



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 25 juli 2018¹

Zaak C-414/17

AREX CZ a.s.
tegen
Odvovací finanční ředitelství

[verzoek van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële procedure – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Accijnsproducten – Vrijstelling voor leveringen van binnen de Unie verzonden of vervoerde goederen – Ketentransactie – Toerekening van de overbrenging van goederen aan een levering binnen een keten van leveringen – Vervoer van accijnsproducten onder de accijnschorsingsregeling”

I. Inleiding

1. In de onderhavige zaak gaat het opnieuw om de vraag welke handeling in een grensoverschrijdende verkoopketen als vrijgestelde intracommunautaire levering moet worden aangemerkt wanneer er sprake is van slechts één fysieke overbrenging van de goederen. Anders dan in de zaken waarin het Hof tot dusver uitspraak heeft gedaan, gaat het in dit geval echter niet om een keten die uit slechts twee schakels bestaat.² Deze zaak biedt het Hof derhalve de gelegenheid te preciseren aan de hand van welke criteria de overbrenging van goederen moet worden toegerekend aan een bepaalde levering binnen de verkoopketen.

2. In het hoofdgeding gaat het om de verkoop van brandstof, dat wil zeggen een accijnsproduct, door een Oostenrijkse onderneming aan een Tsjechische handelaar. Eerst werd de brandstof verkocht aan Tsjechische tussenhandelaren, die de brandstof uiteindelijk doorverkochten aan het Tsjechische bedrijf Arex CZ (hierna: „Arex”), dat de brandstof in Oostenrijk afhaalde en met eigen voertuigen naar Tsjechië vervoerde.

3. Arex nam aan als contractpartner van een van de Tsjechische tussenhandelaren afneemster van een belastbare binnenlandse levering te zijn. Daarom bracht zij de aan de Tsjechische contractpartner betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) als voorbelasting in aftrek. De Tsjechische belastingautoriteiten zijn echter van mening dat Arex als afneemster van een belastingvrije levering geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Volgens hen is Arex in plaats daarvan in Tsjechië btw verschuldigd over een intracommunautaire verwerving van goederen.

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Het Hof heeft zich reeds meermaals gebogen over de toerekening van de overbrenging van goederen aan een levering binnen een zogenaamde intracommunautaire ketentransactie – zie bijvoorbeeld arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), en 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Gezien het feit dat er sprake is van een groot aantal verkooptransacties waarbij slechts één enkele grensoverschrijdende overbrenging van goederen heeft plaatsgevonden, vraagt de verwijzende rechter zich af welke van de betrokken leveringen moet worden beschouwd als de vrijgestelde intracommunautaire levering. Meer in het bijzonder is het vraag of het van belang is dat het vervoer wordt uitgevoerd onder een bijzondere accijnsregeling, namelijk de accijnsschorsing.³

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

5. De relevante Unierechtelijke bepalingen zijn vervat in richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)⁴ en richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (hierna: „accijnsrichtlijn”)⁵.

6. Met betrekking tot de intracommunautaire handel in accijnsproducten preciseert overweging 36 van de btw-richtlijn het volgende:

„Ten voordele van zowel de tot voldoening van de belasting gehouden personen als de bevoegde overheidsdiensten zouden de regels voor de heffing van de btw op bepaalde intracommunautaire leveringen en verwervingen van accijnsproducten moeten worden afgestemd op de aangifteprocedures en -verplichtingen voor verzendingen van deze producten naar een andere lidstaat voorgeschreven bij richtlijn 92/12/EEG^[6] van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop.”

7. Artikel 2 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

- a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
- b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:
 - i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt;

[...]

- iii) wanneer het accijnsproducten betreft uit hoofde waarvan de accijnsrechten binnen het grondgebied van de lidstaat verschuldigd zijn krachtens richtlijn 92/12/EEG, door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen.”

3 Het gaat om een bijzondere regeling inzake het vervoer van accijnsproducten die tot gevolg heeft dat de accijns pas na het vervoer verschuldigd is, omdat de goederen pas op dat moment in het vrije verkeer worden gebracht.

4 PB 2006, L 347, blz. 1.

5 PB 2009, L 9, blz. 12.

6 Richtlijn ingetrokken bij richtlijn 2008/118.

8. Krachtens artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn zijn bepaalde intracommunautaire verwervingen van goederen in afwijking van artikel 2, lid 1, onder b), i), niet aan de btw onderworpen, met name bepaalde verwervingen door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen die jaarlijks onder een bepaalde drempel blijven (regeling voor kleine ondernemingen).

9. De „levering van goederen” wordt in artikel 14 van die richtlijn omschreven als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

10. Overeenkomstig artikel 20 van de btw-richtlijn wordt als „intracommunautaire verwerving van goederen” beschouwd het verkrijgen van de macht om als een eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.

11. In titel IX, hoofdstuk 4, „Vrijstellingen”, bepaalt artikel 138 van de btw-richtlijn:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

2. Behalve voor de in lid 1 bedoelde goederenleveringen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) de levering van accijnsproducten, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer met als bestemming de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen wier intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten, uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen wanneer de verzending of het vervoer van deze producten plaatsvindt overeenkomstig artikel 7, leden 4 en 5, of artikel 16 van richtlijn 92/12/EEG; [...]

12. Artikel 139, lid 1, van die richtlijn luidt:

„De in artikel 138, lid 1, bedoelde vrijstelling is niet van toepassing op de goederenlevering welke wordt verricht door belastingplichtigen die voor de in de artikelen 282 tot en met 292 geregelde vrijstelling voor kleine ondernemingen in aanmerking komen.

De vrijstelling is evenmin van toepassing op de goederenlevering welke wordt verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen wier intracommunautaire verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen.”

13. Tot de intrekking ervan bij de accijnsrichtlijn bevatten artikel 7, leden 4 en 5, en artikel 16 van richtlijn 92/12 regelingen betreffende de schorsingsregeling. Volgens artikel 4, punt 7, van de accijnsrichtlijn wordt onder de „accijnsschorsingsregeling” een belastingregeling verstaan die geldt voor het onder schorsing van accijns produceren, verwerken, voorhanden hebben en overbrengen van niet onder een douaneschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen.

14. Artikel 4, punt 9, van die richtlijn definieert de „geregistreerde geadresseerde” als een natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming, onder de door die autoriteiten vastgestelde voorwaarden, gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen in ontvangst te nemen die vanuit een andere lidstaat onder een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht.

15. Volgens artikel 17, lid 1, onder a), van de accijnsrichtlijn kunnen accijnsgoederen alleen onder een schorsingsregeling worden overgebracht wanneer de overbrenging door een entrepouhouder of een geregistreerde afzender naar een belastingentrepot of een geregistreerde geadresseerde geschiedt. Onder bepaalde omstandigheden is een rechtstreekse aflevering in het land van bestemming mogelijk, wanneer de plaats van rechtstreekse aflevering door de entrepouhouder of de geregistreerde geadresseerde is aangewezen (artikel 17, lid 2, van de accijnsrichtlijn).

16. Uit artikel 7, lid 1, van de accijnsrichtlijn blijkt dat de accijns verschuldigd wordt op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik. Onder het tijdstip van de uitslag tot verbruik wordt onder meer verstaan de ontvangst door de geregistreerde geadresseerde; zie artikel 7, lid 3, onder a), van de accijnsrichtlijn.

B. Tsjechisch recht

17. Wat het toepasselijke Tsjechische recht betreft, zij in het bijzonder gewezen op artikel 64 van de wet op de btw, waarbij artikel 138 van de btw-richtlijn in nationaal recht is omgezet. Volgens die bepaling zijn intracommunautaire leveringen van accijnsproducten onder de schorsingsregeling vrijgesteld van btw wanneer zij worden verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon, mits zij niet in een andere lidstaat voor btw-doeleinden zijn geregistreerd.

III. Feiten en prejudiciële procedure

18. In het hoofdgeding gaat het om een aantal transacties waarbij brandstof werd verkocht die oorspronkelijk afkomstig was uit raffinaderijen van Shell Austria GmbH in Oostenrijk. De brandstof werd door het Oostenrijkse bedrijf Doppler Mineralöle GmbH (hierna: „Doppler”) aan vier verschillende vennootschappen verkocht, namelijk Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. en Top Ten Development s.r.o (hierna: „eerste afnemers uit Tsjechië”), die alle in Tsjechië zijn gevestigd.

19. De eerste afnemers uit Tsjechië hadden een overeenkomst gesloten met Garantrans s.r.o. (hierna: „Garantrans”), die voor hen als geregistreerde geadresseerde in de zin van de accijnsrichtlijn handelde om overbrenging van de goederen onder de schorsingsregeling mogelijk te maken.

20. De eerste afnemers uit Tsjechië verkochten de brandstof door aan een verdere in Tsjechië gevestigde schakel in de keten. Bij deze schakel ging het in sommige gevallen om TM Truck s.r.o. en in andere gevallen om Cllaruss Gall s.r.o. Deze ondernemingen verkochten de brandstof door aan Kont Fuel Distribution s.r.o (hierna: „Kont Fuel”) of aan Benaft s.r.o. (hierna: „Benaft”), twee rechtstreekse contractpartners van Arex. Kont Fuel en Benaft brachten Arex de Tsjechische btw in rekening, die door Arex werd voldaan en door Kont Fuel en Benaft werd afgedragen. Arex bracht de aan Kont Fuel en Benaft betaalde btw als voorbelasting in aftrek.

21. De brandstof werd met behulp van voertuigen van Arex en voor rekening van die onderneming onder de schorsingsregeling van Oostenrijk naar Tsjechië vervoerd. Normaliter moeten accijnsproducten in een dergelijke situatie eerst worden vervoerd naar een door een geregistreerde geadresseerde in de zin van de accijnsrichtlijn aangewezen plaats over de grens waar zij in het vrije verkeer worden gebracht. Pas daarna kunnen de producten worden vervoerd naar de uiteindelijke bestemming. In Tsjechië werd de accijns door Garantrans namens de eerste afnemers uit Tsjechië afgedragen.

22. Naar aanleiding van een belastingcontrole bij Arex stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat Arex als afnemer van een belastingvrije intracommunautaire levering btw verschuldigd was over een intracommunautaire verwerving. Bijgevolg heeft de belastingdienst Arex een nieuwe btw-aanslag opgelegd, waarbij tegelijk de voorbelasting in aftrek werd gebracht. De belastingdienst stond Arex echter niet toe de aan Kont Fuel en Benaft betaalde btw als voorbelasting in aftrek te brengen. Volgens de belastingdienst was Arex die btw niet verschuldigd, aangezien het een vrijgestelde intracommunautaire levering betrof.

23. Arex is daarentegen van mening dat de eerste afnemers uit Tsjechië een intracommunautaire verwerving hebben verricht. Volgens haar blijkt dit reeds uit artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, waarin is bepaald dat de met het vervoer onder de accijnschorsingsregeling samenhangende levering wordt beschouwd als de vrijgestelde intracommunautaire levering. De met deze levering corresponderende verwerving moet dus worden belast, terwijl alle daaropvolgende leveringen zijn onderworpen aan btw in Tsjechië.

24. Arex is tevergeefs tegen de nieuwe aanslag van de belastingdienst en de weigering van aftrek opgekomen bij de *Odvolací finanční ředitelství* (beroepsinstantie van de Tsjechische belastingautoriteiten, verweerster in het hoofdgeding) en heeft vervolgens beroep ingesteld tegen de afwijzende beslissing van die instantie. De *Krajský soud v Českých Budějovicích* (regionale rechter van České Budějovice, Tsjechië) heeft dit beroep verworpen. Het tegen dit vonnis ingestelde hoger beroep is aanhangig bij de *Nejvyšší správní soud* (hoogste bestuursrechter, Tsjechië), die heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende vragen te stellen:

- „1) Moet elke belastingplichtige worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 138, lid 2, onder b), van [de btw-richtlijn]? Zo niet, op welke belastingplichtigen is die bepaling dan van toepassing?
- 2) Indien het Hof antwoordt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn van toepassing is in een situatie als in het hoofdgeding (dat wil zeggen dat de afnemer van de goederen een voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige is), moet die bepaling dan aldus worden uitgelegd dat wanneer de verzending of het vervoer van die goederen plaatsvindt overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van [de accijnsrichtlijn], een levering die samenhangt met een in de accijnsrichtlijn vervatte regeling dan moet worden aangemerkt als een levering die in aanmerking komt voor vrijstelling op grond van die bepaling, ondanks het feit dat voor het overige niet is voldaan aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn doordat het goederenvervoer aan een andere transactie toe te rekenen is?
- 3) Indien het Hof antwoordt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet van toepassing is in een situatie als in het hoofdgeding, is het feit dat de goederen worden vervoerd onder een accijnschorsingsregeling dan beslissend voor de vraag aan welke van verschillende opeenvolgende leveringen het vervoer moet worden toegerekend voor de toepassing van het recht op vrijstelling van btw op grond van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn?”

25. In de procedure bij het Hof hebben de belastingautoriteiten, Tsjechië en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Zij hebben alle deelgenomen aan de terechtzitting op 13 juni 2018. Arex was tijdens de terechtzitting niet rechtsgeldig vertegenwoordigd. Daarom kunnen de door haar gemaakte opmerkingen niet in aanmerking worden genomen.

IV. Juridische beoordeling

26. Alle vragen hebben betrekking op artikel 138 van de btw-richtlijn, waarin de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen is geregeld. Het antwoord op de vraag of op goede grond Arex aftrek van de voorbelasting is geweigerd, hangt ervan af of al dan niet sprake is van een vrijgestelde intracommunautaire levering. Indien de levering aan Arex inderdaad vrijgesteld was, was Arex namelijk niet verplicht btw te betalen aan Benaft en Kont Fuel. In dat geval zou zij ook geen recht hebben op aftrek van voorbelasting. Arex zou dan langs civielrechtelijke weg moeten trachten terugbetaling van de ten onrechte aan Benaft en Kont Fuel betaalde btw te verkrijgen.

27. Ook aangaande de rechtmatigheid van de door de belastingdienst opgelegde naheffing over de intracommunautaire verwerving (die voor Arex vanwege de gelijktijdige aftrek van voorbelasting economisch gezien neutraal blijft) kan het Hof de verwijzende rechter met de gevraagde uitlegging nuttige aanwijzingen geven voor de beslechting van het geding.⁷ Weliswaar wordt de belasting van intracommunautaire verwervingen geregeld bij artikel 2, lid 1, onder b), van de richtlijn, maar in dit verband zijn ook de voorschriften betreffende de vrijstelling van de intracommunautaire levering van belang. De intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving van een goed vormen immers de twee zijden van dezelfde medaille.

28. De regelingen van de btw-richtlijn betreffende de grensoverschrijdende overbrenging van goederen zijn gericht op de verwezenlijking van het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel moet waarborgen dat de btw als verbruiksbelasting wordt voldaan in de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt. In het geval van een grensoverschrijdende levering wordt de verwerving van het goed overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), i), en artikel 40 van de btw-richtlijn belast in de lidstaat van bestemming. Om dubbele belasting te voorkomen, moet de levering van dat goed echter eerst in het land van oorsprong worden vrijgesteld van belasting.⁸ De intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving vormen dus een en dezelfde economische verrichting.⁹

29. Met zijn eerste twee vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn in dit verband voorziet in een bijzondere regel met betrekking tot de vraag hoe de vrijgestelde intracommunautaire levering in het geval van grensoverschrijdend vervoer van accijnsproducten moet worden aangewezen.

30. Vooraf moet worden uitgemaakt of artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn wel van toepassing is in een situatie als in het hoofdgeding. Daarom moeten de eerste twee prejudiciële vragen samen worden onderzocht.

⁷ Het Hof streeft ernaar, de nationale rechterlijke instanties nuttige aanwijzingen over de uitlegging en toepassing van het Unierecht te verschaffen, hetgeen strookt met de vaste rechtspraak; zie bijvoorbeeld arresten van 31 januari 2008, *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, punten 49-51); 11 maart 2010, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, punten 17 en 19); 13 juli 2017, *Kleinsteuber* (C-354/16, EU:C:2017:539, punt 61), en 26 juli 2017, *Europa Way en Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, punten 35 en 36).

⁸ Zie ook mijn conclusie in de zaak *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, punten 23-25).

⁹ Arresten van 27 september 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 23 en 24); 18 november 2010, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 28), en 26 juli 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 31).

31. De derde vraag is aan de orde voor het geval artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet van toepassing is in het hoofdeding of voor het geval uit die bepaling geen specifieke elementen voortvloeien die van belang zijn voor de toerekening van de vrijgestelde grensoverschrijdende overbrenging van goederen aan een bepaalde handeling. De verwijzende rechter vraagt dus op welke criteria die toerekening moet worden gebaseerd. In het bijzonder wenst hij te vernemen of het voor de toerekening van belang is dat de overbrenging van de goederen onder de schorsingsregeling is uitgevoerd. Dit zal ik na de beantwoording van de eerste twee vragen onderzoeken.

A. Eerste twee vragen

32. De verwijzende rechter stelt de eerste twee vragen omdat hij van mening is dat artikel 138, lid 2, onder b), van de richtlijn niet louter voorziet in een vrijstelling voor intracommunautaire leveringen van accijnsproducten. Volgens hem is het mogelijk dat die bepaling veeleer ook een voorschrift bevat met betrekking tot de toerekening van de overbrenging van de goederen onder de schorsingsregeling aan een bepaalde levering in de verkoopketen. Uit artikel 138, lid 2, onder b), van de richtlijn zou namelijk kunnen worden opgemaakt dat de levering die samenhangt met de overbrenging van de goederen onder de schorsingsregeling, steeds als de vrijgestelde levering moet worden aangemerkt.

33. In dat geval zou artikel 138, lid 2, onder b), de doorslaggevende norm zijn op grond waarvan de levering van Doppler aan de eerste afnemers uit Tsjechië als vrijgestelde intracommunautaire levering zou moeten worden gekwalificeerd. Alle daaropvolgende leveringen zouden bijgevolg belastbare binnenlandse leveringen binnen Tsjechië zijn. Arex zou de aan Benaft en Kont Fuel betaalde btw dan ook terecht als voorbelasting in aftrek hebben gebracht.

34. Voorwaarde is evenwel dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn feitelijk van toepassing is op de levering tussen Doppler en de eerste afnemers uit Tsjechië. Dit komt aan de orde in de eerste vraag (zie onder 1). Met zijn tweede vraag verzoekt de verwijzende rechter vervolgens om verduidelijking of uit deze bepaling daadwerkelijk volgt dat de levering waarbij goederen onder de schorsingsregeling worden overgebracht, altijd moet worden aangemerkt als de vrijgestelde levering in een keten van leveringen (zie onder 2).

1. Werkingssfeer van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn (eerste vraag)

35. Overeenkomstig artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de levering van accijnsproducten welke binnen de Gemeenschap wordt verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen „wier intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten, uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen wanneer [...] het vervoer van deze producten plaatsvindt [onder de schorsingsregeling]”. Artikel 3, lid 1, van de richtlijn is van toepassing op onder meer kleine ondernemers.

36. Vast staat dat de eerste afnemers uit Tsjechië geen belastingplichtigen zijn wier andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen. De verwijzende rechter vraagt zich echter af of artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet toch van toepassing is op de eerste afnemers uit Tsjechië omdat de toevoeging „wier intracommunautaire verwervingen [...] uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen” zijns inziens alleen betrekking heeft op de direct vóór die zinsnede genoemde niet-belastingplichtige rechtspersonen.

37. De bewoordingen in de Tsjechische taalversie lijken hier namelijk op te wijzen. In die versie is er namelijk sprake van *een* belastingplichtige en *een* niet-belastingplichtige rechtspersoon, terwijl de toevoeging „wier intracommunautaire verwervingen [...]” wordt ingeleid door een betrekkelijk voornaamwoord in het enkelvoud („jejíž”). Grammaticaal gezien heeft die toevoeging dus alleen betrekking op de laatstgenoemde, niet-belastingplichtige rechtspersoon.

38. Het lijkt er echter op dat dit een bijzonderheid van de Tsjechische taalversie is. De meeste andere taalversies hebben betrekking op belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen in het meervoud, zodat het daaropvolgende betrekkelijke voornaamwoord, dat naar verschillende personen kan verwijzen, grammaticaal gezien niet aan één enkele van de genoemde groepen personen kan worden gekoppeld.¹⁰

39. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn alle taalversies in beginsel gelijkwaardig¹¹, zodat geen conclusies kunnen worden verbonden aan het feit dat een bepaalde variant van de regeling in de meeste taalversies wordt gebruikt. Wanneer er tussen de taalversies van een wettekst van de Europese Unie verschillen bestaan, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan die deel uitmaakt.¹²

40. Uit deze uitlegging volgt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn alleen betrekking heeft op de intracommunautaire leveringen van accijnsproducten die worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen wier *respectieve* andere intracommunautaire verwervingen onder artikel 3, lid 1, van deze richtlijn vallen. Het feit dat intracommunautaire leveringen van accijnsproducten die worden verricht voor „gewone” belastingplichtigen, zijn vrijgesteld, blijkt namelijk reeds uit artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

41. Uit een analyse van de btw-richtlijn in haar geheel komt naar voren dat accijnsproducten in het stelsel van de btw in beginsel als „goederen” in de zin van artikel 138, lid 1, ervan moeten worden beschouwd. Dit wordt ook verondersteld in artikel 3, lid 1, onder b), van die richtlijn, waarin een uitzondering op de belasting van de verwerving „van andere goederen dan [...] accijnsproducten” is vastgesteld.

42. Als de levering van „goederen” aan belastingplichtigen reeds op grond van artikel 138, lid 1, van de richtlijn is vrijgesteld, zou artikel 138, lid 2, onder b), ervan echter overbodig zijn voor zover daarin wordt voorzien in een vrijstelling voor de levering van accijnsproducten aan „gewone” belastingplichtigen.

43. Wil de normatieve inhoud van artikel 138, lid 2, onder b), van de richtlijn iets toevoegen aan die van artikel 138, lid 1, van de richtlijn (zie de formulering „Behalve voor de in lid 1 bedoelde goederenleveringen [...]”), moet het daarin noodzakelijkerwijs gaan om belastingplichtigen wier andere verwervingen onder artikel 3, lid 1, van de richtlijn vallen. De vrijstelling van artikel 138, lid 1, zou anders namelijk op grond van artikel 139, lid 1, tweede alinea, niet voor deze groep gelden.

44. Artikel 138, lid 1, artikel 139, lid 1, tweede alinea, en artikel 138, lid 2, onder b), verhouden zich onderling dus als regel tot uitzondering en uitzondering op de uitzondering.

¹⁰ Dit geldt althans voor de Duitse, de Engelse, de Franse, de Spaanse, de Poolse, de Bulgaarse, de Portugese en de Italiaanse taalversie.

¹¹ Arresten van 6 oktober 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335, punt 18); 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, punt 36); 9 januari 2003, Givane e.a. (C-257/00, EU:C:2003:8, punt 36), en 20 november 2003, Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, punt 32).

¹² Arresten van 26 april 2012, DR en TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, punt 45); 7 juni 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, punt 36), en 5 juni 2018, Kolev en Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, punt 87).

45. Volgens artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn is de intracommunautaire levering van goederen aan belastingplichtigen in de lidstaat van oorsprong vrijgesteld. Die vrijstelling is echter alleen gerechtvaardigd wanneer de verwerving in de lidstaat van bestemming wordt belast – zie artikel 2, lid 1, onder b), i), van die richtlijn.¹³ Aangezien intracommunautaire verwervingen door bepaalde belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen overeenkomstig artikel 3, lid 1, van de richtlijn echter niet aan btw zijn onderworpen, bepaalt artikel 139, lid 1, tweede alinea, dat intracommunautaire leveringen aan deze groep personen niet zijn vrijgesteld. Intracommunautaire leveringen van goederen aan deze afnemers worden daarom in afwijking van artikel 138, lid 1, van de richtlijn belast in de lidstaat van oorsprong.

46. De zaken liggen echter anders in het geval van de levering van accijnsproducten aan de voornoemde afnemers wanneer die producten onder de schorsingsregeling worden vervoerd: intracommunautaire leveringen van dergelijke producten worden overeenkomstig artikel 138, lid 2, onder b), van de richtlijn – bij wijze van uitzondering op de uitzondering – wel in de lidstaat van oorsprong vrijgesteld. Parallel daaraan worden verwervingen van dergelijke producten overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de richtlijn belast in de lidstaat van bestemming.

47. Zoals uit overweging 36 van de richtlijn naar voren komt, heeft deze uitzondering op de uitzondering ten doel een onderlinge afstemming tussen de heffing van btw en de heffing van accijns te bewerkstelligen. Door de uitzondering op de uitzondering is de btw – net als de accijns¹⁴ – verschuldigd in de lidstaat van bestemming.

2. Relevantie van de bepaling voor de aanwijzing van de vrijgestelde intracommunautaire levering in het geval van een keten van leveringen (tweede vraag)

48. Uit het voorgaande volgt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de richtlijn niet bepaalt aan welke levering in een keten van leveringen het vervoer onder de schorsingsregeling moet worden toegerekend. Die bepaling is namelijk erop gericht de intracommunautaire levering van accijnsproducten in de lidstaat van oorsprong parallel met de uit artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de richtlijn voortvloeiende belasting van de verwerving ervan in de lidstaat van bestemming vrij te stellen.

49. De toevoeging „wanneer [...] het vervoer van deze producten plaatsvindt overeenkomstig artikel 7, leden 4 en 5, of artikel 16 van richtlijn 92/12/EEG”, dat wil zeggen onder de schorsingsregeling, betekent daarom niet dat de levering die met het vervoer onder de schorsingsregeling samenhangt, in elk geval de vrijgestelde levering is. De levering onder de schorsingsregeling is veeleer een aanvullende *voorwaarde* voor de vrijstelling van belasting.

50. Bij de grensoverschrijdende handel in accijnsproducten is de accijns in de regel alleen in de lidstaat van ontvangst (het land van bestemming) verschuldigd¹⁵ wanneer een goed onder de schorsingsregeling naar het grondgebied van die lidstaat wordt overgebracht.¹⁶ Anders zou de belasting reeds eerder, op het grondgebied van de lidstaat van oorsprong, verschuldigd zijn – zie artikel 7, lid 2, onder b), van de accijnsrichtlijn. Alleen in het geval van verzending onder de schorsingsregeling kan de volgens overweging 36 nagestreefde onderlinge afstemming tussen de heffing van btw en de heffing van accijns worden bereikt.¹⁷

¹³ Zie in dit verband supra punt 28 van deze conclusie.

¹⁴ Zie in dit verband supra punt 50 van deze conclusie.

¹⁵ Daarom wordt in artikel 2, lid 1, onder b), iii), dat parallel moet worden gelezen met artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn ervan uitgegaan dat de accijns verschuldigd is in de lidstaat van ontvangst.

¹⁶ Deze situatie werd geregeld in artikel 7, lid 4, van richtlijn 92/12, waarnaar artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn verwijst.

¹⁷ Wat betreft de handel tussen belastingplichtigen die niet onder artikel 3, lid 1, van de richtlijn vallen, en dus met name geen kleine ondernemers zijn, en wier intracommunautaire verwervingen hoe dan ook op grond van artikel 138, lid 1, van de richtlijn aan btw zijn onderworpen, gaat de richtlijn ervan uit dat het grensoverschrijdende vervoer gewoonlijk onder de schorsingsregeling plaatsvindt, zodat geen bijzondere regeling noodzakelijk is.

51. Indien de goederen niet onder de schorsingsregeling worden vervoerd, is daarentegen geen aanvullende vrijstelling van belasting vereist en blijft de regeling van artikel 139, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn van toepassing: de accijns en de btw zijn in dit geval allebei in de lidstaat van oorsprong verschuldigd.

52. Overigens heeft artikel 138, lid 2, onder b), van de richtlijn niet specifiek betrekking op een situatie waarin sprake is van een keten van leveringen, zodat die bepaling reeds op grond van deze omstandigheid niet behoort te worden gelezen als een regeling voor de toerekening van het vervoer aan een bepaalde levering van accijnsproducten.

53. Op de eerste twee vragen moet derhalve worden geantwoord dat artikel 138, lid 2, onder b), van richtlijn 2006/112 alleen van toepassing is op leveringen van accijnsproducten aan belastingplichtigen wier andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, van die richtlijn niet zijn onderworpen aan btw. Artikel 138, lid 2, onder b), van die richtlijn bevat, afgezien van de daarin geregelde vrijstelling, geen bepaling voor de toerekening van de overbrenging van goederen onder de schorsingsregeling aan een bepaalde levering in het geval van een grensoverschrijdende keten van leveringen.

B. Derde prejudiciële vraag

54. Welke levering in de keten van leveringen in het hoofdgeding moet worden beschouwd als de vrijgestelde intracommunautaire levering, moet daarom aan de hand van de algemene voorschriften worden bepaald. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter concreet te vernemen of het vervoer onder de schorsingsregeling ervoor pleit dat het grensoverschrijdende vervoer moet worden toegerekend aan de levering van Doppler aan de eerste afnemers uit Tsjechië, hoewel de goederen met voertuigen en voor rekening van Arex werden vervoerd.

55. Op grond van de bestaande rechtspraak van het Hof geldt ook voor het hoofdgeding dat in het geval van een verkoopketen met één enkele fysieke overbrenging, slechts één van de leveringen als intracommunautaire en dus vrijgestelde levering kan worden aangemerkt.¹⁸

56. Welke levering dit is, is afhankelijk van de rechtsbetrekking die aan de grensoverschrijdende overbrenging van de goederen moet worden toegeschreven. De grensoverschrijdende verzending dan wel het grensoverschrijdende vervoer van het goed is namelijk het kenmerk waardoor een intracommunautaire levering (of intracommunautaire verwerving¹⁹) zich onderscheidt van een „gewone” binnenlandse levering.²⁰

57. Alle andere van de verkoopketen deel uitmakende leveringen die niet aan deze aanvullende voorwaarde van een grensoverschrijdende overbrenging voldoen, worden daarom niet aangemerkt als intracommunautaire leveringen in de zin van artikel 14, lid 1, van de richtlijn. Overeenkomstig artikel 32 van de btw-richtlijn bevindt de plaats van levering zich dan voor alle aan de vrijgestelde intracommunautaire levering voorafgaande leveringen in de lidstaat van oorsprong, en voor alle daaropvolgende leveringen in de lidstaat van bestemming.²¹

18 Arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45), en 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 34), alsmede mijn conclusie in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 35).

19 De intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving worden gekenmerkt door identieke feitelijke voorwaarden, aangezien het om een en dezelfde economische verrichting gaat – zie in dit verband supra punt 32 en voetnoot 9 van deze conclusie.

20 Zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 37), en mijn conclusie in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 41).

21 Arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 50).

1. Toerekening van het grensoverschrijdende vervoer aan een levering in de verkoopketen

58. Bij de toerekening van het grensoverschrijdende vervoer aan een levering in een verkoopketen moeten volgens de rechtspraak van het Hof alle bijzondere omstandigheden van het concrete geval in hun geheel worden beoordeeld.²²

59. In dit verband heeft het Hof reeds vastgesteld dat het niet ter zake doet wie tijdens het vervoer overeenkomstig het nationale recht de eigenaar van de goederen is of de feitelijke macht daarover uitoefent.²³ Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat uit de omstandigheid dat het goed reeds was doorverkocht, op zichzelf niet kan worden geconcludeerd dat het vervoer moet worden toegerekend aan de daaropvolgende levering.²⁴ In zoverre is het feit dat het goed is doorverkocht, op zich niet van belang voor de toerekening van de overbrenging van de goederen aan een van de leveringen.

60. Volgens de rechtspraak van het Hof moet echter worden bekeken door wie of voor wiens rekening het vervoer wordt uitgevoerd.²⁵ Meer bepaald is het van belang wie tijdens het vervoer het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed draagt.

61. Dienovereenkomstig heeft het Hof in een reeks zaken waarin het ging om een uit twee schakels bestaande verkoopketen (eerste verkoper – tussenhandelaar – eindafnemer), geoordeeld dat het vervoer niet meer kan worden toegerekend aan de „eerste” levering wanneer de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken reeds vóór het vervoer was overgedragen aan de eindafnemer, dat wil zeggen de afnemer van de „tweede” levering.²⁶

62. Wie reeds „als een eigenaar”²⁷ over het goed beschikt, draagt namelijk in de regel ook het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan ervan. Het recht om een zaak naar goeddunken te behandelen, en bijvoorbeeld die zaak te vernietigen of te verbruiken, is een typisch kenmerk van eigenaarsbevoegdheden.²⁸ De keerzijde van dit recht houdt onder meer in dat de eigenaar het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed draagt. Bijgevolg kan ervan worden uitgegaan dat wie het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan draagt, ook de macht heeft om als een eigenaar over het goed te beschikken.

63. Dit geldt ongeacht de vraag door wie het vervoer in dergelijke gevallen wordt uitgevoerd (in de door het Hof besliste zaken was dit meestal de tussenhandelaar)²⁹ en ongeacht de juridische kwalificatie van de hoedanigheid van degene die de macht heeft om over het goed te beschikken³⁰ (dat wil zeggen de vraag of hij reeds eigenaar is of slechts recht heeft op overdracht van de eigendom).

22 Arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 27); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32); 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 35), en 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punt 32), alsmede mijn conclusie in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 56).

23 Vast staat dat bijvoorbeeld een expediteur weliswaar de feitelijke macht over het goed kan uitoefenen, maar in dit geval niet als betrokken leverancier, maar als vervoerder voor een leverancier optreedt. Zie in die zin arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40).

24 Arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 36 en 37).

25 Arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40).

26 De zaken waarin het Hof tot dusver uitspraak heeft gedaan, hadden steeds betrekking op ketens van twee opeenvolgende leveringen – zie arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 33); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 34), en 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 36).

27 Alleen aan deze voorwaarde moet bij een levering of intracommunautaire verwerving zijn voldaan (zie artikel 14, lid 1, en artikel 20, lid 1, van de richtlijn), en niet aan de voorwaarde van een eigendomsrecht. Zie in dit verband arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punten 7 en 8), en 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punt 32).

28 Zie ook mijn conclusie in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 58).

29 De vervoerder of expediteur heeft niet de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken – zie arresten van 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 25), en 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 88).

30 Zie in die zin arresten van 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24), en 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 86).

64. Daarom had het vervoer in de tot dusver besliste zaken moeten worden toegerekend aan de levering waarbij de afnemer betrokken was die het risico droeg van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed bij het vervoer (voor zover deze omstandigheid door de nationale rechter was vastgesteld).

65. Voor het hoofdgeding betekent dit dat het van beslissend belang is of Arex tijdens het grensoverschrijdende vervoer van de brandstof reeds de macht had om zodanig over de brandstof te beschikken dat zij het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan ervan droeg. Dit zou niet het geval zijn indien zij tijdens het grensoverschrijdende vervoer (dat wil zeggen van de raffinaderij tot aan het in het vrije verkeer brengen ervan in Tsjechië) slechts als expediteur zou zijn opgetreden.³¹

66. Uiteindelijk is het evenwel de taak van de verwijzende rechter om dit uit te maken.³²

2. Relevantie van het vervoer van de brandstof onder de schorsingsregeling

67. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing kan worden opgemaakt dat de verwijzende rechter de opvatting is toegedaan dat het grensoverschrijdende vervoer onder de schorsingsregeling – ofschoon uitgevoerd met voertuigen en voor rekening van Arex – uitsluitend aan de eerste handeling tussen Doppler en de eerste afnemers uit Tsjechië kan worden toegerekend, omdat alleen bij deze constellatie aan de voorwaarden voor deze wijze van vervoer is voldaan. Deze wijze van vervoer komt overeenkomstig de accijnsrichtlijn namelijk alleen in aanmerking voor overbrengingen van entrepouthouders of geregistreerde afzenders naar geregistreerde geadresseerden (zoals Garantrans).

68. Daarom kan Arex niet zelf de brandstof onder de schorsingsregeling naar een willekeurige plaats hebben vervoerd. Gewoonlijk wordt veeleer door de geregistreerde geadresseerde een plaats over de grens aangewezen waar de accijnsproducten in het vrije verkeer worden gebracht. Pas daarna is vervoer door andere dan de in de accijnsrichtlijn genoemde personen mogelijk.

69. Het feit dat de goederen onder de schorsingsregeling zijn vervoerd, kan een omstandigheid zijn waarmee de nationale rechter bij zijn toerekeningsbeslissing rekening moet houden. Volgens overweging 36 van de btw-richtlijn wordt namelijk een onderlinge afstemming tussen de heffing van btw en de heffing van accijns *beoogd*. Anders dan de verwijzende rechter meent, kan daaruit evenwel niet worden geconcludeerd dat het feit dat de accijns verschuldigd is door een bepaalde persoon, automatisch ook inhoudt dat er sprake is van een vrijgestelde levering aan die persoon. Ter terechtzitting werd dit ook door de Commissie benadrukt.

70. Zoals het Hof in dit verband reeds heeft vastgesteld, is het belastbare feit voor de btw, waarmee de wettelijke voorwaarden voor het verschuldigd worden van de belasting worden vervuld, de levering van de goederen en niet de heffing van de accijns daarover.³³ Tegen een dergelijk verband pleit overigens ook dat de btw als belasting die zich tot alle fasen van de waardeketen uitstrekt, qua opzet verschilt van de accijns als eenmalige belasting.

71. Het vervoer onder de schorsingsregeling is bijgevolg alleen van doorslaggevend belang voor de toerekeningsbeslissing indien het verschil uitmaakt voor het antwoord op de vraag welke partij het risico tijdens het vervoer draagt.

³¹ Zie in die zin ook arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 89).

³² Zie in die zin ook arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 45), en 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 37).

³³ Arrest van 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punt 41).

72. Mocht de nationale rechter dus tot de conclusie komen dat het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan tijdens het vervoer onder de schorsingsregeling door Doppler werd gedragen, moet het vervoer – waarbij Arex in dat geval slechts als expediteur zou hebben gefungeerd – worden toegerekend aan de eerste levering.

73. De vraag wie het risico draagt, geeft mijns inziens³⁴ namelijk uitsluitel over de rol van de betrokkenen in een keten van leveringen. Er kan namelijk worden uitgegaan van het feitelijke vermoeden dat degene die een goed *aan een ander levert* en tijdens de levering het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van dit goed draagt, ook als leverancier fungeert. In dat geval moet zijn levering als de vrijgestelde intracommunautaire levering worden aangemerkt.

74. Dit vermoeden geldt zowel voor „gewone” intracommunautaire leveringen tussen twee partijen als voor ketentransacties.³⁵ Er zijn natuurlijk ook gevallen – zowel bij betrekkingen tussen twee partijen als bij ketentransacties – waarin de afnemer van het goed het risico tijdens het vervoer draagt. Bij een ketentransactie staat een dergelijke afnemer echter noodzakelijkerwijs altijd aan het einde van de keten (anders fungeert hij als dienstverrichter). Indien de afnemer echter aan het einde van de keten van leveringen staat, staat vast aan welke rechtsbetrekking het vervoer moet worden toegerekend (namelijk aan de laatste).

75. Indien de eerste verkoper het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed tijdens het vervoer draagt, kan hij er dus van uitgaan dat zijn levering is vrijgesteld van btw. Indien het risico daarentegen door zijn contractpartner wordt gedragen, is het bestaan van een vrijgestelde intracommunautaire levering afhankelijk van de vraag of er sprake is van een ketentransactie.

76. Zoals het Hof reeds in vaste rechtspraak heeft geoordeeld, moet hiervoor aan de voorwaarde zijn voldaan dat de eerste verkoper op de hoogte is van het feit dat zijn contractpartner het goed reeds heeft doorverkocht.³⁶ Anders kan hij, ook ingeval hij zelf niet het risico van het vervoer draagt, ervan uitgaan dat de handeling voor hem niet belastbaar is, aangezien het risico in de betrekking tussen twee partijen ook door de afnemer kan worden gedragen zonder dat de levering het karakter van een vrijgestelde intracommunautaire levering verliest.³⁷

77. Indien de eerste verkoper echter ervan op de hoogte is dat er sprake is van een ketentransactie, kan hij uit de omstandigheid dat een ander het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed draagt, opmaken dat deze persoon het goed in de hoedanigheid van dienstverrichter grensoverschrijdend en dus belastingvrij levert. Bijgevolg is zijn levering belastbaar.

³⁴ Zie in dit verband supra punt 62 van deze conclusie.

³⁵ In beginsel gaat het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan namelijk pas over op de afnemer wanneer hij over het goed kan beschikken. Dit kan anders zijn wanneer de afnemer om verzending naar een bepaalde plaats vraagt.

³⁶ Zie arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punten 34 en 35); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 35), en 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 44).

³⁷ Omwille van de rechtszekerheid moet het vertrouwen van de eerste verkoper op de hem door zijn contractpartner verstrekte informatie worden beschermd, wat tot gevolg heeft dat hij niet tot voldoening van de btw gehouden kan zijn. Dit heeft echter niet tot gevolg dat zijn levering daadwerkelijk als vrijgestelde intracommunautaire levering moet worden aangemerkt – zie arrest van 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punt 37). In het geding dat aan de orde was in het arrest Kreuzmayr, ging het slechts om de vraag of de partijen bij de tweede levering bescherming van het gewettigd vertrouwen genieten. Dit werd terecht ontkend, aangezien voor partijen bij de tweede levering duidelijk was dat een van hen het risico van het vervoer van de goederen droeg – zie arrest van 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punt 36).

3. *Risico dat op de tussenhandelaar rust*

78. Mocht de verwijzende rechter daarentegen tot de slotsom komen dat de eerste afnemers uit Tsjechië het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan tijdens het vervoer onder de schorsingsregeling droegen, dan moet de tweede levering (door de eerste afnemers uit Tsjechië aan de volgende schakel in de keten) worden aangemerkt als de vrijgestelde levering.³⁸

79. Uit het voorgaande volgt namelijk ook dat de overdracht aan de eindafnemer van de macht om over het goed te beschikken slechts het uiterste tijdstip is waarna verder vervoer niet meer kan worden toegerekend aan een vóór dat tijdstip verrichte levering.

80. Het is namelijk geenszins uitgesloten dat het vervoer in het geval van een intracommunautaire verwerving voorafgaat aan de overdracht van de macht om over het goed te beschikken. Dit is zelfs in de regel het geval, voor zover het niet om ketentransacties gaat. Bij een gewone grensoverschrijdende levering wordt doorgaans pas bij de afgifte van het goed aan de afnemer de bevoegdheid overgedragen om als een eigenaar over dat goed te beschikken. Toch staat vast dat er sprake is van een vrijgestelde levering aan de afnemer.

81. In zoverre was de door het Hof in één enkel arrest getrokken conclusie a contrario dat de „eerste” levering in een uit twee schakels bestaande keten de vrijgestelde levering moet zijn wanneer de bevoegdheid om over het goed te beschikken pas in de lidstaat van bestemming wordt overgedragen aan de eindafnemer, niet per se gerechtvaardigd.³⁹ Dit blijkt ook uit het voorbeeld van verkoopketens met meer dan twee leveringen, als in het hoofdgeding: indien de bevoegdheid om over het goed te beschikken namelijk pas in de lidstaat van bestemming wordt overgedragen aan de eindafnemer, is daaraan voorafgaand een hele reeks andere leveringen verricht en moet bij de toerekeningsbeslissing nog steeds een bepaalde levering worden aangewezen. Uit deze enkele omstandigheid (dat de bevoegdheid om over het goed te beschikken in de lidstaat van bestemming wordt overgedragen aan de eindafnemer) kan dus niet worden geconcludeerd aan welke van de daarvóór verrichte leveringen de overbrenging van de goederen moet worden toegerekend. In plaats daarvan moet in elk afzonderlijk geval worden bepaald wie het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed tijdens het vervoer draagt.

³⁸ Onder deze omstandigheden zou er dus ondanks een daadwerkelijke grensoverschrijding bij het vervoer door Arex geen sprake zijn van een intracommunautaire verwerving. Zoals ik reeds bij een andere gelegenheid heb uiteengezet, is het voor de aanwijzing van de vrijgestelde levering niet van doorslaggevend belang welke plaats het beginpunt van de overbrenging was – zie in dit verband mijn conclusie in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 40).

³⁹ Zie arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 45).

V. Conclusie

82. Samenvattend geeft ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 138, lid 2, onder b), van richtlijn 2006/112/EG is alleen van toepassing op leveringen van accijnsproducten aan belastingplichtigen wier andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, van die richtlijn niet zijn onderworpen aan btw. Artikel 138, lid 2, onder b), van richtlijn 2006/112/EG bevat, afgezien van de daarin geregelde vrijstelling, geen bepaling voor de toerekening van de overbrenging van goederen onder de schorsingsregeling aan een bepaalde levering in het geval van een grensoverschrijdende keten van leveringen.
- 2) Bij de toerekening van de enige grensoverschrijdende overbrenging van een goed aan een bepaalde levering in de keten van leveringen is het van beslissend belang wie bij het vervoer van het goed naar een andere schakel in de keten het risico draagt van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed.”