



Datum van inontvangstneming : 25/07/2018

Zaak C-401/18

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

18 juni 2018

Verwijzende rechter:

Krajský soud v Praze (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 juni 2018

Verzoekende partij:

■■■■ s.r.o.

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Vordering tot nietigverklaring van twee besluiten van verweerder betreffende de terugvordering van belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten belope van het ten onrechte geclaimde recht op btw-afrek en betreffende de oplegging van een dwangsom (hierna: „bestreden besluiten”).

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vragen

Uitlegging van het Unierecht inzake btw en accijnzen; uitlegging van de begrippen „belastingplichtige” en „de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken” in de context van goederenvervoer onder een accijnsschorsingsregeling; toepassing van het beginsel „in dubio mitius”

Artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moet elke belastingplichtige worden aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van artikel 138, lid 2, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „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/EG van de Raad houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (hierna: „accijnsrichtlijn”), een levering die verband houdt met een procedure uit hoofde van de accijnsrichtlijn 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 de goederen te beschikken”, in de zin van de btw-richtlijn, verkregen door een belastingplichtige die ten behoeve van een bepaalde klant 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, waarbij hij de goederen niet zelf fysiek behandelt aangezien zijn afnemer volgens de bepalingen van de verkoopovereenkomst akkoord gaat om het vervoer van de goederen vanaf de plaats van herkomst ervan te verrichten, zodat de belastingplichtige alleen in toegang tot de gevraagde goederen via zijn leveranciers zal voorzien en de voor de aanvaarding van de goederen benodigde informatie zal verstrekken (voor eigen rekening of voor rekening van zijn onderleveranciers in de keten), en zijn winst uit de handeling bestaat in het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van die goederen zonder dat de kost voor het goederenvervoer wordt gefactureerd in de keten?

-
5. Voorziet de accijnsrichtlijn (bijvoorbeeld in artikel 4, lid 1, artikel 17 of artikel 19), direct dan wel indirect, door een beperking van de daadwerkelijke behandeling van dergelijke goederen, in voldoende voorwaarden voor de overdracht 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 de accijnsrichtlijn als een levering van goederen voor btw-doeleinden moet worden aangemerkt?
 6. Moet in dit verband, bij de beoordeling van een levering die samenhangt met vervoer binnen een keten van leveringen van goederen onder een accijnsschorsingsregeling met één enkel vervoer, een transport in de zin van de btw-richtlijn geacht worden aan te vangen en te eindigen overeenkomstig artikel 20 van de accijnsrichtlijn?
 7. Staat het beginsel van btw-neutraliteit of enig ander beginsel van het Unierecht in de weg aan de toepassing van het constitutionele beginsel „in dubio mitius” in het nationale recht, op grond waarvan de overheidsinstanties onduidelijke rechtsregels waaraan objectief gezien verschillende uitleggingen kunnen worden gegeven, in het voordeel van de aan de rechtsregel onderworpen persoon (in casu de btw-plichtige) dienen uit te leggen? Is de toepassing van dit beginsel in elk geval verenigbaar met het Unierecht indien het beperkt zou blijven tot situaties waarin de relevante feiten van de zaak voorafgingen aan een bindende uitlegging door het Hof van Justitie van de Europese Unie van een betwiste rechtsvraag, dat heeft geoordeeld dat een andere, voor de belastingplichtige minder gunstige uitlegging juist is?

Indien het beginsel „in dubio mitius” kan worden toegepast:

8. Mocht, op basis van de beperkingen waarin het Unierecht voorzag op het tijdstip waarop 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” of „vervoer van goederen” zowel voor de toepassing van de btw-richtlijn als voor de toepassing van de accijnsrichtlijn (al dan niet) dezelfde inhoud had, objectief gezien juridisch onzeker was en op twee verschillende wijzen kon worden uitgelegd?

Aangevoerde bepalingen van het Unierecht en rechtspraak van het Hof van Justitie

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), met name overweging 36, artikel 20, eerste alinea, artikel 32, eerste alinea, artikel 40, artikel 78, eerste alinea, artikel 138, leden 1 en 2, en artikel 203

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), met name de overwegingen 15, 16, 17 en 19, artikel 4, de artikelen 16, 17, 19 en 20, en artikel 21, lid 8

Arrest van het Hof van Justitie van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232)

Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786)

Arrest van het Hof van Justitie van 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536)

Arrest van het Hof van Justitie van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd; hierna: „ZDPH”), met name § 72 en § 64, lid 3

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster was onder meer actief in het wegvervoer en bezat verschillende tankstations. Zij vervoerde met haar eigen voertuigen brandstof uit andere lidstaten van de Europese Unie (Oostenrijk, Duitsland, Slowakije, Slovenië) naar Tsjechië. Tijdens het vervoer werd de eigendom van de goederen tussen verschillende entiteiten overgedragen, waardoor een ketting van handelingen tussen belastingplichtigen ontstond. In veel gevallen trad verzoekster niet alleen op als vervoerder maar ook als eindafnemer van de brandstof, die zij aankocht bij leveranciers die in Tsjechië voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd, maar in sommige gevallen verkocht zij brandstof door aan haar eigen klanten. Verzoekster bracht haar leveranciers geen vervoerskosten in rekening aangezien zij de brandstof aankocht tegen prijzen waarin het vervoer met haar eigen voertuigen niet was verrekend.
- 2 In de praktijk plaatste verzoekster bij de Tsjechische leveranciers een bestelling, waarin zij de terminal van waaruit zij de goederen zou betrekken, de datum en, in voorkomend geval, het tijdstip van het laden van de goederen, de naam van de chauffeur, het kentekennummer van het voertuig en de aanhangwagen, de benodigde hoeveelheid brandstof en de losplaats vermeldde. Na betaling van de vooruitbetalingsfactuur kon verzoekster de goederen op instructie van de leveranciers ophalen. Zij haalde de brandstof rechtstreeks bij terminals van raffinaderijen in andere lidstaten op en geen van de bij de keten van handelingen

■

betrokken ondernemingen was bij de ophaling aanwezig. Vervolgens voerde verzoekster de brandstof in Tsjechië in, waar deze, na de grens te hebben overschreden, door de douane werd ingeklaard en na accijnsheffing in het vrije verkeer werd gebracht, en verzoekster reed verder naar de losplaats, dat wil zeggen haar eigen tankstations of de tankstations van haar klanten.

- 3 Tijdens een belastingcontrole over de periode van november 2010 tot en met mei 2013 en over juli en augustus 2013 stelden de belastingautoriteiten vast dat verzoekster in strijd met § 72 ZDPH had verzocht om belastingaftrek met betrekking tot de brandstofleveringen alsof deze van nationale leveranciers afkomstig waren.¹ Volgens de belastingdienst vond de levering van goederen niet plaats in Tsjechië, maar in de andere lidstaten waar de brandstof zich bevond op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer ervan aanving. Aangezien verzoekster de in andere lidstaten verworven goederen zelf inlaadde en deze op eigen kosten naar Tsjechië vervoerde om haar economische activiteit uit te oefenen, was de belastingdienst van oordeel dat de levering van goederen tussen de Tsjechische leveranciers en verzoekster een levering van goederen betrof waarbij goederen werden vervoerd. Daarom heeft de belastingdienst verzoekster aanvullende aanslagen voor de gecontroleerde afzonderlijke btw-tijdvakken doen toekomen, die overeenstemden met de ten onrechte gevorderde belastingaftrekken, en tegelijkertijd de voorgeschreven boete opgelegd.
- 4 Verzoekster tekende bezwaar aan tegen de aanvullende aanslagen, waarbij zij met name de aandacht vestigde op het feit dat het vervoer van de brandstof tussen de lidstaten had plaatsgevonden onder een accijnsschorsingsregeling en onder artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn viel. Het vervoer vond plaats onder douanetoezicht en de goederen werden na afloop van het vervoer in het vrije verkeer gebracht. Het is derhalve uitgesloten dat verzoekster reeds rechten op de goederen had verkregen toen zij zich in het buitenland bevond.
- 5 Verweerder bevestigde in de twee bestreden besluiten de conclusie van de belastingdienst dat verzoekster geen recht op belastingaftrek had omdat de plaats van uitvoering zich niet in Tsjechië bevond. Tevens stelde verweerder een belastingaanslag van 145 381 137 CZK (ongeveer 5,6 miljoen EUR) vast en legde hij een boete van 30 476 215 CZK (ongeveer 1,17 miljoen EUR) op.
- 6 Verzoekster heeft tegen de twee bestreden besluiten administratief beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

¹ Volgens § 72, lid 1, onder a), ZDPH heeft de [belastingplichtige] recht op aftrek van belasting over een belastbare handeling die in het kader van zijn economische activiteiten wordt verricht ten behoeve van belastbare leveringen van goederen of dienstverrichtingen met plaats van uitvoering in het binnenland.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 7 *Verzoekster* betoogt dat de goederen, vanuit het oogpunt van de btw, in Tsjechië werden geleverd nadat zij in het vrije verkeer waren gebracht, aangezien verzoekster niet vrij over de goederen kon beschikken zolang het vervoer onder de accijnsschorsingsregeling niet was voltooid. Volgens haar bestond het brandstofvervoer uit twee afzonderlijke transporten, te weten internationaal vervoer onder de accijnsschorsingsregeling – waarbij verzoekster optrad als vervoerder –, en nationaal vervoer nadat de goederen in het vrije verkeer waren gebracht, zodat zij vrij over de goederen mocht beschikken. Een vervoerder kan niet worden beschouwd als bezitter van een goed daar hij niet over het goed beschikken alsof het zijn goed was.
- 8 Verzoekster verwijst ook naar de bewoordingen van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, waaruit duidelijk blijkt dat grensoverschrijdend handelsverkeer van accijnsgoederen tussen EU-lidstaten van btw is vrijgesteld wanneer de goederen door een belastingplichtige in een lidstaat naar een belastingplichtige in een andere lidstaat worden overgebracht, voor zover de bij het handelsverkeer betrokken belastingplichtigen als zodanig optreden. In tegenstelling tot de conclusie van verweerder is het niet zo dat deze bepaling alleen van toepassing is op personen die niet voor belastingdoeleinden zijn geïdentificeerd. De handel tussen verzoekster en haar leveranciers was op grond van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn vrijgesteld van btw en kon nergens anders plaatsvinden dan in Tsjechië, zodat het om een belastbaar feit in de zin van de ZDPH ging. Aangezien het vervoer onder een accijnsschorsingsregeling plaatsvond, was de betrokken persoon niet degene die het vervoer organiseerde, maar de afzender en de geadresseerde van de goederen. Uit de feiten blijkt dat noch verzoekster, noch haar leveranciers de hoedanigheid van afzender of geadresseerde hadden.
- 9 *Verweerder* sluit zich aan bij de conclusie van de belastingdienst dat verzoekster geen recht op belastingaftrek had omdat de plaats van uitvoering zich niet in Tsjechië bevond. Gelet op de arresten in de zaken EMAG en Euro Tyre, concludeert verweerder dat bij de beoordeling of een handeling bestaat in een levering van goederen met plaats van uitvoering in Tsjechië waarvoor de afnemer aanspraak kan maken op het recht op belastingaftrek uit hoofde van § 72 ZDPH, moet worden bepaald of de levering van de goederen samenhangt met de verzending of het vervoer ervan. Voor de toerekening van een bepaald vervoer aan een handeling is het derhalve van cruciaal belang om vast te stellen of het vervoer heeft plaatsgevonden in het kader van een bepaalde handeling, en moet ook de plaats worden vastgesteld waar de overdracht van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken plaatsvindt. Verweerder stelt dat de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken op verzoekster is overgegaan bij het inladen van de brandstof in verzoeksters voertuigen, aangezien verzoekster van meet af aan de bedoeling had om de brandstof voor zichzelf aan te schaffen en niet voor de bij de keten van handelingen betrokken leveranciers of onderleveranciers, wat duidelijk blijkt uit de door verzoekster geplaatste

■

bestellingen. Bovendien was verzoekster het enige lid van de keten van handelingen dat daadwerkelijk over de brandstof beschikte. Verweerder kwam tot de slotsom dat in een situatie waarin de overdracht van eigendom van de goederen gefaseerd plaatsvindt binnen een keten van handelingen en één levering samenhangt met één enkel vervoer, het vervoer noodzakelijkerwijs samenhangt met de levering van goederen tussen verzoeksters leverancier en verzoekster. Volgens verweerder hield de handeling verband met verzending of vervoer, zodat de verwerving van goederen door verzoekster een intracommunautaire handeling vormt. Alle andere handelingen die aan deze transactie voorafgingen, vonden in een andere lidstaat plaats en waren niet aan de btw onderworpen.

- 10 Volgens verweerder doen de op artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn gebaseerde argumenten niet ter zake. Dit artikel is in Tsjechisch recht omgezet bij § 64, lid 3, ZDPH en is van toepassing op situaties waarin de geadresseerde van de accijnsgoederen een belastingplichtige is die niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. De betrokken bepaling kan niet worden toegepast op de situatie van verzoekster omdat de afnemer van de brandstof voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. Verweerder acht het voorts irrelevant dat de brandstof onder een accijnsschorsingsregeling is vervoerd, aangezien de btw- en accijnsregels niet van elkaar afhangen en deze belastingen op grond van verschillende beginselen worden geheven. Voorts heeft dit feit volgens verweerder geen invloed op het vermogen om als een eigenaar vrij over de goederen te beschikken daar men de betrokken goederen nog steeds kan verkopen of volgens het privaatrecht anderszins erover beschikken, mits aan de relevante publiekrechtelijke voorwaarden is voldaan.
- 11 Verweerder verklaarde ook dat geen enkele bepaling van de btw-richtlijn de verschuldigdheid van accijns als voorwaarde stelt voor de verschuldigdheid van btw. Anders dan btw-heffing is de accijnsheffing niet gebaseerd op de levering van goederen die verband houdt met de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken.
- 12 Tevens verwijst verweerder naar het arrest in de zaak *Fast Bunkering Klaipėda*, waaruit hij concludeert dat het inladen van brandstof in een tank inhoudt dat de exploitant van de tank vrij over de brandstof mag beschikken alsof hij de eigenaar ervan was. Indien een handelaar brandstof ophaalt in het land van verzending, verkrijgt hij dus de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken in het land van verzending. In dit verband betoogt verzoekster dat in de aangehaalde zaak, de eindafnemer de economische eigenaar van de brandstof was geworden op het tijdstip waarop de brandstof voor verbruiksdoeleinden in de tank werd gepompt, en niet de vervoerder op het tijdstip waarop de brandstof werd ingeladen, zoals in de onderhavige zaak het geval is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 13 In de onderhavige zaak is tussen verzoekster en de belastingautoriteiten een geschil gerezen over de vraag of de betrokken goederen (brandstof) uit het oogpunt van de btw aan verzoekster zijn geleverd (met andere woorden, of verzoekster de macht heeft verkregen om als een eigenaar over de goederen te beschikken) in Tsjechië dan wel in andere lidstaten; partijen zijn het erover eens dat de belastbare handelingen in de vorm van de levering van brandstof daadwerkelijk zijn verricht. De verwijzende rechter is het met verweerder eens dat verzoekster aan de basis van de gehele handeling lag. Aangezien verzoekster de eigenaar van de voertuigen was en de bestelde goederen gewoonlijk over het volledige traject vanuit de terminals van de raffinaderijen in andere lidstaten vervoerde, had zij de vervoerde brandstof in feite de hele tijd onder haar beheer. Desondanks kon zij evenwel pas rechtmatig over de goederen beschikken als waren het haar goederen nadat de goederen door de exploitant van het belastingentrepot ter betaling van accijns aan Tsjechië waren overgedragen en in het vrije verkeer waren gebracht, aangezien zij dit wegens de strikte regeling betreffende de onttrekking van goederen onder een accijnsschorsingsregeling niet mocht doen. De verwijzende rechter erkent dat verzoekster haar eigen zinvolle uitlegging aan het Unierecht en het daarmee samenhangende nationale recht heeft gegeven, welke verschilt van die van verweerder.
- 14 In deze omstandigheden rijzen dus enkele vragen met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht. Voor sommige kwesties heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) vroeger het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing verzocht, die in zaak C-414/17 werden behandeld. Gelet op de nadruk die verweerder legt op de „macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken”, moet de verwijzende rechter bovendien ook antwoord geven op de vraag of, in de onderhavige situatie, de voorgaande schakels in de keten tussen leverancier en klant in een of ander opzicht de „macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken” hebben verkregen, dan wel of de handelingen uit het oogpunt van de btw-richtlijn niet relevant zijn en er dus geen btw had moeten worden aangegeven telkens wanneer een overdracht van eigendom plaatsvond tussen de leveranciers van verzoekster en haar onderleveranciers. In tegenstelling tot verweerder is de verwijzende rechter niet van oordeel dat dergelijke handelingen niet mogen worden beschouwd als relevant uit het oogpunt van de btw.
- 15 De verwijzende rechter deelt evenmin verweerders standpunt dat verzoekster en haar leveranciers zich in dezelfde situatie bevonden als de scheepsexploitanten en tussenpersonen bij brandstofleveringen in het arrest Fast Bunkering Klaipėda. Nadat verzoekster de brandstof in haar voertuigen had ingeladen, gebruikte zij deze brandstof niet voor de aandrijving van de voertuigen en vanwege de accijnsschorsingsregeling diende zij de brandstof naar het aangewezen belastingentrepot te vervoeren. Verzoekster kon pas vrij over de brandstof beschikken nadat deze in Tsjechië in het vrije verkeer was gebracht (publiekrechtelijk aspect) en nadat zij het eigendomsrecht over de brandstof had

■

verkregen (privaatrechtelijk aspect) van entiteiten die goederen onder een accijnsschorsingsregeling konden verwerven. Volgens de verwijzende rechter bestaat het enige verschil tussen de situatie van verzoekster en die van een gewone vervoerder (en lijkt zij op die van de scheepsexploitant in de zaak *Fast Bunkering Klaipėda*) in beginsel erin dat verzoekster zelf oorspronkelijk aan de basis van de gehele handeling ligt, dat de tussenliggende schakels in de keten brandstof voor haar aankochten en dat verzoekster op een bepaald tijdstip nadat die brandstof in Tsjechië in het vrije verkeer was gebracht eigenaar van de brandstof werd en vanaf dan over de brandstof beschikte alsof deze haar eigendom was.

- 16 De vorige vraag of verzoekster als een eigenaar over de vervoerde brandstof mocht beschikken, houdt ook verband met de feitelijke gevolgen van de regels van de accijnsrichtlijn, die verzoeksters vrijheid om over de brandstof te beschikken sterk aan banden leggen zolang deze niet in het vrije verkeer is gebracht. Zelfs indien zou worden aangenomen dat verzoekster over de goederen heeft beschikt alsof zij haar eigendom waren, dan nog had zij dit niet kunnen doen zonder de medewerking van de personen met de hoedanigheid van afzender of geadresseerde van de goederen onder de accijnsschorsingsregeling. Indien deze personen tegenover de douaneautoriteiten niet de nodige stappen hadden ondernomen en hun gegevens voor accijnsdoeleinden niet dienovereenkomstig hadden gewijzigd, dan had verzoekster de brandstof niet mogen vervoeren naar een andere bestemming dan het aangewezen belastingentrepot of niet mogen leveren aan een persoon die niet over de goederen onder schorsing van accijns mocht beschikken. Tevens heeft verweerder in geen enkel opzicht een bewijs gevonden van een contractuele relatie tussen verzoekster en personen in de keten die over goederen onder de accijnsschorsingsregeling mochten beschikken.
- 17 De verwijzende rechter wenst dan ook te vernemen of het feit dat aan de strikte voorwaarden van de accijnsrichtlijn voor de behandeling van goederen onder schorsing van accijns is voldaan, van nature niet met zich meebrengt dat ook aan de voorwaarden voor de overdracht „van de macht om als een eigenaar over de goederen te beschikken” is voldaan, zodat de levering van dergelijke goederen uit het oogpunt van het Unierecht zowel voor btw- als voor accijnsdoeleinden op dezelfde wijze moet worden behandeld. In de accijnsrichtlijn is duidelijk omschreven van waaruit en waarheen dergelijke goederen mogen worden vervoerd, en in wezen mogen zij alleen aan een belastingentrepot of een geregistreerde geadresseerde worden geleverd. Verzoekster beschikte niet over de nodige vergunningen om een belastingentrepot te exploiteren of om geregistreerde geadresseerde te zijn, waardoor zij evenmin over een vergunning uit hoofde van de accijnsrichtlijn beschikte om goederen onder schorsing van accijns te verwerven. Bijgevolg kan niet worden aangenomen dat sprake is van een rechtstreekse levering van goederen onder een accijnsschorsingsregeling tussen een raffinaderij in een andere lidstaat en verzoekster.
- 18 Indien het Hof van Justitie zou oordelen dat de accijnsrichtlijn daadwerkelijk vooraf het tijdstip bepaalt waarop de macht om over de goederen te beschikken wordt verkregen en dat in de onderhavige zaak dientengevolge één levering uit de

keten samenhangt met slechts één intracommunautair vervoer, dan zou het „vervoer van goederen”, zoals nader bepaald in artikel 20 van de accijnsrichtlijn, het relevante begrip kunnen zijn. Indien vervoer – voor btw-doeleinden – ook moet worden aangemerkt als de voltooide levering van goederen onder schorsing van accijns aan een belastingentrepot, dan lijkt de redenering van verweerder, waarbij dit vervoer wordt toegerekend aan een handeling die pas plaatsvindt nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht en het vervoer is voltooid, volgens de verwijzende rechter moeilijk houdbaar. Daarom wenst de verwijzende rechter verduidelijking over de relevantie van het in de accijnsrichtlijn omschreven begrip „vervoer” voor btw-doeleinden met betrekking tot goederen die onder een accijnsschorsingsregeling tussen lidstaten worden vervoerd.

- 19 Indien het Hof van Justitie tot de slotsom komt dat tussen de regeling inzake belasting op brandstoffen door accijnsheffing en die door btw-heffing noch rechtens noch feitelijk enige band bestaat, wenst de verwijzende rechter bovendien te vernemen of in deze context rekening kan worden gehouden met het feit dat de omgezette wetgeving volgens de verwijzende rechter niet duidelijk en ondubbelzinnig was op het tijdstip waarop de belaste handelingen werden verricht. Doordat de richtlijnen en de nationale wetgeving geen uitdrukkelijke bepalingen bevatten, zouden belastingbetalers een uitlegging aan de wetgeving kunnen geven die overeenstemt met die van verzoekster, namelijk dat de onder een accijnsschorsingsregeling geregistreerde levering van goederen ook een levering van goederen uit het oogpunt van de btw vormt, en dat een met goederenvervoer samenhangende intracommunautaire levering van goederen logischerwijze moet voorafgaan aan de levering van goederen die pas plaatsvindt nadat de goederen in Tsjechië in het vrije verkeer zijn gebracht. Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest in de zaak Euro Tyre vastgesteld dat de toerekening van vervoer binnen een keten van goederenleveringen met slechts één intracommunautair vervoer niet door de richtlijn wordt geregeld, en deze kwestie werd enkel opgelost door de Uniewetgeving aan te vullen met de uitlegging van het Hof. Tevens moest de kwestie van het verschil tussen het begrip „als een eigenaar over een goed beschikken” en het eigendomsrecht zoals geregeld in het nationale recht eerst door het Hof van Justitie op basis van de algemene beginselen van het Unierecht worden afgedaan. De verwijzende rechter is van mening dat het Hof van Justitie deze twee niet uitdrukkelijk in het Unierecht geregelde kwesties nog niet samen in detail heeft behandeld.
- 20 Volgens het nationale constitutionele recht kan de verwijzende rechter het beginsel „in dubio mitius”, dat de impact van rechtsonzekerheid op degenen die nadeel ondervinden van onduidelijke wettelijke bepalingen beoogt te beperken in gevallen waarin hun verplichtingen moeten worden opgelegd door de staat als het orgaan dat verantwoordelijk is voor de inhoud en begrijpelijkheid van de toepasselijke regelgeving, niet veronachtzamen. Op het gebied van het Tsjechische belastingrecht komt dit beginsel tot uiting in de rechtspraak van de Ústavní soud (grondwettelijk hof, Tsjechië) en de bestuursrechters, volgens welke ingeval een publiekrechtelijke norm op meer dan één wijze kan worden uitgelegd, moet worden gekozen voor een uitlegging die met de grondrechten en

■

fundamentele vrijheden strookt dan wel daarvan zo min mogelijk afwijkt. Het is aan de staat om zijn wetten duidelijk, begrijpelijk, nauwkeurig en zo omstandig mogelijk te formuleren om verschillende uitleggingen ervan tot een minimum te beperken.

- 21 De verwijzende rechter is van oordeel dat noch de nationale wetgeving noch de Unierechtelijke bepalingen, die voor de beoordeling van verzoeksters situatie relevant zijn, als duidelijk kunnen worden aangemerkt. Bij gebreke van een latere (mogelijk andere) rechtsuitlegging van de kwesties door het Hof van Justitie, kan de door verzoekster aangevoerde uitlegging als houdbaar worden beschouwd. In deze omstandigheden zou de andere uitlegging van de wetgeving door verweerder, die de belastingplichtigen in die situatie zwaarder belast, op grond van het nationale constitutionele recht als niet-toepasselijk kunnen worden beschouwd zolang de regelgeving niet is verduidelijkt en niet kan worden ingeroepen tegenover de belastingplichtige. In een dergelijke situatie rijst noodzakelijkerwijs de vraag of een dergelijke benadering verenigbaar is met het recht van de Europese Unie in zijn geheel, dan wel of uit het oogpunt van het Unierecht op zijn minst een compromisoplossing kan worden aanvaard, bijvoorbeeld door minder welwillende uitleggingen van dubbelzinnige wetgeving alleen te handhaven na verduidelijking van de betekenis van de wetgeving door een beslissing van het Hof van Justitie. In deze context wenst de verwijzende rechter ten slotte van het Hof van Justitie te vernemen of de rechtsuitlegging van de desbetreffende punten uit het oogpunt van het Unierecht op de betrokken datum inderdaad als dubbelzinnig kon worden aangemerkt.