

# ECLI:NL:GHSHE:2024:1804

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	29-05-2024
Datum publicatie	30-05-2024
Zaaknummer	22/1080
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2022:1823, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Art. 2 en art. 51 Wet op de accijns, art. 7 en art. 8 Richtlijn 2008/118/EG (Accijnsrichtlijn). Belanghebbende wordt aangetroffen in een loods met onveraccijnsde sigaretten. Voorhanden hebben is een Unierechtelijk begrip dat Unierechtelijk moet worden uitgelegd. Uit de Accijnsrichtlijn volgt dat een persoon die bij het voorhanden hebben van accijnsgoederen (door een ander) betrokken is, kan worden aangemerkt als de persoon die de verschuldigde accijns moet voldoen. In het midden kan blijven of belanghebbende zelf voorhanden heeft. Belanghebbende is in ieder geval betrokken bij het voorhanden hebben door een ander. In wezen is belanghebbende risicoaansprakelijk voor de onveraccijnsde goederen (ECLI:EU:C:2021:473). In de strafvonnissen heeft de strafrechter niet geoordeeld dat belanghebbende als werknemer is aan te merken (ECLI:NL:HR:2022:659). De strafrechter heeft slechts geoordeeld dat belanghebbende nauw en bewust heeft samengewerkt met medeverdachten en dat sprake was van medeplegen, gelet op de duidelijke rol- en taakverdeling. Immers, zo oordeelde de strafrechter, uit de feiten en omstandigheden volgde dat elke verdachte een eigen taak had en tegelijkertijd sprake was van gezamenlijk verrichtte, nauw op elkaar afgestemde, werkzaamheden ten behoeve van de productie van sigaretten. De naheffingsaanslag blijft in stand.
Wetsverwijzingen	Wet op de accijns 2 Wet op de accijns 51 Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NLF 2024/1348 Douanerechtspraak 2024/68

## Uitspraak

### GERECHTSHOF 'S-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummer: 22/1080

### Uitspraak op het hoger beroep van

**[belanghebbende]** ,

wonend in [woonplaats] (Litouwen),

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 7 april 2022, nummer BRE 19/2030, in het geding tussen belanghebbende en

**de inspecteur van de Douane,**

hierna: de inspecteur.

en

**de Staat (de minister van Justitie en Veiligheid),**

hierna: de minister.

## **1 Ontstaan en loop van het geding**

- 1.1. De inspecteur heeft een naheffingsaanslag accijns opgelegd.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het hof. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Belanghebbende heeft vóór de zitting een stuk ingediend. Dit stuk is bij aanvang van de zitting aan de inspecteur overgelegd. De inspecteur heeft verklaard geen bezwaar te hebben tegen overlegging van dit stuk.
- 1.6. De zitting heeft plaatsgevonden op 13 maart 2024 in s-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen, [gemachtigde] , als gemachtigde van belanghebbende, en, namens de inspecteur, [inspecteur 1] en [inspecteur 2] . Op deze zitting zijn gelijktijdig, doch niet gevoegd, behandeld de onderhavige zaak en de zaken met nummers 22/1075, 22/1076, 22/1077, 22/1078, 22/1079 en 22/1081.
- 1.7. Belanghebbende heeft tijdens de zitting een pleitnota voorgelezen en exemplaren daarvan overgelegd aan het hof en aan de andere partij.
- 1.8. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.9. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan partijen wordt verzonden.

## **2 Feiten**

- 2.1. Op 24 februari 2017 is de politie binnengetroten in loodsen op het adres [adres] 2/2a in [plaats] . Op dat adres is een sigarettenfabriek aangetroffen. Bij de binnentreding zijn door de politie 8.934.100

sigaretten en 9.073 kg versneden tabak aangetroffen (tabaksproducten). In de sigarettenfabriek waren op dat moment 8 personen aan het werk met de Litouwse, Letse of Moldavische nationaliteit.

2.2. Door de Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst van de Belastingdienst (hierna:

Belastingdienst/FIOD) is ter zake van de sigarettenfabriek onderzoek gedaan naar het voorhanden hebben en produceren van de accijnsgoederen, die niet overeenkomstig de bepalingen van de Wet op de accijns (hierna: WA) in de heffing betrokken zijn. Het dossier met de naam Zilverspar/Smoke/61312 bevat een overzichtsproces-verbaal (hierna: OPV). In het OPV staat onder meer het volgende over de rol van belanghebbende:

(dossierpagina 11)

*[belanghebbende] (V6) (Litouwen)  
werkte bij de sigarettenmachine*

2.3. Over (het aantreffen van) de illegale sigarettenfabriek is in het OPV het volgende opgenomen:

(dossierpagina 13)

Op het adres [adres] 2A te [plaats] is in een tweetal loodsen een complete professionele opgezette illegale sigarettenfabriek aangetroffen. De doorzoeking van deze loodsen, alsmede de ontmanteling van de illegale fabriek en het afvoeren van de in beslag genomen machines, sigaretten, tabak en overige goederen, vond plaats in de periode van vrijdag 24 februari 2017 tot en met woensdag 1 maart 2017.

De overige goederen die in beslag genomen zijn betroffen onder meer verpakkingsmateriaal (), rollen sigarettenpapier, rollen filterpapier, dozen met filters, emmers lijm, rollen plastic folie, etc voor de productie en verpakking van sigaretten. Ook zijn er zowel in de machines als daarbuiten (los aangetroffen) zogenaamde stempelrollen gevonden met daarop beeldmerken van verschillende sigarettenmerken.

(dossierpagina 14)

**Accijnszegels**

In de illegale sigarettenfabriek zijn geen accijnszegels aangetroffen. De inbeslaggenomen sigaretten waren niet voorzien van accijnszegels en ook de inbeslaggenomen tabak was niet voorzien van accijnszegels.

(dossierpagina 16)

**Aangetroffen machines**

Op het adres [adres] 2a in [plaats] is een complete professioneel opgezette illegale sigarettenfabriek aangetroffen. De productielijn van deze fabriek bestond uit diverse machines, waaronder een sigarettenmachine en een verpakkingsmachine. Alle machines zijn in beslag genomen.

(dossierpagina 19)

Op 24 februari 2017 heeft de politie in de illegale sigarettenfabriek op het adres [adres] 2a in [plaats] acht personen aangehouden. De acht aangehouden personen bevonden zich in de productiehal, in de ruimte die fungeerde als kantine. ()

2.4. Over de rol van de persoon die [naam] (of [naam] ) [naam] (hierna: [naam] ) wordt genoemd, is in het OPV het volgende opgenomen:

(dossierpagina 11)

De bovengenoemde groep personen *[hof: de 8 personen die ten tijde van de inval aan het werk waren in de sigarettenfabriek]* werd aangestuurd door [naam] en kreeg opdrachten van [naam] .

[naam] is ook degene die de loods heeft gehuurd waar de illegale sigarettenfabriek in [plaats] gevestigd was. Hiervoor is ook een huurcontract opgemaakt. Ook heeft [naam] de woning bij de illegale sigarettenfabriek gehuurd zodat de acht eerder genoemde werknemers daar konden verblijven. Hoe en door wie de aanvoer van de machines naar de fabriek is geregeld en hoe en door wie deze zijn betaald is niet duidelijk geworden.

De aanvoer van de grondstoffen voor de illegale sigaretten is vermoedelijk geregeld door [naam] . Hoe de betaling van deze grondstoffen heeft plaatsgevonden is niet duidelijk geworden.

- 2.5. De inspecteur heeft naar aanleiding van de bevindingen uit het Belastingdienst/FIOD-onderzoek en de aangetroffen sigaretten aan ieder van de aangetroffen personen een naheffingsaanslag accijns van 2.522.793 opgelegd dat als volgt is opgebouwd:

Accijns 8.934.100 stuks sigaretten: 1.622.298,00

Accijns 9.073 kg rooktabak: 900.495,00

Totaal verschuldigde accijns: 2.522.793,00

- 2.6. Bij vonnis van de strafkamer van de rechtbank Overijssel van 24 januari 2022 is ieder van de aangetroffen personen - met uitzondering van één persoon, die in de tussentijd was overleden - strafrechtelijk veroordeeld voor onder meer medeplegen van (i) opzettelijk een in artikel 5, eerste lid onder a, WA opgenomen verbod overtreden, en (ii) opzettelijk een in artikel 5, eerste lid onder b, WA opgenomen verbod overtreden.

De rechtbank heeft geoordeeld dat belanghebbende zich in de periode vanaf 1 januari 2017 tot het moment van zijn aanhouding opzettelijk schuldig heeft gemaakt, in een nauwe en bewuste samenwerking met zijn medeverdachten, aan de illegale productie van sigaretten en aan het opzettelijk voorhanden hebben van accijnsgoederen. Op basis van de verhoren van belanghebbende en/of diens medeverdachten is de rechtbank verder gebleken dat in de sigarettenfabriek te [plaats] sprake is geweest van een duidelijke rol - of taakverdeling - tussen de aangehouden verdachten. Uit de feiten en omstandigheden heeft de rechtbank verder geconcludeerd dat elke verdachte een eigen taak had en tegelijkertijd sprake was van gezamenlijk verrichtte, nauw op elkaar afgestemde, werkzaamheden ten behoeve van de productie van sigaretten.

De hier bedoelde vonnissen zijn onherroepelijk geworden.

- 2.7. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard, de inspecteur veroordeeld tot vergoeding van immateriële schade van 1.000, de minister veroordeeld tot vergoeding van immateriële schade van 1.500, de inspecteur en de minister ieder voor 379,50 veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende en de inspecteur en de minister opgedragen, ieder voor de helft, het door belanghebbende betaalde griffierecht van 174 aan hem te vergoeden.

### **3 Geschil en conclusies van partijen**

3.1. In geschil is of de naheffingsaanslag accijns terecht aan belanghebbende is opgelegd.

Meer specifiek is in geschil of de inspecteur belanghebbende terecht heeft aangemerkt als degene van wie de accijns kan worden nageheven.

3.2. Tussen partijen is niet in geschil dat sprake is van een belastbaar feit voor de WA. Voor het geval de naheffingsaanslag terecht aan belanghebbende is opgelegd, is de berekening van de naheffingsaanslag niet in geschil, maar is wel in geschil of belanghebbende voor het volledige bedrag aangeslagen kan worden.

3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en vernietiging van de naheffingsaanslag. De inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

## 4 Gronden

### Ten aanzien van het geschil

*(Betrokkenheid bij) het voorhanden hebben van onveraccijnsde tabaksproducten*

- 4.1. Primair stelt belanghebbende dat de rechtbank hem ten onrechte heeft aangemerkt als degene van wie de accijns kan worden nageheven. De rechtbank is volgens belanghebbende er ten onrechte vanuit gegaan dat belanghebbende werkzaam was bij de sigarettenmachine in de sigarettenfabriek. Belanghebbende was ten tijde van de inval naar eigen zeggen alleen maar aanwezig in de sigarettenfabriek. Daarnaast heeft belanghebbende tijdens het onderzoek ter zitting aangevoerd dat hij een werknemer was van [naam] , die hem, op basis van een weliswaar valse arbeidsovereenkomst, had ingehuurd als werknemer van de sigarettenfabriek. Volgens belanghebbende heeft hij gehandeld binnen de grenzen van de aan hem toevertrouwde taken en dat hij die taken heeft uitgevoerd volgens de instructies die direct dan wel indirect van [naam] afkomstig waren. Onder deze omstandigheden en gelet op het arrest van de Hoge Raad van 29 april 2022<sup>1</sup> had niet belanghebbende, maar [naam] moeten worden aangemerkt als degene die de accijnsgoederen voorhanden heeft gehad en dient de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag te worden vernietigd.
- 4.2. De inspecteur wijst op pagina's 24 tot en met 26 van het OPV, waarin uitgebreid staat beschreven - grotendeels gebaseerd op de verklaringen van belanghebbende zelf - dat de betrokkenheid van belanghebbende veel meer inhield dan het alleen maar aanwezig zijn in de sigarettenfabriek. Dit blijkt ook uit het vonnis van de strafkamer van de rechtbank Overijssel. De inspecteur stelt zich daarom op het standpunt dat belanghebbende terecht is aangemerkt als de persoon die tabaksproducten voorhanden heeft gehad, dan wel daarbij betrokken is geweest, en daarom ook terecht als belastingplichtige is aangemerkt. Verder heeft de inspecteur tijdens het onderzoek ter zitting herhaaldelijk uitdrukkelijk betwist dat sprake was van een werkgever/werknemer-relatie tussen belanghebbende en [naam] .
- 4.3. De inspecteur heeft de naheffingsaanslag opgelegd, omdat volgens hem het belastbaar feit uitslag tot verbruik heeft plaatsgevonden en belanghebbende de belastingplichtige is.

*(Unierechtelijk) rechtskader*

- 4.4. Onder uitslag tot verbruik wordt verstaan:

het voorhanden hebben buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving.<sup>2</sup>

- 4.5. De accijns wordt geheven van:

de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft en enig andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is.<sup>3</sup>

- 4.6. De WA is een implementatie van de Richtlijn 2008/118/EG.<sup>4</sup> Dit houdt in dat het begrip voorhanden hebben een Unierechtelijk begrip is, dat Unierechtelijk moet worden uitgelegd.<sup>5</sup> Ook het begrip betrokken zijn bij het voorhanden hebben door een ander van onveraccijnsde accijnsgoederen is een Unierechtelijk begrip, dat Unierechtelijk moet worden uitgelegd.

- 4.7.

Uit de wetsgeschiedenis<sup>6</sup> bij de implementatie van de Richtlijn 2008/118/EG per 1 april 2010 blijkt het volgende:

Het enkele voorhanden hebben van deze accijnsgoederen wordt door de Accijnsrichtlijn 2008 dus aangemerkt als een zelfstandig belastbaar feit. Het huidige artikel 2f van de wet voorziet voor deze situatie in een belastbaar feit. De toepassing van deze bepaling in de praktijk is zeer sterk ingeperkt door de jurisprudentie van de Hoge Raad, (). De in de jurisprudentie van de Hoge Raad ontwikkelde voorwaarden voor toepassing van artikel 2f, zoals de feitelijke beschikkingsmacht en het wetenschapsvereiste, zijn voor de toepassing van het nieuwe artikel 2, eerste lid, onderdeel b, niet meer van belang. Ter zake van het in deze bepaling bedoelde «voorhanden hebben» wijst de Accijnsrichtlijn 2008 (artikel 8, eerste lid, onderdeel b) als belastingplichtige aan «de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft of enig ander persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is». Dit betekent dat ook een persoon, die niet de feitelijke beschikkingsmacht over de accijnsgoederen heeft, maar wel betrokken is bij het voorhanden hebben van die goederen, als belastingplichtige kan worden aangemerkt. De Accijnsrichtlijn 2008 vereist voorts niet dat degene die accijnsgoederen voorhanden heeft wetenschap droeg of redelijkerwijs had moeten dragen van het feit dat de goederen niet conform de wettelijke bepalingen in de heffing zijn betrokken (wetenschapsvereiste).

4.8. Uit de wetsgeschiedenis<sup>7</sup> bij de implementatie van de Richtlijn 2008/118/EG per 1 april 2010 volgt verder dat het begrip enig andere persoon die bij het voorhanden ervan betrokken is betekent:

dat ook een persoon, die niet de feitelijke beschikkingsmacht over de accijnsgoederen heeft, maar wel betrokken is bij het voorhanden hebben van die goederen, als belastingplichtige kan worden aangemerkt. () Op grond van artikel 51, eerste lid, onderdeel b, van de wet kan de accijns dus ook worden geheven van bijvoorbeeld de handlangers van degene die accijnsgoederen feitelijk voorhanden heeft of van het brein achter een fraude.

4.9. Met artikel 51, lid 1, letter b, WA is uitvoering gegeven aan hetgeen artikel 8, lid 1, letter b, Richtlijn 2008/118/EG voorschrijft. Het moet daarom overeenkomstig die richtlijn bepaling worden uitgelegd.<sup>8</sup> Het begrip de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft als bedoeld in artikel 8, lid 1, letter b, Richtlijn 2008/118/EG ziet in het gewone spraakgebruik op een persoon die deze goederen fysiek tot zijn beschikking heeft. Niet relevant is of de desbetreffende persoon een recht of enig belang kan doen gelden met betrekking tot die goederen.<sup>9</sup> Sinds de inwerkingtreding van Richtlijn 2008/118/EG per 1 april 2010 is anders dan voorheen<sup>10</sup> volgens Unierecht evenmin relevant of deze persoon weet of redelijkerwijs had behoren te weten dat voor die goederen accijns wordt verschuldigd (er geldt geen wetenschapsvereiste).<sup>11</sup> Uit de omstandigheid dat behalve de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft, iedere andere persoon die is betrokken bij het voorhanden hebben van accijnsgoederen, in artikel 8, lid 1, letter b, Richtlijn 2008/118/EG is aangewezen als schuldenaar, moet worden afgeleid dat de richtlijngever een ruime kring van personen heeft aangewezen als schuldenaar van de accijnsschuld.<sup>12</sup>

4.10. Met betrekking tot het aanwijzen van een schuldenaar van een accijnsschuld in de relatie tussen een werkgever en werknemer heeft de Hoge Raad<sup>13</sup> het Unierecht als volgt uitgelegd:

2.4.3 () Het is buiten redelijke twijfel dat het begrip persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft in artikel 8, lid 1, letter b, van Richtlijn 2008/118/EG en artikel 51, lid 1, letter b, van de Wet zo moet worden uitgelegd dat elke werknemer die fysiek over de accijnsgoederen beschikt, op grond van deze bepalingen schuldenaar voor de accijns kan zijn, ook indien die goederen toebehoren aan zijn werkgever of aan een derde.

2.4.4 Anders dan middel 1 kennelijk betoogt, wordt het doen of nalaten van een werknemer in dit verband niet automatisch beschouwd als uitsluitend het doen of nalaten van zijn werkgever. Indien de werknemer in de uitoefening van zijn werkzaamheden accijnsgoederen fysiek tot zijn

beschikking heeft, wordt hij in de regel aangemerkt als degene die deze goederen voorhanden heeft en dus als belastingplichtige in de zin van artikel 51, lid 1, letter b, van de Wet. Wel moet het doen of nalaten van de werknemer voor de toepassing van artikel 51, lid 1, letter b, van de Wet worden toegerekend aan de werkgever indien een doen of nalaten van de werkgever ten grondslag ligt aan het voorhanden hebben van accijnsgoederen waarover geen accijns overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving blijkt te zijn geheven [*voetnoot 5: Naar analogie HvJ 25 januari 2017, Ultra-Brag, C-679/15, ECLI:EU:C:2017:40*].

De hiervoor bedoelde toerekening aan de werkgever moet plaatsvinden indien de werknemer met betrekking tot die accijnsgoederen i) heeft gehandeld binnen de grenzen van de hem door zijn werkgever toevertrouwde taken, en ii) zijn taken heeft uitgevoerd volgens instructies die rechtstreeks afkomstig waren van degene bij wie hij in dienst is dan wel afkomstig waren van een andere werknemer van dezelfde werkgever, die hiertoe in het kader van zijn eigen functie bevoegd was. Onder die omstandigheden ligt in wezen niet het doen of nalaten van de eerstbedoelde werknemer ten grondslag aan het belastbare feit van artikel 2, lid 1, letter b, van de Wet en moet niet hij maar zijn werkgever worden aangemerkt als de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft als bedoeld in artikel 51, lid 1, letter b, van de Wet. Het ligt op de weg van de werknemer van wie wordt nageheven om de hiervoor van belang zijnde feiten te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken.

Een werknemer wiens doen of nalaten aan de werkgever moet worden toegerekend, kan niet zonder meer worden aangemerkt als een persoon die betrokken is bij het voorhanden hebben als bedoeld in artikel 51, lid 1, letter b, van de Wet.

#### *Toetsing rechtskader*

- 4.11. Vaststaat, dat de politie in de loods(en) onder andere illegale sigaretten en tabak aantroef die niet waren voorzien van accijnzegels (zie onder 2.1 tot en met 2.3). Er was dus voor die tabaksgoederen geen accijns geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving.
- 4.12. Het hof acht het, anders dan door belanghebbende is gesteld, bij de beantwoording van de vraag of de naheffingsaanslag terecht aan belanghebbende is opgelegd niet relevant of belanghebbende werkzaam was bij de sigarettenmachine in de illegale sigarettenfabriek. Er is, zoals de rechtbank terecht heeft overwogen onder 4.8, sprake van een vorm van risicoaansprakelijkheid; dit omdat belanghebbende ook kan worden aangewezen als belastingplichtige indien hij betrokken is bij het voorhanden hebben door een ander.<sup>14</sup> Ten tijde van de inval op 24 februari 2017 was belanghebbende aanwezig in de loods. Het hof is van oordeel, gelijk de rechtbank, dat belanghebbende minst genomen betrokken was bij het voorhanden hebben van de tabaksgoederen. Dit is voldoende om belanghebbende als belastingplichtige in de zin van artikel 51, lid 1, letter b WA te kunnen aanmerken. In het midden kan blijven of belanghebbende de tabaksgoederen zelf voorhanden had.
- 4.13. Het hof is van oordeel dat belanghebbende, tegenover de herhaaldelijke uitdrukkelijke betwisting door de inspecteur tijdens het onderzoek ter zitting, niet aannemelijk heeft gemaakt dat sprake was van een werkgever/werknemer-relatie tussen belanghebbende en [naam] . De essentie van een arbeidsverhouding is dat een persoon, de werknemer, zich verbindt om in dienst van een ander persoon, de werkgever, tegen loon gedurende een zekere tijd arbeid te verrichten.<sup>15</sup> Dat [naam] een coördinerende en leidinggevende rol had, is onvoldoende om te kunnen concluderen dat hij als werkgever en belanghebbende als werknemer kan worden aangemerkt.
- 4.14. Anders dan belanghebbende tijdens het onderzoek ter zitting heeft aangevoerd heeft de strafrechter in het strafvonnis van 24 januari 2022 niet vastgesteld dat belanghebbende gehandeld zou hebben als een werknemer van [naam] . De strafrechter heeft slechts geoordeeld dat belanghebbende nauw en bewust heeft samengewerkt met medeverdachten en dat sprake was van medeplegen, gelet op de duidelijke rol- en taakverdeling. Immers, zo oordeelde de strafrechter, uit de feiten en omstandigheden



volgde dat elke verdachte een eigen taak had en tegelijkertijd sprake was van gezamenlijk verrichtte, nauw op elkaar afgestemde, werkzaamheden ten behoeve van de productie van sigaretten.

- 4.15. Uit het vorenstaande volgt dat de inspecteur de over de tabaksgoederen verschuldigde accijns bij belanghebbende mocht naheffen.

*Hoogte van de naheffingsaanslag*

- 4.16. Subsidiair meent belanghebbende dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat belanghebbende voor het volledige bedrag van de verschuldigde accijns aangeslagen kan worden. Belanghebbende refereert in dit verband aan de Toeslagenaffaire, waarin de strikte uitvoering van de wettelijke bepalingen heeft geleid tot wantoestanden die volgens hem ook in de onderhavige zaak aan de orde zijn. Het bedrag van de naheffingsaanslag staat volgens belanghebbende in wanverhouding tot zijn betrokkenheid bij de sigarettenfabriek.
- 4.17. De inspecteur onderschrijft het oordeel van de rechtbank dat de inspecteur bij de toepassing van de wettelijke bepalingen geen beoordelings- of beleidsvrijheid toekomt en dat deze bepalingen uitdrukking geven aan een welbewuste afweging van de wetgever, zodat voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel geen plaats is. Voor zover er wel sprake zou kunnen zijn van een beoordelings- of beleidsvrijheid, merkt de inspecteur op dat de vergelijking tussen de Toeslagenaffaire en de onderhavige zaak mank gaat. De particulieren in de Toeslagenaffaire handelden te goeder trouw. In de onderhavige zaak hebben diverse belanghebbenden willens en wetens te kwader trouw strafbare feiten gepleegd en daarbij (eveneens willens en wetens) het risico genomen dat zij voor forse bedragen fiscaal aansprakelijk gesteld zouden kunnen worden.
- 4.18. De rechtbank heeft met betrekking tot dit standpunt het volgende geoordeeld:

4.10. Op basis van artikel 51, derde lid van de WA dat in overeenstemming is met artikel 8, tweede lid, van de Accijnsrichtlijn kunnen meerdere personen als schuldenaar aangemerkt worden voor eenzelfde accijnsschuld. Gelet op deze bepaling zijn zij hoofdelijk tot betaling van de schuld gehouden. Als uitgangspunt is belanghebbende daarom terecht aangeslagen voor het volledige bedrag van de accijnsschuld.

Belanghebbende heeft ter zitting verklaard dat hij met zijn stelling, dat er geen sprake is van een redelijke schatting, een beroep heeft willen doen op algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Volgens belanghebbende is het heffen van de accijns over alle aangetroffen sigaretten en tabak onredelijk, omdat belanghebbende niet de eigenaar en de verantwoordelijke is voor de sigarettenfabriek. De rechtbank overweegt dat het hier gaat om naheffing van accijns waarvan de verschuldigdheid evenals de hoofdelijke aansprakelijkheid rechtstreeks voortvloeit uit de wettelijke bepalingen. De inspecteur komt daarbij geen beoordelings- of beleidsvrijheid toe. Nu deze bepalingen bovendien uitdrukking geven aan een welbewuste afweging van de wetgever, is voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel geen plaats, omdat het terzijde stellen van die afweging in een individueel geval de rechtsvormende taak van de rechter te buiten zou gaan [*voetnoot 6: Vgl. HR 19 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1719*].

- 4.11. Gelet op het vorenstaande is de naheffingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag vastgesteld.

- 4.19. Het hof onderschrijft dit oordeel van de rechtbank, maakt diens overwegingen tot de zijne en voegt daar, gelet op wat belanghebbende in hoger beroep heeft aangevoerd, het volgende aan toe. De verwijzing van belanghebbende naar de Toeslagenaffaire, hetgeen het hof opvat als een beroep op het evenredigheidsbeginsel, leidt niet tot een ander oordeel. De Uniewetgever heeft bewust een ruime omschrijving willen geven van de categorie van personen die tot voldoening van de accijns gehouden zijn, zodat de inning van de betreffende accijns zoveel mogelijk wordt gewaarborgd.<sup>16</sup> Het inherente doel van hoofdelijke aansprakelijkheid bestaat er namelijk in om de verhaalsmogelijkheden voor de autoriteiten te vergroten en daarmee de doeltreffende invordering van accijnsschulden en de

bescherming van de eigen middelen van de Unie te versterken.<sup>17</sup> Deze uitlegging doet niet af aan de eventueel door het nationale recht geboden mogelijkheid voor iemand die schuldenaar is voor de accijns om een regresvordering in te stellen tegen een andere persoon die schuldenaar is voor die accijns.<sup>18</sup> Daarnaast geldt dat als één van de belastingplichtigen het bedrag van de accijns geheel of gedeeltelijk voldoet, het betaalde bedrag in mindering komt op hetgeen van de overige belastingplichtigen kan worden ingevorderd.<sup>19</sup>

### **Tussenconclusie**

4.20. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

### **Ten aanzien van het griffierecht**

4.21. Het hof ziet geen aanleiding om het griffierecht te laten vergoeden.

### **Ten aanzien van de proceskosten**

4.22. Het hof oordeelt dat er geen redenen zijn voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Algemene wet bestuursrecht.

## **5 Beslissing**

Het hof:

- verklaart het hoger beroep ongegrond;
- bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

De uitspraak is gedaan door P. Fortuin, voorzitter, E.P.A. Brakeboer en J. Wessels, in tegenwoordigheid van A.S. van Middelkoop, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 29 mei 2024 en een afschrift van de uitspraak is op die datum in Mijn Rechtspraak geplaatst. Aan de partij die niet digitaal procedeert, is een afschrift op die datum aangetekend per post verzonden.

De griffier, De voorzitter,

A.S. van Middelkoop P. Fortuin

### **Het aanwenden van een rechtsmiddel**

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl)**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl)).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. de dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de andere partij te veroordelen in de proceskosten.

---

<sup>1</sup> HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:659.

<sup>2</sup> Artikel 2, lid 1, letter b, WA (wettekst 2017).

<sup>3</sup> Artikel 51, lid 1, letter b, WA (wettekst 2017).

<sup>4</sup> Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG, Pb 2009, L 9.

<sup>5</sup> HvJ 10 juni 2021, WR, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473.

<sup>6</sup> TK 2008/09, 32 031, nr. 3, p.8.

<sup>7</sup> TK 2008/09, 32 031, nr. 3, p. 23.

<sup>8</sup> Vgl. HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:659, r.o. 2.4.1.

<sup>9</sup> Vgl. HvJ 10 juni 2021, WR, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473, punt 24.

<sup>10</sup> Hetgeen de rechtbank Overijssel in het strafvonnis van 24 januari 2022 over het hoofd heeft gezien (zie voetnoot 28).

<sup>11</sup> Vgl. HvJ 10 juni 2021, WR, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473, punt 28.

<sup>12</sup> Vgl. HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:659, r.o. 2.4.2.

<sup>13</sup> HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:659.

<sup>14</sup> Zie ook: Gerechtshof s-Hertogenbosch 13 april 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:1623, r.o. 4.10; Gerechtshof s-Hertogenbosch 19 februari 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:626; Gerechtshof s-Hertogenbosch 17 januari 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:167 en Gerechtshof s-Hertogenbosch 7 februari 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:373.

<sup>15</sup> Artikel 7:610 Burgerlijk Wetboek.

<sup>16</sup> HvJ 10 juni 2021, WR, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473, punt 33.

<sup>17</sup> Vgl. de conclusie van A-G Tanchev van 21 januari 2021 bij de zaak WR, C-279/19, punt 34.

<sup>18</sup> Vgl. de conclusie van A-G Tanchev van 21 januari 2021 bij de zaak WR, C-279/19, punt 67.

<sup>19</sup> HR 14 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9493, r.o. 3.5 en TK 2008/09, 32 031, nr. 3, p. 25 en TK 2009/10, 32 031, nr. 5, p. 11.

---