



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

25 juli 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk douanetarief – Gecombineerde nomenclatuur –
Tariefindeling – Posten 8703, 8704 en 8705 – Lijkwagens”

In zaak C-445/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de
Commissione tributaria regionale del Lazio (belastingrechter in tweede aanleg Latium, Italië) bij
beslissing van 13 juli 2017, ingekomen bij het Hof op 24 juli 2017, in de procedure

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

tegen

Pilato SpA,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: E. Levits, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur) en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Pilato SpA, vertegenwoordigd door G. Tardella, avvocato, en R. Baggio,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Caeiros en F. Tomat als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Italiaans.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de tariefposten 8703, 8704 en 8705 van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN”) die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 927/2012 van de Commissie van 9 oktober 2012 (PB 2012, L 304, blz. 1).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Pilato SpA en de Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (agentschap douane en staatsmonopolies, Italië) over de tariefindeling van een lijkwagen.

Toepasselijke bepalingen

GS

- 3 De Internationale Douaneraad, thans de Werelddouaneorganisatie (WCO), is opgericht bij het op 15 december 1950 te Brussel gesloten verdrag tot instelling van deze raad. Het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en codering van goederen (hierna: „GS”) is opgesteld door de WCO en aangenomen bij het op 14 juni 1983 te Brussel gesloten Internationaal Verdrag betreffende het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen, dat met zijn wijzigingsprotocol van 24 juni 1986 namens de Europese Economische Gemeenschap is goedgekeurd bij besluit 87/369/EEG van de Raad van 7 april 1987 (PB 1987, L 198, blz. 1).
- 4 Krachtens artikel 3, lid 1, van dit verdrag verbindt elke verdragsluitende partij zich om haar tariefnomenclatuur en haar statistiek nomenclaturen in overeenstemming te doen zijn met het GS, om alle posten en onderverdelingen ervan, zonder enige toevoeging of wijziging, alsmede de daarop betrekking hebbende numerieke codes te gebruiken, en om de volgorde van nummering van het systeem in acht te nemen. Iedere verdragsluitende partij verbindt zich er tevens toe om de algemene regels voor de interpretatie van het GS, alsmede alle aantekeningen op de afdelingen, de hoofdstukken en de onderverdelingen van het GS toe te passen en de draagwijdte daarvan niet te wijzigen.

GS-toelichtingen

- 5 De GS-toelichting op post 8703 luidt als volgt:

„Met uitzondering van de autovoertuigen voor het personenvervoer bedoeld bij post 8702 omvat deze post automobielen van alle soorten, met inbegrip van de amfibievoertuigen voor personenvervoer, ongeacht de soort motor (bijvoorbeeld vonkontstekings- of zelfontstekingsmotor, gasturbine, elektrische motor).

Post 8703 omvat eveneens lichte driewielige voertuigen van eenvoudige constructie zoals:

- die waarbij gebruik wordt gemaakt van de motoren, wielen, enz. van motorrijwielen, maar die door hun mechanische inrichting de kenmerken vertonen van eigenlijke automobielen. Dat wil zeggen dat zij voorzien zijn van een stuurinrichting zoals van een automobiel of van een achteruitversnelling en een differentieel;
- die welke met een T-vormig chassis zijn uitgerust en waarvan de twee achterwielen onafhankelijk worden aangedreven door afzonderlijke door accu's gevoede elektromotoren. Deze voertuigen worden in de regel bestuurd met behulp van een centraal geplaatste hendel waarmee de

bestuurder enerzijds kan starten, versnellen, remmen, stoppen en achteruitrijden, en anderzijds naar rechts of links kan sturen door middel van een differentieelkoppel op de aandrijfwielen of door het voorwiel te draaien.

De driewielige voertuigen met de hierboven beschreven kenmerken maar ontworpen voor het vervoer van goederen worden ingedeeld onder post 8704.

De bij deze post bedoelde voertuigen kunnen op wielen en ook op rupsbanden zijn gemonteerd.

Tot deze post behoren:

- 1) personenwagens, taxi's, sportauto's en racewagens;
- 2) voertuigen voor bijzonder gebruik, zoals ambulancewagens, celwagens en lijkwagens;
- [...]
- 4) voertuigen speciaal ontworpen om zich op de sneeuw te verplaatsen (bijvoorbeeld sneeuwauto's, sneeuwmotoren);
- 5) speciale voertuigen voor het vervoer van personen op golfvelden en dergelijke voertuigen.
- 6) vierwielige motorvoertuigen met een buisvormig chassis en met een stuurinrichting als van een automobiel (bijvoorbeeld een stuurinrichting gebaseerd op het Ackerman-principe).

Met 'stationwagens' of 'breaks', in de zin van deze post, bedoelt men voertuigen die plaats bieden aan ten hoogste negen personen (chauffeur inbegrepen). Het interieur kan ongewijzigd zowel voor personen- als voor goederenvervoer gebruikt worden.

De indeling van bepaalde motorvoertuigen in deze tariefpost wordt vastgesteld aan de hand van welbepaalde kenmerken die erop wijzen dat de voertuigen veeleer zijn ontworpen voor het vervoer van personen dan voor het vervoer van goederen (tariefpost 8704). Deze kenmerken zijn bijzonder nuttig bij het vaststellen van de indeling van motorvoertuigen die in het algemeen een maximaal toegelaten gewicht hebben van niet meer dan 5 ton en die een enkele ingesloten binnenruimte hebben die een gebied bevat voor de bestuurder en de passagiers en een ander gebied dat zowel voor personen- als voor goederenvervoer gebruikt worden. Tot deze categorie automobielen behoren de motorvoertuigen die in het algemeen bekendstaan als multi-inzetbare voertuigen ('multipurpose' vehicles) (bijvoorbeeld voertuigen van het type bestelauto, voertuigen voor vrijetijdsactiviteiten en bepaalde pick-ups). De volgende kenmerken zijn typerend voor de ontwerpkenmerken die in het algemeen van toepassing zijn op voertuigen die behoren tot deze post:

- a) aanwezigheid van permanente zittingen met veiligheidsvoorzieningen (bijvoorbeeld veiligheidsriemen of ankerpunten en fittingen voor het installeren van veiligheidsriemen) voor elke persoon of de aanwezigheid van permanente ankerpunten en fittingen voor het installeren van zittingen en veiligheidsvoorzieningen in de ruimte achter het gedeelte van de voorplaatsen voor de bestuurder en de passagiers; dergelijke zittingen kunnen vast zijn of opklapbaar, dan wel verwijderbaar uit de ankerpunten;
- b) aanwezigheid van ramen achter in de twee zijpanelen;
- c) aanwezigheid van een of meer schuifdeuren, uitklapdeuren of opklapdeuren, met ramen, in de zijpanelen of aan de achterzijde;

- d) afwezigheid van een vast paneel of afsluiting tussen de ruimte voor de bestuurder en de voorpassagiers en de ruimte achter het gedeelte van de voorplaatsen dat zowel voor personen- als voor goederenvervoer gebruikt kan worden;
- e) aanwezigheid in het hele interieur van het voertuig van comfortvoorzieningen en afwerking van het interieur en voorzieningen overeenkomstig die in de passagiersgedeelten van voertuigen (bijvoorbeeld vloerbedekking, ventilatie, binnenverlichting, asbakken).

Voertuigen speciaal ingericht voor kermisattracties, bijvoorbeeld autoscooters, vallen onder post 9508.”

6 De GS-toelichting op post 8704 luidt als volgt:

„Deze post omvat onder meer:

gewone vrachtauto's (bijvoorbeeld met open laadvloer, met zijschotten en huif, met gesloten laadruimte); bestelwagens van alle soorten; verhuiswagens; kippers; tankwagens (ook indien uitgerust met pompen); koelwagens en isothermische wagens; vrachtauto's met twee of meer boven elkaar geplaatste laadvlakken voor het vervoer van bijvoorbeeld zuren in mandflessen of butaangas in flessen; vrachtauto's met laagliggend laadvlak en oprit voor het transport van zwaar materieel (gevechtswagens, hef- en graafmachines, elektrische transformatoren, enzovoort); vrachtauto's speciaal ingericht voor het transport van vers aangemaakt beton, andere dan vrachtauto-betonmolens als bedoeld bij post 8705; vuilniswagens, ook indien met inrichtingen voor het inladen, om de lading op te stuwen, te bevochtigen, enzovoort.

Post 8704 omvat eveneens lichte driewielige voertuigen van eenvoudige constructie zoals:

- die waarbij gebruik wordt gemaakt van de motoren, wielen, enz. van motorrijwielen, maar die door hun mechanische inrichting de kenmerken vertonen van eigenlijke automobielen. Dat wil zeggen dat zij voorzien zijn van een stuurinrichting zoals van een automobiel of van een achteruitversnelling en een differentieel;
- die welke met een T-vormig chassis zijn uitgerust en waarvan de twee achterwielen onafhankelijk worden aangedreven door afzonderlijke door accu's gevoede elektromotoren. Deze voertuigen worden in de regel bestuurd met behulp van een centraal geplaatste hendel waarmee de bestuurder enerzijds kan starten, versnellen, remmen, stoppen en achteruitrijden, en anderzijds naar rechts of links kan sturen door middel van een differentieelkoppel op de aandrijfwielen of door het voorwiel te draaien.

De driewielige voertuigen met de hierboven beschreven kenmerken maar hoofdzakelijk ontworpen voor het vervoer van personen worden ingedeeld onder post 8703.

De indeling van bepaalde motorvoertuigen in deze post wordt bepaald door bepaalde kenmerken die erop wijzen dat de voertuigen eerder zijn ontworpen voor het vervoer van goederen dan voor personenvervoer (post 8703). Deze kenmerken zijn bijzonder nuttig bij het vaststellen van de indeling van motorvoertuigen met een maximaal toegelaten gewicht van niet meer dan 5 ton, die aan de achterzijde ofwel een afzonderlijk gesloten ruimte ofwel een open laadplatform hebben dat gewoonlijk voor goederenvervoer wordt gebruikt; deze voertuigen kunnen achterin zijn voorzien van banken zonder veiligheidsgordels, ankerpunten of inrichtingen voor passagiers die kunnen worden opgeklapt tegen de zijkant teneinde de laadvloer ten volle voor goederenvervoer te kunnen gebruiken. Tot deze categorie automobielen behoren de motorvoertuigen die in het algemeen bekendstaan als multi-inzetbare voertuigen („multipurpose” vehicles) (bijvoorbeeld voertuigen van het type bestelauto,

voertuigen van het type pick-up en bepaalde voertuigen voor vrijetijdsactiviteiten). De volgende kenmerken zijn typerend voor de ontwerpkenmerken die in het algemeen van toepassing zijn op voertuigen die behoren tot deze post:

- a) aanwezigheid van zittingen in de vorm van banken zonder veiligheidsvoorzieningen (bijvoorbeeld veiligheidsriemen of ankerpunten en fittingen voor het installeren van veiligheidsriemen) of voorzieningen voor passagiers in de ruimte achter het gedeelte van de voorplaatsen voor de bestuurder en de passagiers. Dergelijke zetels zijn normalerwijze weg- of neerklapbaar teneinde achter in de laadvloer (voertuigen van het type ‚van‘) of het afzonderlijk platform (voertuigen van het type ‚pick-up‘) ten volle te kunnen gebruiken voor het vervoer van goederen;
- b) aanwezigheid van een afzonderlijke cabine voor de bestuurder en de passagiers en een afzonderlijk open platform met zijpanelen en een neerklapbare achterklep (pick-ups);
- c) afwezigheid van ramen achter in de twee zijpanelen; aanwezigheid van een of meer schuifdeuren, uitklapdeuren of opklapdeuren, zonder ramen, in de zijpanelen of aan de achterzijde voor het inladen of uitladen van goederen (voertuigen van het type bestelauto);
- d) aanwezigheid van een vast paneel of afsluiting tussen de ruimte voor de bestuurder en de voorpassagiers en de ruimte achterin;
- e) afwezigheid van comfortvoorzieningen en afwerking van het interieur en voorzieningen in het vrachtgedeelte analoog aan die in de passagiersgedeelten van voertuigen (bijvoorbeeld vloerbedekking, ventilatie, binnenverlichting, asbakken). [...]”

7 De GS-toelichting op post 8705 luidt als volgt:

„Deze post omvat een groep automobielen, speciaal ontworpen of aangepast en uitgerust met diverse werktuigen, toestellen of apparaten voor het verrichten van bepaalde werkzaamheden anders dan vervoer in eigenlijke zin. Het betreft hier derhalve voertuigen die in hoofdzaak bestemd zijn voor andere doeleinden dan vervoer van personen of van goederen.

Van bedoelde groep automobielen kunnen worden genoemd:

- 1) takelwagens, die bestaan uit een chassis van een lastwagen (al dan niet met laadvloer), waarop een takelinrichting, bestaande uit niet-draaiende kranen, hijsblokken, lieren, is aangebracht, bestemd om voertuigen met pech op te heffen en te slepen;
- 2) pompauto's, waarvan de pomp gewoonlijk door de motor van het rijtuig wordt aangedreven, bijvoorbeeld brandweerauto's;
- 3) ladderauto's en auto's met een hefplatform (torenwagens), voor het onderhoud van elektrische bovenleidingen, straatverlichting, enzovoort en auto's met verstelbare arm en platform voor film- en televisieopnamen;
- 4) auto's die worden gebruikt voor het reinigen van straten, openbare pleinen, goten, vlieghavens, enzovoort, bijvoorbeeld veegauto's, sproeiauto's, sproei-veegauto's, rioolwagens of puttenzuigers, enzovoort;
- 5) sneeuwruimauto's met niet-afneembare uitrusting. Dit zijn voertuigen die speciaal voor dit doel zijn vervaardigd en die in de regel zijn voorzien van turbines, roterende schoppen, enzovoort. Laatstbedoelde apparatuur wordt door een automotor of een afzonderlijke motor aangedreven.

Afneembare sneeuwruimuitrusting van alle soorten valt onder post 8430, ook als zij gemonteerd zijn op een auto;

- 6) sproeiauto's van alle soorten (ook voor landbouwgebruik), al dan niet met verwarmingsinrichting, bijvoorbeeld voor het uitspreiden van teer en grint;
- 7) kraanauto's, niet bestemd voor het goederenvervoer, bestaande uit een autochassis met cabine waarop een draaibare kraan blijvend gemonteerd is. De automobielen van post 8704 met eigen laadinrichting zijn evenwel uitgezonderd;
- 8) verplaatsbare (verrijdbare) boortorens, bestaande uit een vrachtautochassis voorzien van een verticale metalen bok, uitgerust met lieren en andere mechanische werktuigen voor het verrichten van diepteboringen en andere grondboringen [...].”

GN

- 8 De GN, die is ingesteld bij verordening nr. 2658/87, berust op het GS, waarmee zij volledig overeenstemt wat de posten en de uit zes cijfers bestaande subposten betreft. Alleen de onderverdelingen met een zevende en een achtste cijfer zijn specifiek voor de GN.
- 9 Ingevolge artikel 12, lid 1, van verordening nr. 2658/87, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 254/2000 van de Raad van 31 januari 2000 (PB 2000, L 28, blz. 16), stelt de Europese Commissie jaarlijks bij verordening een volledige versie van de gecombineerde nomenclatuur met de daarbij behorende tarieven van de douanerechten vast, zoals die uit de door de Raad van de Europese Unie of de Commissie vastgestelde bepalingen voortvloeit. Die verordening is van toepassing met ingang van 1 januari van het daaropvolgende jaar.
- 10 De versie van de GN die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, die hebben plaatsgevonden in 2013, is de versie die was opgenomen in uitvoeringsverordening nr. 927/2012.
- 11 De algemene regels voor de interpretatie van de GN, die zijn opgenomen in het eerste deel, titel I, A, ervan bepalen:

„Voor de indeling van goederen in de [GN] gelden de volgende bepalingen.

1. De tekst van de opschriften van de afdelingen, van de hoofdstukken en van de onderdelen van hoofdstukken wordt geacht slechts als aanwijzing te gelden; voor de indeling zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken en – voor zover dit niet in strijd is met de bewoordingen van bedoelde posten en aantekeningen – de navolgende regels.

[...]

6. Voor de indeling van goederen onder de onderverdelingen van een post zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van die onderverdelingen en de aanvullende aantekeningen, alsmede „mutatis mutandis” de vorenstaande regels, met dien verstande dat uitsluitend onderverdelingen van gelijke rangorde met elkaar kunnen worden vergeleken. Voor de toepassing van deze regel en voor zover niet anders is bepaald, zijn de aantekeningen op de afdelingen en op de hoofdstukken eveneens van toepassing.”

- 12 Het tweede deel van de GN, met het opschrift „Tabel der rechten”, bevat onder meer afdeling XVII, met het opschrift „Vervoermaterieel”. Die afdeling bevat hoofdstuk 87, „Automobielen, tractors, rijwielen, motorrijwielen en andere voertuigen voor vervoer over land, alsmede delen en toebehoren daarvan”. Dit hoofdstuk bevat de GN-posten 8703, 8704 en 8705. Deze posten luiden als volgt:

„8703 Automobielen en andere motorvoertuigen hoofdzakelijk ontworpen voor personenvervoer (andere dan die bedoeld bij post 8702), motorvoertuigen van het type stationwagen of break en racewagens daaronder begrepen

[...]

8704 Automobielen voor goederenvervoer

[...]

8705 Automobielen voor bijzondere doeleinden (bijvoorbeeld takelwagens, kraanauto's, brandweerauto's, automobielen met menginstallatie voor beton, veegauto's, sproeiauto's, werkplaatsauto's, röntgenauto's), andere dan die hoofdzakelijk ontworpen voor het vervoer van personen of van goederen

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 13 Op 20 augustus 2013 heeft Pilato bij de Agenzia delle Dogane e dei Monopoli een verzoek om bindende tariefinlichtingen ingediend met het oog op de indeling van een lijkwagen met dieselmotor in de GN-post 8704 90 00, dat wil zeggen onder „Automobielen voor goederenvervoer”.

- 14 In dit verzoek was het voertuig als volgt omschreven:

„Lijkwagens op diesel. Het voertuig wordt gekenmerkt door:

- 1) een afgescheiden cabine voor de bestuurder;
- 2) een scheidingswand tussen de cabine en het daarachter liggende deel;
- 3) een deur in het achterste deel die naar boven toe opengaat om de doodkist naar binnen en naar buiten te schuiven;
- 4) speciale uitrusting voor het laden en bevestigen van de doodkist en andere houders;
- 5) een cilinderinhoud van 2143 cc;
- 6) lengte 5,990 m en breedte 1,870 m”.

- 15 Bij besluit van 2 december 2013 heeft de Agenzia delle Dogane e dei Monopoli de bindende tariefinlichting afgegeven, waarbij de lijkwagen is ingedeeld in de post GN 8703 32 90, dus onder „Automobielen en andere motorvoertuigen hoofdzakelijk ontworpen voor personenvervoer (andere dan die bedoeld bij post 8702), motorvoertuigen van het type ‚stationwagon’ of ‚break’ en racewagens daaronder begrepen”.

- 16 Op 26 februari 2014 heeft Pilato beroep tegen dat besluit ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Roma (belastingrechter in eerste aanleg Rome, Italië), die dit beroep bij uitspraak van 19 mei 2016 heeft toegewezen. Deze rechter heeft met name geoordeeld dat deze lijkwagen niet de structurele kenmerken had die de GS-toelichtingen noemen voor automobielen hoofdzakelijk ontworpen voor personenvervoer, maar zich juist onderscheidde door structurele kenmerken van automobielen voor goederenvervoer.
- 17 Op 13 januari 2017 heeft de Agenzia delle Dogane e dei Monopoli hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale del Lazio (belastingrechter in tweede aanleg Latium, Italië). Het agentschap heeft inzonderheid gesteld dat de GS-toelichting bij GN-post 8703 ook „voertuigen voor bijzonder gebruik, zoals ambulancewagens, celwagens en lijkwagens” noemt.
- 18 Deze rechter onderstreept dat in de GS-toelichting bij GN-post 8703 met name voertuigen voor bijzonder gebruik worden genoemd, zoals ambulancewagens, celwagens, lijkwagens en polyvalente voertuigen, met „één enkele ingesloten binnenruimte [...] die een gebied bevat voor de bestuurder en de passagiers en een ander gebied dat zowel voor personen- als voor goederenvervoer gebruikt [kan] worden”. Hij wijst er in dat verband op dat lijkwagens weliswaar uitdrukkelijk worden vermeld als voertuigen die onder GN-post 8703 moeten worden ingedeeld, maar dat de objectieve structurele kenmerken van dergelijke voertuigen niet overeenkomen met de kenmerken in de GS-toelichting. Lijkwagens beschikken namelijk niet over een enkele ingesloten binnenruimte met een deel voor de bestuurder en de passagiers en een ander deel dat zowel voor personen- als voor goederenvervoer kan worden gebruikt; daarentegen is een vaste, hermetisch afgesloten scheidingswand aangebracht, die noodzakelijk is om hygiënische en sanitaire redenen, waarmee de cabine voor de bestuurder wordt gescheiden van het achterste deel.
- 19 Daarnaast merkt de verwijzende rechter op dat de GS-toelichting bij GN-post 8704 in het bijzonder als algemene constructiekenmerken van voertuigen onder deze post vermeldt dat zij beschikken over een permanente scheidingswand of permanent scheidingsrooster tussen de cabine en het achterste deel, en geen ramen hebben in het achterste deel van de zijwanden. Deze kenmerken lijken volledig verenigbaar met die van lijkwagens.
- 20 Dientengevolge meent de verwijzende rechter dat de uitdrukkelijke vermelding van lijkwagens in de GS-toelichting onder GN-post 8703 in strijd is met de objectieve voorwaarden waaraan voertuigen moeten voldoen om onder die post te worden gebracht. Aangezien de GS-toelichtingen niet bindend zijn, is niet uitgesloten dat lijkwagens onder GN-post 8704 worden ingedeeld.
- 21 Daarop heeft de Commissione tributaria regionale del Lazio de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet GN-post 8704 aldus worden uitgelegd dat daaronder ook lijkwagens vallen? Indien deze prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord: moeten lijkwagens worden ingedeeld onder GN-post 8705 of GN-post 8703?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 22 De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of lijkwagens als in het hoofdgeding moeten worden ingedeeld onder GN-post 8703 (als voertuigen bestemd voor personenvervoer), onder GN-post 8704 (als voertuigen ontworpen voor goederenvervoer), dan wel onder GN-post 8705 (als voertuigen voor bijzondere doeleinden, andere dan die hoofdzakelijk ontworpen voor het vervoer van personen of van goederen).

- 23 Voor een nuttig antwoord aan de verwijzende rechter dient allereerst te worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit punt 11 van het onderhavige arrest, de bewoordingen van de posten en van de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken volgens de algemene regels voor de interpretatie van de GN bepalend zijn voor de indeling van goederen, terwijl de tekst van de opschriften van de afdelingen, van de hoofdstukken en van de onderdelen van hoofdstukken wordt geacht slechts als aanwijzing te gelden.
- 24 Daarnaast moet volgens vaste rechtspraak van het Hof in het belang van de rechtszekerheid en van een gemakkelijke controle het beslissende criterium voor de tariefindeling van goederen in beginsel worden gezocht in de objectieve kenmerken en eigenschappen ervan, zoals deze in de tekst van de GN-posten en in de aantekeningen op de afdelingen of de hoofdstukken zijn omschreven (arrest van 12 juni 2014, Lukoyl Neftohim Bargas, C-330/13, EU:C:2014:1757, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Voorts kan de bestemming van het product een objectief indelingscriterium zijn, wanneer die bestemming inherent is aan het product. De inherentie moet kunnen worden beoordeeld aan de hand van de objectieve kenmerken en eigenschappen van het product (arrest van 6 december 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Tot slot is het vaste rechtspraak van het Hof dat de door de Commissie met betrekking tot de GN en door de WCO met betrekking tot het GS uitgewerkte toelichtingen, hoewel rechtens niet bindend, belangrijke hulpmiddelen zijn bij de uitlegging van de draagwijdte van de verschillende tariefposten. Bovendien zijn de adviezen van de WCO waarbij een goed in het GS wordt ingedeeld, weliswaar rechtens niet bindend, maar zij vormen in het kader van de indeling van dit product in de GN wel aanwijzingen die een belangrijk hulpmiddel zijn voor de uitlegging van de draagwijdte van de verschillende GN-posten (zie arrest van 6 december 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Pilato stelt dat lijkwagens moeten worden ingedeeld onder GN-post 8704, aangezien de kenmerken ervan vergelijkbaar zijn met die in de GS-toelichting voor automobielen voor goederenvervoer, terwijl de Italiaanse regering en de Commissie overwegen dat zij dienen te worden ingedeeld onder GN-post 8703.
- 28 Uit de opschriften van de GN-posten 8703, 8704 en 8705 komt naar voren dat GN-post 8703 voertuigen voor personenvervoer in algemene zin bestrijkt, GN-post 8704 ziet op voertuigen voor goederenvervoer en GN-post 8705 betrekking heeft op vervoermiddelen voor bijzondere doeleinden die in beginsel niet zijn ontworpen voor het vervoer van personen of goederen.
- 29 Bovendien is volgens de bewoordingen van post 8703, te weten „motorvoertuigen hoofdzakelijk ontworpen voor personenvervoer”, de voornaamste bestemming van deze voertuigen beslissend voor de indeling ervan. Uit het gebruik van het woord „ontworpen” blijkt, zoals wordt bevestigd door de in punt 25 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vaste rechtspraak, dat de voornaamste bestemming van het voertuig in het hoofdgeding aan de orde beslissend is indien zij inherent is aan het voertuig. Die bestemming wordt bepaald door het algemene aanzien van dat voertuig en door alle kenmerken van dat voertuig die het zijn wezenlijke karakter geven (zie arrest van 6 december 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 In casu is de lijkwagen die in het hoofdgeding aan de orde is, gelet op de beschrijving ervan in punt 14 van het onderhavige arrest, speciaal ontworpen en uitgerust voor het vervoer van doodkisten, die stoffelijke overschotten bevatten. Zoals de Italiaanse regering en de Commissie opmerken mag een menselijk lichaam, zelfs als het levenloos is, niet worden gelijkgesteld aan een goed dat als zodanig het voorwerp kan zijn van handelsverkeer. Lijkwagens hebben derhalve als voornaamste bestemming het vervoer van personen.
- 31 Een dergelijke uitlegging strookt met een lezing als geheel van de GS-toelichting bij GN-post 8703.

- 32 Deze toelichting maakt in de vijfde alinea uitdrukkelijk melding van het volgende: „Tot deze post behoren: [...] voertuigen voor bijzonder gebruik, zoals ambulancewagens, celwagens en lijkwagens”. Pas in de zevende alinea van deze toelichting wordt vermeld dat „[d]e indeling van bepaalde motorvoertuigen in deze post wordt bepaald door bepaalde kenmerken die erop wijzen dat de voertuigen veeleer zijn ontworpen voor het vervoer van personen dan voor het vervoer van goederen” en dat „[t]ot deze categorie van autovoertuigen [...] de motorvoertuigen [behoren] die algemeen bekend zijn als ‚multipurpose vehicles’”. In die alinea worden vervolgens een aantal ontwerpkenmerken genoemd die algemeen van toepassing zijn op voertuigen die behoren tot deze tariefpost.
- 33 Daaruit volgt dat deze toelichting aanvankelijk uitdrukkelijk de voertuigen noemt die onder GN-post 8703 vallen zonder nadere details te geven. Vervolgens worden, aldus de bewoordingen ervan, de kenmerken beschreven aan de hand waarvan voertuigen kunnen worden geïdentificeerd waarvan de indeling niet evident is en die erop wijzen dat de voornaamste bestemming van deze voertuigen het vervoer van personen is. Tot slot worden in deze toelichting de ontwerpkenmerken opgesomd die algemeen van toepassing zijn op voertuigen die hoofdzakelijk zijn ontworpen voor het vervoer van personen.
- 34 Racewagens, sneeuwmotoren of speciale voertuigen voor personenvervoer op golfvelden, die in de vijfde alinea van deze toelichting uitdrukkelijk worden genoemd (respectievelijk punten 1, 4 en 5), worden dus ingedeeld onder GN-post 8703, hoewel zij in beginsel niet beschikken over schuifdeuren, uitklapdeuren of opklapdeuren, ramen in de zijpanelen of aan de achterzijde, een ontwerpkenmerk die volgens de zevende alinea van deze toelichting in het algemeen van toepassing is op de in GN-post 8703 bedoelde voertuigen die hoofdzakelijk zijn ontworpen voor het vervoer van personen.
- 35 Deze analyse kan overeenkomstig worden toegepast op voertuigen voor bijzonder gebruik, zoals ambulancewagens en lijkwagens, genoemd in de vijfde alinea, punt 2, van de GS-toelichting op GN-post 8703, die in het algemeen een doorlopende scheidingswand hebben tussen het voorste deel, dat bestemd is voor de bestuurder, en het achterste deel, dat bestemd is voor het vervoer van een brancard of doodkist, een kenmerk dat voertuigen die hoofdzakelijk zijn ontworpen voor het vervoer van personen in het algemeen niet hebben, aldus de zevende alinea van deze toelichting.
- 36 Onder deze omstandigheden impliceert het gegeven dat deze toelichting geen enkele aanwijzing bevat voor de ontwerpkenmerken van de daarin genoemde voertuigen voor bijzonder gebruik dat lijkwagens worden ingedeeld onder GN-post 8703 en dat het niet noodzakelijk is dat zij andere bijzondere kenmerken vertonen.
- 37 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het argument van Pilato dat lijkwagens onder GN-post 8704 moeten worden ingedeeld op grond dat zij kenmerken vertonen die vergelijkbaar zijn met die in de GS-toelichting voor automobielen voor goederenvervoer die onder deze tariefpost vallen.
- 38 Zoals naar voren komt uit de punten 32 tot en met 36 van dit arrest, is de omstandigheid dat lijkwagens niet beschikken over de ontwerpkenmerken die in de GS-toelichting op GN-post 8703 worden genoemd, niet relevant voor de tariefindeling ervan, aangezien onder GN-post 8703 voertuigen worden ingedeeld die bestemd zijn voor personenvervoer hoewel zij niet beschikken over de ontwerpkenmerken die onder deze post ingedeelde voertuigen in het algemeen hebben.
- 39 Daarnaast moet worden vastgesteld dat bepaalde ontwerpkenmerken waarover voertuigen voor goederenvervoer in het algemeen beschikken – opgesomd in de vierde alinea, onder a) tot en met e), van de GS-toelichting op GN-post 8704 – niet opgaan voor lijkwagens. Dat geldt bijvoorbeeld voor de aanwezigheid van een afzonderlijk open platform met zijwanden alsook een neerklapbare achterklep en voor de afwezigheid van achterraamen in de beide zijwanden.

- 40 Voorts kunnen lijkwagens als in het hoofdgeding aan de orde niet worden ingedeeld onder GN-post 8705, die betrekking heeft op „[a]utomobielen voor bijzondere doeleinden [...], andere dan die hoofdzakelijk ontworpen voor het vervoer van personen of van goederen”. Zoals uit de bewoordingen van de post zelf blijkt, is de voornaamste functie van de voertuigen die onder deze post worden ingedeeld noch het vervoer van personen noch het vervoer van goederen.
- 41 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de GN aldus moet worden uitgelegd dat lijkwagens als aan de orde in het hoofdgeding moeten worden ingedeeld onder GN-post 8703.

Kosten

- 42 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

De gecombineerde nomenclatuur die is opgenomen in bijlage I van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijke douanetarief, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 927/2012 van de Commissie van 9 oktober 2012, moet aldus worden uitgelegd dat lijkwagens als aan de orde in het hoofdgeding moeten worden ingedeeld onder post 8703 van deze gecombineerde nomenclatuur.

ondertekeningen