



Datum van inontvangstneming : 04/02/2025

**Zaak T-685/24 [Jelgratz]<sup>i</sup>**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

5 december 2024

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

17 juli 2024

**Verzoekende partij:**

A

**Verwerende partij:**

Hauptzollamt

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN-BRANDENBURG**

**BESLUIT**

**1 K 1123/23**

In het geding van

A

– verzoeker –

**tegen**

Hauptzollamt (hoofdbureau van douane, Duitsland)

<sup>i</sup> Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

– verweerder –

betreffende tabaksaccijns

heeft het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlijn-Brandenburg, Duitsland) [OMISSIS] ter terechtzitting van **17 juli 2024** [OMISSIS]

als volgt beslist:

**I. [OMISSIS] [schorsing]**

**II. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt overeenkomstig artikel 267, tweede alinea, VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:**

**1. Moet artikel 32 (Verkrijging door particulieren) van 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, blz. 12-30) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale uitlegging volgens welke er bij de verkrijging van tabaksproducten met de bedoeling om deze aan een andere persoon over te dragen, ook wanneer zulks om niet gebeurt, ongeacht de vervoerde hoeveelheid geen sprake kan zijn van „eigen behoeften”?**

**2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:**

**Moet artikel 32 van richtlijn 2008/118 aldus worden uitgelegd dat het begrip „voor eigen behoeften” – de andere elementen, met name de hoeveelheid accijnsgoederen, in aanmerking genomen – wel geschenken aan naaste familieleden omvat, maar geschenken aan andere personen niet?**

### **M o t i v e r i n g:**

#### **De feiten**

##### **I.**

- 1 Verzoeker komt op tegen de berekening van tabaksbelasting voor 800 sigaretten die hij vanuit Polen heeft meegenomen naar Duitsland en die voor een derde bestemd zijn.
- 2 Verzoeker werd op 6 augustus 2022 komend uit Polen door ambtenaren van verweerder gecontroleerd. Op de vraag of hij accijnsproducten vervoerde antwoordde hij dat hij sigaretten bij zich had. Bij de controle werden 800 sigaretten met een Pools fiscaal merkteken aangetroffen. Verzoeker verklaarde dat hij de sigaretten bij zich had voor een kennis. Hijzelf rookte niet. Verweerder

heeft een tabaksbelasting van 144,17 EUR vastgesteld en de sigaretten in beslag genomen. Volgens verzoeker bedroeg de waarde van de goederen 135,83 EUR.

- 3 Na een vruchteloze bezwaarprocedure heeft verzoeker beroep ingesteld tegen de belastingaanslag en de inbeslagneming van de sigaretten. In de beroepsprocedure stelt verzoeker, onder verwijzing naar zijn argumenten in de bezwaarprocedure, dat de feiten in de belastingaanslag sterk verkort of voor een deel onjuist zijn weergegeven, hetgeen te wijten is aan zijn beperkte talenkennis. In werkelijkheid had hij de sigaretten in Polen gekocht om deze te schenken aan zijn vader, die in de Bondsrepubliek Duitsland woont. Hij beroept zich op de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland; hierna: „BFH”) in zijn beschikking van 8 september 2011, ref. VII R 59/10, volgens welke een particulier die in een andere lidstaat sigaretten koopt en zelf binnenbrengt in het belastinggebied met het oogmerk om die aan familieleden te schenken, deze sigaretten voor eigen behoeften verwerft. Tegelijkertijd benadrukt verzoeker dat de subjectieve voorstelling zonder objectieve en naar buiten zichtbare bewijselementen uiteindelijk moeilijk op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Jegens hem zou in ieder geval bij een bewering dat hij de sigaretten voor eigen gebruik bij zich heeft, het tegendeel niet kunnen worden bewezen.
- 4 Verweerder betwist deze vordering. De sigaretten worden geacht voor „commerciële doeleinden” te zijn meegebracht. Of de sigaretten bestemd waren voor een kennis of voor de vader, kan in het midden worden gelaten. Vaststaat dat zij niet bedoeld waren om door de verzoeker zelf te worden gerookt, aangezien hij verklaarde niet-roker te zijn. Dergelijke goederen zijn niet accijnsvrij wanneer de verwerving ervan en het aansluitende vervoer naar het belastinggebied tot doel hebben de accijnsgoederen in het belastinggebied cadeau te doen of voor de behoeften van een andere particulier af te geven. Dit is duidelijk geformuleerd in § 39, lid 2, van de Tabaksteuerverordnung (Duitse verordening inzake de accijns op tabak; hierna: „TabStV”), die geldt vanaf 1 juli 2021. Het begrip „eigen behoeften” dient strikt te worden uitgelegd, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen „overdracht” en „schenking zonder last of opdracht”.

## Motivering

### II.

- 5 [OMISSIS] procedurele opmerkingen]
- 6 De Senat (verwijzende kamer van het Finanzgericht) [OMISSIS] [procedurele opmerkingen] verzoekt het Hof overeenkomstig artikel 267, eerste alinea, eerste volzin, onder a), en tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum genoemde vragen, aangezien er twijfels bestaan over de voor de beslechting van het geding relevante uitlegging van het begrip „eigen behoeften” in artikel 32 van richtlijn 2008/118.

7 Volgens de Senat hangt de beslissing in het hoofdgeding af van het antwoord op de vraag of er ook sprake kan zijn van een accijnsvrije verwerving van tabaksproducten voor eigen behoeften, wanneer deze zijn verkregen om te geven aan een andere persoon, dan wel mag worden aangenomen dat elke beoogde overdracht afdoet aan het feit dat er sprake is van „eigen behoeften”. Indien het begrip „eigen behoeften” ook geschenken zou moeten omvatten, rijst de vraag volgens welke criteria kan worden bepaald of het om een geschenk gaat. Kan per definitie alleen worden gesproken van een geschenk wanneer de begunstigde behoort tot een kring van onderling onderhoudsplichtige naaste familieleden, of ook ten aanzien van andere personen? Bepalend hierbij is wat moet worden verstaan onder het Unierechtelijke begrip „eigen behoeften”, dat voor meerderlei uitleg vatbaar is:

8 2. Toepasselijk Unierecht:

9 Artikel 32 van 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, blz. 12-30), van kracht met ingang van 15 januari 2009 en geldig tot en met 12 februari 2023:

„1. De accijns ter zake van door particulieren voor eigen behoeften verkregen en door henzelf naar een andere lidstaat vervoerde accijnsgoederen wordt uitsluitend geheven in de lidstaat van verkrijging.

2. Om vast te stellen of de in lid 1 bedoelde accijnsgoederen voor eigen behoeften van particulieren bestemd zijn, houden de lidstaten rekening met ten minste de volgende elementen:

- a) de commerciële status en de beweegredenen van degene die de accijnsgoederen voorhanden heeft;
- b) de plaats waar de accijnsgoederen zich bevinden of, in voorkomend geval, de gebruikte wijze van vervoer;
- c) elk document betreffende de accijnsgoederen;
- d) de aard van de accijnsgoederen;
- e) de hoeveelheid accijnsgoederen;

3. Voor de toepassing van lid 2, onder e), kunnen de lidstaten, uitsluitend als bewijselement, indicatieve niveaus vaststellen. Deze indicatieve niveaus mogen niet lager zijn dan:

- a) voor tabaksproducten:
  - sigaretten: 800 stuks

[...]”

## 10 Artikel 33 van richtlijn 2008/118:

„1. Onverminderd artikel 36, lid 1, zijn accijnsgoederen die, nadat zij reeds in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden in een andere lidstaat om er te worden geleverd of gebruikt, aan accijns onderworpen en wordt de accijns verschuldigd in die andere lidstaat.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‚voor commerciële doeleinden voorhanden hebben’ verstaan het voorhanden hebben van accijnsgoederen door anderen dan particulieren of het voorhanden hebben door een particulier anders dan voor eigen behoeften van door hem vervoerde accijnsgoederen, overeenkomstig artikel 32.”

11 De artikelen 32 en 33 van richtlijn 2008/118 zijn met ingang van 13 februari 2023 vervangen door de artikelen 32 en 33 van richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2020, L 58, blz. 4), die op 18 maart 2020 in werking is getreden.

## 12 Overweging 41 van richtlijn 2020/262:

„Wegens een aantal factoren, zoals begrotingsbeleid en volksgezondheidsbeleid, verschillen de accijnstarieven voor tabaksproducten en alcoholhoudende dranken van lidstaat tot lidstaat, en die verschillen zijn in sommige gevallen aanzienlijk. In dit verband moeten de lidstaten risico’s op belastingfraude, -ontwijking of -misbruik die het overheidsbeleid of de bescherming van de gezondheid en het leven van mensen bedreigen of ondermijnen, kunnen beperken. Daarom moeten de lidstaten gepaste en proportionele maatregelen kunnen nemen waarmee zij kunnen bepalen of door een particulier van het grondgebied van de ene lidstaat naar het grondgebied van een andere lidstaat vervoerde accijnsgoederen, door die particulier zijn verkregen voor eigen behoeften.”

## 13 3. Verklaring van de Commissie over de toepassing van artikel 32 van richtlijn 2008/118/EG:

„De Commissie wijst erop dat het belangrijk is het vrije verkeer van goederen te garanderen en tegelijk de bescherming van de volksgezondheid te waarborgen. Om dit evenwicht veilig te stellen, moeten de bestaande regels en bepalingen van artikel 32 worden verduidelijkt. [...] Voor onder accijnzen vallende goederen, zoals alcoholhoudende dranken en tabaksproducten, gelden echter bijzondere regels. [...] Om te bepalen of deze producten voor de eigen behoeften van de reiziger zijn bestemd, bevat artikel 32, lid 3, een aantal criteria waarmee de lidstaten rekening moeten houden. De term ‚eigen behoeften’ betekent dat de goederen bestemd zijn voor privégebruik door de reiziger. Hieronder vallen geen schenkingen voor andere mensen of goederen die bestemd zijn voor commerciële doeleinden.”

14 4. Toepasselijke nationale bepalingen:

- 15 § 23, lid 1, Tabaksteuergesetz (Duitse wet inzake de belasting op tabak; hierna: „TabStG) in de versie van 15 juli 2009, van kracht vanaf 1 april 2010 en geldig tot en met 12 februari 2023:

Indien in een andere lidstaat tot verbruik uitgeslagen tabaksproducten anders dan in de in § 22, lid 1, genoemde gevallen in strijd met § 17, lid 1, TabStG [opmerking van de rechter: dus zonder het gebruik van Duitse fiscale merktekens] binnen het belastinggebied worden gebracht of daarheen worden verzonden (commerciële doeleinden) is de belasting verschuldigd zodra de tabaksproducten voor het eerst voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden. De tot voldoening van de accijns gehouden persoon is degene die de levering verricht of de tabaksproducten voorhanden houdt, en de ontvanger zodra hij de tabaksproducten voorhanden heeft gekregen. [...]

- 16 § 22 TabStG (in de versie van 25 juli 2014, van kracht vanaf 31 juli 2014 en geldig tot en met 12 februari 2023):

(1) Tabaksproducten die een particulier voor eigen behoeften in andere lidstaten in het fiscaalrechtelijk vrije verkeer verkrijgt en zelf binnen het belastinggebied brengt (privédoeleinden), zijn vrijgesteld van belasting.

(2) Bij de beoordeling of de in lid 1 bedoelde tabaksproducten bestemd zijn voor eigen behoeften, dient rekening te worden gehouden met de volgende elementen:

1. de commerciële status en de beweegredenen van degene die de accijnsgoederen voorhanden heeft;

2. de plaats waar de tabaksproducten zich bevinden of de gebruikte wijze van vervoer;

3. documenten betreffende de tabaksproducten;

4. de aard of de hoeveelheid tabaksproducten.

3. [...]

(4) Het Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën, Duitsland) wordt gemachtigd om ter veiligstelling van de belastinginkomsten bij verordening en zonder toestemming van de Bundesrat (Duitse Bondsraad) voor te schrijven bij welke hoeveelheid tabaksproducten in de zin van lid 1 weerlegbaar wordt vermoed dat deze niet voor de eigen behoeften van de particulier bestemd zijn.

- 17 § 39 TabStV (in de versie van 5 oktober 2009, van kracht vanaf 1 april 2010 en geldig tot en met 30 juni 2021):

Indien meer dan 800 sigaretten, [...], overeenkomstig § 22 van de wet voor privédoeleinden binnen het belastinggebied worden gebracht, wordt weerlegbaar vermoed dat de tabaksproducten voor commerciële doeleinden binnen het belastinggebied worden gebracht (§ 23 van de wet).

18 § 39 TabStV, in de versie van de Siebte Verordnung zur Änderung von Verbrauchsteuerverordnungen (Duitse zevende verordening tot wijziging van accijnsverordeningen) van 11 augustus 2021, zoals bekendgemaakt in Bundesgesetzblatt (publicatieblad van de Bondsrepubliek Duitsland) jaargang 2021, deel I, nr. 55 van 20 augustus 2021, artikel 1, punt 40, onder b), geldig vanaf 1 juli 2021 en geldig tot en met 28 oktober 2022:

(1) Indien meer dan 800 sigaretten, [...], overeenkomstig § 22 van de wet voor privédoeleinden binnen het belastinggebied worden gebracht, wordt weerlegbaar vermoed dat de tabaksproducten voor commerciële doeleinden binnen het belastinggebied worden gebracht (§ 23 van de wet).

(2) De overdracht van tabaksproducten, ook wanneer zulks om niet gebeurt, geldt ongeacht de meegebrachte hoeveelheid niet voor als eigen behoeften krachtens § 22 van de wet.

19 § 85, lid 1, eerste volzin, Abgabenordnung (Duits belastingwetboek; hierna: „AO”):

De belastingautoriteiten zijn met inachtneming van de wet verplicht om de belastingen op gelijke wijze vast te stellen en te innen. Zij moeten er met name voor zorgen dat belastingen niet ontweken [...] worden.

20 5. Rechtspraak van het Hof:

21 Arrest van 23 november 2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733 (hierna: „arrest Joustra”):

22 „(33) Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, moeten voor toepassing van artikel 8 van de richtlijn verschillende voorwaarden vervuld zijn. Zo moeten de accijnsproducten door ‚particulieren’, ‚voor eigen behoefte’ zijn verkregen en moeten zij door die particulieren ‚zelf’ vervoerd zijn. Die voorwaarden dienen ertoe, het strikt persoonlijke karakter te kunnen vaststellen van het voorhanden houden van accijnsproducten die in een lidstaat zijn verkregen en daarna naar een andere lidstaat zijn vervoerd. [...]

23 (35) Wat de eerste van die voorwaarden betreft, blijkt duidelijk uit de bewoordingen van dit artikel 8, dat volgens de richtlijn de producten bestemd moeten zijn voor eigen verbruik door de particulier die ze heeft verkregen, zodat producten die een particulier voor verbruik door andere particulieren heeft verkregen zijn uitgesloten. Het voorhanden houden van deze laatste producten kan immers niet worden geacht een strikt persoonlijk karakter te hebben voor de particulier die ze heeft verkregen.”



- 24 Arrest van 12 mei 2021, Hauptzollamt B (Caviar d'esturgeons), C-87/20, EU:C:2021:382:

„(37) Gelet op voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 7, punt 3, van verordening nr. 338/97 aldus moet worden uitgelegd dat steurkaviaar bij het binnenbrengen ervan in het douanegebied van de Unie kan worden beschouwd als ‚persoonlijke bezitting of huisraad’ in de zin van die bepaling wanneer deze bestemd is om cadeau te worden gedaan aan een derde, voor zover nergens uit blijkt dat er sprake is van een commercieel doel [...]”

### 25 III. Relevantie van de prejudiciële vragen

- 26 Volgens de Senat hangt de beslissing in het hoofdgeding af van de vraag of het begrip „eigen behoeften” in artikel 32 van richtlijn 2008/118 aldus mag worden uitgelegd dat elk voornemen om de verkregen tabaksproducten over te dragen de accijnsvrije verwerving voor eigen behoeften uitsluit, zodat in het geval van een voorgenomen overdracht slechts één van de in artikel 32, lid 2, van richtlijn 2008/118 genoemde elementen, namelijk de beweegredenen van degene die de accijnsgoederen voorhanden heeft – ongeacht de overgedragen hoeveelheid, een eventuele schenking aan naaste verwanten en het persoonlijke vervoer – bepalend is om uit te kunnen gaan van het voorhanden houden voor commerciële doeleinden in de zin van artikel 33, lid 1, tweede volzin, van richtlijn 2008/118.

### 27 IV. Juridische beoordeling

- 28 De verschuldigdheid van tabaksbelasting hangt af van de uitlegging van het begrip „eigen behoeften” volgens het Unierecht. De Senat betwijfelt of in geval van de verkrijging van tabaksproducten door een particulier het begrip „eigen behoeften” in § 22 TabStG, dat is overgenomen uit artikel 32 van richtlijn 2008/118, aldus mag worden uitgelegd dat, wanneer zulks geschiedt met de bedoeling deze over te dragen aan een andere persoon, een accijnsvrije verwerving voor de eigen behoeften van de particulier die de tabaksproducten vervoert, is uitgesloten.
- 29 Onbetwist is dat verzoeker de sigaretten heeft verworven met het oogmerk deze aan een andere persoon over te dragen. In geval van toepassing van § 39, lid 2, TabStV, welke verordening door het Bundesministerium der Finanzen is vastgesteld en op 1 juli 2021 in werking is getreden, zou derhalve geen sprake kunnen zijn van een aankoop voor eigen behoeften in eigen persoon, aangezien de overdracht van tabaksproducten, ook wanneer zulks om niet gebeurt, nadien niet geldt als eigen behoeften in de zin van § 22 TabStG, ongeacht de vervoerde hoeveelheid.
- 30 [OMISSIS] [eventuele ongrondwettigheid van] § artikel 39, lid 2, TabStV [OMISSIS]
- 31 Ook indien de bepaling van § 39, lid 2, TabStV materieel onrechtmatig zou zijn en hieraan geen algemene geldigheid en verbindendheid zou kunnen worden ontleend, richt zij zich niettemin als circulaire van het Bundesministerium der

Finanzen, zolang zij niet is ingetrokken of eventueel door de douanekantoren buiten toepassing wordt gelaten, net als elke andere circulaire van een hoogste autoriteit, tot de douaneambtenaren van de lagere autoriteiten en dient zij ertoe de wet op uniforme en praktisch uitvoerbare wijze uit te leggen.

- 32 Volgens de rechtspraak van het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof, Duitsland; hierna „BVerfG”) zijn de gerechten op hun beurt bevoegd om op basis van hun eigen overtuiging een uitlegging van de wet te volgen die in een administratieve regeling wordt voorgestaan (zie BVerfG, beschikking van 31 mei 1988, 1 BvR 520/83, Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGE – 78, 214, 232, punt 43).
- 33 [OMISSIS] [tot dusver zijn er geen rechterlijke beslissingen] betreffende § 39, lid 2, TabStV] [OMISSIS]
- 34 Wat de rechtssituatie vóór de invoering van § 39, lid 2, TabStV (met ingang van 1 juli 2021) betreft, heeft het Bundesfinanzhof onder bevestiging van de rechtspraak van de verwijzende rechter geoordeeld dat accijnsproducten ook dan voor de behoeften van de particuliere koper worden verkregen, wanneer zij bedoeld zijn om op grond van nauwe persoonlijke banden met een andere particulier aan deze te worden geschonken. Volgens het Bundesfinanzhof geldt dit in ieder geval wanneer er tussen de particulier en de begiftigde een familieband bestaat. Ook wie op eigen initiatief geschenken voor familieleden koopt, voorziet in dit verband in zijn eigen behoeften. Hij maakt immers kosten die geen verband houden met een opdrachtverstrekking en waarvan hij niet kan verwachten dat deze door derden worden vergoed (zie BFH, beschikking van 8 september 2011, VII R 59/10, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 234, 571, punt 3; beschikking van 28 juni 2023, VII B 54/22, DE:BFH:2023:B.280623.VIIB54.22.0)
- 35 De beslissing van de verwijzende rechter hangt dus af van de vraag, of een uitlegging van § 22 TabStG als bedoeld in § 39, lid 2, TabStV wel verenigbaar is met de EU-richtlijn.
- 36 Dit is twijfelachtig, omdat volgens artikel 32, lid 2, van richtlijn 2008/118 bij het onderzoek van de verwerving voor eigen behoeften rekening moet worden gehouden met de vijf aldaar genoemde elementen, terwijl § 39, lid 2, TabStV het onderzoek beperkt tot een van de criteria, namelijk de beweegredenen van degene die de accijnsgoederen voorhanden houdt, in die zin dat, los van de andere elementen, met name los van de hoeveelheid tabaksproducten, elke beoogde overdracht ertoe leidt dat wordt uitgesloten dat er sprake is van eigen behoeften. De bestaande rechtspraak van het Hof, met name in de zaken C-5/05 (Joustra) en C-87/20 (Hauptzollamt B – Caviar d’esturgeons), is in de belastingrechtspraak zo opgevat dat deze niet in de weg staat aan een uitlegging volgens welke schenkingen onder de eigen behoeften vallen. Wat het arrest Joustra betreft, in die zaak ging het om een situatie waarin accijnsgoederen niet als geschenk, maar tegen vergoeding van kosten aan andere personen moesten worden overgedragen.

Voor zover kan worden nagegaan, heeft het Hof zich nog niet uitgesproken over de vraag of de beoogde overdracht van accijnsgoederen, met name tabaksproducten, als geschenk, eraan in de weg staat dat er sprake is van een verwerving voor eigen behoeften, dan wel als zodanig kan worden beschouwd.

- 37 Het verwerende Hauptzollamt is – op voet van de uitlegging van § 22 TabStG door het Bundesministerium der Finanzen overeenkomstig § 39, lid 2, TabStV – van mening dat het begrip “eigen behoeften” niet ziet op geschenken voor andere personen en verwijst in dit verband ook naar de verklaring van de Commissie over de toepassing van artikel 32 van richtlijn 2008/118.
- 38 Voor de toelaatbaarheid van een dergelijke uitlegging pleit in de eerste plaats het feit dat § 22 TabStG zelf – in navolging van de formulering van artikel 32, lid 2, van richtlijn 2008/118 – enkel bepaalt dat onder andere de beweegredenen van degene die de tabaksproducten voorhanden houdt, in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen of deze voor diens eigen behoeften bestemd zijn. Noch § 22 TabStG noch artikel 32 van richtlijn 2008/118 definieert hoe de beweegredenen moeten worden beoordeeld of welke beweegredenen ervoor of ertegen pleiten dat het om eigen behoeften gaat. Ingevolge § 85, lid 1, eerste volzin, AO zijn de belastingdienst en daarmee ook de ambtenaren van het Hauptzollamt verplicht de belastingen met inachtneming van de wet op gelijke wijze vast te stellen en te innen. De belastingdienst moet er verder voor zorgen dat er geen belastingen worden ontweken (§ 85, lid 1, tweede volzin, AO).
- 39 De douaneambtenaren zijn dus verplicht om in het kader van een controle te beslissen of tabaksproducten al dan niet worden vrijgesteld van belasting en al dan niet in beslag worden genomen. Zij hebben dus in de praktijk voor de toepassing van de wet in het kader van de douanecontrole behoefte aan een concrete instructie, die bepaalt hoe met de verschillende beweegredenen moet worden omgegaan teneinde een uniforme en dus voor de belastingplichtige voorspelbare toepassing van de wettelijke regeling inzake de accijns op tabaksproducten te waarborgen.
- 40 [OMISSIS] [over de bevoegdheid van de overheid om richtsnoeren betreffende de uitlegging van een wet vast te stellen]
- 41 De uitlegging van het begrip „eigen behoeften” door het Bundesministerium der Finanzen, volgens welke tabaksproducten niet worden geacht voor eigen behoeften te zijn verkregen wanneer wordt aangegeven dat zij zijn verworven met het oog op overdracht aan een andere persoon, maakt een uniforme toepassing van de belastingvaststelling in het kader van de controle mogelijk. De beoogde overdracht is gemakkelijk ter plaatse vast te stellen aan de hand van de door de vervoerder verstrekte informatie. Het rechtsgevolg is duidelijk en ondubbelzinnig en beantwoordt aan het doel van de TabStG, voor zover deze de belastinginkomsten beoogt veilig te stellen, aangezien daarmee eventueel misbruik van de regeling voor eigen behoeften, doordat wordt aangegeven dat de sigaretten bestemd zijn voor familieleden, goede vrienden en goede collega’s,

wordt beperkt. Die uitlegging bevordert ook de doelstellingen van het gezondheidsbeleid die met de wet op de tabaksbelasting worden nagestreefd, doordat zij het binnenbrengen van goedkopere sigaretten uit het buitenland aan banden legt en dus leidt tot een vermindering van de consumptie. Het voorkomt tevens langdurige en kostbare procedures om te onderzoeken of de verklaring dat de meegebrachte sigaretten voor de benoemde personen bestemd zijn, juist is.

- 42 Voor de toelaatbaarheid van een dergelijke uitlegging zou overweging 41 van richtlijn 2020/262, die op 18 maart 2020 in werking is getreden, kunnen pleiten. Deze maakt duidelijk dat de Raad van de Europese Unie de lidstaten bij de herziening van de accijnsrichtlijn speelruimte heeft gegeven om rekening te houden met het feit dat wegens een aantal factoren zoals begrotingsbeleid en volksgezondheidsbeleid de accijnstarieven voor onder meer tabaksproducten van lidstaat tot lidstaat verschillen, en die verschillen in sommige gevallen aanzienlijk zijn. In dit verband moeten, aldus overweging 41, de lidstaten risico's op belastingfraude, -ontwijking of -misbruik die het overheidsbeleid of de bescherming van de gezondheid en het leven van mensen bedreigen of ondermijnen, kunnen beperken. Voor Polen, waar de sigaretten in casu vandaan komen, is dit het geval, omdat sigaretten in Duitsland ongeveer twee keer zo duur zijn als in Polen. Het verwerende Hauptzollamt wijst onder meer op het feit dat met § 39, lid 2, TabStV een maatregel tot omzetting van richtlijn 2020/262 is vastgesteld. De regels betreffende de verkrijging van accijnsgoederen door particulieren in artikel 32 van richtlijn 2020/262 zijn echter overeenkomstig artikel 57, tweede volzin, pas van kracht met ingang van 13 februari 2023 en zijn dus niet van toepassing in de onderhavige zaak, waarin de eventuele verschuldigheid van de accijns op 6 augustus 2022 is ontstaan.
- 43 Daarentegen pleit de formulering van artikel 32, lid 2, van richtlijn 2008/118, volgens welke de vaststelling of accijnsgoederen bestemd zijn voor de eigen behoeften van een particulier, in het bijzonder (maar niet uitsluitend) afhangt van de elementen van artikel 32, lid 2, onder a) tot en met e), van richtlijn 2008/118, tegen de uitlegging van het begrip "eigen behoeften" volgens welke daarbij elke overdracht aan derden, dat wil zeggen ook in de vorm van een schenking, hetzij aan familieleden hetzij aan andere personen, is uitgesloten. De beweegredenen van degene die de accijnsgoederen voorhanden heeft, vormen slechts een van de elementen om vast te stellen of er sprake is van eigen behoeften. Indien uitsluitend van belang zou zijn of iemand de overdracht aan anderen beoogt, zouden de verschillende elementen uiteindelijk niet meer tegen elkaar hoeven te worden afgewogen.
- 44 De uitsluiting van alle met het oog op overdracht verkregen tabaksproducten van de fiscaal bevoordeelde eigen behoeften zou om die reden ook onevenredig kunnen zijn, aangezien in dat geval geen rekening wordt gehouden met de andere elementen van artikel 32, lid 2, van richtlijn 2008/118 of § 22, lid 2, TabStG, die in beginsel gelijkwaardig zijn. Zo zouden zelfs een geringe hoeveelheid tabaksproducten en het voornemen om deze cadeau te doen niet meer in aanmerking worden genomen bij de beoordeling van de eigen behoeften, ofschoon

ook daarmee geen commerciële doeleinden zouden worden nagestreefd. Deze uitlegging zou er uiteindelijk ook toe leiden dat in het geval van niet-rokers door de douaneautoriteiten altijd zou worden aangenomen dat het gaat om een beoogde overdracht, zodat er geen sprake kan zijn van eigen behoeften.

- 45 Tegen een uitlegging van het begrip „voor eigen behoeften” in die zin dat bij een beoogde overdracht van de verkregen tabaksproducten onweerlegbaar wordt vermoed dat er geen sprake is van eigen behoeften, pleit bovendien de bij artikel 32, lid 3, tweede volzin, van richtlijn 2008/118 verleende bevoegdheid van de lidstaten om het kwantitatieve criterium te preciseren. Deze kunnen voor de toepassing van lid 2, onder e), uitdrukkelijk uitsluitend als bewijselement, indicatieve niveaus vaststellen. Zo is weliswaar geregeld dat het door de lidstaten voor tabaksproducten vastgestelde indicatieve niveau niet lager mag zijn dan 800 sigaretten, maar wordt er tegelijk op gewezen dat dit uitsluitend „als bewijselement” dient. De auteur van de richtlijn heeft dus de toepassing van alle andere elementen niet willen uitsluiten, zelfs niet bij een hoeveelheid onder of boven het indicatieve niveau. Dit wijst erop dat de restrictieve uitlegging van de eigen behoeften enkel als „voor eigen verbruik” mogelijk niet door de richtlijn wordt gedekt, omdat daarmee alle andere elementen buiten beschouwing zouden worden gelaten.
- 46 Tevens moet worden aangetekend dat wanneer onder de eigen behoeften ook tabaksproducten vallen die als geschenk voor anderen worden vervoerd, dit de uitvoering van de regeling kan bemoeilijken, aangezien ter verificatie van de bewering dat de sigaretten bedoeld zijn als geschenk voor een niet aanwezige persoon, aanvullend onderzoek vereist kan zijn, en er ook in het kader van een bewijsgraring geen zekerheid kan worden verkregen omtrent het aankoopmotief, aangezien dit een innerlijk feit (psychische toestand) is. Daarmee is de vorming van een overtuiging evenwel niet uitgesloten, aangezien innerlijke toestanden regelmatig onderdeel van een feitomschrijving zijn en door rechterlijke instanties moeten worden vastgesteld, eventueel door deze uit uiterlijke feiten af te leiden. Uiteindelijk zou dit echter leiden tot een onderzoeksinspanning die voor de massale procedures aan de grens weinig praktisch en in verhouding tot het belastingbedrag betrekkelijk hoog is, en die, anders dan in het strafrecht het geval is, mogelijkerwijs onevenredig zou kunnen lijken wegens de relatief geringe ingreep, die er uiteindelijk in bestaat te verbieden om voor een andere persoon tabaksproducten in een andere lidstaat te kopen. Het zou daarentegen zowel in het belang van de belastingplichtigen als van de overheidsfinanciën kunnen zijn om de wet zo uit te leggen dat deze zo snel mogelijk kan worden uitgevoerd en jarenlange onderzoeken van accijnsplichtige handelingen de uitzondering blijven.