

Het voorhanden hebben van onveraccijnsde goederen: verweren gaan vaak in rook op

WFR 2025/304

Deze bijdrage bespreekt het 'voorhanden hebben'-begrip van onveraccijnsde tabaksproducten vanuit fiscaal en strafrechtelijk perspectief. In fiscalibus geldt sinds 2010 een brede risicoaansprakelijkheid, terwijl strafrechtelijk opzet en daarmee wetenschap vereist is. Samenloop van beide procedures vraagt om strategische keuzes en kennis van beide juridische kaders.

1. Inleiding

Wie in Nederland rookt, betaalt steeds meer. De meest recente accijnsverhoging is op 1 april 2024 ingegaan. Deze verhogingen hebben – naast publicitaire overheids campagnes en een reclameverbod – gezondheidswinst opgeleverd doordat mensen minder zijn gaan roken.² Daarnaast vormen de verhogingen voor 's Rijks schatkist een belangrijke inkomstenbron. Ook vanuit dat oogpunt is het voor de overheid lucratief de accijnzen te verhogen. Dit heeft echter als ongewenst effect dat naarmate de accijnzen in Nederland stijgen het gunstiger wordt om de spreekwoordelijke grens over te gaan. Illustratief is dat eendaagse busreizen worden aangeboden van Nederland naar Luxemburg en weer terug om aldaar groot sigaretten in te slaan.³ Belastingontwijking in optima forma.

Naast deze legale vorm van belastingontwijking hebben de stijgende prijzen ook tot gevolg dat mensen hun toevlucht zoeken in 'zwarte tabaksproducten'.⁴ Dat wil zeggen: tabaksproducten waar geen accijns over wordt afgedragen en waar dus ook niet de vereiste accijnszegels voor aanwezig zijn. De opkomst van deze illegale sigaretten is ook zichtbaar in de jurisprudentie. Het gaat daarbij met name om de vraag of en wanneer sprake is van het 'voorhanden hebben' van (illegale) onveraccijnsde sigaretten. Dit betreft vanuit juridisch oogpunt een interessante vraag, omdat in de praktijk en jurisprudentie te zien is dat het fiscale traject vaak parallel loopt aan een strafrechtelijke vervolging en deze vraag vanuit beide werelden verschillend kan worden beantwoord. De samenloop tussen deze werelden ontstaat doordat enerzijds in fiscalibus het

voorhanden hebben van onveraccijnsde sigaretten kwalificeert als een belastbaar feit. Anderzijds is in strafrechtelijke context het voorhanden hebben van een accijnsgoed dat niet overeenkomstig de bepalingen van de Wet op de accijns in de heffing is betrokken, strafbaar gesteld.

In deze bijdrage geven wij een overzicht van de belangrijkste jurisprudentie op dit gebied, zowel vanuit fiscaal (par. 2) als strafrechtelijke context (par. 3). Daarbij wordt eveneens een duik genomen in de parlementaire geschiedenis. Vervolgens delen wij onze visie op hoe deze uitwerking in beide rechtsgebieden kan samen- en uiteenlopen (par. 4) en sluiten we af met een conclusie (par. 5).

2. Voorhanden hebben in de zin van de Wet accijns: risicoaansprakelijkheid

2.1 Algemeen

De Nederlandse accijnswetgeving – neergelegd in de Wet op de accijns – is een uitvloeisel van Unierechtelijke regelgeving. Allereerst volgt uit het Unierecht het belastbare feit: accijnzen worden geheven op het verbruik van accijnsgoederen waaronder tabaksproducten.⁵ Met name de 'Horizontale Accijnsrichtlijn' – Richtlijn (EU) nr. 2020/262 – is in dit kader relevant te noemen. Deze richtlijn bepaalt onder meer de wijze waarop de heffing van accijns in de EU plaatsvindt. Hieruit volgt dat accijns verschuldigd is als accijnsproducten zich niet meer onder een zogeheten accijnschorsingsregeling bevinden. Het onttrekken aan een dergelijke regeling geldt aldus als belastbaar feit, hetgeen ook wel wordt gedefinieerd als 'uitslag tot verbruik'.⁶

Als (ander) belastbaar feit geldt ook als personen beschikken over accijnsgoederen buiten een accijnschorsingsregeling. Dit wordt door de richtlijn gedefinieerd als:

“het voorhanden hebben of opslaan van een accijnsgoed, ook in gevallen van onregelmatigheid, buiten een accijnschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving”.⁷

In Nederland is deze bepaling geïmplementeerd in art. 2 lid 1 sub b Wet op de accijns. Indien sprake is van het voorhanden hebben van een accijnsgoed zonder dat hierover accijns is geheven, wordt als belastingplichtige aangemerkt:

1 Ruben Scherpenisse en Roelof Vos zijn werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Amsterdam.

2 Zie onder meer S. Cnossen, 'Accijnzen om markt- en individueel falen te corrigeren', WFR 2024/138 voor een uitgebreide beschouwing over de (positieve) effecten van accijnzen op tabak.

3 <https://www.rijnmond.nl/nieuws/2014138/op-en-neer-met-bus-naar-luxemburg-voor-goedkope-sigaretten-ik-bespaar-meer-dan-700-euro>.

4 <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/grote-accijnsverhoging-sigaretten-laait-zijn-sporen-na/>.

5 Art. 1 lid 1 sub c Richtlijn (EU) nr. 2020/262.

6 Art. 6 lid 2 Richtlijn (EU) nr. 2020/262.

7 Art. 6 lid 3 sub b Richtlijn (EU) nr. 2020/262.

- i. de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft; en
- ii. enig andere persoon die bij het voorhanden ervan betrokken is aangemerkt.⁸

Aangezien de Nederlandse wet met betrekking tot het begrip ‘voorhanden hebben’ uitvoering geeft aan de Unierechtelijke richtlijn dient dit begrip ook conform de richtlijn bepaling te worden uitgelegd. Dit is evenwel niet altijd zo geweest. Ten aanzien van het ‘voorhanden hebben’-begrip is wat dat betreft de implementatie van Richtlijn 2008/118/EG in het jaar 2010 een kantelpunt geweest, hetgeen we hierna toelichten.

2.2 Situatie voor en na 2010

2.2.1 Vóór 2010: feitelijke beschikkingsmacht en wetenschap vereist

In WFR 2005/1092 van Brummelen stil bij het begrip ‘voorhanden hebben’ zoals dat gold vóór 2010.⁹ Dit begrip uit de toenmalige Wet op de accijns was niet gedefinieerd in de wet. Evenmin bleek deze definitie uit de parlementaire geschiedenis en het Unierecht bood ook geen uitkomst doordat de toen geldende nationale bepaling geen uitvloeisel vormde van een richtlijn bepaling. Voorts bleek ook niet uit de wetsgeschiedenis dat de wetgever had beoogd aan te sluiten bij het ‘Gemeenschapsrecht’.

Gelet op het voorgaande was het uiteindelijk aan de Hoge Raad om deze lacune op te vullen en ‘de rook’ rondom dit begrip weg te nemen. De Hoge Raad oordeelde hierover in 2002 dat het voor het begrip ‘voorhanden hebben’ vereist was dat sprake was van feitelijke beschikkingsmacht.¹⁰ Later kleurde de Hoge Raad dit begrip nader in door te oordelen dat vereist is dat:

“degene die accijnsgoederen in opdracht van derden vervoert of doet vervoeren dan wel onder zijn beheer opslaat of doet opslaan, terwijl hij de hoedanigheid van de goederen kent en daadwerkelijke toegang heeft tot die goederen, geacht kan worden de feitelijke beschikkingsmacht over deze goederen te hebben”.¹¹ (onderstreping auteurs)

Hieruit volgde dus dat enerzijds voor het aannemen van het voorhanden hebben vereist was dat de persoon wist dat sprake was van accijnsgoederen waarover geen accijns was geheven (wetenschapsvereiste) en anderzijds dat die persoon daadwerkelijk toegang heeft gehad tot die goederen (feitelijke beschikkingsmacht).

Aardig te noemen is dat Van Brummelen in zijn hierboven genoemde WFR-artikel een annotatie van Van Hilten aanhaalde waarin zij schreef dat de inspecteur “*van goeden huize*” moet komen “*om met succes iemand wegens voorhanden hebben te kunnen aanslaan*”.¹²

Van Brummelen benoemt in zijn bijdrage niet dat Van Hilten zich wel lijkt te kunnen vinden in de strikte uitleg van de Hoge Raad. Zij schrijft hierover het volgende:

“Het gaat in art. 2f van de wet niet zozeer om het creëren van een belastbaar feit, maar om het voorkómen van een situatie waarin niet geheven wordt omdat ter zake van het eigenlijke belastbare feit, te weten de onttrekking uit of de fabricage buiten een accijnsgoederenplaats niet geheven wordt omdat de fabrikant c.q. onttrekker niet gevonden wordt of geen verhaal biedt. Een dergelijke bepaling mag wat mij betreft strikt worden toegepast. Anders krijgt zo’n bepaling veeleer het karakter van een strafbepaling. Voor dat soort bepalingen hebben we echter een strafrecht.”¹³ (onderstreping door auteurs)

Kortom, hierin lijkt Van Hilten juist een beperkte uitleg van het begrip ‘voorhanden hebben’ voor te staan.

2.2.2 Ná 2010: risicoaansprakelijkheid

Na 2010 komt echter verandering in deze strikte uitleg. Dit wordt door de wetgever – mede onder verwijzing naar het artikel van Van Brummelen – als volgt verwoord:

“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, (zie B.A. van Brummelen: Van vangnet tot schepnetje, *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2005/1092). 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.”¹⁴ (onderstreping door auteurs)

De wetgever opende hiermee bewust de deuren voor een risicoaansprakelijkheid. Immers, sinds deze wijziging wordt beoogd 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. Daarnaast is volgens de wetgever ook niet vereist dat degene die ac-

8 Art. 7 lid 1 onderdeel b Richtlijn (EU) 2020/262 en art. 51 lid 1 onderdeel b Wet op de accijns.

9 B.A. van Brummelen, ‘Art. 2f WA: van vangnet tot schepnetje’, WFR 2005/1092, par. 3.2.2.

10 HR 12 april 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE1397, BNB 2002/227, m.nt. B. Sio.

11 HR 14 mei 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO9493, BNB 2004/289, m.nt. B. Sio, r.o. 3.3.

12 B.A. van Brummelen, ‘Art. 2f WA: van vangnet tot schepnetje’, WFR 2005/1092, par. 5.

13 M.E. van Hilten, annotatie bij HR 09 juli 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ0069, BNB 2004/353.

14 Kamerstukken II 2008/09, 32031, nr. 3, p. 8.

cijnsgoederen voorhanden heeft wetenschap had of redelijkerwijs had moeten hebben van het feit dat de goederen niet conform de wettelijke bepalingen in de heffing zijn betrokken. De voor 2010 gehanteerde strikte uitleg van het 'voorhanden hebben'-begrip werd aldus losgelaten.

De wetgever heeft met de wijzigingen in 2010 tevens beoogd aan te sluiten bij de Accijnsrichtlijn 2008. Dit heeft ook tot gevolg dat sindsdien het 'voorhanden hebben'-begrip niet meer nationaalrechtelijk, maar Unierechtelijk dient te worden uitgelegd.

2.3 Unierechtelijke uitleg

Eigenlijk net als de Hoge Raad vóór 2010 heeft gedaan, heeft het Hof van Justitie (hierna: HvJ EU) zelf een nadere invulling gegeven aan dit begrip, omdat de Uniewetgever geen definitie hiervan heeft gegeven in de richtlijn noch het aan lidstaten heeft gelaten dit zelf in te vullen. In de zaak *WR* heeft het HvJ EU aan de hand van eerdere jurisprudentie en de bedoeling van de Uniewetgever deze invulling gegeven.¹⁵

Allereerst geeft het HvJ EU aan dat het 'voorhanden hebben'-begrip conform 'vaste jurisprudentie' dient te worden uitgelegd *"in overeenstemming met de gebruikelijke betekenis van de betreffende bewoordingen in het gewone spraakgebruik"*.¹⁶ Hierbij dient volgens het HvJ EU tevens rekening te worden gehouden met (i) de context waarin de bewoordingen worden gebruikt; en (ii) de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaken.¹⁷

Stapsgewijs komt het HvJ EU dan tot de volgende voorwaarden voor het "voorhanden hebben" van accijnsgoederen:

- i. Het gaat allereerst om de persoon die de goederen fysiek in bezit heeft waarbij het niet relevant is of de betrokken persoon enig recht of belang kan doen gelden met betrekking tot de goederen.¹⁸
- ii. Daarbij is het niet van belang of deze persoon weet of redelijkerwijs had behoren te weten dat over de goederen accijns verschuldigd is.¹⁹ Het HvJ EU overweegt namelijk dat de Uniewetgever anders deze voorwaarde wel in de richtlijn had opgenomen.²⁰

Het HvJ EU kiest met deze a-contrario-redenering – als de Uniewetgever het wetenschapsvereiste niet opschrijft, dan heeft de Uniewetgever het kennelijk niet zo gewild – voor een ruime uitleg van het 'voorhanden hebben'-begrip. Dit is met name ingegeven doordat de Uniewetgever ook een

ruime omschrijving heeft willen geven van de categorie van personen die tot voldoening van accijns gehouden zijn en omdat het wel heel lastig wordt accijns te heffen indien ook voldaan moet worden aan het wetenschapsvereiste.²¹ Ook oordeelt het HvJ EU dat de 'niet wetende' persoon altijd nog een regresvordering kan indienen tegen een andere persoon die de eigenlijke accijnschuld dient te voldoen. Het HvJ EU kiest dus voor risicoaansprakelijkheid.

2.4 Hoge Raad volgt het HvJ EU maar voegt verzachting toe

In opvolging van de zaak *WR* blijkt dat de Hoge Raad de hiervoor beschreven Unierechtelijke definitie overneemt, maar daar ook nog wat aan toevoegt.²² De Hoge Raad voegt een verzachting toe voor de werknemer die:

"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".²³

Indien de werknemer – die veelal als eerste zal worden aangesproken omdat hij degene is die 'betrapt' wordt met accijnsgoederen – feiten kan stellen en bij betwisting de bovenstaande voorwaarden aannemelijk kan maken, kan volgens de Hoge Raad alleen bij de werkgever worden nagheven. De werkgever wordt dan aangesproken als degene die betrokken is bij het voorhanden hebben.

De Hoge Raad ontleent deze visie aan de zaak *Ultra-Brag* van het HvJ EU waarin in de context van de douanewetgeving is bepaald dat een werkgever als douaneschuldenaar dient te worden aangemerkt indien de onregelmatige wijze van binnenbrengen van goederen in de EU is gebeurd doordat de werknemers binnen het kader van de uitoefening van zijn taken in naam en voor rekening van zijn werkgever heeft gehandeld.²⁴

Wij juichen deze inperking door de Hoge Raad vanuit het perspectief van de rechtsbescherming toe. Zoals Van Hilten immers in haar annotatie bij *BNB* 2004/353 terecht opmerkte, gaat het bij het 'voorhanden hebben'-begrip om een *"bepaling die eerder onder het kopje 'wijze van heffing en schuldenaren' thuishoort dan onder het hoofdstuk 'belastbare feiten'"*. Deze categorie bestaat immers om te voorkomen dat ter zake van het eigenlijke belastbare feit geen heffing plaatsvindt. De bepaling fungeert dus als vangnet. Zij be-

¹⁵ HvJ EU 10 juni 2021, nr. C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (*WR*).

¹⁶ HvJ EU 10 juni 2021, nr. C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (*WR*), r.o. 23. Het HvJ EU verwijst in dit kader naar HvJ EU 9 juli 2020, C-673/18, ECLI:EU:C:2020:531 (*Santen*), r.o. 41 en HvJ EU 16 juni 2020, C-610/18, ECLI:EU:C:2020:565 (*AFMB e.a.*), r.o. 50.

¹⁷ Idem.

¹⁸ HvJ EU 10 juni 2021, nr. C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (*WR*), r.o. 24.

¹⁹ HvJ EU 10 juni 2021, nr. C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (*WR*), r.o. 25.

²⁰ HvJ EU 10 juni 2021, nr. C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (*WR*), r.o. 30.

²¹ HvJ EU 10 juni 2021, nr. C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (*WR*), r.o. 33.

²² HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:659, *BNB* 2022/94, m.nt. Van Casteren.

²³ HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:659, *BNB* 2022/94, m.nt. Van Casteren, r.o. 2.4.4.

²⁴ HvJ EU 25 januari 2017, nr. C-679/15, ECLI:EU:C:2017:40 (*Ultra-Bag*).

pleitte daarom ook een strikte uitleg van het begrip, omdat het anders het karakter zou krijgen van een strafbepaling.

Echter, hoewel wij de verzachting van de Hoge Raad toejuichen, is het wel de vraag of dit oordeel conform het kader is dat het HvJ EU in de zaak *WR* heeft geschapen. Als je puur naar dit kader kijkt, dan is het HvJ EU blijkbaar van oordeel dat ook de niet-wetende werknemer als potentiële schuldenaar kan worden aangemerkt. Dat hij daarbij heeft gehandeld in de sfeer van zijn dienstverband wordt voor de fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid door het HvJ EU niet relevant geacht. Sterker nog: het HvJ EU geeft als oplossing dat de persoon aan wie de accijnsschuld ten onrechte wordt toegerekend, de mogelijkheid heeft een regresvordering in te dienen. Dat is echter pas een civielrechtelijke stap die volgt ná de fiscale aansprakelijkheid. De oplossing waar de Hoge Raad mee komt met betrekking tot de toerekening van gedragingen van de werknemer aan de werkgever waardoor de werknemer niet meer als belastingplichtige kan worden aangemerkt, is daarom niet helemaal zuiver.

Wij hebben echter wel begrip voor deze poging van de Hoge Raad de groep aan te spreken personen voor een accijnsschuld te beperken. De weeffout zit volgens ons in de uitleg die het HvJ EU geeft aan het begrip 'voorhanden hebben'. Het fundament voor de uitleg van het HvJ EU vinden wij uiterst kwetsief, namelijk het ontbreken van het wetenschapsvereiste in de accijnsrichtlijn waardoor de Uniewetgever dit vereiste kennelijk niet heeft gewild. Aangezien het HvJ EU deze uitleg bezigt en de Nederlandse wetgever met de wijziging in 2010 heeft willen aansluiten bij de Unierechtelijke uitleg, kan de Hoge Raad helaas niets veranderen aan deze hardvochtige uitwerking. Dat de Hoge Raad desondanks daar een poging toe onderneemt juichen wij vanuit het perspectief van rechtsbescherming toe. Dat het dogmatisch wellicht wat minder zuiver is, nemen wij vanuit het oogpunt van rechtsbescherming graag voor lief.

Eigenlijk kan alleen de Uniewetgever een halt bieden aan de ruime uitleg van het begrip. De kans dat het die kant op gaat achten wij echter klein, aangezien de Europese Commissie al lijkt voor te sorteren op een nieuwe heffing op tabaksproducten.²⁵

3. Voorhanden hebben in strafrechtelijke zin

Hoewel in fiscalibus het wetenschapsvereiste inmiddels is geschrapt, is dat in de strafrechtelijke wereld anders. Verboden is het voorhanden of in opslag hebben van een accijnsgoed dat niet overeenkomstig de bepalingen van de Wet op de accijns in de heffing is betrokken.²⁶ Voorwaarde voor een strafrechtelijk verwijt is wel dat opzet aanwezig

is.²⁷ Hiermee geldt het wetenschapsvereiste in de strafrechtelijke context dus nog onverkort. In die zin verschilt dus de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de fiscale.

Het Hof 's-Hertogenbosch heeft in een recente zaak helder de stappen uiteengezet die moeten worden doorlopen om tot een strafrechtelijke veroordeling te komen.²⁸ De **eerste stap** is dat dient te worden vastgesteld of sprake is van 'voorhanden hebben' in de zin van de Wet op de accijns. Die stap dient te worden beoordeeld aan de hand van het hiervoor beschreven Unierechtelijke kader. Over deze eerste stap merkt het hof nog op dat deze stap anders dient te worden uitgelegd dan in het commune strafrecht gebruikelijk is:

"aan het voorhanden hebben in vorenbedoelde zin is namelijk reeds voldaan als de verdachte bij het voorhanden hebben van de onveraccijnsde accijnsgoederen betrokken is".²⁹

De **tweede stap** is dat (voorwaardelijk) opzet dient te worden bewezen in de zin dat de verdachte willens en wetens onveraccijnsde goederen voorhanden heeft gehad. Hierover merkt het hof op:

"Het opzet behoeft sinds 1 april 2010 niet zonder meer te worden afgeleid uit de feitelijke beschikkingsmacht over de onveraccijnsde accijnsgoederen en ook niet uit de wetenschap van de hoedanigheid van de goederen en de wetenschap van de omstandigheid dat de goederen ten onrechte niet (in Nederland of elders in de Unie) in de heffing zijn betrokken. Voor strafrechtelijke aansprakelijkheid kan sinds 1 april 2010 het opzet ook worden gebaseerd op feiten waaruit volgt dat een persoon opzettelijk betrokken raakt bij het voorhanden hebben, zonder dat die persoon de feitelijke beschikkingsmacht over de onveraccijnsde accijnsgoederen heeft en zonder dat hij de vorenbedoelde wetenschap heeft."

Deze overweging van het hof achten wij vanuit strafrechtelijk perspectief ietwat ongelukkig geformuleerd. Deze overweging lijkt namelijk ook in strafrechtelijke context de deur op een kier te zetten naar risicoaansprakelijkheid. Met de wijziging van 1 april 2010 is evenwel niet door de wetgever beoogd dat voor strafrechtelijke aansprakelijkheid een verruiming zou plaatsvinden. Het hof overwoog echter verderop in deze zaak wel dat de verdachte "*op de hoogte moet zijn geweest van de hoedanigheid van de goederen*".³⁰ Hierin lezen wij dat het hof dus terecht in de strafrechtelijke context het 'wetenschapsvereiste' nog relevant acht.

²⁵ <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/europese-commissie-wil-deel-eu-budget-uit-belasting-op-tabak-en-bedrijven/>.

²⁶ Art. 5 Wet op de accijns.

²⁷ Art. 97 Wet op de accijns.

²⁸ Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2140.

²⁹ Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2140, onderdeel C.

³⁰ Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2140, onderdeel D.

Zuiverder is daarom ook de overweging van Rechtbank Overijssel in een zaak van 26 juni 2025 waarin de rechtbank overweegt dat voor *“strafrechtelijke aansprakelijkheid van overtreding van artikel 5 van de Wet op de accijns is vereist dat op zijn minst sprake moet zijn van het door verdachte bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat hij een accijnsgoed voorhanden heeft gehad”*.³¹

Verderop overweegt de rechtbank in dezelfde zaak dat:

“in het dossier geen enkel aanknopingspunt (is) waaruit afgeleid kan worden dat verdachte enige wetenschap had dat het hier zou gaan om onveraccijnsde sigaretten. Op basis van deze feiten en omstandigheden acht de rechtbank niet bewezen dat sprake was van een aanmerkelijke kans dat de goederen onveraccijnsde sigaretten betroffen die door verdachte bewust is aanvaard. Dat zou een risicoaansprakelijkheid inhouden die het strafrecht niet kent.”

Kortom, het wetenschapsvereiste doet er volgens de rechtbank nog steeds toe in strafrechtelijke context. Dat is volgens ons ook een juiste conclusie. De kern van het strafrecht is immers dat iemand een verwijt kan worden gemaakt, hetgeen opzet dan wel schuld vereist. Aangezien in de delictsomschrijving uit de Wet op de accijns volgt dat opzet een bestanddeel vormt voor een veroordeling, kan ook niet tot een bewezenverklaring worden gekomen zonder opzet te bewijzen. Voor dit opzetvereiste is nodig dat een persoon ook de status van de goederen kent dan wel had behoren te kennen. Het is om die reden van belang dat uit het dossier blijkt dat de verdachte daadwerkelijk wetenschap had, of redelijkerwijs had moeten hebben, van het onveraccijnsde karakter van de sigaretten. Zonder deze wetenschap kan niet worden gesproken van opzet, en daarmee ontbreekt een essentieel bestanddeel voor strafbaarheid. De rechtbank benadrukt terecht dat het strafrecht geen ruimte biedt voor risicoaansprakelijkheid op dit punt; enkel het bewust aanvaarden van de aanmerkelijke kans op het delictuele karakter van de goederen kan tot een veroordeling leiden. Dit sluit aan bij het uitgangspunt dat strafrechtelijke aansprakelijkheid gebaseerd moet zijn op verwijtbaarheid, waarbij opzet of schuld vereist is.

4. Samenloop fiscaal- en strafrechtelijke procedures

Uit het voorgaande blijkt dat de voorwaarden voor fiscale en strafrechtelijke aansprakelijkheid ten aanzien van het ‘voorhanden hebben’-vereiste overlappen, maar ten aanzien van het wetenschapsvereiste uiteenlopen. Indien sprake is van samenloop tussen deze twee rechtsgebieden – bijvoorbeeld omdat tegelijk met het opleggen van een naheffingsaanslag accijns ook een strafrechtelijke vervol-

ging wordt ingesteld – levert dat gelet op de jurisprudentie interessante situaties op.

Hierbij dienen vervolgens beide bewijsrechtelijke kaders scherp voor ogen te worden gehouden. Daarnaast is het zo dat bij parallel lopende procedures beide procedures elkaar ook beïnvloeden, hetgeen met name veroorzaakt wordt door de strafrechtelijke onschuldpresumptie. Dat zal hieronder verder beschreven worden. De belastingplichtige c.q. verdachte en zijn raadsman dienen hier bedacht op te zijn en ook in dat kader strategische beslissingen te maken.

Zo is er volgens ons een aantal situaties mogelijk bij parallel lopende procedures die zien op hetzelfde feitencomplex die we hieronder zullen beschrijven. Deze situaties zijn ontleend aan de jurisprudentie op dit gebied.

4.1 *Situatie 1: strafrechtelijke vrijspraak, maar naheffingsaanslag blijft in stand*

Dit is de situatie die Haas en Jansen omschrijven als: *“U heeft het niet gedaan maar u moet er wel belasting over betalen.”*³² Een dergelijke situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de strafrechter weliswaar oordeelt dat sprake is van ‘voorhanden hebben’ en daarmee de eerste stap doorloopt, maar vervolgens opzet niet bewezen verklaart.

In dat geval lopen de kaders uiteen en wordt volgens ons ook geen afbreuk gedaan aan de onschuldpresumptie indien de belastingrechter ondanks de strafrechtelijke vrijspraak oordeelt dat de naheffingsaanslag in stand blijft. Het oordeel van de belastingrechter is dan op zich in lijn met het oordeel van de strafrechter. Beiden achten immers de eerste stap doorlopen. Dat de aanslag gehandhaafd blijft is een uitvloeisel van de risicoaansprakelijkheid die geldt in fiscalibus.

4.2 *Situatie 2: strafrechtelijke vrijspraak en vernietiging naheffingsaanslag*

Dit kan echter anders worden indien de strafrechter de eerste stap niet bewezen verklaart en niet vaststelt dat sprake is van voorhanden hebben. Volgens ons zou de belastingrechter dit oordeel dan dienen te volgen. Zoals hierboven opgemerkt, sluit de eerste stap immers aan bij het fiscaalrechtelijke kader. Indien de belastingrechter dan in weerwil van de strafrechtelijke vrijspraak oordeelt dat de naheffingsaanslag in stand kan blijven, zou dat indruisen tegen de onschuldpresumptie.

Uit de zaak *Melo Tadeu* volgt immers dat de belastingrechter geen twijfel mag doen zaaien over de juistheid van de

³¹ Rb. Overijssel 26 juni 2025, ECLI:NL:RBOVE:2025:4169.

³² F.J.P.M. Haas & D.N.N. Jansen, ‘Melo Tadeu, much ado about nothing’, *TFB* 2017, afl. 8. Ontleend aan Conclusie A-G Koopman 4 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:963, par. 5.1.

vrijspraak en daarmee over de onschuld van een voormalig verdachte.³³ De Hoge Raad merkt hierover op:

“Daarbij heeft echter steeds te gelden dat de motivering van de door het Hof te nemen beslissing en de gebruikte bewoordingen geen twijfel mogen doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak. Het vermoeden van onschuld opgeroepen door een vrijspraak brengt mee dat zelfs het uiten van vermoedens met betrekking tot de onschuld van de betrokkene niet langer toelaatbaar is.”³⁴

Hoewel A-G Koopman recent in een uitvoerige conclusie een genuanceerde toepassing van de onschuldpresumptie bepleit en daarmee ruimte biedt voor een verschillende uitwerking van de ‘eerste stap’ in beide rechtsgebieden, zien wij niet in hoe een oordeel van de belastingrechter ten aanzien van de ‘eerste stap’ anders kan luiden dan een strafrechtelijke vrijspraak zonder dat de belastingrechter daarmee twijfel doet ontstaan over de juistheid van de vrijspraak.³⁵

In het strafrechtelijke kader wordt immers expliciet voor de eerste stap aangesloten bij het fiscaalrechtelijke ‘voorhanden hebben’-begrip. Daardoor kan de belastingrechter niet afwijken van het oordeel van de strafrechter zonder twijfel te zaaien over de juistheid van dit oordeel. Dat verschillende bewijsmaatstaven bestaan in beide rechtsgebieden doet daar onzes inziens ook niet aan af, omdat een belastingrechter die oordeelt dat ‘aannemelijk is dat’ een persoon accijnsgoederen voorhanden heeft gehad per definitie twijfel zaait over de juistheid van een strafrechtelijke vrijspraak op dit punt.

4.3 *Situatie 3: strafrechtelijke veroordeling en vernietiging naheffingsaanslag*

Een derde situatie is dat een strafrechtelijke veroordeling volgt, maar dat vervolgens de naheffingsaanslag wel wordt vernietigd. Dit kan volgens ons alleen ontstaan indien de naheffingsaanslag wordt vernietigd op formele gronden, bijvoorbeeld een schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Indien het strafproces wel ordentelijk is verlopen kan dat tot gevolg hebben dat een naheffingsaanslag weliswaar van tafel gaat, maar er wel een strafrechtelijke veroordeling volgt.

Het is echter niet mogelijk dat op inhoudelijke gronden de naheffingsaanslag sneuvelt, maar er wel een strafrechtelijke veroordeling volgt. Dit omdat de eerste stap van het strafrechtelijke kader het fiscaalrechtelijke begrip van het voorhanden hebben volgt.

5. Conclusie

Fiscaalrechtelijk is sinds de implementatie van de Accijnrichtlijn in 2010 sprake van een ruime uitleg van het begrip ‘voorhanden hebben’, waarbij risicoaansprakelijkheid centraal staat. Het is niet langer vereist dat de betrokkene feitelijke beschikkingsmacht heeft of wetenschap heeft van het onveraccijnsde karakter van de goederen. Iedereen die fysiek accijnsgoederen onder zich heeft, kan als belastingplichtige worden aangemerkt, ongeacht diens intentie of kennis. De Hoge Raad heeft hierop een verzachting aangebracht voor werknemers die binnen hun functie en volgens instructies van hun werkgever handelen. De in onze ogen te hardvochtige lijn van het HvJ EU wordt in onze optiek vanuit het oogpunt van rechtsbescherming terecht door de Hoge Raad gemitigeerd. Echter, hier zijn vanuit dogmatisch oogpunt wel vraagtekens bij te zetten. Zuiverder zou het zijn als de Unie of nationale wetgever deze rechtsbescherming zou bieden.

In het strafrecht blijft het ‘wetenschapsvereiste’ echter onverminderd van kracht. Voor strafrechtelijke aansprakelijkheid is op zijn minst vereist dat de verdachte bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat hij onveraccijnsde tabaksproducten voorhanden had. Het enkele feit van betrokkenheid bij het voorhanden hebben is onvoldoende; er moet sprake zijn van wetenschap of ten minste het bewust aanvaarden van het risico. Hiermee wordt voorkomen dat het strafrecht verwordt tot een systeem van risicoaansprakelijkheid, hetgeen niet past binnen het uitgangspunt van verwijtbaarheid dat aan het strafrecht ten grondslag ligt.

Kortom, de fiscale en strafrechtelijke benadering van het voorhanden hebben van onveraccijnsde tabaksproducten verschillen wezenlijk van elkaar. Waar het fiscale recht kiest voor een ruime, op risicoaansprakelijkheid gebaseerde uitleg, blijft het strafrecht vasthouden aan het vereiste van opzet en verwijtbaarheid. Hoewel sprake is van een divergentie, biedt juist het deel dat overlapt, de ‘eerste stap’, ook strategische kansen bij een parallel lopende fiscale en strafzaak. Zo kan een strafrechtelijke vrijspraak tot gevolg hebben dat een aanslag ook van tafel moet indien vrijspraak volgt op het element van de ‘eerste stap’. Andersom kan een vernietiging van de naheffingsaanslag op materiële gronden tot gevolg hebben dat niet tot een strafrechtelijke veroordeling kan worden gekomen, wederom doordat niet aan de ‘eerste stap’ wordt voldaan. Op basis van de omstandigheden van het concrete geval dient de verdediging zich hiervan bewust te zijn en in dat kader strategische afwegingen te maken.

³³ EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10, ECLI:CE:ECHR:2014:1023JUD002778510.

³⁴ HR 31 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:140, m.nt. G.J.M.E. de Bont.

³⁵ Conclusie A-G Koopman 4 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:963. Het is nog aardig te benoemen dat Koopman in een recente conclusie ten aanzien van bewijsuitsluiting in het fiscale recht eveneens niet zo ver wilde gaan als het hof dat in eerste instantie wel deed (Conclusie A-G Koopman 11 juli 2025, ECLI:NL:PHR:2025:782). Deze conclusie gaat echter het bestek van artikel te buiten.