Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

19 december 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder b), i) en iii) – Artikel 3, lid 1 – Intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten – Artikel 138, lid 1 en lid 2, onder b) – Intracommunautaire leveringen – Keten van handelingen waarvoor één enkel vervoer wordt verricht – Toerekening van het vervoer – Vervoer onder een accijnsschorsingsregeling – Belang voor de kwalificatie als intracommunautaire verwerving”

In zaak C?414/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 29 juni 2017, ingekomen bij het Hof op 10 juli 2017, in de procedure

AREX CZ a.s.

tegen

Odvolací finan?ní ?editelství,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, president van de Zevende kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, K. Jürimäe (rapporteur), C. Lycourgos, E. Juhász en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 juni 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– Odvolací finan?ní ?editelství, vertegenwoordigd door T. Rozehnal, D. Jeroušek en D. Švancara als gemachtigden,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door J. Vlá?il, O. Serdula en M. Smolek als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, Z. Mal?šková en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 juli 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder b), i) en iii), 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 AREX CZ a.s. (hierna: „Arex”) en de Odvolací finan?ní ?editelství (beroepsinstantie van de belastingdienst, Tsjechië) (hierna: „beroepsinstantie van de belastingdienst”) over de aftrek, door Arex, van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verwervingen, van Tsjechische leveranciers, van brandstof die vanuit Oostenrijk naar Tsjechië is vervoerd onder de accijnsschorsingsregeling.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 In overweging 36 van de btw-richtlijn wordt verklaard:

„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 van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [(PB 1992, L 76, blz. 1), zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2004/106/EG van de Raad van 16 november 2004 (PB 2004, L 359, blz. 30)].”

4 Artikel 2 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

[...]

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/106], 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. Als ‚accijnsproducten' worden beschouwd energieproducten, alcohol en alcoholhoudende dranken en tabaksfabrikaten, zoals omschreven in de vigerende [Unierechtelijke] bepalingen, maar niet gas dat via het aardgasdistributiesysteem wordt geleverd."

5 In artikel 3, leden 1 en 2, van de richtlijn heet het:

„1. In afwijking van artikel 2, lid 1, onder b), [...] i), zijn de volgende handelingen niet aan btw onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen die worden verricht door een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon waarvan de levering krachtens de artikelen 148 en 151 binnen het grondgebied van de lidstaat van verwerving zou worden vrijgesteld;

b) de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan die bedoeld in punt a) en in artikel 4, en dan de verwervingen van vervoermiddelen en van accijnsproducten, die worden verricht door een belastingplichtige ten behoeve van zijn landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf dat onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten valt, door een belastingplichtige die uitsluitend goederenleveringen of diensten verricht waarvoor geen recht op aftrek bestaat, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon.

2. Het bepaalde in lid 1, onder b), is alleen van toepassing indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) het totale bedrag van de intracommunautaire verwervingen van goederen is in het lopende kalenderjaar niet hoger dan een door de lidstaten te bepalen maximumwaarde die niet lager mag zijn dan [...] 10 000 [EUR] of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid;

b) het totale bedrag van de intracommunautaire verwervingen van goederen heeft in het voorafgaande kalenderjaar de onder a) bepaalde maximumwaarde niet overschreden.

De maximumwaarde die als referentiepunt dient, is het totale bedrag van de intracommunautaire verwervingen van goederen als bedoeld in lid 1, onder b), de btw die is verschuldigd of voldaan in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen niet inbegrepen."

6 Artikel 20, eerste alinea, van deze richtlijn luidt:

„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."

7 Artikel 138 van deze richtlijn bepaalt:

„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 [Europese Unie], 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 [Unie], 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/106];

[...]”

8 Artikel 139, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De vrijstelling [van artikel 138, lid 1,] is [niet] 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.”

Richtlijnen 92/12 en 2008/118/EG

9 Richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/106 (hierna: „richtlijn 92/12”), is met ingang van 1 april 2010 ingetrokken bij richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2009, L 9, blz. 12). Gelet op het tijdstip waarop de handelingen in het hoofdgeding zijn verricht, dient met beide richtlijnen rekening te worden gehouden.

10 Ingevolge artikel 3, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 92/12 en artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118 zijn deze richtlijnen van toepassing op met name brandstof.

11 Deze richtlijnen bevatten specifieke voorschriften inzake de overbrenging op het grondgebied van de Unie van accijnsproducten onder schorsing van accijns. Deze regels zijn vervat in de artikelen 15 tot en met 21 van richtlijn 92/12 en de artikelen 17 tot en met 31 van richtlijn 2008/118.

12 In artikel 4, punt 7, van richtlijn 2008/118 wordt de „accijnsschorsingsregeling” gedefinieerd als een „belastingregeling die geldt voor het onder schorsing van accijns produceren, verwerken, voorhanden hebben en overbrengen van niet onder een douaneschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen”. Artikel 4, onder c), van richtlijn 92/12, betreffende de „schorsingsregeling”, bevatte een soortgelijke definitie.

13 In artikel 4, punt 9, van richtlijn 2008/118 wordt de „geregistreerde geadresseerde” omschreven 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”. Richtlijn 92/12, waarin de term „geregistreerd bedrijf” werd gebruikt, bevatte in artikel 4, onder d), een soortgelijke definitie.

Tsjechisch recht

14 Artikel 2, lid 1, onder c), van wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, zoals van toepassing ten tijde van het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Aan de belasting zijn onderworpen

[...]

c) de verwerving van goederen vanuit een andere lidstaat van de [Unie] onder bezwarende titel, op het nationale grondgebied door een belastingplichtige in het kader van een economische activiteit of door een niet voor handelsdoeleinden opgerichte of gevormde rechtspersoon, en de verwerving van een nieuw vervoermiddel vanuit een andere lidstaat onder bezwarende titel door een niet-belastingplichtige.”

15 Artikel 64 van deze wet, waarbij artikel 138 van de btw-richtlijn wordt omgezet in Tsjechisch recht, bepaalt:

„(1) De levering van goederen naar een andere lidstaat door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon aan een persoon die in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd, wanneer deze goederen vanuit het nationale grondgebied worden verzonden of vervoerd door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon of de afnemer of een derde die daartoe gemachtigd is, wordt vrijgesteld van de belasting met recht op aftrek, met uitzondering van goederenleveringen aan een persoon voor wie de verwerving van goederen in een andere lidstaat niet aan de belasting is onderworpen.

[...]

(3) De levering van accijnsproducten naar een andere lidstaat door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon aan een belastingplichtige die niet in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd of aan een rechtspersoon die niet in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd, wanneer deze goederen vanuit het nationale grondgebied worden verzonden of vervoerd door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon of de afnemer of een derde die daartoe gemachtigd is, wordt vrijgesteld van de belasting met recht op aftrek, indien de verzending of het vervoer van de goederen wordt uitgevoerd overeenkomst de accijnswet, en de accijns is verschuldigd door de afnemer in de lidstaat waarin de verzending of het vervoer van de goederen eindigt.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 De in Tsjechië gevestigde vennootschap Arex heeft van twee Tsjechische vennootschappen brandstof afkomstig uit Oostenrijk aangekocht.

17 Deze verwervingen vormden het eindpunt van een ketentransactie. Eerst werd de betrokken brandstof door Doppler Mineralöle GmbH, een vennootschap gevestigd in Oostenrijk, verkocht aan vier vennootschappen die in Tsjechië voor btw-doeleinden waren geregistreerd en aldaar waren gevestigd (hierna: de „eerste Tsjechische afnemers”). Vervolgens werd de brandstof opeenvolgend doorverkocht aan verschillende Tsjechische vennootschappen en uiteindelijk aan Arex.

18 De eerste Tsjechische afnemers hebben een overeenkomst gesloten met de vennootschap Garantrans s.r.o., die voor deze afnemers als geregistreerde geadresseerde handelde. Dus heeft Garantrans de accijns over de brandstof betaald namens de eerste Tsjechische afnemers. Deze afnemers hebben niet de btw over deze handelingen in Tsjechië voldaan.

19 De brandstof werd vanuit Oostenrijk naar Tsjechië vervoerd onder de

accijnsschorsingsregeling. Arex heeft de brandstof met eigen voertuigen vervoerd.

20 Naar aanleiding van een belastingcontrole heeft de Finan?ní ú?ad pro Jiho?eský kraj (belastingdienst van de regio Zuid-Bohemen, Tsjechië) (hierna: „belastingdienst”) vastgesteld dat over de belastbare tijdvakken van januari tot april, september, november en december 2010 de verwervingen door Arex intracommunautaire verwervingen vormden. Onder verwijzing naar de arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), en 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), was deze dienst, op basis van het standpunt dat in geval van ketentransacties waarvoor slechts één intracommunautair vervoer wordt verricht, dit vervoer aan slechts één handeling kan worden toegerekend, van oordeel dat de plaats van de door Arex verrichte verwervingen was gelegen in Oostenrijk en niet in Tsjechië. Deze vennootschap had immers het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken verkregen in Oostenrijk, want zij had het risico in verband met deze goederen gedragen en voor eigen rekening de goederen vervoerd naar Tsjechië.

21 In zeven naheffingsaanslagen heeft de belastingdienst Arex het recht geweigerd op aftrek van de voorbelasting over deze verwervingen, die Arex als binnenlandse verwervingen beschouwde; bovendien werd de btw herzien en werden deze vennootschap geldboeten opgelegd.

22 Bij beslissing van 15 juli 2015 heeft de beroepsinstantie van de belastingdienst het bezwaar dat Arex tegen deze aanslagen had gemaakt, afgewezen. Deze beroepsinstantie kon zich vinden in de vaststellingen van de belastingdienst en heeft allereerst artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn buiten toepassing verklaard. Voorts heeft zij, onder verwijzing naar het arrest van 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping (C?435/03, EU:C:2005:464), benadrukt dat de verschuldigdheid van de btw geen verband houdt met de accijns. Ten slotte heeft zij niet ingestemd met het betoog van Arex dat deze vennootschap wegens de accijnsschorsingsregeling niet het recht had om als eigenaar over de brandstof te beschikken tijdens het vervoer ervan en vóórdat deze goederen in Tsjechië in het vrije verkeer werden gebracht. Dus heeft zij de door Arex aangevoerde mogelijkheid om één enkel intracommunautair vervoer voor de toepassing van de btw op te splitsen in deeltransporten niet aanvaard.

23 Nadat haar beroep tegen deze beslissing bij de Krajský soud v ?ských Bud?jovicích (regionale rechter van ?eské Bud?jovice, Tsjechië) was verworpen, heeft Arex hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

24 Arex stelt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet correct is omgezet in Tsjechisch recht. Ingevolge deze bepaling is elke voor een belastingplichtige verrichte levering van goederen die naar een andere lidstaat worden vervoerd onder de accijnsschorsingsregeling, vrijgesteld als intracommunautaire levering. Gelet op de wijze waarop deze bepaling in het Tsjechisch is verwoord, is Arex van mening dat de andere in deze bepaling gestelde voorwaarden, die zijn uitgedrukt in de ondergeschikte zin die begint met het betrekkelijk voornaamwoord „wier”, uitsluitend gelden voor niet-belastingplichtige rechtspersonen. Bijgevolg, aldus Arex, vinden deze voorwaarden geen toepassing daar zij een belastingplichtige is.

25 In de veronderstelling dat de btw geen verband houdt met de accijns en toepassing dient te worden gemaakt van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, benadrukt Arex dat er geen sprake kan zijn van een overdracht van de economische eigendom in geval van vervoer onder de accijnsschorsingsregeling aangezien het zelfs in geval van een privaatrechtelijke eigendomsoverdracht onmogelijk is om over de betrokken goederen te beschikken tijdens het vervoer. Dit argument steunt Arex op het administratieve begeleidingsdocument, dat de mogelijkheid om over goederen te beschikken tijdens het vervoer onder deze regeling afbakent, en zij is van mening dat in de arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04,

EU:C:2006:232), en 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), het vervoer van accijnsproducten niet aan de orde was.

26 Gelet op deze argumenten vraagt de verwijzende rechter zich af of de verwervingen, door Arex, van brandstof die is vervoerd onder de accijnsschorsingsregeling, moeten worden aangemerkt als binnenlandse dan wel intracommunautaire verwervingen.

27 Tegen deze achtergrond heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„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 op een situatie als in het hoofdgeding (dat wil zeggen dat de afnemer van de producten een voor de belasting geregistreerde belastingplichtige is), 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 samenhangt met een in [deze richtlijn] 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 vanwege de toerekening van het goederenvervoer aan een andere transactie?

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 accijnsschorsingsregeling 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?”

Verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling

28 Bij brief ingekomen ter griffie van het Hof op 31 juli 2018 heeft de vertegenwoordiger van Arex bij de verwijzende rechter verzocht om heropening van de mondelinge behandeling overeenkomstig artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

29 Dit verzoek volgt op de toezending, door de griffie van het Hof, van een brief van 13 juli 2018 aan de vertegenwoordiger van Arex bij de verwijzende rechter, waarbij hem met name is gemeld dat aangezien Arex niet geldig was vertegenwoordigd op de pleitzitting in deze zaak, geen rekening kon worden gehouden met haar mondelinge opmerkingen in deze procedure.

30 Na te hebben uiteengezet welke redenen en omstandigheden ertoe hebben geleid dat Arex niet geldig was vertegenwoordigd, is de vertegenwoordiger van Arex bij de verwijzende rechter van mening dat het gaat om een herstelbaar gebrek en hij verzoekt om heropening van de mondelinge behandeling teneinde Arex de gelegenheid te bieden opmerkingen te maken.

31 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof overeenkomstig artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering in elke stand van het geding, de advocaat-generaal gehoord, de heropening van de mondelinge behandeling kan gelasten, onder meer wanneer het zich onvoldoende ingelicht acht of wanneer een partij na afsluiting van deze behandeling een nieuw feit aanbrengt dat van beslissende invloed kan zijn voor de beslissing van het Hof, of wanneer een zaak moet worden beslecht op grond van een argument waarover de partijen of de in artikel 23

van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelde belanghebbenden hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen.

32 In casu is het Hof, de advocaat-generaal gehoord, van oordeel dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor heropening van de mondelinge behandeling. De door de vertegenwoordiger van Arex bij de verwijzende rechter aangevoerde omstandigheden komen immers niet overeen met de voorwaarden waaronder een heropening van de mondelinge behandeling mogelijk is. In elk geval meent het Hof te beschikken over alle elementen die nodig zijn om uitspraak te doen op het verzoek om een prejudiciële beslissing, zodat daarop niet hoeft te worden geantwoord op grond van een argument waarover geen debat is gevoerd.

33 Bijgevolg hoeft geen heropening van de mondelinge behandeling te worden gelast.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Inleidende opmerkingen

34 In het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, is het de taak van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Met het oog hierop staat het aan het Hof de voorgelegde vragen in voorkomend geval te herformuleren. Het Hof heeft immers tot taak alle bepalingen van het recht van de Unie uit te leggen die noodzakelijk zijn voor de beslechting van bij de nationale rechterlijke instanties aanhangige gedingen, ook wanneer die bepalingen niet uitdrukkelijk worden genoemd in de aan het Hof voorgelegde vragen (arresten van 14 oktober 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punt 39 en aangehaalde rechtspraak, en 19 oktober 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punt 39).

35 Derhalve belet de omstandigheid dat de verwijzende rechter zijn vragen formeel heeft beperkt tot de uitlegging van artikel 138, lid 1 en lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, het Hof niet om hem alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de voor hem dienende zaak, ongeacht of deze rechter er in zijn vragen melding van maakt. Het staat in dit verband aan het Hof om uit alle door de verwijzende rechter verschafte gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de elementen van Unierecht te putten die, gelet op het voorwerp van het hoofdgeding, uitlegging behoeven (zie in die zin arresten van 14 oktober 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punt 40 en aangehaalde rechtspraak, en 19 oktober 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punt 40).

36 In casu wenst de verwijzende rechter met zijn vragen in wezen te vernemen of verwervingen als die in het hoofdgeding in Tsjechië aan de btw zijn onderworpen als intracommunautaire verwervingen van goederen die vanuit een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd.

37 Artikel 138, lid 1 en lid 2, onder b), van de btw-richtlijn bepaalt onder welke voorwaarden intracommunautaire leveringen van btw zijn vrijgesteld, en niet onder welke voorwaarden intracommunautaire verwervingen aan btw zijn onderworpen, daar die voorwaarden zijn gesteld in artikel 2, lid 1, onder b), i) en iii), van deze richtlijn.

38 Derhalve dienen de prejudiciële vragen aldus te worden geherformuleerd dat de eerste en de tweede vraag zien op de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn en de derde vraag betrekking heeft op de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder b), i), van deze richtlijn.

Eerste vraag

39 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten uit hoofde waarvan de accijns verschuldigd is binnen het grondgebied van de lidstaat van bestemming van de verzending of het vervoer van die producten, die worden verricht door om het even welke belastingplichtige, dan wel enkel op verwervingen die worden verricht door een belastingplichtige van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen.

40 Volgens vaste rechtspraak moet voor de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie in die zin arresten van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C?156/98, EU:C:2000:467, punt 50, en 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punt 33).

41 Ingevolge artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn zijn aan de btw onderworpen, de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, voor zover, wanneer het accijnsproducten betreft uit hoofde waarvan de accijnsrechten binnen het grondgebied van die lidstaat verschuldigd zijn, zij worden verricht door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen.

42 In de eerste plaats zij opgemerkt dat op basis van de bewoordingen van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn niet eenduidig kan worden uitgemaakt of de ondergeschikte bijzin „van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, [van deze richtlijn] niet aan de btw zijn onderworpen” betrekking heeft op zowel de belastingplichtige als de niet-belastingplichtige rechtspersoon waarvan sprake is in eerstgenoemde bepaling dan wel uitsluitend slaat op laatstbedoelde persoon.

43 In verschillende taalversies van deze bepaling wordt immers een onbepaald voornaamwoord gebruikt dat zowel voor het enkelvoud als voor het meervoud kan worden gebruikt. Dat is met name het geval voor de Duitse („deren”), de Estse („kelle”), de Spaanse („cuyas”), de Franse („dont”), de Italiaanse („i cui”) of de Engelse taalversie („whose”) van deze bepaling. In andere taalversies wordt een meervoudig voornaamwoord gebruikt. Dat is het geval voor de Griekse („??? ??????”), de Letse („kuru”) en de Poolse taalversie („w przypadku których”). Overigens staat er in de Tsjechische taalversie een enkelvoudig voornaamwoord, dat enkel kan slaan op de niet-belastingplichtige rechtspersoon („jejíž”).

44 In de tweede plaats zij aangaande de doelstellingen van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn opgemerkt dat die bepaling moet worden gezien in het kader van de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw, die is ingevoerd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB 1991, L 376, blz. 1). Die regeling is gebaseerd op het intreden van een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving van goederen, waardoor de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat van het eindverbruik van de geleverde goederen mogelijk wordt. Met deze regeling wordt een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten beoogd (zie in die zin arresten van 18 november 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, punten 22 en 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis,

C?26/16, EU:C:2017:453, punten 37 en 38).

45 Bijgevolg heeft een intracommunautaire verwerving die wordt belast in de lidstaat van bestemming van de verzending of het vervoer van de goederen (hierna: „lidstaat van bestemming”), als pendant een intracommunautaire levering die wordt vrijgesteld in de lidstaat van vertrek van deze verzending of dat vervoer (hierna: „lidstaat van vertrek”). Dus moeten aan de bepalingen betreffende de intracommunautaire verwerving en de intracommunautaire levering dezelfde betekenis en dezelfde strekking worden gegeven (zie in die zin arresten van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punt 29, en 26 juli 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In de derde plaats zij aangaande de context van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn opgemerkt dat deze bepaling deel uitmaakt van een geheel van regels inzake de onderwerping aan de btw van de intracommunautaire verwervingen en de vrijstelling voor de daarmee overeenstemmende intracommunautaire leveringen. Deze regels zijn vervat in de artikelen 2 en 3 respectievelijk de artikelen 138 en 139 van deze richtlijn.

47 Enerzijds zijn ingevolge artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn de intracommunautaire verwervingen van goederen die onder bezwarende titel worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, onder bepaalde voorwaarden die betrekking hebben op de verkoper, aan de btw onderworpen in de lidstaat van bestemming, terwijl krachtens artikel 138, lid 1, van deze richtlijn de daarmee overeenstemmende intracommunautaire leveringen van de btw zijn vrijgesteld in de lidstaat van vertrek.

48 Dienaangaande zij verduidelijkt dat, gelet op hetgeen de advocaat-generaal in punt 41 van haar conclusie heeft uiteengezet, de materiële werkingssfeer van deze bepalingen alle „goederen” omvat en het begrip „goederen” de accijnsproducten behelst. Hieruit volgt dat, voor zover is voldaan aan de in deze bepalingen gestelde andere voorwaarden die betrekking hebben op de verkoper, de intracommunautaire handelingen betreffende accijnsproducten in de lidstaat van vertrek van de btw zijn vrijgesteld als intracommunautaire leveringen en in de lidstaat van bestemming aan de btw zijn onderworpen als intracommunautaire verwervingen overeenkomstig artikel 138, lid 1, respectievelijk artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn.

49 Aangezien de intracommunautaire verwerving van „goederen” door belastingplichtigen reeds krachtens artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn aan de btw is onderworpen, zou het overbodig zijn om in artikel 2, lid 1, b), iii), van deze richtlijn te bepalen dat de verwerving, door diezelfde belastingplichtigen, van accijnsproducten aan de btw is onderworpen, want dit volgt reeds uit eerstbedoelde bepaling, mede gelet op hetgeen in het vorige punt is overwogen.

50 Anderzijds zijn ingevolge artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn, in afwijking van artikel 2, lid 1, onder b), i), ervan, bepaalde intracommunautaire verwervingen die zijn verricht door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, evenwel niet aan de btw onderworpen. Parallel daarmee bepaalt artikel 139, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn dat de vrijstelling van artikel 138, lid 1, ervan niet van toepassing is op de leveringen die overeenstemmen met de in artikel 3, lid 1, van deze richtlijn bedoelde verwervingen.

51 Gelet op deze overwegingen is artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn van toepassing ingeval de intracommunautaire verwervingen door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon krachtens artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen.

52 Hieruit volgt dat, wanneer een verwerving wordt verricht door een belastingplichtige, niet om

het even welke belastingplichtige maar enkel de belastingplichtige van wie de andere intracommunautaire verwervingen krachtens laatstgenoemde bepaling niet aan de btw zijn onderworpen, binnen de werkingssfeer van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van deze richtlijn valt met het oog op onderwerping aan de btw van zijn intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten uit hoofde waarvan de accijns verschuldigd is in de lidstaat van bestemming.

53 Zoals de advocaat-generaal in de punten 42 en 43 van haar conclusie heeft opgemerkt, vindt deze uitlegging steun in de bewoordingen van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, waaruit in wezen blijkt dat „[b]ehalve voor de in lid 1 [van dat artikel 138] bedoelde goederenleveringen" de intracommunautaire leveringen die overeenstemmen met de in artikel 2, lid 1, onder b), iii), van deze richtlijn bedoelde verwervingen, zijn vrijgesteld wanneer zij onder de daarin gestelde voorwaarden worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen wier de intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten uit hoofde van artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen. Zoals de advocaat-generaal in punt 43 van haar conclusie heeft opgemerkt, blijkt uit de gekozen formulering waarmee de vrijstellingen van artikel 138, lid 2, van de btw-richtlijn worden ingeleid, immers dat de vrijstelling onder b) van deze bepaling een ruimere normatieve inhoud heeft dan de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn.

54 De in punt 52 van dit arrest gevolgde uitlegging is tevens in lijn met de in overweging 36 van de btw-richtlijn verwoorde doelstelling om de regels voor de heffing van de btw over bepaalde intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten af te stemmen op de aangifteprocedures en -verplichtingen voor verzendingen van deze producten naar een andere lidstaat voorgeschreven bij richtlijnen 92/12 en 2008/118. Aangezien artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn van toepassing is op de intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten uit hoofde waarvan de accijns verschuldigd is binnen het grondgebied van de lidstaat van bestemming, heeft deze uitlegging immers tot gevolg dat deze verwervingen in diezelfde lidstaat aan de btw zijn onderworpen, ook wanneer de andere verwervingen van de afnemer krachtens artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen.

55 In casu blijkt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen, uit de gegevens van het dossier waarover het Hof beschikt, niet dat de andere intracommunautaire verwervingen door Arex onder de afwijkingen van artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn vallen. Mocht de verwijzende rechter op basis van zijn eigen beoordeling van alle omstandigheden van het hoofdgeding tot deze slotsom komen, dan dient toepassing te worden gemaakt niet van de bepalingen van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn maar van de bepalingen van artikel 2, lid 1, onder b), i), ervan teneinde te bepalen of de verwervingen door Arex van de brandstof in het hoofdgeding in de lidstaat van bestemming aan de btw moeten worden onderworpen als intracommunautaire verwervingen.

56 Gelet op bovenstaande overwegingen dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten uit hoofde waarvan de accijns verschuldigd is binnen het grondgebied van de lidstaat van bestemming, die worden verricht door een belastingplichtige van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen.

Tweede vraag

57 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in geval van een keten van opeenvolgende verwervingen betreffende dezelfde accijnsproducten waarvoor slechts één

intracommunautair vervoer van deze producten onder de accijnsschorsingsregeling wordt verricht, de verwerving door de in de lidstaat van bestemming tot voldoening van de accijns gehouden persoon moet worden aangemerkt als een intracommunautaire verwerving die krachtens deze bepaling aan de btw is onderworpen, ook al kan dat vervoer niet aan deze verwerving worden toegerekend.

58 Volgens de gegevens in de verwijzingsbeslissing blijkt dat de eerste Tsjechische afnemers, en niet Arex, tot voldoening van de accijns over de brandstof in het hoofdgeding gehouden waren. In deze context wenst de verwijzende rechter met zijn tweede vraag te bepalen of het intracommunautair vervoer in het hoofdgeding noodzakelijkerwijs toerekenbaar is aan de door deze afnemers verrichte verwerving, aangezien zij tot voldoening van de accijns gehouden zijn, en niet aan een andere verwerving, in casu de door Arex verrichte verwerving.

59 Zoals is uiteengezet in punt 41 van dit arrest, vloeit uit de bewoordingen van artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw richtlijn voort dat intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten krachtens deze bepaling in de lidstaat van bestemming aan de btw zijn onderworpen indien cumulatief aan drie voorwaarden is voldaan.

60 Met name moet, ten eerste, de handeling een intracommunautaire verwerving in de zin van artikel 20 van de btw-richtlijn zijn; ten tweede moet deze handeling accijnsproducten betreffen uit hoofde waarvan de accijns verschuldigd is binnen het grondgebied van de lidstaat van bestemming en, ten derde, moet deze handeling worden verricht door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de andere verwervingen uit hoofde waarvan artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de btw zijn onderworpen.

61 Aangaande de eerste voorwaarde zij eraan herinnerd dat de intracommunautaire verwerving van een goed in de zin van artikel 20 van de btw-richtlijn plaatsvindt wanneer de macht om als eigenaar over het goed te beschikken 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 dat 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 18 november 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, punt 27). De voorwaarde inzake de overschrijding van grenzen tussen lidstaten vormt een wezenlijk aspect van een intracommunautaire verwerving (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C?409/04, EU:C:2007:548, punt 37).

62 Slechts wanneer aan al deze voorwaarden is voldaan, kan een verwerving als intracommunautaire verwerving worden aangemerkt.

63 Wanneer verschillende verwervingen onder bezwarende titel leiden tot één enkele intracommunautaire verzending of één enkel intracommunautair vervoer van goederen, kan deze verzending of dat vervoer dus aan slechts één van deze verwervingen worden toegerekend en alleen deze verwerving zal in de lidstaat van bestemming aan de btw worden onderworpen als intracommunautaire verwerving voor zover is voldaan aan de andere voorwaarden van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punt 45).

64 Deze uitlegging maakt het mogelijk, de doelstelling van de overgangsregeling voor intracommunautaire handelingen, te weten – zoals blijkt uit punt 44 van dit arrest – de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat van het eindverbruik van de geleverde goederen, op eenvoudige wijze te verwezenlijken. Deze overdracht wordt immers bewerkstelligd bij de enige handeling die tot een intracommunautaire verplaatsing van goederen leidt (zie naar analogie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punt 40).

65 Aangaande de tweede in punt 60 van het onderhavige arrest vermelde voorwaarde zij verduidelijkt dat voor de verschuldigdheid van de accijns in de lidstaat van bestemming wordt verondersteld dat de verzending of het vervoer van de accijnsproducten plaatsvindt onder de accijnsschorsingsregeling overeenkomstig de bepalingen van richtlijn 92/12 of richtlijn 2008/118. Deze voorwaarde vertaalt de in overweging 36 van de btw-richtlijn verwoorde doelstelling om de accijnsproducten in dezelfde lidstaat aan de accijns en aan de btw te onderwerpen.

66 In deze voorwaarde komt daarentegen geenszins tot uitdrukking dat de verwerving, door de belastingplichtige of door de niet-belastingplichtige rechtspersoon, bedoeld in artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn, die de accijns verschuldigd zijn, krachtens deze bepaling aan de btw moet zijn onderworpen in de lidstaat van bestemming, ook al kan het betrokken intracommunautair vervoer niet aan deze verwerving worden toegerekend.

67 Wanneer deze voorwaarde aldus wordt uitgelegd dat de verwerving krachtens deze bepaling aan de btw moet zijn onderworpen ook al kan het intracommunautair vervoer niet aan deze verwerving worden toegerekend, zou dit bovendien haaks staan op het gegeven dat de in punt 60 van dit arrest genoemde voorwaarden cumulatief moeten zijn vervuld. Een dergelijke uitlegging zou het immers mogelijk maken om een verwerving die geen verband houdt met een intracommunautair vervoer en waarvoor dus niet is voldaan aan alle voorwaarden om als intracommunautaire verwerving te worden aangemerkt, aan de btw te onderwerpen in de lidstaat van bestemming.

68 Gelet op bovenstaande overwegingen dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder b), iii), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in geval van een keten van opeenvolgende handelingen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer van accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling is verricht, de verwerving door de in de lidstaat van bestemming tot voldoening van de accijns gehouden persoon niet kan worden aangemerkt als een intracommunautaire verwerving die krachtens deze bepaling aan de btw is onderworpen, wanneer dat vervoer niet aan deze verwerving kan worden toegerekend.

Derde vraag

69 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in geval van een keten van opeenvolgende verwervingen betreffende dezelfde accijnsproducten waarvoor slechts één intracommunautair vervoer van deze producten onder de accijnsschorsingsregeling is verricht, de omstandigheid dat deze producten onder deze regeling worden vervoerd, van doorslaggevend belang is om te bepalen aan welke verwerving het vervoer moet worden toegerekend teneinde deze verwerving krachtens deze bepaling aan de btw te onderwerpen.

70 Volgens de rechtspraak inzake de uitlegging van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat met betrekking tot handelingen die een keten van twee opeenvolgende leveringen vormen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer wordt verricht, het intracommunautair vervoer aan slechts één van de twee leveringen kan worden toegerekend en bijgevolg alleen die ene levering krachtens deze bepaling is vrijgesteld, en dat teneinde uit te maken aan welke van de

twee leveringen het intracommunautair vervoer moet worden toegerekend, een algehele beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de zaak moet worden verricht. Bij deze beoordeling moet met name worden bepaald op welk tijdstip de tweede overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken aan de eindafnemer heeft plaatsgevonden. Indien de tweede overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, te weten de tweede levering, heeft plaatsgevonden vóór het intracommunautaire vervoer, kan dit vervoer immers niet worden toegerekend aan de eerste levering aan de eerste afnemer (zie in die zin arrest van 26 juli 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punten 34?36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

71 Gelet op de doelstelling waarvan sprake in punt 64 van het onderhavige arrest, dient de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak te worden toegepast bij de beoordeling van handelingen die, zoals in het hoofdgeding, een keten van meerdere opeenvolgende verwervingen van accijnsproducten vormen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer is verricht.

72 Om te bepalen aan welke verwerving van de keten in het hoofdgeding het ene intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend en welke verwerving dus als enige als intracommunautaire verwerving moet worden aangemerkt, dient de verwijzende rechter dus alle bijzondere omstandigheden van de concrete zaak in hun geheel te beoordelen en met name te bepalen op welk tijdstip de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, is overgegaan op Arex. Indien deze overgang heeft plaatsgevonden voordat het intracommunautair vervoer is verricht, moet dit vervoer worden toegerekend aan de verwerving die door Arex is verricht, en moet deze verwerving bijgevolg als intracommunautaire verwerving worden aangemerkt.

73 Bij deze algehele beoordeling kan de omstandigheid dat de brandstof in het hoofdgeding is vervoerd onder de accijnsschorsingsregeling, evenwel niet van doorslaggevend belang zijn teneinde te bepalen aan welke verwerving van de keten in het hoofdgeding dat vervoer moet worden toegerekend.

74 Volgens de in punt 70 van dit arrest aangehaalde rechtspraak is voor de toerekening van het vervoer aan een van de verwervingen van de keten van opeenvolgende verwervingen immers een tijdscriterium bepalend, doordat de nadruk ligt op het tijdstip waarop is voldaan aan de voorwaarde inzake het intracommunautair vervoer respectievelijk de voorwaarde inzake de overgang van de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken.

75 Aangaande deze laatste voorwaarde blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het niet enkel gaat om de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar tevens om elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij, die de wederpartij ertoe machtigt, daarover feitelijk als eigenaar te beschikken (zie in die zin arrest van 3 juni 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voor de overdracht van het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, is niet vereist dat de partij aan wie de lichamelijke zaak wordt overgedragen, die zaak fysiek in haar bezit heeft, 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).

76 De richtlijnen 92/12 en 2008/118 voeren een algemene accijnsregeling voor accijnsproducten in. Hoewel deze richtlijnen daartoe met name voorwaarden stellen inzake het vervoer onder de accijnsschorsingsregeling, laten zij de voorwaarden inzake de overgang van de eigendom van de goederen of de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken onverlet.

77 Het Hof heeft bovendien reeds geoordeeld dat het belastbare feit, waarmee de wettelijke voorwaarden voor het verschuldigd worden van de btw worden vervuld, de levering of de invoer van de goederen is en niet de heffing van de accijns daarover (arrest van 14 juli 2005, British

American Tobacco en Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, punt 41).

78 In casu blijkt uit de gegevens van het dossier waarover het Hof beschikt dat Arex, na de brandstof in het hoofdgeding te hebben verworven van haar Tsjechische contractanten, daarvan in het bezit is gekomen door de brandstof in Oostenrijk in haar tankwagens te laden en vervolgens met eigen middelen vanuit Oostenrijk naar Tsjechië te vervoeren. Bovendien blijkt uit die gegevens dat naar Tsjechisch privaatrecht de eigendom van deze goederen aan Arex is overgedragen bij lading van de goederen. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter blijkt uit deze gegevens dus dat het ene intracommunautair vervoer heeft plaatsgevonden nadat de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken is overgegaan op Arex, zodat de door Arex verrichte verwervingen moeten worden aangemerkt als intracommunautaire verwervingen.

79 Gelet op bovenstaande overwegingen dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in geval van een keten van opeenvolgende verwervingen betreffende dezelfde accijnsproducten waarvoor slechts één intracommunautair vervoer van deze producten onder de accijnsschorsingsregeling wordt verricht, de omstandigheid dat deze producten onder deze regeling worden vervoerd, niet van doorslaggevend belang is om te bepalen aan welke verwerving het vervoer moet worden toegerekend teneinde deze verwerving krachtens deze bepaling aan de btw te onderwerpen.

Kosten

80 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 2, lid 1, onder b), iii), 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 het van toepassing is op intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten uit hoofde waarvan de accijns verschuldigd is binnen het grondgebied van de lidstaat van bestemming van de verzending of het vervoer van die producten, die worden verricht door een belastingplichtige van wie de andere verwervingen uit hoofde van artikel 3, lid 1, van deze richtlijn niet aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.**

2) **Artikel 2, lid 1, onder b), iii), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat in geval van een keten van opeenvolgende handelingen waarvoor slechts één intracommunautair vervoer van accijnsproducten onder de accijnsschorsingsregeling is verricht, de verwerving door de in de lidstaat van bestemming van de verzending of het vervoer van die producten tot voldoening van de accijns gehouden persoon niet kan worden aangemerkt als een intracommunautaire verwerving die krachtens deze bepaling aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen, wanneer dat vervoer niet aan deze verwerving kan worden toegerekend.**

3) **Artikel 2, lid 1, onder b), i), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat in geval van een keten van opeenvolgende verwervingen betreffende dezelfde accijnsproducten waarvoor slechts één intracommunautair vervoer van deze producten onder de accijnsschorsingsregeling wordt verricht, de omstandigheid dat deze producten onder deze regeling worden vervoerd, niet van doorslaggevend belang is om te bepalen aan welke verwerving het vervoer moet worden toegerekend teneinde deze verwerving**

krachtens deze bepaling aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen.

ondertekeningen

* Procestaal: Tsjechisch.