legalisatie met zich meebrengt, zijn vele miljoenen aan inkomsten voor de staatskas. Voor Nederland zijn schattingen gemaakt met betrekking tot de inkomsten van volledig gelegaliseerde cannabisproducten. De schattingen wijken miljoenen van elkaar af, maar het levert toch tussen de 443 en 850 miljoen euro op voor de staatskas. Daarnaast zal ook aandacht geschonken dienen te worden

aan de negatieve effecten van legalisatie van alle verdovende middelen. Ook deze zullen aanwezig zijn. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de extra kosten van het geven van voorlichting omtrent verdovende middelen en een mogelijke toename van gezondheidszorgkosten.

Mocht nu sprake zijn dat volledige legalisatie niet wordt doorgevoerd, dan is er nog een aantal punten dat kan worden aangepast. Als eerste zou ik de EU willen adviseren om één duidelijk standpunt in te nemen omtrent verdovende middelen. Momenteel geeft de EU namelijk geen eenduidige mening over verdovende middelen. Door middel van de jurisprudentie van het HvJ heeft de EU te kennen gegeven dat absoluut geen btw mag worden geheven over verdovende middelen, vanwege het extreem illegale karakter. De EU erkent verdovende middelen niet voor de heffing van btw. Echter, sinds 2014 dienen landen verplicht de opbrengsten uit verdovende middelen mee te nemen in hun bni, waarvan een bepaald percentage dient te worden afgedragen aan de EU. De reden van de EU om lidstaten te verplichten een geschatte opbrengst van verdovende middelen mee te laten wegen in het bni, is vanwege het feit dat de EU anders geen goede schattingen kan maken van het inkomen, de consumptieve uitgaven en besparingen door gezinnen van de lidstaten. De EU heeft dus geen eenduidig standpunt omtrent verdovende middelen. Voor de btw erkent zij verdovende middelen niet, terwijl voor het bni de opbrengsten uit verdovende middelen juist wel worden erkend. Nu begrijp ik dat hier enigszins een spanningsveld tussen zit, maar het moet niet zo zijn dat de EU aan de ene kant verdovende middelen wel erkent en aan de andere kant juist niet. Ook de reden van het meenemen van de opbrengsten uit verdovende middelen vind ik enigszins dubieus. Het feit is dat de schattingen die worden gedaan omtrent de opbrengsten van verdovende middelen gemakkelijk enkele miljoenen, dan wel miljarden van elkaar kunnen afwijken. In welke zin draagt het opnemen van verdovende middelen dan bij aan een volledig beeld van de nationale rekening van een lidstaat? Mijns inziens kan de EU als één instantie worden gezien die een eenduidig beeld naar buiten dient te brengen omtrent verdovende middelen. Daarom adviseer ik de EU om één duidelijke lijn te trekken, ofwel geen erkenning van verdovende middelen of erkenning van verdovende middelen ongeacht het doel wat wordt nagestreefd.

Het laatste punt dat ik wil aanstippen is de weigering van kosten aftrek in de Wet IB 2001, indien sprake is van een onherroepelijke strafbeschikking of veroordeling van de belastingplichtige. Hierdoor is sprake van een bruto belasting van de (drugs)crimineel, wat niet overeenkomt met het draagkrachtbeginsel waarop de Wet IB 2001 is gebaseerd. De aanbeveling die ik hierbij geef is om opbrengsten en kosten op eenzelfde wijze te behandelen, welk ook voortkomt uit het principe van de fiscale neutraliteit.

Literatuurlijst

Boeken

- A.J.M. Arends e.a., *Wegwijs in de Inkomstenbelasting* (Wegwijsreeks), Den Haag: SDU Uitgevers 2017.
- A.J. van Doesum e.a., *Inleiding belastingheffing ondernemingen en particulieren*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015.
- J.M.L. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgever 2013.
- G.J.J. Heerma van Voss, *Bijzondere overeenkomsten. Arbeidsovereenkomsten* (197 Legitimiteit, doelmatigheid en proportionaliteit, deel 7-V), Deventer: Kluwer 2015.
- E.J.W. Heithuis e.a., *Inkomstenbelasting: inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.
- M.M.W.D. Merx & M.I. van Haaren, *BTW en internationaal dienstenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.
- P. Tops e.a., *Waar een klein land groot in kan zijn. Nederland en synthetische drugs in de afgelopen 50 jaar*, Den Haag: Boom criminologie 2018.
- M.W.C. Soltysik, G.J. van Slooten & A. van Dongen, *Wegwijs in de btw* (Wegwijs Reeks), Den Haag: SDU Uitgevers 2017.
- W. Verkade, *Overzicht der staatkundige denkbeelden van Johan Rudolph Thorbecke (1798-1872)*, Arnhem: Van Loghum Slaterus Uitgeversmaatschappij N.V. 1935.
- Wainwright, T. *Narconomics, how to run a drug cartel*, London: Ebury Publishing 2017.
- P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (diss.), Deventer: Kluwer 1992.

Rapporten

- Benschop, A., Nabben, T., & Korf, D. J., *Antenne 2010: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*. Amsterdam: Rozenberg Publishers 2011.
- Bieleman, B., Mennens, R., & Sijtsma, M., *Coffeeshops in Nederland 2016*, Groningen-Rotterdam.
- M.A. Boermans, M.A., *An Economic Perspective on the Legalisation Debate: The Dutch Case*, Amsterdam: Amsterdam Law Forum 2010.
- Deloitte Canada, *A society in transition, an industry ready to bloom*, Canada 2018.
- De Nederlandsche Bank (2018), *Visie op betalen 2018-2021*, DNB, Amsterdam.
- Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2017: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2017.
- Europees Waarnemingscentrum voor drugs en drugsverslaving, *Europees Drugsrapport 2019: Trends en ontwikkelingen*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2019.
- Van der Giessen, M., Molenaar, D. E. G., & Van Ooyen-Houben, M. M. J., *De export van in Nederland geteelde cannabis*, Den Haag: WODC 2014.
- Van Goor, M., Factsheet Lachgas, Utrecht: Trimbos-instituut 2018.
- Van der Gouw, D., & Rigter, S., *Jaarbericht 2018 Drugs Informatie en Monitoring Systeem (DIMS)*, Utrecht: Trimbos-instituut 2019.
- Y. de Grauwe, *Wat zijn de economische gevolgen van de legalisering van cannabis: Is cannabis het nieuwe goud?*, Gent: Universiteit Gent 2017.
- B. Kazemier & L. Verkooijen, *CBS wetenschappelijk paper; Nederland en de Europese Unie: betalingen en ontvangsten*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2016.
- Koning, R. & Niesink, R., *Nieuwe Psychoactieve Stoffen (NPS): niets nieuws onder de zon. Verslaving*, 9(1).

- Nabben, T., Benschop, A., & Korf, D. J., *Antenne 2015: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publishers 2016.
- Nabben, T., Luijk, S.J., Benschop, A., & Korf, D. J., *Antenne 2016: Trends in alcohol, tabak en drugs bij jonge Amsterdammers*, Amsterdam: Rozenberg Publisher 2017.
- Rigter, S. & Niesink, R., *Analyse van het aanbod van hasjsoorten en wietvariëteiten in de Nederlandse coffeeshop: Een quickscan*, 2018, Utrecht: Trimbos-instituut 2018.
- A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken, Fiscaliteit en vermogensvorming in een inkomensbelasting, Bijlage bij: Studiecommissie belastingstelsel, *Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel*, 's-Gravenhage 2010.
- T.R. Tyler en Y.J. Huo, *Trust in the Law: Encouraging Public Cooperation with the police and courts*, New York: Russell Sage Foundation, 2002, p. 105-107.
- Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (2018), *Aard en omvang van criminele bestedingen*, WODC, Utrecht/Rotterdam.

Artikelen

Tijdschriftartikelen

- M.M. Bal, 'A soft VAT Treatment of Soft Drugs?', *International VAT Monitor* 2000/1.
- M.H. de Boer en M.V.E.E. de Monchy, 'Kroniek van het burgerlijk procesrecht', *NJB* 2018/1869, afl. 35, p. 2625-2644.
- S.C.W. Douma, 'Het evenredigheidsbeginsel stricto sensu als belangenafweging tussen nationale fiscale soevereiniteit en vrij verkeer', *WFR* 2007/247.
- M. Fedorova, 'De 'achterdeur-problematiek' van de coffeeshop in de rechtspraak: wetgever helpt de strafrechter uit de spagaat', *DD* 2016/53.
- P.W.C. Hoezen, 'Coffeeshops en aftrek van voorbelasting', *BtwBrief* 2010/24.
- B.J.G.L. Jaeger, 'Het beleid ter zake de heffing over wederrechtelijk verkregen voordeel bij (dreigende) ontneming: het meten met twee maten', *TFB* 2012, nr. 1, p. 22-27.
- L. Nuis, 'Wast ook de Hoge Raad (ambtshalve) wit?', *NJB* 2014/200.
- S. Ooghe, 'Luxemburg wil cannabis legaliseren en handel zelf organiseren. Experts verwachten domino-effect in rest van Europa', *HLN* 8 augustus 2019.
- H. Ph. Ruys, 'Het fiscale regime voor criminelen', *WFR* 1997/1422.
- A.K.J.M. van Steenberghe en J.L.M. Gribnau, 'Ervaren legitimiteit en het dilemma van belasting betalen', *TFB* 2017, nr. 7, p. 18-23.
- I.R.J. Thijssen, 'Belastingheffing met betrekking tot de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen', *TFB* 2008, nr. 6, p. 16-19.

Krantenartikelen

- R. Bodelier, 'Waarom we drugs (niet) moeten legaliseren', *Financieel Dagblad* 6 oktober 2018.
- T. Bollen, 'Criminalisering van contant geld drijft de consument in de datafuik van de banken', *FTM* 22 juli 2019.
- J. Boom en R. Elibol, 'Ons nationale drugsprobleem: een industrie die over lijken gaat', *De groene Amsterdammer* 18 september 2018.
- T. Cleven, 'Dit zijn de gevaarlijkste drugslabs die dit jaar werden opgerold in Brabant', *BN DeStem* 11 oktober 2018.
- K. Haegens, 'Wat heeft het kabinet tegen cash geld?', *De Volkskrant* 1 juli 2019.
- J. Halkes, 'Zeven bizarre methodes om cocaïne te smokkelen', *Metronieuws* 8 maart 2017.
- N. Jurna, 'Nu legale wiet, straks legale coke?', *NRC* 31 augustus 2018.

- A. van Kampen, 'Wiet legaal in Uruguay – meest liberale wietwetgeving ter wereld', NRC 11 december 2013.
- S. Kester, 'Cannabis legaal in Canada: loopt Nederland nu achter?', Volkskrant 17 oktober 2018.
- A. Kootstra & T. Mutz, 'De getatoeëerde arm uit het raampje van de Maserati', De groene Amsterdammer 3 juli 2019.
- I. Landman, 'Waarom zijn cokesmokkelaars zo dol op bananen?', NOS 23 september 2018.
- P. Tops en J. Tromp, 'Legaliseer drugs, maar pak illegale handel hard aan', De Volkskrant 10 september 2019.
- J. Smiers, 'Legalisering van drugs is de enige reële oplossing', De Volkskrant 27 augustus 2018.

Parlementaire stukken

Besluiten

- Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, V-N 2001/60.1.2.
- Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2041, V-N 1997/4684.
- Besluit van 31 oktober 2001, nr. DGB 2001/602, V-N 2001/60.1.2.

Kamerstukken

- *Kamerstukken II* 1989/90, 21504, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 1996/97, 25019, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, nr. 3.
- *Kamerstukken II*, 2006/07, 30804, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31 731, nr. 1.
- *Kamerstukken II* 2011/12, 24077, nr. 265.
- *Kamerstukken II* 2016/17, 34763, nr. 3.

Overige

- Aanwijzing afpakken (2016A009).
- Aanwijzing Opiumwet (2015A003).
- Protocol AAFD, 16 juni 2015, nr. BLKB/2015/572M, STCRT. 2015, 17271.

Jurisprudentie

Rechtbank

- Rb. Zeeland-West-Brabant 23 mei 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:3141, V-N *Vandaag* 2018/1855.

Hof

- Hof 's-Hertogenbosch 19 september 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BG4130, V-N 2009/11.13, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- Hof Amsterdam 9 september 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:3006.
- Hof 's-Hertogenbosch 12 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2920, V-N 2018/56.1.6.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 20 november 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:9979, NTFR 2018/2875, m. nt. N.E. Vis.

Hoge Raad

- HR 13 maart 1929, B 4481.
- HR 20 juni 1951, ECLI:NL:HR:1951:140, BNB B 9055.

- HR 11 mei 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0620, *BNB* 1960/171, m. nt. P. den Boer.
- HR 1 juli 1964, ECLI:NL:HR:1964:AY0175, *BNB* 1964/259, m. nt. A.J. van Soest.
- HR 14 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4396, *BNB* 1972/173, m. nt. H.J. Hofstra.
- TC 28 november 1977, nr. 11 177 O'68, ECLI:NL:DETARCO:1977:AX2691, *BNB* 1978/89.
- HR 22 februari 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2962, *BNB* 1978/194, m. nt. Van Dijck.
- HR 23 december 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9316, *BNB* 1982/155, m. nt. Van Brunschot.
- HR 5 april 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AB9084, *NJ* 1983/534.
- HR 8 mei 1984, ECLI:NL:PHR:1984:AC0354, *NJ* 1984/701.
- HR 27 maart 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8310, *BNB* 1985/164.
- HR 28 mei 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC8903, *NJ* 1985/822, m. nt. Th. W. van Veen.
- HR 27 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH0264, *BNB* 1985/316, m. nt. A.L.C. Simons.
- HR 12 november 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC2714, *NJ* 1987/512.
- HR 29 mei 1990, ECLI:NL:PHR:1990:AD1139, *NJ* 1990/753.
- HR 16 oktober 1990, ECLI:NL:PHR:1990:AD1248, *NJ* 1991/442, m. nt. G.J.M. Corstens.
- HR 31 oktober 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4428BNB, 1990/345.
- HR 19 december 1990, nr. 26 826, ECLI:NL:HR:1990:ZC4500, *BNB* 1991/80.
- HR 27 november 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4796, *BNB* 1992/60, m. nt. L.F. Ploeger.
- HR 27 maart 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8806, *BNB* 1993/144, m. nt. Van Dijck.
- HR 28 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8744, *BNB* 1993/216.
- HR 9 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:BH8687, *BNB* 1994/138, m. nt. P.J. Wattel.
- HR 7 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2988, *FED* 1995/60, m. nt. R.J. Koopman.
- HR 28 januari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2388, *FED* 1998/139, m. nt. R.N.G. Van der Paardt.
- HR 14 september 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1534, *NJ* 2000/55, m.nt. Reijntjes.
- HR 3 januari 2001, nr. 34 781, ECLI:NL:HR:2001:AA9242, *BNB* 2001/193, m.nt. M.E. van Hilten.
- HR 3 januari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9244, V-N 2001/4.27, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 3 januari 2001, nr. 35787, ECLI:NL:HR:2001:AA9248, *BNB* 2001/195, m.nt. M.E. van Hilten.
- HR 28 oktober 2001, BU1991, V-N 2011/53.12, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 15 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE6876, *NJ* 2003/82.
- HR 5 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO5057, V-N 2004/15.12, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 26 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6336, *BNB* 2004/201.
- HR 24 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9506, V-N 2004/27.21, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 8 juli 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7212, *BNB* 2005/310, m. nt. R.H. Happé.
- HR 14 juli 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV0846, *BNB* 2006/321, m. nt. Zwemmer.
- HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4418, V-N 2006/65.21, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 2 maart 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AU6477, *BNB* 2007/241, m. nt. E.J.W. Heithuis.
- HR 7 december 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BA1113, *FED* 2008/12, m. nt. B.L. Dutmer.
- HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BF0405, *BNB* 2008/293.
- HR 12 september 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BB0449, *BNB* 2009/34, m. nt. P.H.J. Essers.
- HR 22 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB7134, *NJ* 2008/72.
- HR 14 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1437, *RvdW* 2009/563.
- HR 17 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ3565, *NJ* 2010/337, m. nt. M.J. Borgers.
- HR 26 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO4015, *NJ* 2012/63.
- HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, V-N 2011/47.10, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HR 15 juni 2012, ECLI:NL:HR:2013:BX0942 (concl. A-G IJerman), *NTFR* 2012/2194, m. nt. P.T. van Arnhem.

- HR 14 november 2012, ECLI:NL:HR:2014:3209, *BNB* 2015/17, m. nt. R.P.C. Cornelisse.
- HR 26 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1433, *NJ* 2014/52, m. nt. M.J. Borgers.
- HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3613, *BNB* 2015/67, m. nt. C.J. Hummel.
- HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR: 2015:1671, *V-N* 2015/29.21, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Hof van Justitie EU

- HvJ EG 5 februari 1981, C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (*Horvath*).
- HvJ EG 5 februari 1981, C-154/80, ECLI:EU:C:1981:38, *BNB* 1981/232, m. nt. C.P. Tuk (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*).
- HvJ EG 26 oktober 1982, C-221/81, ECLI:EU:C:1982:363 (*Wolf*).
- HvJ EG 26 oktober 1982, C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (*Einberger I*).
- HvJ EG 28 februari 1984, C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, *FED* 1985/51, m. nt. D.B. Bijl (*Einberger II*).
- HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85, *FED* 1987/341, m. nt. D.B. Bijl (*Commissie/Nederland*).
- HvJ EG 8 maart 1988, C-102/86, ECLI:EU:C:1988:120 (*Apple and pear development council*).
- HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, *BNB* 1988/303, m. nt. L.F. Ploeger (*Mol*).
- HvJ EG 5 juli 1988, C-289/86 ECLI:EU:C:1988:360, *FED* 1988/496, m. nt. D.B. Bijl (*Happy Family*).
- HvJ EG 5 juli 1988, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, *BNB* 1988/303, m.nt. L.F. Ploeger.
- HvJ EG 6 december 1990, C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445, *BNB* 1991/190, m.nt. L.F. Ploeger (*Witzemann*).
- HvJ EG 19 november 1991, C-6/90, ECLI:EU:C:1991:428, *V-N* 1990/366.30 (*Francovich*).
- HvJ EG 16 december 1992, C-169/91, ECLI:EU:C:1992:519, r.o. 15 (*Stoke-on-Trent*).
- HvJ EG 24 maart 1994, C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119 (*Schindler*).
- HvJ EG 10 mei 1995, C-384/93, ECLI:NL:XX:1995:AC1455, *AB* 1996/397, m. nt. F.H. van der Burg (*Alpine Investments*).
- HvJ EG 17 juli 1997, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369, *BNB* 1998/32, m. nt. J.A.G. van der Geld (*Leur-Bloem*).
- HvJ EG 28 mei 1998, C-3/97, ECLI:EU:C:1998:263, *V-N* 1998/57.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Goodwin & Unstead*).
- HvJ EG 14 juli 1998, C-172/96, ECLI:EU:C:1998:354, *V-N* 1998/57.18, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*First Nationale Bank of Chicago*).
- HvJ EG 29 juni 1999, C- 158/98, ECLI:EU:C:1999:334, *V-N* 1999/36.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Coffeeshop Siberië*).
- HvJ EG 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, *BNB* 2000/297, m.nt. B.G. van Zadelhoff (*Heerma*).
- HvJ EG 29 april 2004, C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267, *BNB* 2004/286, m.nt. H.W.M. van Kesteren (*Faxworld*).
- HvJ EG 14 juli 2005, C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463, *V-N* 2005/35.18, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
- HvJ EG 13 december 2005, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, *BNB* 2006/72, m. nt. P.J. Wattel (*Marks & Spencer*).
- HvJ EG 12 januari 2006, C-354/03, C-355/03 en C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, *NTFR* 2006/131 (*Optigen, Fulcrum en Bond House*).
- HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, *BNB* 2006/170, m.nt. Bijl (*Halifax*).
- HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525, *BNB* 2007/22, m.nt. I.J.J. Burgers (*De zaak N*).
- HvJ EG 19 september 2006, C-392/04 en C-422/04, ECLI:EU:C:2006:586, *FED* 2006/115, m. nt. J.A.R. van Eijdsden (*i-21 Germany GmbH*).

- HvJ EG 18 juli 2007, C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440, V-N 2007/34.25, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Société termale d'Éugénie-les-Bains*).
- HvJ EU 6 oktober 2009, C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619, V-N 2009/52.24, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*).
- HvJ EU 1 maart 2012, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, V-N 2012/17.17, m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*).
- HvJ EU 8 november 2012, C-342/10, ECLI:EU:C:2012:688, V-N 2013/15.16, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws (*Commissie/Finland*).
- HvJ EU 13 juni 2013, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391, FED 2014/4, m. nt. W.J. Blokland (*Kostov*).
- HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, BNB 2013/245, m.nt. J.J.P. Swinkels (*Fuchs*).
- HvJ EU 12 oktober 2015, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, V-N 2016/57.15, m. nt. Redactie Bakstudie Nieuws (*Nigl e.a*).
- HvJ EU 22 juni 2016, C-267/15, ECLI:EU:C:2016:466, BNB 2016/201, m.nt. J.J.P. Swinkels (*Gemeente Woerden*).

Conclusie Advocaat-Generaal

- Concl. A-G Jacobs, ECLI:EU:C:1990:445, bij C-343/89, HvJ EG 6 december 1990 (*Witzemann*).
- Concl. A-G Fennelly, ECLI:EU:C:1999:334, bij C-158/98, HvJ EG 11 maart 1999 (*Coffeeshop Siberië*).
- Concl. A-G- Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:828, bij HR 22 augustus 2018, NTRF 2019/2362, m. nt. N.E. Vis.