



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
M. SZPUNAR  
van 30 april 2014<sup>1</sup>

**Zaak C-152/13**

**Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG**  
**tegen**  
**Hauptzollamt Münster**

[verzoek van het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting van energieproducten — Uitzonderingen — Energieproducten in normale reservoirs van bedrijfsvoertuigen bestemd om te worden gebruikt als brandstof voor deze voertuigen — Begrip ‚normale reservoirs’ — Reservoirs aangebracht door dealers of carrosseriebouwers”

1. De onderhavige zaak betreft de uitlegging van het begrip „normale brandstofreservoirs” in de context van de belastingheffing op energieproducten. Dit begrip, dat al heel lang in de regelgeving van de Unierecht wordt gehanteerd, vormt het onderwerp van een wijzigingsvoorstel van de Europese Commissie, dat vooral is ingegeven door de gewijzigde technische en economische situatie op de markt van bedrijfsvoertuigen.<sup>2</sup> Het Hof heeft in deze zaak de taak om na te gaan of die gewijzigde situatie de uitlegging van het begrip in zijn huidige formulering eveneens zou moeten beïnvloeden.

## **Toepasselijke bepalingen**

2. De bepalingen van Unierecht die van toepassing zijn op deze zaak zijn te vinden in richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit.<sup>3</sup> Deze richtlijn regelt de belastingheffing op energieproducten in de Europese Unie en stelt onder andere bepaalde vrijstellingen daarvan vast.

3. Artikel 24 van de richtlijn bepaalt:

„1. De in een lidstaat tot verbruik uitgeslagen energieproducten die zich bevinden in de normale reservoirs van bedrijfsvoertuigen en bestemd zijn om te worden gebruikt als brandstof voor deze voertuigen, of die zich bevinden in bijzondere containers en bestemd zijn om te worden gebruikt voor de werking, tijdens het vervoer, van systemen waarmee deze containers zijn uitgerust, worden niet in een andere lidstaat belast.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Voorstel voor een richtlijn van de Raad houdende wijziging van richtlijn 2003/96/EG tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit van 13 april 2011 [COM(2011) 169 definitief (PB C 189, blz. 5; hierna: „voorstel van de Commissie“)].

3 — PB L 283, blz. 51.

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‚normale reservoirs’ verstaan:

- de door de fabrikant blijvend in of aan alle voertuigen van hetzelfde type als het betrokken voertuig aangebrachte reservoirs, waarvan de blijvende inrichting het rechtstreeks verbruik van brandstof mogelijk maakt, zowel voor de voortbeweging van het voertuig als, in voorkomend geval, de werking van koelsystemen en andere systemen tijdens het vervoer. Als normale reservoirs gelden ook gasreservoirs die zijn aangepast voor gebruik in voertuigen en die het rechtstreeks verbruik van gas als brandstof mogelijk maken, alsmede de reservoirs die zijn aangesloten op andere systemen waarmee die voertuigen eventueel zijn uitgerust;
- de door de fabrikant blijvend in of aan alle containers van hetzelfde type als de betrokken container aangebrachte reservoirs, waarvan de blijvende inrichting het rechtstreeks verbruik van brandstof mogelijk maakt voor de werking tijdens het vervoer van koelsystemen en andere systemen waarmee containers voor speciale doeleinden zijn uitgerust.

Onder ‚container voor speciale doeleinden’ wordt verstaan elke container die is uitgerust met aangepaste koelsystemen, systemen voor zuurstoftoevoer, thermische isolatiesystemen of andere systemen.”

4. De prejudiciële vragen in deze zaak gaan over deze definitie van normale reservoirs in artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96.

5. De relevante Duitse wetgeving bevindt zich in de Duitse wet op de energiebelasting van 15 juli 2006<sup>4</sup> en in de uitvoeringsverordening bij die wet van 31 juli 2006<sup>5</sup>. De daarin opgenomen bepalingen ter omzetting van artikel 24 van richtlijn 2003/96 volgen vrij nauwkeurig de formulering van dat artikel. Zoals de verwijzende rechter aangeeft, legt het Bundesfinanzhof (de hoogste Duitse belastingrechter) deze bepalingen eng uit.

### **Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procesverloop**

6. Verzoekster in het hoofdgeding, Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (hierna: „HFT”) is een in Duitsland gevestigde wegtransportonderneming. Zij kocht ten behoeve van haar activiteiten een bedrijfsvoertuig bij fabrikant Daimler AG. Dit voertuig was door de fabrikant uitgerust met een brandstofreservoir van 780 liter. Voor het door HFT beoogde gebruik van het voertuig moest een specifieke uitrusting worden aangebracht, een taak die werd uitbesteed aan carrosseriebedrijf R&S Fahrzeugbau. Om technische redenen moest het oorspronkelijke, door de fabrikant aangebrachte, brandstofreservoir (hierna: „reservoir 1”) door het carrosseriebedrijf worden verplaatst. Het carrosseriebedrijf bracht ook een tweede reservoir van 780 liter aan (hierna: „reservoir 2”), dat eerder bij Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG was aangeschaft. Een tweede reservoir had ook door de fabrikant kunnen worden aangebracht, maar dat was economisch niet rendabel omdat dat reservoir dan ook had moeten worden verplaatst bij de definitieve afwerking van het voertuig.

7. Op 2 december 2009 en 14 februari 2011 tankte een chauffeur met het voertuig brandstof in Nederland, waarna hij het rechtstreeks terugreed op Duits grondgebied. De getankte brandstof werd uitsluitend gebruikt voor de voortbeweging van het voertuig.

4 — Energiesteuergesetz (BGBl. I, 2006, blz. 1534), in de versie die voortvloeit uit § 1 van de wet van 17 juli 2009 (BGBl. I, 2009, blz. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I, 2006, blz. 1753), in de versie die voortvloeit uit § 6 van de Verordnung van 5 oktober 2009 (BGBl. 2009, blz. 3262).

8. Op 28 juni 2012 deed HFT bij het Hauptzollamt Münster, verweerder in het hoofdgeding, aangifte voor de in reservoir 2 ingevoerde hoeveelheden brandstof. Het Hauptzollamt Münster legde vervolgens bij aanslag van 3 juli 2012 een energieheffing van 501,22 EUR op voor de in reservoir 2 ingevoerde brandstof, en bij aanslag van 19 september 2012 een heffing van 291,14 EUR voor de in reservoir 1 ingevoerde brandstof. Het Hauptzollamt Münster was namelijk van mening dat noch reservoir 1, dat was verplaatst door het carrosseriebedrijf, noch reservoir 2, dat door datzelfde bedrijf was aangebracht, blijvend door de fabrikant van het voertuig waren aangebracht en dat zij derhalve niet beantwoordden aan de definitie van normale reservoirs in de zin van de Duitse bepalingen ter omzetting van artikel 24 van richtlijn 2003/96. Ingevolge die bepalingen kon de brandstof in die reservoirs dus niet worden vrijgesteld.

9. Omdat de door HFT bij het Hauptzollamt Münster ingediende bezwaren werden afgewezen, stelde zij bij de verwijzende rechter een beroep tot nietigverklaring van de genoemde aanslagen in.

10. De verwijzende rechter stelt dat volgens de uitlegging die het Bundesfinanzhof aan de relevante bepalingen geeft het beroep zou moeten worden verworpen. Volgens deze uitlegging vallen door dealers of carrosseriebouwers geïnstalleerde reservoirs immers niet onder het begrip normale reservoirs. Het Bundesfinanzhof baseert zich volgens de verwijzende rechter hoofdzakelijk op de uitlegging die het Hof in het arrest Schoonbroodt<sup>6</sup> heeft gegeven aan artikel 112, lid 1, van verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen<sup>7</sup>, waarvan de formulering in hoofdlijnen gelijk is aan die van artikel 24 van richtlijn 2003/96.

11. De verwijzende rechter vraagt zich echter af of een ruimere uitlegging aan het begrip normale reservoirs zou moeten worden gegeven, zodat het ook de door dealers of carrosseriebouwers aangebrachte reservoirs omvat, zoals bijvoorbeeld de reservoirs die aan de orde zijn in het hoofdgeding. De verwijzende rechter vindt dat een dergelijke ruime uitlegging zou kunnen worden gebaseerd op de benadering waarvoor het Hof heeft geopteerd in het arrest Meiland Azewijn.<sup>8</sup>

12. Bijgevolg heeft het Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

- „1) Moet het begrip fabrikant in artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn [2003/96] aldus worden uitgelegd dat daaronder ook de carrosseriebouwers en dealers vallen die het brandstofreservoir tijdens het fabricageproces in of aan het voertuig hebben aangebracht, wanneer verschillende zelfstandige ondernemingen om technische en/of economische redenen aan het fabricageproces van het voertuig hebben deelgenomen?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: hoe moet de in artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96 gestelde voorwaarde dat het moet gaan om voertuigen ‚van hetzelfde type‘ worden uitgelegd?”

13. De verwijzingsbeslissing is op 26 maart 2013 bij het Hof ingekomen. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door HFT, het Hauptzollamt Münster, de Tsjechische Republiek en de Commissie. Er is geen zitting gehouden.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — PB L 105, blz. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

## Analyse

14. De prejudiciële vragen van de verwijzende rechter hebben betrekking op de uitlegging van de begrippen „fabrikant” en voertuigen „van hetzelfde type”. Ik denk echter dat het met het oog op de nuttige werking van artikel 24 van richtlijn 2003/96 verstandiger is om, zoals de Tsjechische regering voorstelt, de definitie van normale reservoirs in zijn totaliteit te analyseren en meer in het bijzonder na te gaan welke uitlegging aan deze definitie moet worden gegeven in zijn huidige economische en technische context.

### *Ontstaansgeschiedenis van de betrokken bepaling*

15. Als ik mij niet vergis, is de definitie van normale reservoirs van bedrijfsvoertuigen, zoals deze is vastgesteld met het oog op de vrijstelling van rechten en belastingen op de zich daarin bevindende brandstof, voor het eerst opgenomen in artikel 112, lid 2, sub c, van verordening nr. 918/83. Deze definitie was in hoofdlijnen gelijk aan die welke momenteel is opgenomen in artikel 24 van richtlijn 2003/96.

16. Die definitie is gebaseerd op de aanname dat fabrikanten van bedrijfsvoertuigen gestandaardiseerde types voertuigen aanbieden waarvan de meeste technische kenmerken, waaronder het aantal en het type brandstofreservoirs, gelijk zijn. Die aanname was ten tijde van de vaststelling van deze definitie ongetwijfeld juist. Toentertijd was het eenvoudig om een bepaald type voertuig te herkennen en na te gaan of het brandstofreservoir voldeed aan de specifieke kenmerken van het type waartoe dat voertuig behoorde. Zo kon, in de context van handelsbetrekkingen met derde landen, de invoer worden voorkomen van overmatige hoeveelheden brandstof afkomstig uit landen waar de prijs ervan door verschillen in wisselkoersen en fiscale politiek beduidend lager was dan de prijs die werd gehanteerd op de gemeenschappelijke markt. Die invoer zou immers ten koste gaan van de fiscale belangen van de lidstaten.

17. De verwijzing naar het op deze wijze gedefinieerde begrip normale reservoirs had als voordeel dat het niet alleen de invoer van brandstof in draagbare reservoirs (die waren toegestaan in toeristenvoertuigen) en andere soorten houders belette, maar ook die van brandstof in extra reservoirs van bedrijfsvoertuigen welke specifiek waren aangebracht voor de invoer van brandstof in het communautaire douanegebied. De douanecontroles aan de buitengrenzen waarborgden de doeltreffendheid van de bepalingen.

18. Wat de van accijns vrijgestelde invoer van brandstof in reservoirs van bedrijfsvoertuigen in het kader van de intracommunautaire betrekkingen betreft, is diezelfde definitie – die ook al was te vinden in artikel 2, tweede streepje, van richtlijn 68/297/EEG van de Raad van 19 juli 1968 betreffende de uniformisatie van de voorschriften ten aanzien van de toelating met vrijdom van recht van de zich in de reservoirs van bedrijfsautomobielen bevindende brandstof<sup>9</sup>, in de versie zoals gewijzigd bij richtlijn 85/347/EEG van de Raad van 8 juli 1985<sup>10</sup> – vrijwel woord voor woord overgenomen in artikel 8 bis, lid 2, van richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën<sup>11</sup>, dat is ingevoegd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994.<sup>12</sup>

9 — PB L 175, blz. 15.

10 — PB L 183, blz. 22.

11 — PB L 316, blz. 12.

12 — PB L 365, blz. 46.

19. Volgens de negentiende overweging van de considerans van richtlijn 94/74 dient de brandstof die in een lidstaat tot verbruik is uitgeslagen en die zich bevindt in de reservoirs van bedrijfsvoertuigen, in een andere lidstaat van accijns te worden vrijgesteld „teneinde het vrije verkeer van personen en goederen niet te belemmeren en dubbele belastingheffing te voorkomen”.

20. Richtlijn 92/81 is ingetrokken en vervangen door richtlijn 2003/96 en artikel 8 bis ervan is zonder substantiële wijzigingen overgenomen in artikel 24 van deze richtlijn.

### *Rechtspraak van het Hof*

#### Arrest Schoonbroodt

21. Het Hof is al één keer in de gelegenheid geweest de definitie van normale reservoirs in de zin van de Uniewetgeving uit te leggen, en wel in het arrest Schoonbroodt.<sup>13</sup> Hoewel die zaak net als de onderhavige zaak betrekking had op de toekenning van een vrijstelling van accijns op brandstof in reservoirs van bedrijfsvoertuigen in het kader van intracommunautaire betrekkingen (in dat geval door de Belgische wetgeving), had de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging betrekking op het begrip normale reservoirs zoals gedefinieerd in artikel 112 van verordening nr. 918/83 inzake douanevrijstellingen.<sup>14</sup>

22. In dat arrest legde het Hof het begrip normale reservoirs eng uit door hiervan met name de door dealers of carrosseriebouwers blijvend bevestigde reservoirs uit te sluiten.<sup>15</sup>

23. Ter motivering refereerde het Hof aan de volgende uit de rechtspraak inzake douanevrijstellingen voortvloeiende beginselen: „dat de Raad, wanneer hij bepalingen vaststelt waarbij douanerechten worden geschorst, rekening moet houden met de eisen van rechtszekerheid en met de moeilijkheden waarvoor de nationale douanediens ten staan [...]. Daaruit volgt dat dergelijke bepalingen strikt en overeenkomstig hun formulering moeten worden uitgelegd, zodat zij niet met voorbijgaan van de letter ervan kunnen worden toegepast op producten die er niet in zijn vermeld.”<sup>16</sup>

#### Arrest Meiland Azewijn

24. In het arrest Meiland Azewijn<sup>17</sup> sprak het Hof zich uit over de uitlegging van artikel 8 bis van richtlijn 92/81, welke bepaling nadien is vervangen door de bepaling die in de onderhavige zaak aan de orde is. In deze zaak ging het echter niet over de definitie van normale reservoirs, maar over het begrip bedrijfsvoertuigen, dat in dat artikel niet is gedefinieerd, en over de vraag of de van accijns vrijgestelde brandstof in de reservoirs van deze voertuigen uitsluitend kon worden gebruikt voor de voortbeweging van het voertuig, of ook voor de werking van in of aan het voertuig aangebrachte machines en systemen, zoals landbouwmachines.

13 — EU:C:1998:586.

14 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punten 18 en 20). Het betrof hier weliswaar bepalingen van verordening nr. 918/83, zoals gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 1315/88 van de Raad van 3 mei 1988 (PB L 123, blz. 2), maar deze wijziging heeft de definitie van normale in of aan voertuigen bevestigde reservoirs niet wezenlijk beïnvloed.

15 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, dictum).

16 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punt 23). Zie ook conclusie in de zaak Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, punten 38, 41 en 42) waarin advocaat-generaal Jacobs zijn overwegingen baseert op rechtspraak inzake douanerechten.

17 — EU:C:2004:499.

25. Hoewel in het arrest Meiland Azewijn<sup>18</sup> een ander begrip wordt uitgelegd dan in de onderhavige zaak, zijn een aantal daarin door het Hof gegeven oplossingen mogelijk interessant voor ons. In de eerste plaats was het Hof van oordeel dat niet kon worden verwezen naar het begrip bedrijfsvoertuigen dat – in de context van brandstofvrijstellingen – voorkomt in richtlijn 68/297 en verordening nr. 918/83.<sup>19</sup> Het Hof ging veeleer uit van de opzet en het doel van de betrokken bepaling, te weten de bescherming van het vrije verkeer van personen en goederen en het voorkomen van dubbele belastingheffing<sup>20</sup>, en kwam tot de conclusie dat artikel 8 bis van richtlijn 92/81 ruim moet worden uitgelegd.<sup>21</sup>

26. In de tweede plaats oordeelde het Hof dat de ingevoerde, van accijns vrijgestelde brandstof niet alleen kon worden gebruikt voor de voortbeweging van het voertuig, maar ook voor andere doeleinden, zoals landbouwwerkzaamheden. Dit is bijzonder interessant, gezien de formulering van de definitie van normale reservoirs die wij in de onderhavige zaak moeten analyseren. Deze definitie bepaalt immers uitdrukkelijk dat de inrichting van deze reservoirs „het rechtstreekse verbruik van brandstof zowel voor de voortbeweging van de voertuigen als, in voorkomend geval, voor de werking tijdens het vervoer van koel- en andere systemen” mogelijk moet maken.<sup>22</sup> Het lijkt me duidelijk dat deze definitie, letterlijk genomen, alleen de brandstof betreft die tijdens het vervoer wordt gebruikt voor de voortbeweging van het voertuig of de werking van de systemen daarvan. Het Hof is dus duidelijk afgeweken van de letter van artikel 8 bis.

### *Juridische beoordeling*

27. Na mijn uiteenzetting van de historische context en de rechtspraak betreffende de definitie van normale reservoirs in de zin van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 zal ik nu beoordelen hoe deze bepaling moet worden uitgelegd in het licht van de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding. Ik zal in twee stappen te werk gaan en een onderscheid maken tussen reservoir 1 en reservoir 2, zoals beschreven in punt 6 van deze conclusie, om vervolgens tot een gemeenschappelijke conclusie te komen.

#### Reservoir 1

28. Zoals reeds gezegd was reservoir 1 door de fabrikant aan het voertuig aangebracht voordat het bij de definitieve afwerking van het voertuig door een carrosseriebouwer werd verplaatst.

29. Het Hauptzollamt Münster heeft geen vrijstelling van accijns verleend voor de brandstof in dit reservoir, overwegende dat dit reservoir niet valt onder de definitie van normale reservoirs in de zin van richtlijn 2003/96. Omdat het door een derde partij is verplaatst, is het niet door de fabrikant aan het voertuig aangebracht, zoals artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 vereist.

30. Het Hauptzollamt Münster houdt in haar schriftelijke opmerkingen vast aan deze uitlegging. Het baseert zich voornamelijk op een letterlijke lezing van de betrokken bepaling, op het arrest Schoonbroodt<sup>23</sup> en op het rechtszekerheidsbeginsel. Ik twijfel er echter sterk aan of deze drie elementen werkelijk de basis kunnen vormen voor de door de Duitse belastingdienst gehanteerde benadering.

18 — EU:C:2004:499.

19 — Die zaak ging over brandstof in de reservoirs van landbouwmachines, terwijl richtlijn 68/297 en verordening nr. 918/83 een bedrijfsvoertuig definieerden als een voertuig bestemd voor personen- of goederenvervoer.

20 — Arrest Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, punten 39-41). Het Hof refereert aan het doel van artikel 8 bis van richtlijn 92/81, zoals vermeld in de negentiende overweging van de considerans van richtlijn 94/74.

21 — Arrest Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, punt 41).

22 — Cursivering van mij.

23 — EU:C:1998:586.

31. In de eerste plaats vermeldt de letterlijke tekst van de in artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96 neergelegde definitie niet dat het moet gaan om „een door de fabrikant in of aan een bepaald voertuig aangebracht reservoir”. De tekst gebruikt juist het meervoud en definieert als normale reservoirs „de door de fabrikant blijvend in of aan *alle* motorvoertuigen van hetzelfde type aangebrachte *reservoirs*”.<sup>24</sup> Zoals de Commissie terecht opmerkt, gaat het dus om een algemene categorie van reservoirs en niet om de vraag of een bepaald reservoir feitelijk door de fabrikant in of aan het voertuig is aangebracht.

32. Deze keuze van de wetgever kan eenvoudig worden verklaard aan de hand van het doel van de betrokken bepaling, te weten de bescherming van het vrije verkeer van personen en goederen en het voorkomen van dubbele belastingheffing, zonder dat daarbij de legitieme fiscale belangen van de lidstaten worden aangetast. Gezien dit doel is niet de persoon die een bepaald reservoir in of aan een bepaald voertuig heeft aangebracht relevant, maar het gebruik dat van het reservoir kan worden gemaakt, te weten de voortbeweging van het voertuig en de werking van de systemen ervan bij een normaal gebruik. Een uitlegging die het reservoir uitsluit enkel en alleen omdat het is vervangen of zelfs alleen maar is verplaatst bij een reparatie of een aanpassing van het voertuig door een ander dan de fabrikant, strookt noch met de letter, noch met het doel van artikel 24 van richtlijn 2003/96.

33. Een dergelijke uitlegging vloeit ook niet voort uit het arrest Schoonbroodt. In die zaak ging het niet om een vervangen of verplaatst reservoir, maar om extra reservoirs die door dealers of carrosseriebouwers aan voertuigen waren aangebracht ter verhoging van de actieradius ervan.<sup>25</sup> Het Hof was dan ook op basis van een letterlijke uitlegging van de geanalyseerde bepaling van oordeel dat het niet ging om door de fabrikant „in of aan alle voertuigen van hetzelfde type als het betrokken voertuig” aangebrachte reservoirs, omdat de fabrikant zijn voertuigen normaliter niet met dergelijke reservoirs uitrustte.

34. In deze context oordeelde het Hof dat de definitie van normale reservoirs in artikel 112, lid 2, sub c, van verordening nr. 918/83 zich niet uitstrekt tot reservoirs die „door een dealer van de constructeur of door een carrosseriebouwer blijvend zijn aangebracht om bepaalde economische doelstellingen te bereiken”.<sup>26</sup> Hoewel het dictum van het arrest Schoonbroodt op zich beschouwd de suggestie zou kunnen wekken dat de definitie van normale reservoirs alle reservoirs uitsluit die door anderen dan de fabrikant zijn aangebracht, geeft de motivering van dit arrest aanleiding tot een meer genuanceerde conclusie. Ik geloof meer bepaald niet dat op grond van dit arrest kan worden aangenomen dat reservoirs die door derden zijn aangebracht, niet „om bepaalde economische doelstellingen te bereiken”, maar simpelweg om de gebruiksmogelijkheden van het voertuig te verbeteren of aan te passen, van de definitie van normale reservoirs zijn uitgesloten.

35. Ten slotte ben ik van mening dat het rechtszekerheidsbeginsel evenmin voor de stelling van het Hauptzollamt Münster pleit. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist het rechtszekerheidsbeginsel – dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht – onder meer dat de gevolgen van rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, in het bijzonder wanneer die regels nadelig kunnen werken voor particulieren en ondernemingen.<sup>27</sup> Dit beginsel richt zich in belastingzaken dus in de eerste plaats op de bescherming van de belangen van belastingplichtigen en niet op de bescherming van de belangen van de belastingdiensten, met name door te verzekeren dat de uit de toepassing van de wet voortvloeiende gevolgen voorspelbaar zijn.

24 — Cursivering van mij. Andere taalversies van richtlijn 2003/96 gebruiken een vergelijkbare formulering: „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter” in het Duits, „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd” in het Pools, en „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question” in het Engels.

25 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punten 7, 12 en 19).

26 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, dictum).

27 — Zie met name arrest Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, punt 67).

36. Met betrekking tot het hoofdgeding moet worden opgemerkt dat HFT de ingevoerde brandstof in reservoir 2 weliswaar – „uit voorzorg”, zoals de onderneming benadrukt – bij de belastingdienst heeft aangegeven, maar dat zij dit niet, zelfs niet uit voorzorg, heeft gedaan voor de ingevoerde brandstof in reservoir 1. Dat komt volgens mij omdat HFT niet kon voorzien dat de in reservoir 1 ingevoerde brandstof mogelijk niet zou worden vrijgesteld van accijnsheffing.

37. De voorzienbaarheid die inherent is aan het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat de uitlegging van rechtsregels niet mag leiden tot absurde resultaten die indruisen tegen het gezond verstand. En dat zou in deze zaak precies het geval zijn als de accijnsvrijstelling zou afhangen van toevallige en irrelevante omstandigheden uit het oogpunt van het doel betrokken bepaling, zoals de omstandigheid dat het oorspronkelijke door de fabrikant aangebrachte reservoir na de aankoop van het voertuig is vervangen of verplaatst. Een dergelijke uitlegging zou met zich meebrengen dat de ene ondernemer vrijstelling zou kunnen krijgen voor de in het reservoir van zijn voertuig ingevoerde brandstof, terwijl de andere ondernemer in dezelfde situatie deze mogelijkheid niet zou hebben, alleen omdat hij reparaties of aanpassingen aan zijn voertuig heeft laten uitvoeren. Een dergelijke uitkomst zou niet alleen onlogisch zijn, maar ook een ongerechtvaardigd verschil in behandeling creëren dat concurrentievervalsing zou kunnen veroorzaken. De uitlegging van een rechtsregel die leidt tot een dergelijk resultaat moet in mijn ogen worden beschouwd als onverenigbaar met het rechtszekerheidsbeginsel.

38. Daarom ben ik van mening dat onder de definitie van normale reservoirs in artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96, zelfs bij een letterlijke uitlegging ervan, mede begrepen zijn de reservoirs die door anderen dan de fabrikant van het voertuig zijn aangebracht, in die gevallen waarin deze anderen het door die fabrikant oorspronkelijk aangebrachte reservoir slechts hebben vervangen of verplaatst.

#### Reservoir 2

39. Zoals reeds gezegd werd reservoir 2, dat dezelfde inhoud heeft als reservoir 1, aangekocht bij een onafhankelijke wederverkoper en aan het voertuig aangebracht door de carrosseriebouwer die ook reservoir 1 had verplaatst. Reservoir 2 had ook kunnen worden aangebracht door de fabrikant tijdens het fabricageproces van het voertuig, maar dat was niet rendabel omdat dit reservoir vervolgens ook had moeten worden verplaatst met het oog op de definitieve afwerking van het voertuig.

40. De situatie van reservoir 2 is verwant aan die van de reservoirs in het arrest Schoonbroodt<sup>28</sup> omdat die ook niet door de fabrikant aan het voertuig waren aangebracht. Men zou derhalve uit een letterlijke uitlegging van zowel de definitie van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 als dat arrest eenvoudig de conclusie kunnen trekken dat reservoir 2 niet onder deze definitie valt. Ik geloof echter dat aan deze verleiding weerstand moet worden geboden. Een dergelijke eenvoudige oplossing lijkt immers onhoudbaar, gezien zowel de huidige economische situatie als het doel van de geanalyseerde bepaling van richtlijn 2003/96.

41. Zoals HFT in haar schriftelijke opmerkingen verklaart en de Commissie in haar opmerkingen bevestigt, is het tegenwoordig gebruikelijk dat de fabricage van bedrijfsvoertuigen in verschillende fases plaatsvindt, waarbij de fabrikant slechts het chassis en de cabine vervaardigt en de verdere afwerking wordt overgelaten aan gespecialiseerde bedrijven. Hetzelfde gebeurt met brandstofreservoirs. Fabrikanten bieden niet voor elk type voertuig slechts één type reservoir aan, maar verschillende types, afhankelijk van het beoogde gebruik van het voertuig, de markt waarvoor het is bestemd en de wensen van de klant. Het komt ook voor dat, zoals in het hoofdgeding, het reservoir niet door de fabrikant wordt aangebracht, maar door een derde in een latere fase van het fabricageproces.

28 — EU:C:1998:586.

42. Daardoor is het heel moeilijk of zelfs onmogelijk om vast te stellen of een bepaald reservoir daadwerkelijk een „blijvend door de fabrikant in of aan alle voertuigen van hetzelfde type als het betrokken voertuig aangebracht” reservoir is volgens de exacte formulering van de definitie van normale reservoirs. Het zou zelfs mogelijk zijn dat voor een bepaald type voertuig geen enkel reservoir aan deze definitie voldoet en dat als gevolg daarvan de gebruikers van die voertuigen van de vrijstelling van artikel 24 van richtlijn 2003/96 zouden zijn uitgesloten.

43. Het Hauptzollamt Münster lijkt zelf geen dergelijke analyse te maken, maar baseert zich op het uitgangspunt dat een door de fabrikant rechtstreeks aangebracht reservoir onder de definitie van normale reservoirs valt en een door een derde aangebracht reservoir niet. We hebben het dan niet meer over een letterlijke toepassing van richtlijn 2003/96 maar over een toepassing bij benadering, die echter noodzakelijkerwijs leidt tot ongelijke behandeling en ook tot concurrentiebeperkingen, in die zin dat het transportondernemingen aanspoort om eerder bij voertuigfabrikanten dan bij derden onderdelen aan te kopen en te laten monteren. Dura lex sed lex, zou men kunnen zeggen, maar ik geloof dat een dergelijk verschil in behandeling noch in het kader van een letterlijke uitlegging, noch uit het oogpunt van het doel van artikel 24 van richtlijn 2003/96 gerechtvaardigd is.

44. Om dit probleem te ondervangen stelt de Commissie voor om van geval tot geval na te gaan welke types reservoir door de fabrikant voor een bepaald voertuig worden aangeboden en al die types te beschouwen als vallend onder de onderzochte definitie. Dit lijkt mij geen overtuigende oplossing. Doordat fabrikanten vaak uitvoeringen van hun voertuigen aanbieden die van elkaar verschillen, afhankelijk van het voorgenomen gebruik en de markt waarop ze worden afgezet, zou het onderzoek naar alle aangeboden mogelijkheden, zelfs alleen nog maar op het grondgebied van de Europese Unie, van de administratieve en rechterlijke instanties zeer ingewikkeld feitenonderzoek vergen en kunnen leiden tot uiteenlopende uitkomsten in de verschillende lidstaten. Dat zou indruisen tegen de bestaansreden van richtlijn 2003/96, te weten de harmonisatie van nationale bepalingen inzake de belastingheffing op energieproducten. Bovendien houdt het voorstel van de Commissie geen rekening met reservoirs die niet door voertuigfabrikanten maar door derden worden aangeboden. Aangezien men echter hoe dan ook afziet van een letterlijke uitlegging van de betrokken bepaling wanneer men reservoirs accepteert die door fabrikanten optioneel worden aangeboden, lijkt het me des te minder gerechtvaardigd om reservoirs uit te sluiten die door onafhankelijke verkopers worden aangeboden.

45. HFT stelt van haar kant voor om bij de uitlegging van het begrip type voertuig in de zin van artikel 24 van richtlijn 2003/96 uit te gaan van richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 september 2007 tot vaststelling van een kader voor de goedkeuring van motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en van systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd.<sup>29</sup> Nog afgezien van de vraag of het juist is om latere wetgeving op het ene rechtsgebied te gebruiken voor de uitlegging van eerdere wetgeving op een ander rechtsgebied, denk ik echter niet dat richtlijn 2007/46 ons in dit geval daadwerkelijk van nut kan zijn. Het aantal, het type en de inhoud van brandstofreservoirs maken immers geen deel uit van de in bijlage II, deel B, van die richtlijn opgesomde algemene kenmerken van „voertuigtypes”. Met andere woorden, voertuigen die tot hetzelfde „type” in de zin van richtlijn 2007/46 behoren, kunnen reservoirs hebben die van elkaar verschillen, waardoor we terug bij af zijn wat betreft de uitlegging van de definitie van normale reservoirs in de zin van richtlijn 2003/96.

46. Ik stel zelf veeleer voor om de definitie van normale reservoirs in de zin van artikel 24 van richtlijn 2003/96 uit te leggen op basis van de opzet en het doel van deze bepaling, zoals het Hof dat heeft gedaan in het arrest Meiland Azewijn<sup>30</sup>. Dat doel bestaat er, zoals gezegd, in het vrije verkeer van personen en goederen te waarborgen en dubbele belastingheffing te voorkomen.<sup>31</sup> Hiertoe heeft de

29 — PB L 263, blz. 1.

30 — EU:C:2004:499. Zie punten 24-26 van deze conclusie.

31 — Negentiende overweging van de considerans van richtlijn 94/74, waarbij artikel 8 bis in richtlijn 92/81 is ingevoegd (thans artikel 24 van richtlijn 2003/96).

wetgever niet voorzien in een echte vrijstelling van accijns, maar alleen in een aanpassing waardoor de brandstof die zich in de reservoirs van bedrijfsvoertuigen bevindt als uitzondering op de regel niet wordt belast in de lidstaat waar die brandstof gebruikt wordt, maar in de lidstaat waar die tot verbruik is uitgeslagen. De verplichting om bij het passeren van iedere binnengrens de hoeveelheid brandstof die zich in de reservoirs van het voertuig bevindt aan te geven en de noodzaak om vervolgens, ter voorkoming van dubbele belasting, in de lidstaat waar de brandstof werd gekocht teruggave van de betaalde accijns te vragen, zouden immers een groot obstakel vormen voor het wegverkeer tussen lidstaten en aldus een hinderpaal vormen voor de handelsbetrekkingen op de interne markt. Het is ter voorkoming van dit probleem dat de wetgever artikel 24 van richtlijn 2003/96 heeft vastgesteld.

47. Gezien dit doel is niet de herkomst van het brandstofreservoir relevant, maar de vraag of de brandstof dient voor de voortbeweging van het voertuig of, eventueel, voor de werking van de systemen waarmee het voertuig is uitgerust. Het reservoir moet dus zodanig zijn aangebracht dat het rechtstreeks verbruik van brandstof door het voertuig daardoor mogelijk wordt gemaakt. De persoon die het reservoir heeft aangebracht en de herkomst van het reservoir zijn daarentegen niet van belang. Het is dus duidelijk in strijd met het doel van richtlijn 2003/96 om het verlenen van vrijstelling af te laten hangen van een omstandigheid die uit het oogpunt van dit doel volkomen irrelevant is.

48. Deze analyse wordt ondersteund door artikel 24, lid 2, eerste streepje, tweede zin, van richtlijn 2003/96, waarin wordt bepaald dat „[a]ls normale reservoirs [...] ook [gelden] gasreservoirs die zijn aangepast voor gebruik in voertuigen”. Deze gasreservoirs worden immers gewoonlijk niet aangebracht door de fabrikant en zeker niet „in of aan alle voertuigen van hetzelfde type”, omdat motorvoertuigen meestal oorspronkelijk bestemd zijn om door een aardolieproduct en niet door gas te worden voortbewogen. Gasreservoirs worden daarom aangebracht door onafhankelijke, gespecialiseerde bedrijven.

49. De vermelding van gasreservoirs, die al voorkwam in verordening nr. 918/83, weerspiegelt de wens van de wetgever om de definitie van normale reservoirs flexibel te maken om te voorkomen dat bepaalde belastingplichtigen ten onrechte van vrijstelling worden uitgesloten. In een tijd waarin benzine- of dieselreservoirs gewoonlijk in serie werden gemonteerd, kon deze flexibiliteit beperkt blijven tot gasreservoirs. In de huidige economische context, waarin voertuigen in fases worden geproduceerd, is dat niet voldoende. Nu richtlijn 2003/96 uitdrukkelijk een uitzondering maakt voor het gas dat zich bevindt in door derden aangebrachte reservoirs, zie ik derhalve geen redenen om aan te nemen dat de benzine of diesel in dergelijke reservoirs niet van dezelfde uitzondering zou kunnen profiteren. Nogmaals, een dergelijke aanname zou gebaseerd zijn op omstandigheden die volstrekt irrelevant zijn vanuit het oogpunt van het doel van de betrokken bepaling.

50. Wat het voorkomen van eventueel misbruik betreft, denk ik dat er het risico van dergelijk misbruik niet samenhangt met de herkomst van de brandstofreservoirs. Er is geen sprake van misbruik als de in een lidstaat aangekochte brandstof wordt gebruikt bij de doortocht door een andere lidstaat. Er is ook geen sprake van misbruik als brandstof wordt aangekocht in een lidstaat waar de prijs lager is om te worden gebruikt in een andere lidstaat, wanneer de nabijheid van de landsgrens die aankoop rendabel maakt. Dat is een vanzelfsprekend economisch mechanisme, inherent aan de interne markt. Er zou eventueel wel sprake kunnen zijn van misbruik als de in een reservoir ingevoerde brandstof zou worden gebruikt voor andere doeleinden dan voor de voortbeweging van het voertuig of de werking van de systemen waarmee het is uitgerust. Een dergelijk misbruik is echter ook mogelijk met door de fabrikant aangebrachte reservoirs. De lidstaten moeten dat misbruik dan ook bestrijden met andere middelen dan door de verlening van de vrijstelling afhankelijk te maken van de herkomst van het reservoir.

51. Men zou tegen de uitlegging die ik voorstel nog kunnen inbrengen dat het Hof in het arrest Schoonbroodt<sup>32</sup> de beweegredenen die de wetgever bij het vaststellen van artikel 8 bis van richtlijn 92/81 had, niet in aanmerking heeft genomen door de definitie van normale reservoirs eng uit te leggen. We moeten echter in gedachten houden dat het Hof in dat arrest geen bepaling van een richtlijn betreffende energieproducten op de interne markt heeft uitgelegd, maar – naar aanleiding van de Belgische wettelijke regeling<sup>33</sup> – een bepaling van een douaneverordening, te weten verordening nr. 918/83. Het Hof heeft in zijn arrest weliswaar verklaard dat „de definities van het begrip ‚normale reservoirs’ die in de verschillende eventueel relevante bepalingen zijn gegeven geen verschillen vertonen die van belang zijn in de context van het hoofdeding”<sup>34</sup>, maar de redenering van het Hof is gebaseerd op de rechtspraak in douanezaken<sup>35</sup> en niet op het doel van een bepaling die is vastgesteld in het kader van de interne markt. Anders dan advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Schoonbroodt<sup>36</sup> ben ik van mening dat bij de uitlegging van een bepaling van een richtlijn betreffende de interne markt andere overwegingen in aanmerking mogen worden genomen dan bij de uitlegging van een bepaling van een douaneverordening, zelfs als de tekst van die bepalingen in hoofdlijnen gelijk is. Men moet in het bijzonder in gedachten houden dat bepalingen van verordeningen rechtstreekse werking hebben, maar dat bepalingen van richtlijnen slechts bindend zijn voor wat betreft het te bereiken resultaat. Bij de uitlegging van een bepaling van een richtlijn moet dus meer worden uitgegaan van het ermee beoogde doel dan van de letterlijke tekst ervan. Dezelfde definitie in een douaneverordening hoeft niet op dezelfde wijze te worden uitgelegd.

52. Opgemerkt moet nog worden dat het argument betreffende de bouw van voertuigen in meerdere fases ook al naar voren werd gebracht in het arrest Schoonbroodt. Het Hof antwoordde daarop dat het aan de Uniewetgever was om daar consequenties uit te trekken.<sup>37</sup> En dat heeft de Uniewetgever ook gedaan, want in haar voorstel voor een richtlijn<sup>38</sup> heeft de Commissie voorgesteld om de definitie van normale reservoirs in de zin van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 aan te passen om rekening te houden met de veranderingen in de wijze waarop bedrijfsvoertuigen worden gefabriceerd.<sup>39</sup> Volgens het voorstel van de Commissie zouden onder deze definitie moeten vallen „de door de fabrikant of door een derde blijvend in of aan een motorvoertuig aangebrachte reservoirs” die voldoen aan de toepasselijke technische eisen en die het rechtstreekse verbruik van brandstof mogelijk maken.<sup>40</sup>

53. Het voorstel van de Commissie is nog niet aangenomen, maar ik ben van mening dat de huidige tekst van de betrokken bepaling in dezelfde zin zou moeten worden uitgelegd. Ik deel bovendien niet het door het Hauptzollamt Münster naar voren gebrachte argument a contrario, dat het feit dat de Commissie een wijziging voorstelt, betekent dat de huidige tekst van de bepaling een ander normatieve inhoud heeft en dus niet conform dat voorstel kan worden uitgelegd. De Commissie wenst immers niet de gevolgen van artikel 24 van richtlijn 2003/96 te wijzigen, maar beoogt deze juist te handhaven door de tekst van deze bepaling aan te passen aan de economische werkelijkheid. Het is dus alleszins mogelijk om dit doel nu al te bereiken door de definitie van normale reservoirs uit te leggen op een wijze die tegemoetkomt aan de huidige behoeften van de automarkt.

32 — EU:C:1998:586, dictum.

33 — Zie punt 21 van deze conclusie.

34 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punt 20).

35 — Zie punt 23 van deze conclusie.

36 — Zie conclusie in de zaak Schoonbroodt (EU:C:1998:323, punt 45).

37 — Arrest Schoonbroodt (EU:C:1998:586, punt 27).

38 — Zie voetnoot 2 van deze conclusie.

39 — Punt 26 van de considerans van het voorstel van de Commissie luidt als volgt: „Om het vrije verkeer te verzekeren en tegelijkertijd de veiligheidseisen voor bedrijfsvoertuigen [...] te respecteren, moet de definitie van normale reservoirs van dergelijke voertuigen in artikel 24 van richtlijn 2003/96/EG worden *geactualiseerd* om het feit tot uitdrukking te brengen dat brandstofreservoirs niet uitsluitend door de fabrikant ervan op bedrijfsvoertuigen worden geplaatst” (cursivering van mij).

40 — Artikel 1, punt 18, van het voorstel van de Commissie.

## Algemene beoordeling

54. Zoals ik al heb aangegeven in punt 14 van deze conclusie, ben ik van mening dat op de twee afzonderlijke vragen van het Finanzgericht Düsseldorf een gemeenschappelijk antwoord moet worden gegeven, dat wil zeggen dat de definitie van normale reservoirs in artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 op coherente wijze moet worden uitgelegd. Deze definitie zou alle blijvend in of aan bedrijfsvoertuigen aangebrachte reservoirs moeten omvatten die dienen om die voertuigen rechtstreeks van brandstof te voorzien. Het spreekt vanzelf dat die reservoirs moeten voldoen aan alle toepasselijke technische eisen.

55. Ik geef toe dat deze oplossing riskant kan lijken omdat zij afwijkt van de letterlijke tekst van de betrokken bepaling en van het enige arrest waarin het Hof deze bepaling heeft uitgelegd. Het lijkt mij echter de enige uitlegging die zowel de nuttige werking van artikel 24 van richtlijn 2003/96, als de uniforme toepassing ervan in de gehele Unie en de rechtszekerheid van belastingplichtigen kan waarborgen.

## Conclusie

56. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Finanzgericht Düsseldorf te beantwoorden als volgt:

„Artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit moet aldus worden uitgelegd dat het begrip normale reservoirs alle blijvend in of aan bedrijfsvoertuigen aangebrachte reservoirs omvat die dienen om die voertuigen rechtstreeks van brandstof te voorzien.”