



Datum van
inontvangstneming

:

04/02/2025

Zaak T-686/24 [Buchgint]ⁱ

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:

B

Verwerende partij:

Hauptzollamt

**FINANZGERICHT
BERLIN-BRANDENBURG**

BESLUIT

1 K 8156/23

In het geding van

B

– verzoeker –

tegen

Hauptzollamt

– verweerder –

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

betreffende tabaksaccijns

heeft het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlin-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 (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2020, L 58, blz. 4) 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 2020/262 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 Met zijn beroep komt verzoeker op tegen de vaststelling van tabaksbelasting, de heffing van een toeslag wegens afstand van strafrechtelijk vervolging en de inbeslagneming van 200 stuks verhitte tabak, zogenoemde „heatsticks”, van het merk „Sienna Selection” met Poolse fiscale merktekens, die hij vanuit Polen meebracht naar Duitsland en die bestemd waren voor zijn dochter.
- 2 Verzoeker werd op 27 april 2023 door ambtenaren van verweerder bij de Duits-Poolse grensovergang Forst/Sacro gecontroleerd. Op de vraag of hij iets had aan te geven, verklaarde hij dat hij twee sloffen sigaretten en een slof heatsticks uit Polen bij zich had. De sigaretten waren voor hemzelf bestemd, de heatsticks bracht hij mee voor zijn dochter. De twee sloffen sigaretten werden ongemoeid gelaten, de slof heatsticks van het merk „Sienna Selection” voor zijn dochter werd [OMISSIS] in beslag genomen. Voor de slof heatsticks werd aan verzoeker een

tabaksbelasting van 28,63 EUR [OMISSIS] opgelegd [die hij ter plaatse heeft betaald].

- 3 Na een vruchteloze bezwaarprocedure heeft verzoeker beroep ingesteld tegen de opgelegde belastingaanslag. Hij is van mening dat de tegen hem genomen maatregelen onwettig zijn.
- 4 Verweerder betwist deze vordering. Er is geen reden voor vrijstelling. De 200 stuks heatsticks zijn niet voor de eigen behoeften van verzoeker meegebracht, aangezien hij van plan was ze aan zijn dochter over te dragen. Bijgevolg was over de heatsticks tabakbelasting verschuldigd, die door verzoeker moest worden voldaan. Met § 39, lid 2, TabStV, die op 1 juli 2021 in werking is getreden, heeft de wetgever verduidelijkt in welke gevallen moet worden uitgegaan van eigen behoeften. De overdracht van tabaksproducten door personen die de tabaksproducten hebben verworven en zelf binnen het belastinggebied hebben gebracht met de bedoeling deze aan andere personen over te dragen, valt dus niet onder het begrip „eigen behoeften”, zelfs niet wanneer de overdracht om niet gebeurt, bijvoorbeeld als geschenk of in het kader van familiebanden, met als gevolg dat vrijstelling is uitgesloten.
- 5 De [overige bevelen van verweerder] zijn [OMISSIS] voor de prejudiciële vragen niet relevant. [OMISSIS]

Motivering

II.

- 6 [OMISSIS] [procedurele opmerkingen]
- 7 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 2020/262.
- 8 Volgens de verwijzende rechter 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 of 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.

9 2. Toepasselijk Unierecht:

10 Artikel 32 van richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking, PB 2020, L 58, blz. 4-42), is overeenkomstig artikel 57 van toepassing met ingang van 13 februari 2023:

„1. De accijns ter zake van door particulieren voor eigen behoeften verkregen en door henzelf over het grondgebied van de ene lidstaat naar het grondgebied van 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

[...].”

11 Artikel 33 van richtlijn 2020/262, in werking getreden op 18 maart 2020 (welk artikel overeenkomstig artikel 55, lid 1, eerste en tweede alinea, op 13 februari 2023 moest zijn omgezet):

„1. Wanneer accijnsgoederen, nadat zij in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, worden overgebracht naar het grondgebied van een andere lidstaat om er te worden geleverd of gebruikt voor commerciële doeleinden, worden zij in de lidstaat van bestemming aan accijns onderworpen.

[...]

2. Voor de toepassing van dit artikel worden accijnsgoederen als „geleverd voor commerciële doeleinden” beschouwd wanneer zij op het grondgebied van één lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, van die lidstaat zijn overgebracht naar het grondgebied van een andere lidstaat en hetzij geleverd zijn aan anderen dan particulieren, hetzij aan particulieren in het geval dat de overbrenging niet onder artikel 32 of artikel 44 valt. Accijnsgoederen worden echter niet als geleverd voor commerciële doeleinden beschouwd wanneer die particulier de goederen voor eigen behoeften uit het grondgebied van de andere lidstaat heeft overgebracht.”

- 12 Richtlijn 2020/262, overweging 41:

„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 § 1, eerste volzin, Tabaksteuergesetz (Duitse wet op de tabaksbelasting; hierna: „TabStG”) (in de versie van 10 augustus 2021, van toepassing met ingang van 1 juli 2022):

Tabaksproducten, verhitte tabak, waterpijptabak en vervangende tabaksproducten zijn in het belastinggebied onderworpen aan tabaksbelasting. [...]

- 16 § 1, lid 2a, TabStG (in de versie van 10 augustus 2021, van toepassing met ingang van 1 januari 2022):

Verhitte tabak in de zin van deze wet is stuksgewijs en in afzonderlijke porties verdeelde rooktabak die geschikt is om te worden geconsumeerd door het inhaleren van een in een voorziening geproduceerde aerosol of rook.

- 17 § 22, TabStG (in de versie van 30 maart 2021, van toepassing met ingang van 13 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) 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.

- 18 § 23f, TabStG (in de versie van 30 maart 2021, van toepassing met ingang van 13 februari 2023):

(1) Onder voorbehoud van lid 2 wordt de belasting verschuldigd

1. [...]

2. [...]

3. [...]

4. wanneer tabaksproducten met uitzondering van de in § 22, lid 1, en § 23, lid 1, genoemde gevallen in strijd met § 17, lid 1, vanuit het belastingvrije verkeer van een andere lidstaat in het belastinggebied worden

binnengebracht of daarheen worden verzonden: bij het eerste voorhanden hebben in het belastinggebied; in alle andere gevallen: bij het voorhanden houden van tot verbruik uitgeslagen tabaksproducten, wanneer de belasting nog niet in het belastinggebied is geïnd.

- 19 § 39 van de Tabaksteuerverordnung (Duitse verordening inzake de belasting op tabak; hierna: „TabStV”) (in de versie van 11 augustus 2021 en 24 oktober 2022, lid 1 van kracht met ingang van 29 oktober 2022, lid 2 van kracht met ingang van 1 juli 2021):

(1) Indien meer dan 800 sigaretten, 800 stuks verhitte tabak, 200 sigaren, 400 cigarillo's of 1 kilogram rooktabak overeenkomstig § 22 van de wet voor privédoeleinden binnen het belastinggebied worden gebracht, wordt weerlegbaar vermoed dat de tabaksproducten voor commerciële doeleinden in het belastinggebied worden geleverd (§§ 23 tot en met 23c van de wet).

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

- 20 § 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.

- 21 5. Rechtspraak van het Hof:

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

- 23 „(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. [...]

- 24 (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.”

- 25 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 [...].”

26 III. Relevantie van de prejudiciële vragen

- 27 Volgens de Senat hangt de beslissing in het hoofdgeding af van de vraag of het begrip „eigen behoeften” in artikel 32 van richtlijn 2020/262 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 2020/262 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 hebben voor commerciële doeleinden in de zin van artikel 33, lid 1, tweede volzin, van richtlijn 2020/262.

28 IV. Juridische beoordeling

- 29 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 2020/262, 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.
- 30 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.
- 31 [OMISSIS] [eventuele ongrondwettigheid van] § artikel 39, lid 2, TabStV [OMISSIS]
- 32 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.

- 33 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).
- 34 [OMISSIS] [tot dusver zijn er geen rechterlijke beslissingen] betreffende § 39, lid 2, TabStV] [OMISSIS].
- 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 2020/262 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 heeft, 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.
- 37 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 accijnsgoederen 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. Dit geldt in ieder geval wanneer er verwantschapsbetrekkingen bestaan tussen de particulier en de begiftigde. Ook wie op eigen initiatief geschenken voor gezinsleden koopt, voorziet daarmee 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)
- 38 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 nagegaan, heeft het Hof zich tot op heden echter nog niet uitgesproken over de vraag of de voorgenomen overbrenging van accijnsproducten, in het bijzonder tabaksproducten, als geschenk eveneens een verkrijging voor eigen behoeften uitsluit.

- 39 Het verwerende Hauptzollamt is – op basis 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 Europese Commissie over de toepassing van artikel 32 van richtlijn 2008/118/EG, waarvan de bewoordingen in wezen identiek zijn met die van artikel 32 van richtlijn 2020/262.
- 40 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 2020/262 – enkel bepaalt dat onder andere de beweegredenen van degene die de tabaksproducten voorhanden heeft, 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 2020/262 bepaalt op welke wijze de beweegredenen voor het voorhanden hebben 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).
- 41 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.
- 42 [OMISSIS] [over de bevoegdheid van de overheid om richtsnoeren betreffende de uitlegging van een wet vast te stellen]
- 43 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 zouden 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.

- 44 Voor de conformiteit met de richtlijn 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 herschikking 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.
- 45 Daarentegen pleit de formulering van artikel 32, lid 2, van richtlijn 2020/262, 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 2020/262, tegen de uitlegging van het begrip „eigen behoeften” in die zin dat daarbij elke overdracht aan derden, dat wil zeggen ook in de vorm van een schenking, hetzij aan naaste familieleden hetzij aan andere personen, is uitgesloten. De beweegredenen van degene die de accijnsgoederen voorhanden heeft, vormen dienovereenkomstig 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.
- 46 De uitsluiting van alle met het oog op overdracht verkregen tabaksproducten van de fiscaal bevoordeelde eigen behoeften, zou ook onevenredig kunnen zijn, aangezien in dat geval geen rekening wordt gehouden met de andere criteria van artikel 32, lid 2, van richtlijn 2020/262 of § 22, lid 2, TabStG, die in beginsel gelijkwaardig zijn. Zo zou zelfs een geringe hoeveelheid tabaksproducten en de bedoeling om deze om niet aan naaste familieleden over te dragen, zoals in het hoofdgeding aan de orde, niet meer in aanmerking kunnen worden genomen bij de beoordeling van de eigen behoeften, ofschoon ook daarmee geen commerciële doelen 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. Dienovereenkomstig heeft de Raad van de Europese Unie in overweging 41 van richtlijn 2020/262 de bevoegdheid van de lidstaten om maatregelen (met ingang van 13 februari 2023, zie artikelen 55 en 57 van richtlijn 2020/262) te nemen uitdrukkelijk beperkt in die zin dat het moet gaan om „gepaste en proportionele maatregelen” waarmee de lidstaten 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 voor eigen behoeften zijn verkregen.

- 47 Tegen een uitlegging van het begrip „voor eigen behoeften” in die zin dat bij een beoogde overdracht van de verkregen tabaksproducten onweerlegbaar ervan uitgegaan wordt dat er geen sprake is van eigen behoeften, pleit bovendien de bij artikel 32, lid 3, tweede volzin, van richtlijn 2020/262 aan de lidstaten verleende bevoegdheid om het kwantitatieve criterium te preciseren. Deze kunnen voor de toepassing van lid 2, onder e), zij het uitdrukkelijk uitsluitend als bewijselement, indicatieve niveaus vaststellen. Zo is weliswaar bepaald dat het door de lidstaten voor tabaksproducten vastgestelde indicatieve niveau niet lager mag zijn dan 800 sigaretten, maar wordt er tevens op gewezen dat het indicatieve niveau 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.
- 48 Ten slotte pleit ook het feit dat de in de verklaring van de Commissie over de toepassing van artikel 32 van richtlijn 2008/118 voorgestane rechtsopvatting dat het begrip „eigen behoeften” niet ziet op schenkingen voor andere personen, geen neerslag heeft gevonden in de bewoordingen van richtlijn 2020/262.