



Datum van
inontvangstneming

:

02/05/2013

Zaak C-152/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

26 maart 2013

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 maart 2013

Verzoekende partij:

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG

Verwerende partij:

Hauptzollamt Münster

(omissis)

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

BESCHIKKING

in het geschil tussen

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG, (omissis) Ibbenbüren,

- verzoekster -

(omissis)

en

Hauptzollamt Münster (omissis)

(omissis)

- verweerder -

in een zaak betreffende energiebelasting

heeft de 4. Senat (omissis)

(omissis)

op 18 maart 2013 besloten:

De procedure wordt geschorst.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moet het begrip fabrikant in de zin van artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot **[Or. 2]** herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB L 283, blz. 51) aldus worden uitgelegd dat ook carrosserieconstructeurs of dealers daaronder vallen, wanneer zij het brandstofreservoir bij de fabricatie van het voertuig hebben aangebracht, en verschillende zelfstandige ondernemingen om technische en/of economische redenen de arbeid daarbij onderling hebben verdeeld?
2. Indien de eerste vraag bevestigend moet worden antwoord: hoe moet in dit geval de voorwaarde van artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96 worden uitgelegd, volgens hetwelk het moet gaan om voertuigen „van hetzelfde type”?

(omissis)

[Or. 3]

Motivering:

I.

- 1 Verzoekster exploiteert een transportbedrijf. Daimler AG vervaardigde verzoeksters voertuig met kenteken ST-HF 790. Bij de vervaardiging bracht Daimler AG in dit voertuig een brandstofreservoir met een inhoudvermogen van 780 liter aan. Een ander brandstofreservoir bestelde verzoekster voorsnog niet bij Daimler AG; zij was van plan het voertuig om te bouwen. Het voertuig werd derhalve met slechts één brandstoftank aan verzoekster geleverd.
- 2 Om met dit voertuig gestandaardiseerde en van een onderstel voorziene reservoirs te kunnen vervoeren, was het noodzakelijk een draagvlak te monteren. Daarvoor zorgde R & S Fahrzeugbau. Daarbij moest het reeds aanwezige brandstofreservoir (hierna: tank 1) worden verplaatst om het draagvlak overeenkomstig de voorschriften op het voertuig te kunnen aanbrengen. Bovendien werd een tweede
2

brandstofreservoir met een inhoudsvermogen van eveneens 780 liter (hierna: tank 2) aangebracht dat voordien bij Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG is gekocht. Verzoekster had het tweede brandstofreservoir weliswaar ook direct door Daimler AG kunnen laten aanbrengen, maar dat was voor haar economisch niet zinvol geweest. Ook het tweede brandstofreservoir had namelijk in het kader van de ombouw verplaatst moeten worden. Beide brandstofreservoirs werden door de Technische Überwachungsverein (TÜV – technische controle) gecontroleerd op verenigbaarheid met de voorschriften tot toelating tot het wegverkeer van motorvoertuigen zonder dat bezwaar werd gemaakt.

- 3 Verzoekster tankte regelmatig in Nederland, om de gunstige brandstofprijzen te genieten. Ook verzoekers voertuig met kenteken ST-HF 790 tankte in Oldenzaal in Nederland diesel: op 2 december 2009 495,03 liter in tank 2 alsook op 14 februari 2011 618,92 liter in tank 1 en 570,50 liter in tank 2. Na beide tankbeurten stak de bestuurder van het voertuig onmiddellijk de Duits-Nederlandse grens over en reed **[Or. 4]** in Duitsland verder. De getankte brandstof werd uitsluitend voor het voertuig zelf gebruikt.
- 4 Op 28 juni 2012 deed verzoekster bij verweerder telkens als voorzorgsmaatregel aangifte voor de in tank 2 getankte dieselbrandstof van 495,03 liter en 570,50 liter.
- 5 Daarop gaf verweerder op 3 juli 2012 een besluit over in totaal 501,22 EUR energiebelasting voor de brandstof in tank 2. Over de tankbeurt van 2 december 2009 was 232,86 EUR energiebelasting verschuldigd en over de tankbeurt van 14 februari 2011 268,36 EUR energiebelasting. De energiebelasting werd verschuldigd doordat de dieselbrandstof Duitsland was binnengebracht. De dieselbrandstof in tank 2 is niet van energiebelasting vrijgesteld.
- 6 Bovendien stelde verweerder op 19 september 2012 een besluit inzake 291,14 EUR energiebelasting over de brandstof in tank 1 vast. Evenmin gold vrijstelling van energiebelasting voor de brandstof in tank 1.
- 7 Verzoekster diende tegen de besluiten bezwaar in, dat telkens werd afgewezen.
- 8 In beroep vordert verzoekster de opheffing van de besluiten. Haars inziens moet voor de brandstof in beide reservoirs vrijstelling van energiebelasting gelden. De door verweerder gegeven uitlegging van het nationale recht is in strijd met het Europese doel tot vermindering van dubbele belasting, vrij verkeer van goederen en personen alsook tot instelling en werking van een vlotte interne markt. In de praktijk belet verweerdere uitlegging alle vrijstelling. Een – als door verweerder tot vrijstelling verlangde – inbouw in serie van reservoirs wordt namelijk niet meer aangeboden. De reservoirs worden veeleer individueel volgens het geplande latere gebruik aangebracht. Bovendien wordt voor de vervaardiging van de voertuigen de arbeid gebruikelijk verdeeld tussen de producent van het chassis, zoals in casu Daimler AG, en de carrosserieconstructeur. Indien de producent van het chassis het voertuig alleen met een reservoir met een inhoudsvermogen van

20 liter zou uitrusten **[Or. 5]** en de carrosserieconstructeur de benodigde ombouw verricht, is er geen vrijstelling van energiebelasting meer. Voor tank 1 zou verweerders uitlegging er zelfs toe leiden dat bij een in serie aangebrachte tank bij elke vervanging tot reparatie in de toekomst geen vrijstelling zou gelden.

- 9 Verweerder voert tegen het beroep aan dat de brandstof in beide reservoirs niet van energiebelasting is vrijgesteld, aangezien de reservoirs niet in serie zijn aangebracht. Dat is ook verenigbaar met Unierecht.
- 10 Naast het onderhavige geding is in Duitsland een veelvoud van soortgelijke zaken door de administratie onderzocht en bij de rechters aanhangig. Tegen verzoeksters bedrijfsleider loopt thans een strafrechtelijk onderzoek inzake vorenomschreven feiten en zijn andere soortgelijke zaken aanhangig.

II.

- 11 Voor de beslissing over de prejudiciële vragen zijn de volgende nationaalrechtelijke bepalingen van belang:

Energiesteuergesetz (EnergieStG) van 15 juli 2006 (Bundesgesetzblatt, deel I, blz. 1534), in de versie van artikel 1 van de wet van 17 juli 2009 (Bundesgesetzblatt deel I, blz. 1979):

§ 1 – Belastinggebied [...]

Energieproducten zijn in het belastinggebied onderworpen aan de energiebelasting. Het belastinggebied in de zin van deze wet is het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland zonder het gebied van Büsingen en zonder het eiland Helgoland [...]

§ 4 Werkingssfeer

De volgende energieproducten zijn onderworpen aan de schorsingsregeling (§ 5): [...]

[Or. 6] 3. Goederen van de postonderverdelingen 2710 11 tot en met 2710 19 69 van de gecombineerde nomenclatuur; [...]

§ 15 Binnenbrengen voor commerciële doeleinden

(1) Wanneer energieproducten, die overeenkomstig § 4 in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, voor commerciële doeleinden worden aangekocht, wordt de belasting verschuldigd doordat de koper

1. de energieproducten in het belastinggebied in ontvangst neemt, of
2. de buiten het belastinggebied in ontvangst genomen energieproducten het belastinggebied binnenbrengt of laat binnenbrengen. [...]

(2) Wanneer energieproducten, die overeenkomstig § 4 in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, in andere dan de in lid 1, eerste zin, sub 1 en 2, genoemde gevallen het belastinggebied worden binnengebracht, wordt de belasting verschuldigd doordat zij voor het eerst in het belastinggebied voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden of gebruikt. De belastingplichtige is diegene die ze voorhanden houdt of gebruikt. [...]

(4) De leden 1 tot en met 3 gelden niet

1. voor brandstoffen in het normale reservoir van voertuigen, speciale containers, in werktuigmachines en -uitrusting en koel- en klimaatregelingsystemen,
2. voor brandstoffen die in de jerrycan van een voertuig tot en met een totaalhoeveelheid van 20 liter worden meegevoerd,
3. voor brandstoffen in het reservoir van de interieurverwarming van een voertuig. [...]

§ 15, lid 2, EnergieStG is door artikel 6, punt 15, van de wet van 15 juli 2009 (Bundesgesetzblatt, deel I, blz. 1870), met ingang van 1 april 2010 gewijzigd als volgt:

Wanneer energieproducten, die overeenkomstig § 4 in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, in andere dan de in lid 1, eerste zin, sub 1 en 2, genoemde gevallen het belastinggebied worden binnengebracht, is de belasting verschuldigd doordat zij voor het eerst in het belastinggebied voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden of gebruikt. Dat geldt niet wanneer de voorhanden gehouden energieproducten voor een andere lidstaat zijn bestemd en met een geleidedocument krachtens artikel 34 van richtlijn [2008/118] door het belastinggebied worden vervoerd. De belastingplichtige is degene die de producten verzendt, voorhanden heeft of gebruikt. [...]

[Or. 7] Verordening tot uitvoering van de wet betreffende energiebelasting (Energiesteuer-Durchführungsverordnung – EnergieStV) van 31 juli 2006 (Bundesgesetzblatt, deel I, blz. 1753), in de versie van artikel 6 van de verordening van 5 oktober 2009 (Bundesgesetzblatt, deel I, blz. 3262):

§ 41 Normale reservoirs

Normale reservoirs in de zin van § 15, lid 4, sub 1, § 16, lid 1, tweede zin, sub 2, § 21, lid 1, derde zin, sub 1, en § 46, lid 1, tweede zin, van de wet zijn:

1. de door de fabrikant blijvend in of aan alle voertuigen van hetzelfde type aangebrachte reservoirs, die het rechtstreekse verbruik van brandstof voor de voortbeweging van het voertuig en, in voorkomend geval, de werking van koelsystemen en andere systemen tijdens het vervoer mogelijk maken;

2. de door de fabrikant blijvend in of aan alle containers van hetzelfde type aangebrachte reservoirs, die het rechtstreekse verbruik van brandstof voor de werking van de koelsystemen of andere systemen aan speciale containers tijdens het vervoer mogelijk maken.

Indien een normaal reservoir uit meer dan een brandstofreservoir bestaat, speelt een afsluiter in de leidingen tussen de twee brandstofreservoirs geen rol.

III.

- 12 De Senat schorst de procedure (§ 74 Finanzgerichtsordnung) en stelt het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 267, tweede alinea, VWEU de in het dictum geformuleerde prejudiciële vragen. De beslissing over het beroep hangt af van het antwoord op deze vragen.
- 13 De beroepen moeten gelet op de rechtspraak van het Bundesfinanzhof tot dusver worden verworpen.
- 14 De energiebelasting kan worden gevorderd voor het vastgestelde bedrag. Overeenkomstig § 15, lid 2, eerste zin, EnergieStG wordt de belasting verschuldigd wanneer energieproducten die overeenkomstig § 4 EnergieStG in een **[Or. 8]** lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, het belastinggebied worden binnengebracht en voor het eerst in het belastinggebied voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden of gebruikt. In casu kan de energiebelasting dus verschuldigd worden doordat verzoeksters voertuig waarin in Nederland tot verbruik uitgeslagen dieselbrandstof is getankt, naar Duitsland is gereden en de brandstof in verzoeksters voertuig voor haar transportbedrijf voorhanden is gehouden en gebruikt.
- 15 Aan de voorwaarden voor vrijstelling van energiebelasting kan volgens de nationale rechtspraak tot dusver niet zijn voldaan. Volgens § 15, lid 4, sub 1, EnergieStG geldt § 15, lid 2, EnergieStG met name niet wanneer het gaat om brandstof in het normale reservoir van voertuigen. Het begrip normaal reservoir is gedefinieerd in § 41, eerste zin, sub 1, EnergieStV en in het eraan ten grondslag liggende 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 (PB L 283, blz. 51) als 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. Volgens de nationale rechtspraak tot dusver omvat het begrip normaal reservoir geen brandstofreservoirs die door de dealers of carrosserieconstructeurs zijn aangebracht. Dat moet ook gelden wanneer de fabrikant en de carrosseriebouwer de arbeid onderling verdelen (omissis). Artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 is geformuleerd naar de Unierechtelijke

douanevoorschriften, in het bijzonder artikel 112, leden 1 en 2, sub c, van verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen (PB L 105, blz. 1). Derhalve kan artikel 24, lid 2, richtlijn 2003/96 worden uitgelegd onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof (arrest Hof van 3 december 1998, Schoonbroodt, C-247/97, Jurispr. blz. I-8095) inzake het douanerechtelijke begrip normaal reservoir [**Or. 9**], volgens welke de eng uit te leggen voorwaarde voor vrijstelling van artikel 112, lid 2, sub c, van verordening nr. 918/83 geen toepassing kan vinden op reservoirs die door een dealer of een carrosseriebouwer worden aangebracht (omissis). Evenmin kan iets anders worden afgeleid uit het voorstel van de Europese Commissie van 13 april 2011, COM (2011) 169/3 tot wijziging van richtlijn 2003/96 (omissis). Gelet op deze rechtspraak kan tank 2 in casu niet als normaal reservoir gelden, aangezien hij door R & S Fahrzeugbau en niet door Daimler AG is aangebracht. Evenmin kan tank 1 als normaal reservoir gelden, wanneer, zoals verweerder, wordt aangenomen dat de tank weliswaar oorspronkelijk door Daimler AG is aangebracht, maar bij de ombouw is verplaatst en dus door R & S Fahrzeugbau opnieuw blijvend moest worden aangebracht.

- 16 De Senat betwijfelt of deze enge uitlegging van het begrip fabrikant in artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 terecht is dan wel of veeleer een ruime uitlegging geboden is, waarbij het begrip fabrikant ook carrosserieconstructeur of dealer kan omvatten.
- 17 Bij de uitlegging van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 kunnen in het bijzonder strekking en doel van de bepaling een ruime uitlegging gebieden. Strekking en doel van de vrijstelling van energiebelasting van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 kan worden afgeleid uit punt 19 van de considerans van richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994 met name tot wijziging van richtlijn 92/81/EEG betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (richtlijn 92/81), aangezien dat punt betrekking heeft op artikel 8 bis van richtlijn 92/81/EEG als bepaling die aan artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 voorafgaat. Volgens punt 19 van de considerans van richtlijn 94/74 moet een lidstaat vrijstelling van verbruiksbelasting regelen teneinde het vrije verkeer van personen en goederen niet te belemmeren en dubbele belastingheffing te voorkomen. Gelet daarop heeft het Hof artikel 8 bis van richtlijn 92/81/EEG ruim uitgelegd (arrest Hof van 9 september 2004, Meiland Azewijn BV, C-292/02, Jurispr. blz. I-7905, punt 41), hetgeen in casu ook voor een ruime uitlegging van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96 kan pleiten.
- 18 De door de nationale rechtspraak tot dusver gegeven enge uitlegging is daarentegen gebaseerd op het arrest Schoonbroodt, reeds aangehaald, betreffende verordening nr. 918/83. Deze verordening streefde evenwel een ander doel na dan de in casu ook te onderzoeken bepalingen van het recht inzake verbruiksbelasting (arrest Meiland Azewijn BV, reeds aangehaald, punten 39 en 40). Volgens punt 2 van de considerans van verordening nr. 918/83 is de belasting van goederen bij invoer in bepaalde welomschreven omstandigheden niet gerechtvaardigd, wanneer

bijvoorbeeld de bijzondere omstandigheden bij de invoer van de goederen de toepassing van de gebruikelijke maatregelen ter bescherming van de economie niet vereisen.

- 19 De bescherming van de economie van de Europese Unie tegenover derde landen als basisgedachte van de bepalingen van het Europese douanerecht kan in dit opzicht juist een enge uitlegging gebieden, terwijl het vrije verkeer van personen en goederen alsook het vermijden van dubbele belasting binnen de Europese Unie in casu een ruime uitlegging kunnen vereisen.
- 20 Tegen dit onderscheid en voor een in beide gevallen enge uitlegging schijnen in het bijzonder ook niet de vereisten van rechtszekerheid en de moeilijkheden voor de nationale douaneadministraties te pleiten. Dit standpunt is door het Hof, voor zover hier na te gaan, alleen bij de vraag van de enge uitlegging van de douanebepalingen in aanmerking genomen (arrest Hof van 18 maart 1986, Ethicon GmbH, 58/85, Jurispr. blz. 1131, punt 12; en arrest Schoonbroodt, reeds aangehaald, punt 23). In de beslissing over het recht inzake verbruiksbelasting (arrest Meiland Azewijn BV, reeds aangehaald) lijkt dit standpunt evenwel na het beginsel van de interne markt te komen.
- 21 De systematiek van richtlijn 2003/96 verzet zich niet absoluut tegen een ruime uitlegging aangezien de wil van de Uniewetgever ook in het aangehaalde punt 19 van de considerans van richtlijn 94/74/EG tot uitdrukking komt en dit punt pleit voor een ruime uitlegging. Ook in de voorbereidende werkzaamheden werd reeds in dezelfde zin overwogen: zie punt 18 van de considerans **[Or. 11]** van het voorstel van de Commissie voor een richtlijn van de Raad tot wijziging met name van richtlijn 92/12/EEG van 30 juni 1994, COM (94) 179 def., PB C 215, blz. 19.
- 22 Een ruime uitlegging gaat niet verder dan de tekst van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2003/96. Het begrip „fabrikant” kan namelijk gelet op de huidige feitelijke omstandigheden van de productie van vrachtwagens ook een carrosserieconstructeur of een dealer omvatten. Meerdere ondernemingen zijn gewoonlijk betrokken bij de fabricatie van vrachtwagens om te kunnen voldoen aan de individuele technische en/of economische vereisten.
- 23 Ten slotte gaat het in casu niet om een typisch geval van misbruik, maar om het benutten van prijsverschillen tussen de lidstaten, die hun oorsprong vinden in het nog niet volledig geharmoniseerde systeem van energiebelasting. De overwegingen van richtlijn 2003/96 houden rekening met een dergelijke fiscale concurrentie.
- 24 Indien tot een ruime uitlegging van het begrip fabrikant wordt gekomen, rijst de vraag hoe de voorwaarde van artikel 24, lid 2, eerste streepje, van richtlijn 2003/96 moeten worden uitgelegd, volgens hetwelk het moet gaan om voertuigen „van hetzelfde type”. Een meerfasig productieproces, dat voldoet aan de

technische en/of economische vereisten van het individuele geval, sluit namelijk noodzakelijkerwijze de serieproductie van bepaalde typen van voertuigen uit.

(omissis)