



Datum van inontvangstneming : 15/05/2018

**Zaak C-235/18**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

28 maart 2018

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

23 november 2017

**Verzoekster:**

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH

---

**[Or. 1] [OMISSIS] BESLISSING**

**23 november 2017**

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) [OMISSIS]  
[samenstelling]

geeft ter terechtzitting van **10 november 2017**

[OMISSIS]

na de mondelinge behandeling van het beroep in cassatie van **Vega International Car Transport and Logistic - Trading GmbH** (hierna: „Vega International”), met statutaire zetel te Oostenrijk

tegen de beslissing van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen)

van **26 juni 2015** [OMISSIS] betreffende het beroep van **Vega International**, met statutaire zetel te Oostenrijk

tegen het besluit van de **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie** (directeur van de belastingkamer van Warschau, Polen; hierna: „directeur van de belastingkamer”) [momenteel: **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (directeur van de belastingadministratie van Warschau, Polen)]

van **28 november 2014** [OMISSIS]

inzake de weigering van teruggaaf van btw voor de periode van april 2012 tot en met juni 2012

de volgende

**beslissing:**

- 1 Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt op grond van artikel 267 [VWEU] [OMISSIS] verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:**

„Vallen de verstrekking van tankkaarten [Or. 2] en het onderhandelen over en financieren en afwikkelen van brandstofaankopen met behulp van dergelijke kaarten onder de bepaling van artikel 135, lid 1, onder b), 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) of kunnen dergelijke complexe handelingen worden aangemerkt als kettingtransacties met als voornaamste doel de levering van brandstof?”

- 2 [OMISSIS] [rechtsgrondslag] De gerechtelijke procedure wordt in afwachting van de uitkomst van de verwijzingsprocedure geschorst.**

[OMISSIS]

[Or. 3]

**MOTIVERING**

**1. Toepasselijke bepalingen**

**1.1 Unierecht**

Bepalingen 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, zoals gewijzigd; hierna: „richtlijn 2006/112/EG”):

Artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „De lidstaten verlenen vrijstelling voor [...] de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend.”

Artikel 14, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

Artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd [...] de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.”

Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde btw-bedrag de volgende bedragen af te trekken: [...] de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht.”

## 1.2. Nationaal recht

Bepalingen van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd, in de versie die van kracht was op de datum van het bestreden besluit; hierna: „btw-wet”):

- artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet bepaalt: „Er wordt een vrijstelling verleend voor handelingen ter zake van de verlening van en de bemiddeling inzake kredieten of geldleningen, alsmede voor het beheer van kredieten of geldleningen door degene die deze heeft verleend.”
- artikel 5, lid 1, punt 1, van de btw-wet bepaalt: „Er wordt btw geheven over goederen en diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel worden geleverd.”

### [Or. 4]

- artikel 7, lid 1, van de btw-wet bepaalt: „De levering van goederen als bedoeld in artikel 5, lid 1, onder 1), betreft de overdracht of overgang van het recht om daarover als een eigenaar te beschikken.”
- artikel 7, lid 8, van de btw-wet bepaalt: „Indien dezelfde goederen door meerdere entiteiten worden geleverd en de eerste van deze entiteiten de goederen rechtstreeks aan de uiteindelijke koper bezorgt, dan wordt ervan uitgegaan dat elk van de daarbij betrokken entiteiten een goederenlevering heeft verricht.”
- artikel 8, lid 1, van de btw-wet bepaalt: „De verrichting van diensten als bedoeld in artikel 5, lid 1, punt 1, betreft iedere verrichting ten gunste van een

natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid die geen goederenlevering is in de zin van artikel 7, met inbegrip van: [...]”

- artikel 86, lid 1, van de btw-wet bepaalt: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen is de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige gerechtigd om het bedrag van de verschuldigde belasting te verlagen met het bedrag van de voorbelasting, onder voorbehoud van [...]”.

## 2. Feiten

### 2.1 Procedure voor de belastingautoriteiten

Na kennisneming van het beroep in cassatie van verzoekster Vega International met statutaire zetel te Oostenrijk heeft de directeur van de belastingkamer bij besluit van 28 november 2014 het besluit van de Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (hoofd van belastingkantoor II Warszawa-Śródmieście; hierna: „hoofd van belastingkantoor II”) van 11 augustus 2014 tot weigering van teruggaaf van btw voor de periode van april 2012 tot en met juni 2012 gehandhaafd.

De belastingautoriteit heeft vastgesteld dat verzoekster zich bezighoudt met het rechtstreekse vervoer van bedrijfsvoertuigen (vrachtwagens en bussen) van bekende fabrikanten van de fabriek naar de klant. De vervoerde voertuigen worden volgetankt met behulp van tankkaarten die worden afgegeven op naam van de bestuurders. Om organisatorische redenen en vanwege de hoogte van de kosten worden alle transacties met behulp van tankkaarten centraal verricht door de moedermaatschappij in Oostenrijk en vervolgens doorgefactureerd aan de dochterondernemingen in de verschillende landen, waaronder Polen.

Vervolgens heeft de fiscale beroepsinstantie toegelicht dat het bedrag van de teruggaaf overeenkomt met het werkelijke bedrag van de belasting over de aankoop van brandstof voor voertuigen die uitsluitend door verzoekster naar haar klanten zijn vervoerd [zonder **[Or. 5]** dat Vega Poland sp. z o.o. (hierna: „Vega Poland”) daarbij betrokken was]. In de motivering van de weigering van teruggaaf heeft het hoofd van belastingkantoor II verwezen naar de bepalingen van de overeenkomsten tussen verzoekster en Vega Poland, meer in het bijzonder naar de bepalingen van de „overeenkomst inzake operationele samenwerking” van 1 januari 2008 en de „overeenkomst inzake transacties met behulp van tankkaarten binnen de Vega-groep” van november 2008. Daaruit is gebleken dat verzoekster alle ondernemingen binnen de Vega-groep voorziet van tankkaarten van verschillende leveranciers. Voor de transacties waarvoor deze tankkaarten worden gebruikt, reikt verzoekster facturen uit aan de ondernemingen binnen de groep, waaronder Vega Poland, waarbij zij een belastingpercentage van 2 % hanteert. De ondernemingen binnen de groep mogen de facturen in verband met het gebruik van de tankkaarten verrekenen met de facturen die zij op hun beurt

aan verzoekster uitreiken (gewoonlijk voor vervoersdiensten), of dienen deze facturen binnen een periode van 1 tot 3 maanden na ontvangst te betalen.

De beroepsinstantie heeft verwezen naar het arrest van het Hof van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, waarin is bepaald dat een overeenkomst over brandstofadministratie geen overeenkomst inzake de levering van brandstof is, doch veeleer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan.

Naar het oordeel van de beroepsinstantie was de Poolse onderneming Vega Poland en niet de buitenlandse onderneming (verzoekster Vega International) de koper van de brandstof. Verzoekster verricht handelingen ter zake van de financiering van de aankoop van goederen en diensten met behulp van tankkaarten die worden verstrekt door Vega International. Bij de financiering van de genoemde transacties zou verzoekster dan ook niet gerechtigd zijn geweest om te beslissen hoe en waarvoor de brandstof moest worden gebruikt. Derhalve zouden deze handelingen neerkomen op het verlenen van geldleningen, welke van btw zijn vrijgesteld en in Polen dus niet belastbaar zijn.

## 2.2 Procedure voor de bestuursrechters

In haar verzoek tot de bestuursrechter in eerste aanleg heeft verzoekster aangevoerd dat haar het recht op belastingteruggaaf is ontzegd op grond van artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet, waarmee uitvoering is gegeven aan artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG, waarin een vrijstelling wordt gespecificeerd die, zoals blijkt uit de rechtspraak, bedoeld is om de financiële lasten van banken bij de verlening en de bemiddeling inzake kredieten te verlagen en dus om verhoogde kosten bij de verlening van consumptieve kredieten te vermijden. Verzoekster verricht evenwel veelomvattende vervoersdiensten van voertuigen op eigen wielen, die zij vanwege de reisweg soms aan Vega Poland uitbestedt. Volgens verzoekster handelt zij daarbij echter niet als kredietverstrekker jegens de dienstenafnemers en Vega Poland en verstrekt zij **[Or. 6]** geen kapitaal in ruil voor een vergoeding, wat wel een vrijgestelde financiële dienst is.

Bij beslissing van 26 juni 2015 [OMISSIS] heeft de bestuursrechter in eerste aanleg het beroep dat de onderneming tegen bovengenoemde besluit had ingesteld, verworpen.

De rechter is tot de bevinding gekomen dat Vega Poland de brandstof rechtstreeks aan de pomp koopt en dat verzoekster (Vega International) niet gerechtigd is om bij het verstrekken van de tankkaarten een beslissing te nemen over het tijdstip en de wijze waarop deze aankoop dient te worden verricht, of over de hoeveelheid aan te kopen brandstof. Verzoekster is dan ook niet bevoegd om als een eigenaar over deze brandstof te beschikken. Deze bevoegdheid ligt bij Vega Poland, aangezien deze onderneming de brandstof bij de betrokken oliemaatschappijen aankoopt.

Volgens de rechter vormen de feiten in de onderhavige zaak geen rechtvaardiging voor het standpunt van verzoekster dat zij goederen in een kettingtransactie in de zin van artikel 7, lid 8, van de btw-wet levert.

Naar het oordeel van de rechter heeft de belastingautoriteit terecht geconcludeerd dat er in deze omstandigheden geen sprake is van de levering van brandstof door verzoekster, daar zij door het (van tevoren) financieren van de brandstofaankoop een financiële dienst aanbiedt waartoe zij krachtens de binnen de Vega-groep gesloten overeenkomst inzake transacties met behulp van tankkaarten verplicht is. Derhalve was de rechter van oordeel dat de genoemde dienst als een van btw vrijgestelde dienst moest worden gekwalificeerd daar hij neerkomt op de verlening van geldleningen in de zin van artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet.

Bovendien heeft de rechter geoordeeld dat de feiten van de zaak, anders dan verzoekster betoogde, vergelijkbaar zijn met die van zaak C-185/01, Auto Lease Holland, ook al treedt verzoekster in dezen niet als lessor op.

In het beroep in cassatie dat verzoekster tegen deze beslissing heeft ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), heeft zij onder meer aangevoerd dat er materieelrechtelijke regels zijn geschonden die een aanzienlijke invloed op de uitkomst van het geding hebben, te weten:

- artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet, als gevolg van een onjuiste juridische kwalificatie oftewel een onjuiste uitlegging en toepassing van het recht, daar de rechter ten onrechte heeft aangenomen dat verzoekster een van btw vrijgestelde financiële dienst aan Vega Poland verleent in een situatie waarin veeleer sprake is van een belastbare goederenlevering, welke dan ook gepaard gaat met het recht op aftrek van voorbelasting;

**[Or. 7]**

- artikel 7, lid 8, van de btw-wet, als gevolg van de niet-toepassing van deze bepaling en de aanname dat verzoekster een van btw vrijgestelde financiële dienst aan Vega Poland verleent in een situatie waarin veeleer sprake is van een belastbare goederenlevering, welke dan ook gepaard gaat met het recht op aftrek van voorbelasting.

Ter ondersteuning van haar beroep in cassatie heeft verzoekster bovendien verzocht het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken betreffende de uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen inzake de fiscale kwalificatie van transacties waarbij tankkaarten worden gebruikt.

De belastingautoriteit heeft geen gebruik gemaakt van haar recht om een memorie van antwoord op het beroep in cassatie in te dienen.

Bij beslissing van 23 [november] 2017 [OMISSIS] heeft de Naczelny Sąd Administracyjny het Hof krachtens artikel 267 [VWEU] [OMISSIS] om een prejudiciële beslissing verzocht [OMISSIS] [herhaling prejudiciële vraag][.]

[OMISSIS] [rechtsgrondslag] De Naczelny Sąd Administracyjny heeft de procedure in afwachting van de uitkomst van de verwijzingsbeslissing geschorst.

### **3. Prejudiciële vraag**

#### **3.1 Algemene opmerkingen**

De Republiek Polen is op 1 mei 2004 toetreden tot de Europese Unie. Volgens het Toetredingsverdrag maakt het gemeenschapsrecht met ingang van die datum deel uit van de Poolse rechtsorde, waarbij het gemeenschapsrecht in geval van strijdigheid krachtens artikel 91, lid 3, [Or. 8] van de Poolse grondwet, gelezen in samenhang met artikel 2 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden, welke deel uitmaakt van het Toetredingsverdrag, voorrang heeft op de nationale wetgeving. De Naczelny Sąd Administracyjny heeft in aanmerking genomen dat het beginsel van voorrang van het gemeenschapsrecht ook wordt ondersteund door de vaste rechtspraak van het Hof (zie arresten van 5 februari 1963, Van Gend en Loos, 26/62; 9 maart 1978, Simmenthal, C-106/77, en 29 april 1999, Ciola C-224/97). Overeenkomstig artikel 267, [eerste alinea,] onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is het Hof van Justitie van de Europese Unie bevoegd, bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak te doen over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie. Bovendien bepaalt artikel 267, derde alinea, van het Verdrag dat indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen in een zaak aanhangig bij een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, deze instantie gehouden is zich tot het Hof te wenden.

Volgens het nationale recht is de beslissing van de Naczelny Sąd Administracyjny niet vatbaar voor hoger beroep.

Naar het oordeel van de Naczelny Sąd Administracyjny is het antwoord op de hierboven gestelde vraag nodig om uitspraak op het beroep in cassatie van Vega International te doen.

#### **3.2 Specifieke opmerkingen**

In de zaak die bij de Naczelny Sąd Administracyjny aanhangig is, heeft verzoekster het gerecht op grond van de in de inleiding aangehaalde Unierechtelijke bepalingen verzocht de zaak in het licht van haar communautaire dimensie te beoordelen. Volgens verzoekster is er in de beschreven feiten sprake van een veelomvattende dienstverlening waarin de levering van goederen en meer in het bijzonder de levering van brandstof in de zin van artikel 7, lid 8, van de btw-wet centraal staat.



Volgens de belastingautoriteiten en de rechter in eerste aanleg levert verzoekster echter geen brandstof in het kader van een zogenaamde kettingtransactie in de zin van artikel 7, lid 8, van de btw-wet, doch verricht zij ten behoeve van Vega Poland een van btw vrijgestelde financiële dienst in de zin van artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet.

Gelet op de inhoud van de middelen in het beroep in cassatie en het feit dat de Naczelny Sąd Administracyjny daardoor volgens de nationale procedureregels gebonden is, was deze rechter van mening dat de beoordeling **[Or. 9]** van de gegrondheid van deze middelen in zoverre een uitlegging vergde van de betrokken gemeenschapsrechtelijke bepalingen, meer bepaald van artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG, alsmede een beslissing over de vraag of de in deze bepaling bedoelde transacties complexe activiteiten (zoals die van Vega International) omvatten waarbij tankkaarten worden verstrekt.

In het onderhavige geval heeft verzoekster verklaard dat haar activiteiten onder artikel 7, lid 8, van de btw-wet vallen. Daarin is bepaald dat indien dezelfde goederen door meerdere entiteiten worden geleverd en de eerste van deze entiteiten de goederen rechtstreeks aan de uiteindelijke koper bezorgt, ervan uitgegaan wordt dat elk van de daarbij betrokken entiteiten een goederenlevering heeft verricht. De aangehaalde bepaling heeft betrekking op zogenaamde kettingtransacties en gaat uit van de juridische fictie volgens welke moet worden aangenomen dat indien dezelfde goederen door meerdere entiteiten worden geleverd en de eerste van deze entiteiten de goederen aan de uiteindelijke koper bezorgt, moet worden verondersteld dat elk van de daarbij betrokken entiteiten dergelijke goederen heeft geleverd. Kenmerkend voor dergelijke transacties is dat tussenpersonen tussen de eerste belastingplichtige (de leverancier) en de uiteindelijke koper de geleverde goederen niet fysiek in hun bezit krijgen en hun niet-deelname aan de eigenlijke levering zelfs een noodzakelijke voorwaarde is voor de toepassing van de aangehaalde bepaling. Derhalve volgt uit de toepassing van de bepaling van artikel 7, lid 8, van de btw-wet dat ervan wordt uitgegaan dat elk van de bij deze kettingtransactie betrokken partijen een levering heeft verricht en dat elk van hen bijgevolg een factuur aan de volgende koper dient uit te reiken, zoals bepaald in artikel 106, lid 1, van de btw-wet. Hoewel de eigenlijke goederenoverdracht alleen tussen de eerste leverancier en de uiteindelijke koper plaatsvindt, wordt in dergelijke gevallen aangenomen dat elk van de betrokken partijen een goederenlevering heeft verricht.

Tot staving van haar stelling heeft verzoekster verwezen naar het arrest van 28 juli 2011, *Nordea Pankki Suomi*, C-350/10, waarin het Hof heeft geoordeeld dat het voor een financiële dienst met name kenmerkend is dat de verrichting een wijziging brengt in de rechtsbetrekking en de financiële relatie die bestaan tussen de partijen bij de transactie en dat de handeling die deze juridische en financiële wijziging (welke het voornaamste doel en de functie van betalingen is) meebrengt, in de overboeking van geld bestaat. Naar het oordeel van het Hof moet **[Or. 10]** de vrijgestelde dienst in de zin van deze richtlijn worden onderscheiden van het verrichten van een eenvoudige materiële of technische dienst. Volgens verzoekster

heeft een dergelijke dienst een daadwerkelijke en reële impact op de manier hoe, de mate waarin en de prijs waartegen brandstof met behulp van de door haar verstrekte tankkaarten wordt aangekocht en kan bijgevolg niet worden beweerd dat de handelingen ten gunste van Vega Poland voldoen aan de definitie van een financiële dienst.

Bij de beoordeling van dit standpunt van verzoekster heeft de rechter in eerste aanleg vastgesteld dat zowel de contractuele regelingen tussen de brandstofleverancier en de verstrekker van de kaart als tussen de verstrekker van de kaart en de uiteindelijke ontvanger van de goederen van belang zijn. Meer in het bijzonder zou van belang zijn welke invloed de verstrekker van de kaart op de transactie heeft. Uit de toelichtingen van verzoekster en de omstandigheden van de bewuste brandstoftransacties is gebleken dat het gebruik van de tankkaarten bedoeld is om het tanken en de afwikkeling van de aankoop te vergemakkelijken, om de aantrekkelijkste prijs te verkrijgen en om controle over de brandstofkwaliteit uit te oefenen. Het was dus niet alleen de bedoeling om brandstof aan Vega Poland te leveren.

De rechter heeft ingestemd met het standpunt van de belastingautoriteit, die zich bij haar besluit had beroepen op de argumenten in het arrest van het Hof van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, in de veronderstelling dat deze in de onderhavige zaak relevant zouden zijn.

De directeur van de belastingkamer heeft de bepalingen van de overeenkomsten inzake de operationele samenwerking alsook het verloop van de transacties met behulp van tankkaarten en meer bepaald de daarbij aangehouden marge geanalyseerd en heeft op basis daarvan geoordeeld dat de transactie tussen verzoekster en Vega Poland een dienst was die bestond in het financieren van de aankoop van brandstof door middel van de verstrekking van tankkaarten voor het door de bestuurders van Vega Poland verrichte vervoer van voertuigen op eigen wielen. Naar het oordeel van deze autoriteit moest de dienst, welke onder meer bestaat in de verstrekking van tankkaarten voor niet-contante aankopen bij tankstations, de verlening van kredieten voor de aankoop van brandstofproducten met girale betaalmiddelen, de verwerking van de betaling van de aankopen door middel van de tankkaarten en het toezicht op de transacties met behulp daarvan, worden geclassificeerd als financiële bemiddeling in de zin van artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet, welke is vrijgesteld van belasting.

Uit het arrest *Auto Lease Holland*, C-185/01, blijkt dat artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie [Or. 11] van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1, zoals gewijzigd) aldus moet worden uitgelegd dat geen brandstoflevering door de lessor aan de lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.

In de zaak die tot het arrest heeft geleid, heeft het Hof artikel 5, lid 1, van de zesde richtlijn van de Raad uitgelegd [en dus niet de bepaling van artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG, waarop de prejudiciële vraag in deze zaak betrekking heeft], doch deze zaak betrof een leaseonderneming die – zoals in de onderhavige zaak – de lessee naast leaseovereenkomsten voor motorrijtuigen tevens een overeenkomst over brandstofadministratie had aangeboden. Krachtens deze overeenkomst was de lessee gerechtigd om in naam en voor rekening van verzoekster brandstof te tanken en van tijd tot tijd olieproducten aan te kopen. Daartoe ontving hij een zogenoemde „ALH-Pass”, alsmede een creditcard voor het bijtanken. Op deze creditcard werd de verzoekster als DKV-klant aangeduid.

Bij de behandeling van deze zaak heeft het Hof verklaard dat voor de beantwoording van de vraag moest worden onderzocht of de aardoliemaatschappijen deze bevoegdheid om als een eigenaar over de brandstof te beschikken in het hoofdgeding hadden overgedragen aan de lessor dan wel aan de lessee (punt 33).

Volgens het Hof stond vast dat de lessee over de brandstof kon beschikken als een eigenaar. Hij tankte namelijk direct aan de pomp, en Auto Lease (de lessor) had nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof moest worden gebruikt (punt 34).

Naar het oordeel van het Hof kon de zienswijze dat de brandstof werd geleverd aan Auto Lease (de lessor), daar de lessee de brandstof kocht namens en voor rekening van Auto Lease die de prijs ervan voorschoot, niet worden aanvaard. Zoals de Commissie terecht had opmerkt, kwamen de leveringen slechts schijnbaar ten laste van Auto Lease. De maandelijkse betalingen aan Auto Lease waren namelijk slechts een voorschot. Bovendien kwam het werkelijke verbruik, dat aan het einde van het jaar werd vastgesteld, voor rekening van de lessee [in de Poolse tekst „leasingodawca”, lessor], die dus de kosten van de brandstoflevering volledig droeg (punt 35).

Derhalve heeft het Hof geoordeeld dat de overeenkomst over brandstofadministratie geen overeenkomst inzake de levering van brandstof was, doch veeleer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan. **[Or. 12]** Auto Lease kocht de brandstof niet om ze vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop werd verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop koos. Ten opzichte van de lessee handelde Auto Lease in feite als kredietverstrekker (punt 36).

In het licht van de analyse van het arrest Auto Lease Holland, C-185/01, lijdt het geen twijfel dat het Hof duidelijk heeft geoordeeld dat een overeenkomst over brandstofadministratie geen overeenkomst inzake de levering van brandstof is. Het Hof heeft echter geen eenduidig oordeel geveld over de kwalificatie van een dergelijke overeenkomst als een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop van brandstof. De door het Hof gebruikte woorden „veeleer een

overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan” zijn immers niet doorslaggevend.

Van primordiaal belang is het feit dat noch de nationale btw-wetgeving noch de bepalingen van richtlijn 2006/122/EG een definitie van het begrip financiële dienst bevatten. In artikel 135, lid 1, onder b), van deze richtlijn is echter sprake van transacties zoals de verlening van en de bemiddeling inzake kredieten, alsook van het beheer van kredieten door degene die deze heeft verleend. Derhalve rijst de vraag of de handelingen van de moedermaatschappij in Oostenrijk in verband met de verstrekking van de tankkaarten en de afrekening van de brandstofaankopen door de dochterondernemingen binnen de Vega-groep als dergelijke transacties kunnen worden beschouwd.

Ieder geval moet individueel worden beoordeeld, rekening houdend met zowel de rechtspraak van de nationale bestuursrechters als de arresten van het Hof. Het arrest *Auto Lease Holland*, C-185/01, waarnaar zowel verzoekster als de belastingautoriteit in deze zaak hebben verwezen, dateert evenwel van 6 februari 2003 en is gegeven tegen de achtergrond van de bepalingen van de voorheen geldende Zesde btw-richtlijn. In het licht van artikel 135, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG geeft dit arrest dan ook geen duidelijk uitsluitsel, wat tevens blijkt uit de uiteenlopende rechtspraak van de nationale bestuursrechters die bij de beoordeling van de aard van transacties waarbij tankkaarten worden verstrekt, naar de punten van dit arrest hebben verwezen.

Tevens dient in aanmerking te worden genomen dat de rechtspraak van deze rechters door de uiteenlopende oordelen die daarin worden gegeven niet zonder meer kan worden gebruikt bij de uitlegging van artikel 135, lid 1, onder b) van richtlijn 2006/112/EG. Er bestaan immers beslissingen waarin de rechters hebben ingestemd met het standpunt van de belastingautoriteiten dat er in het geval van verstrekking van tankkaarten – in omstandigheden die vergelijkbaar zijn met die van de onderhavige zaak – sprake is van een financiële dienst in de zin van artikel 43, lid 1, punt 38, van de **[Or. 13]** btw-wet [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak]. In andere beslissingen waren de rechters evenwel van oordeel dat er geen reden was om de verstrekking van tankkaarten op te vatten als een financiële dienst en dat de belastingautoriteiten zich niet op het oordeel van het Hof in het arrest *Auto Lease Holland*, C-185/01, kunnen beroepen [OMISSIS] [verwijzing naar nationale rechtspraak].

Ook het door verzoekster ingeroepen arrest van 28 juli 2011, *Nordea Pankki Suomi*, C-350/10, waarin het Hof artikel 135, lid 1, onder d), punten 3 en 5, van richtlijn 2006/112/EG heeft uitgelegd, kan in de onderhavige zaak slechts subsidiair in aanmerking worden genomen. In dit arrest heeft het Hof geoordeeld dat de vrijgestelde dienst in de zin van de richtlijn 2006/112/EG moet worden onderscheiden van het verrichten van een eenvoudige materiële of technische dienst. Daartoe moet in het bijzonder de omvang van de aansprakelijkheid van de dienstverrichter worden onderzocht, en met name de vraag of deze

aansprakelijkheid beperkt is tot de technische aspecten, dan wel of zij zich uitstrekt tot de kenmerkende en essentiële elementen van de handelingen.

#### **4. Samenvatting**

De uiteengezette vragen over de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG rechtvaardigen het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 van het Verdrag met de in het dictum genoemde inhoud. Van de beslissing van het Hof hangt tevens de aan de nationale rechter overgelaten beoordeling af of de Poolse wetgeving, meer bepaald van artikel 43, lid 1, punt 38, van de btw-wet, in overeenstemming is met het Unierecht. Derhalve is de prejudiciële beslissing vereist om de voor de nationale rechterlijke instantie aanhangige zaak te kunnen beslechten.

[OMISSIS]