



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

23 april 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder b) – Intracommunautaire verwerving van goederen – Artikel 20 – Verkrijging van de macht om als eigenaar te beschikken over een goed – Keten van transacties van koop- en wederverkoop van goederen met één enkel intracommunautair vervoer – Mogelijkheid om beslissingen te nemen die van invloed kunnen zijn op de rechtstoestand van het goed – Toerekening van het vervoer – Vervoer onder de accijnsschorsingsregeling – Werking in de tijd van uitleggingsarresten”

In zaak C-401/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië) bij beslissing van 6 juni 2018, ingekomen bij het Hof op 18 juni 2018, in de procedure

Herst s.r.o.

tegen

Odvolací finanční ředitelství,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: M. Vilaras, kamerpresident, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (rapporteur) en N. Piçarra, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Herst s.r.o., vertegenwoordigd door J. Balada, advokát,
- de Odvolací finanční ředitelství, vertegenwoordigd door T. Rozehnal als gemachtigde,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vláčil en O. Serdula als gemachtigden,

* Procestaal: Tsjechisch.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Salyková en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 oktober 2019,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft hoofdzakelijk de uitlegging van artikel 20 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Herst s.r.o. en de Odvolací finanční ředitelství (directoraat financiën bevoegd op het gebied van bezwaarprocedures, Tsjechië; hierna: „directoraat financiën”) over de aftrek, door Herst, van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op de verwerving van brandstof die deze vennootschap onder een accijnsschorsingsregeling vanuit een aantal lidstaten naar Tsjechië heeft vervoerd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 2, lid 1, onder a) en b), van de btw-richtlijn bepaalt:

„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;

[...]”

- 4 Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

- 5 Artikel 20, eerste alinea, van voornoemde richtlijn is als volgt verwoord:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen’ wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als 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.”

6 Artikel 138, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„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.”

Tsjechisch recht

7 § 2, lid 1, onder a), van zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting op de toegevoegde waarde; hierna: „wet nr. 235/2004”), in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, luidt:

„Aan de belasting is onderworpen de levering van goederen onder bezwarende titel door een belastingplichtige in het kader van een economische activiteit die op het nationale grondgebied wordt uitgevoerd.”

8 § 13, lid 1, van die wet bepaalt:

„Voor de toepassing van deze wet wordt onder ‚levering van goederen’ verstaan de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over goederen te beschikken.”

9 § 72, lid 1, onder a), van voornoemde wet luidt:

„De belastingplichtige heeft recht op aftrek van de voorbelasting over verworven verrichtingen die hij in het kader van zijn economische activiteiten gebruikt om op het nationale grondgebied belastbare leveringen van goederen of diensten te verrichten.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 Herst is een in Tsjechië gevestigde vennootschap die werkzaam is in de sector van het wegvervoer. Zij is ook eigenaar van een aantal tankstations.

11 Naar aanleiding van een controle heeft de Tsjechische belastingdienst vastgesteld dat Herst gedurende de periode van november 2010 tot en met mei 2013 en de periode van juli 2013 tot en met augustus 2013 met haar eigen middelen en op eigen kosten brandstof heeft vervoerd vanuit meerdere lidstaten, te weten Oostenrijk, Duitsland, Slowakije en Slovenië, naar Tsjechië.

12 In het kader van deze transporten handelde Herst niet alleen als vervoerder maar ook als uiteindelijke afnemer van die brandstof na een keten van opeenvolgende koop- en wederverkooptransacties.

13 Uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter blijkt dat voornoemde brandstof aanvankelijk was gekocht door een marktdeelnemer die is gevestigd in Tsjechië en daar aan de btw is onderworpen, en dat Herst het vervoer ervan verzorgde vanuit de in punt 11 van het onderhavige arrest genoemde lidstaten naar Tsjechië. Herst zou aldus evenzoveel keer één enkel transport van brandstof hebben verricht onder de accijnsschorsingsregeling, gedurende welke die brandstof opeenvolgend werd doorverkocht aan andere in Tsjechië gevestigde marktdeelnemers. Herst werd niet betaald voor het vervoer van die brandstof, maar benutte een handelsmarge bestaande in het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de brandstof.

- 14 Verder werd op basis van een koopovereenkomst tussen Herst en die marktdeelnemer bij aanvang van het vervoer vastgesteld dat Herst pas juridisch eigenaar van de brandstof zou worden zodra deze in Tsjechië in het vrije verkeer werd gebracht.
- 15 Herst heeft bij de Tsjechische belastingdienst aangevoerd dat haar verwervingen van brandstof in Tsjechië binnenlandse verwervingen waren. De belastingdienst meende daarentegen dat het intracommunautaire verwervingen betrof.
- 16 Volgens voornoemde belastingdienst kan, wanneer er sprake is van een keten van transacties die verband houden met één enkel intracommunautair vervoer, dat vervoer aan slechts één van deze transacties worden toegerekend.
- 17 De belastingdienst heeft aldus overwogen dat de verwervingen van Herst niet hebben plaatsgevonden in Tsjechië maar in de lidstaten waar de brandstof zich bevond toen Herst deze inlaadde voor vervoer, op eigen kosten en met eigen middelen, naar Tsjechië, met het oog op haar eigen economische activiteit.
- 18 Om deze reden heeft de Tsjechische belastingdienst Herst bij meerdere naheffingsaanslagen het recht op aftrek van de btw op voornoemde verwervingen ontzegd en haar een geldboete opgelegd.
- 19 Herst heeft tegen deze naheffingsaanslagen bezwaar aangetekend bij het directoraat financiën, onder aanvoering dat de verwervingen van brandstof hadden plaatsgevonden in Tsjechië, aangezien de transporten waren uitgevoerd onder de accijnsschorsingsregeling en de betrokken brandstof pas na deze transporten in het vrije verkeer was gebracht.
- 20 Het directoraat financiën heeft bij een eerste besluit de naheffingsaanslagen die betrekking hadden op de periode van juli tot en met augustus 2013 nietig verklaard, omdat Herst facturen had overgelegd waaruit bleek dat de andere marktdeelnemers waaraan de brandstof opeenvolgend was verkocht, hadden opgetreden als vervoersorganisatoren. Bij een tweede besluit heeft het directoraat financiën de naheffingsaanslagen voor de periode van februari 2011 tot en met februari 2013 bevestigd. Bij een derde besluit heeft deze autoriteit de naheffingsaanslagen voor de periode van november 2010 tot en met januari 2011 en de periode van maart tot en met mei 2013 gewijzigd. Herst werd in kennis gesteld van een naheffing van 145 381 137 Tsjechische kronen (CZK) (ongeveer 5 664 510 EUR) en haar werd een boete opgelegd van 30 476 215 CZK (ongeveer 1 187 450 EUR).
- 21 Herst heeft bij de verwijzende rechter, de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië), beroep ingesteld tegen het tweede en het derde besluit van het directoraat financiën.
- 22 Herst voert hierbij aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde brandstoftransporten bestonden uit twee afzonderlijke transporten. Het eerste was een internationaal vervoer tussen de betrokken lidstaten en Tsjechië, waarbij Herst uitsluitend als vervoerder optrad. Het tweede was een binnenlands vervoer nadat de brandstof in het vrije verkeer was gebracht in Tsjechië, waarbij Herst de macht verkreeg om vrij over de goederen te beschikken.
- 23 De verwijzende rechter meent dat in de bij hem aanhangige zaak een algehele beoordeling moet worden gemaakt van alle omstandigheden van het onderhavige geval, om te beoordelen welke van de betrokken leveringen voldoen aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering. Om te worden aangemerkt als „levering van goederen” in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, moet een handeling de betrokken persoon in staat stellen om als eigenaar te beschikken over de goederen waarop de levering betrekking heeft.
- 24 Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie betreft, merkt de verwijzende rechter op dat de deelname van andere marktdeelnemers aan een dusdanig complexe keten van koop- en wederverkooptransacties, naast economische redenen is ingegeven door het feit dat Herst niet bevoegd

is om een belastingentrepot te exploiteren, noch om producten te ontvangen onder de accijnsschorsingsregeling. Om deze reden moest Herst gebruikmaken van een tussenpersoon die een dergelijk entrepot exploiteert, om deze de in het hoofdgeding aan de orde zijnde brandstof te laten verkrijgen teneinde de accijnzen te betalen en de brandstof op het grondgebied van de Tsjechische Republiek in het vrije verkeer te brengen. Volgens het directoraat financiën wijst de betrokkenheid van meerdere marktdeelnemers in deze keten op btw-fraude.

- 25 De verwijzende rechter meent dat, hoewel Herst gedurende het gehele transport toezicht hield op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde brandstof, zij niet de macht had om er als eigenaar over te beschikken in de zin van de rechtspraak van het Hof voordat de brandstof, na transport, in Tsjechië in het vrije verkeer werd gebracht. Tot dat tijdstip kon Herst de brandstof immers niet leveren aan een andere persoon dan de persoon die in de begeleidende documenten als de geadresseerde was aangewezen.
- 26 De verwijzende rechter erkent dat de onderhavige zaak aanzienlijke feitelijke gelijkenissen vertoont met die welke heeft geleid tot het arrest van 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), maar vraagt zich gelet op voorgaande overwegingen niettemin af op welk tijdstip, in de bij hem aanhangige zaak, Herst de macht heeft verkregen om „als eigenaar” over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde brandstof te beschikken in de zin van de rechtspraak van het Hof.
- 27 Nauwkeuriger gesteld hebben volgens de verwijzende rechter in het hoofdgeding alleen de marktdeelnemers aan wie de brandstof gedurende het transport opeenvolgend is doorverkocht een dergelijke macht verkregen. Herst had daarentegen, hoewel zij gedurende het vervoer de brandstof fysiek onder zich had, juridisch geen recht om erover te beschikken. In dat verband was Herst met name verplicht zich te houden aan de instructies voor marktdeelnemers die optreden als tussenpersoon in de keten van koop- en wederverkooptransacties.
- 28 De verwijzende rechter is in essentie van oordeel dat er twijfel bestaat over de vraag of het feit dat de goederen zijn vervoerd onder de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig 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 (PB 2009, L 9, blz. 12), van invloed is op de in de btw-richtlijn vastgestelde voorwaarden voor de overdracht of overgang van de macht om er als eigenaar over te beschikken. In dit verband preciseert de verwijzende rechter dat wanneer er twijfel bestaat over de uitlegging van een bepaling van nationaal belastingrecht in het kader van een geding tussen de overheid en een particulier, die twijfel volgens een in de rechtspraak van de Ústavní soud České republiky (grondwettelijk hof van de Tsjechische Republiek) geformuleerd grondwettelijk beginsel in het nationale recht ten goede moet komen aan de particulier (het beginsel „in dubio mitius”). De verwijzende rechter meent dat in het onderhavige geval, op het tijdstip van de feiten in het hoofdgeding, de wettelijke regeling die bepalend is voor de beslissing in het bij hem aanhangige geding, niet als duidelijk kon worden beschouwd, zowel wat het nationale recht als het Unierecht betreft, waardoor hij zich afvraagt of, ingeval het Hof in het te wijzen arrest een voor de belastingplichtige ongunstige uitlegging geeft, hij zich daaraan moet houden in weerwil van dat grondwettelijke beginsel in het nationale recht. Deze rechter vraagt zich verder af of, gelet op dat beginsel, dit arrest van het Hof alleen gevolgen zou moeten hebben voor rechtssituaties die dateren van na de uitspraak ervan.
- 29 In deze omstandigheden heeft de Krajský soud v Praze de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:
- „1) Moet elke belastingplichtige worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 138, lid 2, onder b), van [de btw-richtlijn]? Zo nee, op welke belastingplichtigen is deze bepaling dan van toepassing?

- 2) Indien het antwoord van het Hof van Justitie luidt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn van toepassing is op een situatie als die in het hoofdgeding (dat wil zeggen, de afnemer van de producten is een voor de belasting geregistreerde belastingplichtige), moet die bepaling dan aldus worden uitgelegd dat wanneer de verzending of het vervoer van die producten plaatsvindt overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van [richtlijn 2008/118], een levering die verband houdt met een procedure uit hoofde van [richtlijn 2008/118] moet worden aangemerkt als een levering die voor vrijstelling op grond van die bepaling in aanmerking komt, ondanks het feit dat voor het overige niet is voldaan aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, gelet op de toerekening van het goederenvervoer aan een andere handeling?
- 3) Indien het antwoord van het Hof van Justitie luidt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet van toepassing is op een situatie als die in het hoofdgeding, is de omstandigheid dat de goederen onder een accijnsschorsingsregeling worden vervoerd dan bepalend voor het antwoord op de vraag aan welke levering uit een reeks opeenvolgende leveringen een 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?
- 4) Wordt ‚de macht om als een eigenaar over goederen te beschikken’, in de zin van de btw-richtlijn, verkregen door een belastingplichtige die ten behoeve van een bepaalde afnemer goederen rechtstreeks van een andere belastingplichtige koopt om een reeds bestaande bestelling (met vermelding van het soort goederen, de hoeveelheid, de plaats van herkomst en het tijdstip van levering) uit te voeren, wanneer hij zelf niet fysiek over de goederen beschikt aangezien zijn afnemer er bij de sluiting van de koopovereenkomst mee instemt om zelf het vervoer van de goederen vanaf de plaats van herkomst ervan te verzorgen, zodat de belastingplichtige die afnemer alleen toegang tot de te leveren goederen verschafft via zijn leveranciers en hem de voor de ontvangst van die goederen benodigde informatie verstrekt (op zijn naam of op naam van zijn onderaannemer in de keten van leveringen), waarbij de winst uit deze transactie bestaat in het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de goederen, zonder dat binnen de keten van leveringen vervoerskosten in rekening worden gebracht?
- 5) Voorziet [richtlijn 2008/118] (bijvoorbeeld in artikel 4, punt 1, artikel 17 of artikel 19), direct dan wel indirect, door een beperking van de daadwerkelijke macht om over dergelijke goederen te beschikken, in voldoende voorwaarden voor de overdracht of overgang van de ‚macht om als een eigenaar over de (accijns)goederen te beschikken’, in de zin van de btw-richtlijn, zodat de overname van goederen onder een accijnsschorsingsregeling door een erkend belastingentrepot of door een geregistreerde geadresseerde overeenkomstig de voorwaarden van [richtlijn 2008/118], voor btw-doeleinden als een levering van goederen moet worden aangemerkt?
- 6) Moet in dit verband bij de beoordeling bij welke levering een vervoer moet worden aangeknoopt binnen een keten van leveringen van goederen onder een accijnsschorsingsregeling met één enkel vervoer, een vervoer in de zin van de btw-richtlijn geacht worden aan te vangen en te eindigen overeenkomstig artikel 20 van [richtlijn 2008/118]?
- 7) Staat het beginsel van btw-neutraliteit of een ander beginsel van het Unierecht in de weg aan de toepassing van het nationale grondwettelijke beginsel ‚in dubio mitius’, op grond waarvan overheidsinstanties in geval van dubbelzinnige rechtsregels waaraan objectief gesproken verschillende uitleggingen kunnen worden gegeven, moeten kiezen voor de uitlegging die voor de adressaat van de rechtsregel (in casu de btw-plichtige) het meest gunstig is? Is de toepassing van dit beginsel op zijn minst verenigbaar met het Unierecht indien die toepassing beperkt wordt tot gevallen waarin de relevante feiten van de zaak voorafgingen aan de bindende uitlegging van de aan de orde zijnde rechtsvraag door het Hof [...], dat heeft geoordeeld dat een andere, voor de belastingplichtige minder gunstige uitlegging juist is?

- 8) Voor het geval dat het beginsel ‚in dubio mitius’ kan worden toegepast: kon, op basis van de beperkingen waarin het Unierecht voorzag in het tijdvak waarin de belastbare handelingen in de onderhavige zaak plaatsvonden (van november 2010 tot en met mei 2013), worden aangenomen dat de vraag of het juridische begrip ‚levering van goederen’ en het juridische begrip ‚vervoer van goederen’ zowel voor de toepassing van de btw-richtlijn als voor de toepassing van [richtlijn 2008/118] (al dan niet) dezelfde inhoud hadden, objectief gesproken juridisch onzeker was en op twee verschillende wijzen kon worden uitgelegd?”

Procedure bij het Hof

- 30 Bij brief van 21 december 2018 heeft het Hof de verwijzende rechter het arrest van 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) toegezonden, met de vraag of hij gelet op dat arrest zijn verzoek om een prejudiciële beslissing wilde handhaven en, zo ja, of hij voornemens was alle gestelde vragen te handhaven.
- 31 In zijn antwoord van 11 januari 2019 heeft de verwijzende rechter verklaard dat hij zijn verzoek om een prejudiciële beslissing handhaafde, maar niet meer verzocht om een antwoord op de eerste tot en met de derde, de vijfde en de zesde vraag.
- 32 Derhalve hoeft alleen te worden geantwoord op de vierde, de zevende en de achtste vraag.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Vierde vraag

- 33 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 20 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die een intracommunautair vervoer van goederen verricht onder de accijnsschorsingsregeling, met het doel om deze goederen voor zijn economische activiteit te verwerven zodra zij in de lidstaat van bestemming in het vrije verkeer zijn gebracht, de macht verkrijgt om als eigenaar over de goederen te beschikken in de zin van die bepaling, hoewel de goederen gedurende het vervoer ervan in een keten zijn doorverkocht aan andere marktdeelnemers.
- 34 Vooraf dient in herinnering te worden gebracht dat de intracommunautaire verwerving van een goed in de zin van artikel 20 van de btw-richtlijn plaatsvindt wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en ten gevolge van deze verzending of dit vervoer het grondgebied van de lidstaat van vertrek fysiek heeft verlaten (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punten 27 en 42, en 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 61).
- 35 De verwijzende rechter richt zich tot het Hof teneinde te kunnen bepalen of in casu aan de eerste van deze voorwaarden is voldaan, te weten of de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgegaan op een belastingplichtige zoals Herst, die – zonder in dat stadium eigenaar te zijn – onder de accijnsschorsingsregeling goederen van de ene lidstaat naar de andere vervoert met het doel om deze goederen te verwerven zodra zij in die tweede lidstaat in het vrije verkeer zijn gebracht.
- 36 In de eerste plaats dient in herinnering te worden gebracht dat de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken volgens de rechtspraak van het Hof niet is beperkt tot overdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar elke handeling omvat tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe

machtigt, daarover feitelijk als eigenaar te beschikken (zie in die zin arresten van 3 juni 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 19 december 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 75).

- 37 Zoals de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in punt 36 van haar conclusie, valt de overdracht van het eigendomsrecht volgens de in het nationale recht voorgeschreven wijzen immers niet noodzakelijkerwijs samen met de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.
- 38 In de tweede plaats dient in herinnering te worden gebracht dat voor de overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken niet vereist is dat de partij aan wie de lichamelijke zaak wordt overgedragen die zaak fysiek in haar bezit neemt, noch dat die zaak fysiek aan haar wordt overgedragen en/of fysiek door haar in ontvangst wordt genomen (beschikking van 15 juli 2015, *Itales*, C-123/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:511, punt 36, en arrest van 19 december 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 75).
- 39 In dit verband kan het vervoer van brandstof, te weten de verplaatsing van dat product van de ene lidstaat naar de andere lidstaat, niet als doorslaggevend worden beschouwd voor de vaststelling of de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is overgedragen, wanneer er geen sprake is van andere omstandigheden op grond waarvan kan worden vermoed dat een dergelijke overgang heeft plaatsgevonden op de datum van dat vervoer (zie in die zin arrest van 19 december 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 78).
- 40 Bovendien brengt het bestaan van een overdracht of overgang van de macht om als eigenaar te beschikken over een lichamenlijk goed met zich mee dat de partij waaraan die macht is overgedragen de mogelijkheid heeft om besluiten te nemen die de rechtstoestand van het betrokken goed kunnen beïnvloeden, waaronder met name het besluit om het te verkopen.
- 41 Dit is het geval in een situatie zoals die in het hoofdgeding, waarin de brandstoffen zowel vóór als tijdens hun vervoer werden gekocht en vervolgens doorverkocht door verschillende marktdeelnemers die als eigenaar optraden.
- 42 In dit verband moet worden gepreciseerd dat het, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding zoals uiteengezet in het verzoek om een prejudiciële beslissing, niet is uitgesloten dat de verwijzende rechter zal vaststellen dat in het hoofdgeding meerdere opeenvolgende overdrachten van de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken hebben plaatsgevonden.
- 43 Tegen deze achtergrond moet, om de verwijzende rechter een voor de beslechting van het hoofdgeding nuttig antwoord te geven, worden toegevoegd dat, volgens de rechtspraak van het Hof over de uitlegging van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, met betrekking tot handelingen die een keten van meerdere opeenvolgende leveringen vormen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer wordt verricht, het intracommunautaire vervoer aan slechts één van deze leveringen kan worden toegerekend en bijgevolg alleen die ene levering krachtens deze bepaling is vrijgesteld, en dat om vast te stellen aan welke levering het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend, een algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van het geval moet worden verricht. Deze rechtspraak is ook van toepassing op de beoordeling van handelingen die, zoals in het hoofdgeding, een keten van opeenvolgende koop- en wederverkooptransacties van accijnsproducten vormen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer is verricht (zie in die zin arrest van 19 december 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, punten 70 en 71).
- 44 In het kader van die algehele beoordeling moet met name worden bepaald op welk tijdstip de macht om als eigenaar over de betrokken goederen te beschikken is overgegaan op de eindafnemer. Indien deze overgang heeft plaatsgevonden vóór het intracommunautaire vervoer, kan dit vervoer immers in

casu niet worden beschouwd als een omstandigheid op grond waarvan de aldus verrichte verwerving kan worden aangemerkt als intracommunautaire verwerving (zie in die zin arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punten 70 en 72).

- 45 Indien de verwijzende rechter zou oordelen dat het recht om te beschikken over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde brandstof gedurende het vervoer ervan meermaals is overgedragen aan verschillende tussenhandelaren in de keten van koop- en wederverkooptransacties, zou de toepassing van de in het voorgaande punt genoemde rechtspraak van het Hof hem echter niet in staat stellen te bepalen aan welke verwerving binnen die keten dat enige vervoer van de brandstof moet worden toegerekend.
- 46 Die rechtspraak is immers gebaseerd op een tijds criterium volgens hetwelk moet worden beoordeeld of een overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken heeft plaatsgevonden voorafgaand aan het vervoer ervan, teneinde vast te stellen aan welke van de verwervingen in de betrokken keten dit ene intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend en dus welke van die verwervingen als enige moet worden aangemerkt als intracommunautaire verwerving. In casu zou de toepassing van dit tijds criterium de verwijzende rechter in staat kunnen stellen om vast te stellen of het in het hoofdgeding aan de orde zijnde brandstoftransport moet worden toegerekend aan de verwerving die voorafgaand aan het enige intracommunautaire vervoer van die brandstof is verricht door de eerste marktdeelnemer in de keten van koop- en wederverkooptransacties. Dit criterium kan echter niet worden toegepast indien in het hoofdgeding gedurende dat vervoer opeenvolgende overdrachten van die macht hebben plaatsgevonden.
- 47 Om vast te stellen aan welke van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verwervingen het enige intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend en dus welke van die verwervingen als enige moet worden aangemerkt als intracommunautaire verwerving, staat het in deze omstandigheden overeenkomstig de in punt 43 van het onderhavige arrest genoemde rechtspraak van het Hof aan de verwijzende rechter om een algehele beoordeling te maken van alle bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding.
- 48 Zoals de Tsjechische Republiek in haar schriftelijke opmerkingen aanvoert, zou de verwijzende rechter in het kader van zijn algehele beoordeling in aanmerking kunnen nemen dat Herst het in het hoofdgeding aan de orde zijnde intracommunautaire vervoer heeft aangevangen om haar eigen economische activiteit uit te oefenen, te weten om de brandstof te verwerven zodra deze in Tsjechië in het vrije verkeer is gebracht en die brandstof vervolgens door te verkopen aan haar eigen klanten, waarbij zij een handelsmarge benut bestaande in het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van die brandstof.
- 49 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing heeft Herst immers zelf het vervoer van de brandstof aangevangen door een voorschot te betalen aan de eerste marktdeelnemer in de keten van koop- en wederverkooptransacties, nog voordat zij de brandstof had ingeladen op locaties in de lidstaten van vertrek, en heeft Herst deze met haar eigen voertuigen vervoerd en de prijs voor dat vervoer niet in rekening gebracht.
- 50 Daarentegen kan bij deze algehele beoordeling de omstandigheid dat de brandstof in het hoofdgeding is vervoerd onder de accijnsschorsingsregeling niet van doorslaggevend belang zijn teneinde te bepalen aan welke van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verwervingen dat vervoer moet worden toegerekend (zie naar analogie arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 73).
- 51 Gelet op al het voorgaande moet op de vierde vraag worden geantwoord dat:
- artikel 20 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige die één enkel intracommunautair vervoer van goederen verricht onder de accijnsschorsingsregeling, met het doel om deze goederen voor zijn economische activiteit te verwerven zodra zij in de lidstaat van

bestemming in het vrije verkeer zijn gebracht, de macht verkrijgt om als eigenaar over de goederen te beschikken in de zin van die bepaling, mits hij de mogelijkheid heeft om besluiten te nemen die de rechtstoestand van de betrokken goederen kunnen beïnvloeden, waaronder met name het besluit om ze te verkopen;

- de omstandigheid dat die belastingplichtige van meet af aan voornemens was om deze goederen voor zijn economische activiteit te verwerven zodra zij in de lidstaat van bestemming in het vrije verkeer zouden zijn gebracht, een omstandigheid vormt die de verwijzende rechter in aanmerking moet nemen bij zijn algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de bij hem aanhangige zaak om te bepalen aan welke van de opeenvolgende verwervingen voornoemd intracommunautair vervoer moet worden toegerekend.

Zevende vraag

- 52 Met zijn zevende vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het Unierecht zich ertegen verzet dat een nationale rechter die wordt geconfronteerd met een bepaling van nationaal belastingrecht, waarbij een bepaling van de btw-richtlijn is omgezet en die zich leent voor meerdere uitleggingen, de voor de belastingplichtige meest gunstige uitlegging verkiest op basis van het nationale grondwettelijke beginsel „in dubio mitius”, zelfs nadat het Hof heeft geoordeeld dat die uitlegging onverenigbaar is met het Unierecht.
- 53 In het onderhavige geval merkt de verwijzende rechter in essentie op dat het Tsjechische recht niet eenduidig is ten aanzien van de gevolgen van de regelgeving inzake de behandeling van accijnsgoederen voor de vaststelling van het tijdstip waarop het recht om als eigenaar over dergelijke goederen te beschikken is overgegaan. Volgens deze rechter mogen belastingplichtigen er op grond van de Tsjechische regeling waarbij de btw-richtlijn is omgezet in de nationale rechtsorde van uit gaan dat het feit dat de goederen onder de accijnsschorsingsregeling naar een andere lidstaat zijn vervoerd, van invloed is op de voorwaarden waaronder de macht om als eigenaar over die goederen te beschikken wordt overgedragen.
- 54 In dit verband is het vaste rechtspraak van het Hof dat de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van Unierecht, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert de datum van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden begrepen en toegepast, verduidelijkt en preciseert. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter kan en moet worden toegepast op rechtsverhoudingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (arresten van 19 oktober 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punt 31, en 13 december 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punt 56).
- 55 Aangaande de vraag of het Unierecht zich verzet tegen de toepassing van een grondwettelijk beginsel in het nationale recht krachtens hetwelk, wanneer er in het kader van een geding tussen de overheid en een particulier twijfel bestaat over de uitlegging van een bepaling van nationaal belastingrecht waarbij een bepaling van Unierecht is omgezet, de overheid moet kiezen voor de voor de belastingplichtige meest gunstige uitlegging, moet erop worden gewezen dat de toepassing van dat beginsel die de verwijzende rechter voor ogen heeft er in feite op zou neerkomen dat de werking van de uitlegging die het Hof heeft gegeven aan de Unierechtelijke bepalingen die bij die bepalingen van nationaal recht zijn omgezet, in de tijd wordt beperkt, omdat daarmee die uitlegging niet van toepassing zou zijn in het hoofdgeding (zie naar analogie arresten van 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punt 39, en 13 december 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punt 61).

- 56 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat het Hof slechts in zeer uitzonderlijke gevallen, uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, kan beslissen om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om, met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling, te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw ter discussie te stellen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen (arrest van 13 december 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat een beperking in de tijd van de werking van deze uitlegging slechts kan worden aangebracht in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven. Dit principe waarborgt de gelijke behandeling van de lidstaten en de andere justitiabelen ten aanzien van het Unierecht en voldoet daarmee aan de uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende vereisten (zie in die zin arresten van 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, EU:C:2007:132, punt 37, en 23 oktober 2012, Nelson e.a., C-581/10 en C-629/10, EU:C:2012:657, punt 91).
- 58 In dit verband dient te worden opgemerkt dat het Hof in punt 76 van het arrest van 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), heeft vastgesteld dat richtlijn 2008/18, waarin met name voorwaarden zijn gesteld inzake het vervoer van goederen onder de accijnsschorsingsregeling, de in de btw-richtlijn vastgestelde voorwaarden inzake de overgang van de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken onverlet laat. In dat arrest heeft het Hof de werking van zijn uitlegging van de btw-richtlijn niet in de tijd beperkt.
- 59 Hieruit volgt dat de verwijzende rechter in casu bij de toepassing van het nationale recht rekening moet houden met alle regels ervan en de daarin erkende uitleggingsmethoden moet toepassen teneinde dit recht zo veel mogelijk uit te leggen tegen de achtergrond van de bewoordingen en het doel van de btw-richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, om het met deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 288, derde alinea, VWEU te voldoen (zie in die zin arrest van 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 Uit het voorgaande volgt dat op de zevende vraag moet worden geantwoord dat het Unierecht zich ertegen verzet dat een nationale rechter die wordt geconfronteerd met een bepaling van nationaal belastingrecht waarbij een bepaling van de btw-richtlijn is omgezet en die zich leent voor meerdere uitleggingen, de voor de belastingplichtige meest gunstige uitlegging verkiest op basis van het nationale grondwettelijke beginsel „in dubio mitius”, zelfs nadat het Hof heeft geoordeeld dat die uitlegging onverenigbaar is met het Unierecht.

Achtste vraag

- 61 Gelet op het antwoord op de zevende vraag hoeft de achtste vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 62 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 20 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige die één enkel intracommunautair vervoer van goederen verricht onder de accijnsschorsingsregeling, met het doel om deze goederen voor zijn economische activiteit te verwerven zodra zij in de lidstaat van bestemming in het vrije verkeer zijn gebracht, de macht verkrijgt om als eigenaar over de goederen te beschikken in de zin van die bepaling, mits hij de mogelijkheid heeft om besluiten te nemen die de rechtstoestand van de betrokken goederen kunnen beïnvloeden, waaronder met name het besluit om ze te verkopen.**

De omstandigheid dat die belastingplichtige van meet af aan voornemens was om deze goederen voor zijn economische activiteit te verwerven zodra zij in de lidstaat van bestemming in het vrije verkeer zouden zijn gebracht, vormt een omstandigheid die de verwijzende rechter in aanmerking moet nemen bij zijn algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de bij hem aanhangige zaak om te bepalen aan welke van de opeenvolgende verwervingen voornoemd intracommunautair vervoer moet worden toegerekend.

- 2) **Het Unierecht verzet zich ertegen dat een nationale rechter die wordt geconfronteerd met een bepaling van nationaal belastingrecht waarbij een bepaling van richtlijn 2006/112 is omgezet en die zich leent voor meerdere uitleggingen, de voor de belastingplichtige meest gunstige uitlegging verkiest op basis van het nationale grondwettelijke beginsel „in dubio mitius”, zelfs nadat het Hof heeft geoordeeld dat die uitlegging onverenigbaar is met het Unierecht.**

ondertekeningen