



Datum van
inontvangstneming

:

11/08/2017

Zaak C-414/17

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

Datum van indiening:

10 juli 2017

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 juni 2017

Verzoekende partij (verzoekster in eerste aanleg):

Arex CZ a.s.

Andere partij in de procedure (verweerder in eerste aanleg):

Odvolací finanční ředitelství

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Cassatieberoep tegen de uitspraak van de Krajského soudu v Českých Budějovicích (regionale rechtbank, České Budějoviceze; hierna: „regionale rechtbank”) van 27 april 2016 tot verwerping van verzoeksters beroep tegen het besluit van de Odvolací finanční ředitelství (beroepscommissie in financiële aangelegenheden; hierna: „verweerder”) van 15 juli 2015 tot ongegrondverklaring van haar beroep tegen zeven betalingsopdrachten van de Finanční úřad pro Jihočeský kraj (belastingkantoor voor de regio Zuid-Bohemen; hierna: „belastingkantoor”) waarin verzoeksters belasting over de toegevoegde waarde (btw) is vastgesteld alsmede haar juridische plicht tot betaling van de daarmee samenhangende sancties over de belastingperiodes januari tot en met april, september, november en december 2010.

Prejudiciële vragen

1) Moet elke belastingplichtige worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 138, lid 2, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde („btw-richtlijn”)? Zo niet, op welke belastingplichtigen is die bepaling dan van toepassing?

2) Indien het Hof van Justitie antwoordt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn van toepassing is op een situatie zoals die 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/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG („accijnsrichtlijn”), een levering die samenhangt met een procedure krachtens de accijnsrichtlijn 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 van Justitie antwoordt dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet van toepassing is in een situatie zoals die in het hoofdgeding, is het feit dat de producten worden vervoerd in het kader van 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?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

Btw-richtlijn, overweging 36, artikel 3, lid 1, en artikel 138

Accijnsrichtlijn, artikelen 4, 17 en 20

Aangevoerde nationale bepalingen

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake belasting over de toegevoegde waarde), in de versie die gold tot en met 31 december 2010 (hierna: „ZDPH”), artikel 64

Korte weergave van de feiten en van de procedure in het hoofdgeding

- 1 Op basis van een belastinginspectie is verzoekster aangeslagen voor de btw omdat zij volgens het belastingkantoor niet had aangetoond dat de belastbare

handelingen bestaande in de aankoop van brandstof door verzoekster bij de ondernemingen Benaft P s.r.o. en Kont Fuel Distribution s.r.o. werden verricht met Tsjechië als plaats van uitvoering. In plaats daarvan was volgens het belastingkantoor sprake van een verwerving van goederen vanuit een andere lidstaat, te weten Oostenrijk. Het belastingkantoor stond verzoekster daarom niet toe om de btw overeenkomstig artikel 72, lid 1, van de ZDPH af te trekken. Anderzijds vermeerde het belastingkantoor de belasting over de verwerving van goederen vanuit een andere lidstaat met hetzelfde bedrag, en paste dit kantoor het desbetreffende recht op belastingaftrek toe.

- 2 Uit het door het belastingkantoor overgelegde bewijsmateriaal volgt dat de door verzoekster gekochte brandstof in raffinaderijen van Shell Austria GmbH in Oostenrijk is ingeladen. Het betrof een ketenlevering waarbij de Oostenrijkse onderneming Doppler Mineralöle GmbH te Wels (op sommige plekken ten onrechte aangeduid als Doppler Handels GmbH, Wels) de eerste verkoper was. De eerste in Tsjechië gevestigde kopers waren vier verschillende ondernemingen (Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. en Top Ten Developments s.r.o.). Die ondernemingen hebben in Tsjechië geen btw betaald over de brandstoftransacties. De gekochte brandstof werd doorverkocht aan de tweede schakel in de keten, namelijk twee andere Tsjechische bedrijven (TM Truck s.r.o. en Cllaruss Gall s.r.o.). Vervolgens is de brandstof verkocht aan de leveranciers van verzoekster, in het bijzonder Kont Fuel Distribution s.r.o., die het in sommige gevallen doorverkocht aan weer een andere schakel in de keten, Benaft P s.r.o. De eerste Tsjechische schakels in de keten hadden een overeenkomst gesloten met Garantrans s.r.o., die op basis van de overeenkomst voor hen optrad als erkende geadresseerde in de zin van de Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (wet nr. 353/2003 inzake accijnsen), die beantwoordt aan de geregistreerde geadresseerde in de zin van de accijnsrichtlijn. Die onderneming heeft over de ingevoerde brandstof accijns betaald voor de eerste Tsjechische schakels in de keten (het vervoer vond plaats in het kader van een accijnsschorsingsregeling). Het vervoer van Oostenrijk naar Tsjechië is door verzoekster zelf uitgevoerd met haar eigen voertuigen.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

Argumenten van de belastingautoriteiten in de administratieve procedure

- 3 Het belastingkantoor is op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie¹ tot het oordeel gekomen dat in geval van een achtereenvolgens gefactureerde levering van goederen die met één enkele verzending of vervoersoperatie samenhangt, het vervoer van de goederen slechts aan één enkele handeling mag worden toegerekend en enkel die handeling als intracommunautaire handeling van btw mag worden vrijgesteld. De andere handelingen vormen een levering van

¹ Arresten van 6 april 2006, Emag Handel Eder OHG, C-245/04, en van 16 december 2010, Euro Tyre Holding BV, C-430/09.

goederen zonder verzending of vervoer, en hun plaats van uitvoering hangt af van de vraag of zij voorafgaan aan of volgen op de commerciële transactie die samenhangt met het vervoer. Een transactie die samenhangt met vervoer tussen lidstaten levert aan de kant van de leverancier een vrijgestelde levering van goederen naar een andere lidstaat op, en aan de kant van de koper een belastbare verwerving van goederen uit een andere lidstaat. Bij gebreke van andere aanwijzingen is voor het aanmerken van de levering als intracommunautaire handeling van belang wie de goederen vervoert of in wiens opdracht zij worden vervoerd, en wie tijdens het vervoer het recht heeft om als eigenaar over de goederen te beschikken. Verzoekster heeft volgens het belastingkantoor al in Oostenrijk het recht gekregen om als eigenaar over de goederen te beschikken, aangezien het risico voor de goederen daar op haar is overgegaan. Niemand had haar een vervoersopdracht gegeven, veeleer had zij het vervoer voor eigen rekening verricht.

- 4 Verweerder onderschreef het standpunt van het belastingkantoor over het aanmerken als intracommunautaire handelingen van de leveringen tussen verzoekster en haar leveranciers. Ten aanzien van het verkrijgen van het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken heeft verweerder gesteld dat verzoekster niet had aangetoond dat zij en haar leveranciers een overeenkomst hadden gesloten waarin was bepaald dat het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken, op een ander moment overging dan was vastgesteld door het belastingkantoor. Het feit dat verzoekster, vanwege de beperkingen die voortvloeiden uit de accijnsschorsingsregeling, tot aan de vrijgave van de goederen voor het vrij verkeer op het grondgebied van Tsjechië niet in staat was om vrij over de goederen te beschikken, geldt volgens hem voor alle personen, zowel voor eigenaren als personen die het recht hebben om als eigenaar over de goederen te beschikken. Hij heeft de toepassing van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn op deze zaak afgewezen. Dit artikel is in de ZDPH omgezet in artikel 64, lid 3, op grond waarvan de levering moet plaatsvinden voor een belastingplichtige die niet voor de belasting is geregistreerd in een andere lidstaat. In deze zaak waren de eerste Tsjechische schakels in de keten echter btw-betalers. Verweerder heeft verder verwezen naar de uitspraak in de zaak *British American Tobacco International*², waarin is geoordeeld dat geen enkele bepaling van de zesde richtlijn³ het verschuldigd worden van btw koppelt aan accijnsheffing. Uit het arrest in de zaak *Euro Tyre Holding* volgt niet dat de koper van de goederen degene moet zijn die de levering als eerste heeft aangegeven. Wil een handeling intracommunautair zijn, dan is het niet voldoende dat de eerste schakels in de keten de Oostenrijkse leverancier waarschijnlijk hun belastingregistratienummer

² Arrest van 14 juli 2005, *British American Tobacco International Ltd. a Newman Shipping & Agency Company*, C-435/03.

³ Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

hebben verstrekt, of dat zij ervoor hebben gezorgd dat in Tsjechië accijns is betaald.

- 5 De regionale rechtbank, waarbij verzoekster is opgekomen tegen verweerder besluit, heeft de bevindingen van het belastingkantoor en verweerder ten volle onderschreven en heeft haar beroep ongegrond verklaard.

Argumenten van verzoekster in het cassatieberoep

- 6 Verzoekster vraagt om vernietiging van de uitspraak van de regionale rechtbank en om terugverwijzing van de zaak naar die rechtbank voor verdere afdoening. Zij voert aan dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn, waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen de levering van accijnsgoederen die wordt verricht voor enerzijds een belastingplichtige en anderzijds een niet-belastingplichtige, en waarbij enkel voor laatstgenoemde aanvullende voorwaarden gelden zoals blijkt uit het gebruik van het voornaamwoord „wiens” („jejíž”) in het enkelvoud, in de ZDPH onjuist is omgezet. Deze voorwaarden zijn dus niet van toepassing op verzoekster aangezien zij een belastingplichtige is. Verzoekster beroept zich op de neutraliteit van de btw, bestaande in de verplichting om belasting te betalen en het recht van de volgende schakel in de keten om die belasting af te trekken, waarbij een grensoverschrijdende levering binnen de Gemeenschap een uitzondering vormt, nu deze is vrijgesteld aan de kant van de leverancier, en voor de geadresseerde een verwerving van goederen vormt met alle bijbehorende verplichtingen.
- 7 Zelfs indien de btw niet was gekoppeld aan de accijns, dan zouden uitgaande van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn vergelijkbare conclusies moeten worden getrokken. Ingeval het vervoer plaatsvindt in het kader van een accijnsschorsingsregeling, kan er geen sprake zijn van overgang van economische eigendom aangezien de eigenaar op grond van die regeling niet vrij kan beschikken over de goederen. Uit één enkele zin in het arrest *British American Tobacco International* kunnen geen conclusies worden getrokken over het ontbreken van een verband tussen de accijns en de btw. Er moet aansluiting worden gezocht bij het arrest in de zaak *Harry Winston SARL*⁴, waarin het verschuldigd worden van accijns en het verschuldigd worden van btw aan elkaar worden gekoppeld.
- 8 Overeenkomstig artikel 20, lid 2, van de accijnsrichtlijn eindigt de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling op het tijdstip waarop de geadresseerde de accijnsgoederen in ontvangst heeft genomen. Op grond van artikel 17, lid 1, onder a), i) en ii), en artikel 4, leden 9 en 11, van de accijnsrichtlijn moet onder de geadresseerde worden verstaan een erkende belasting-entrepouhouder of een geregistreerde geadresseerde die bevoegd is om

⁴ Arrest van 11 juli 2013, *Harry Winston SARL*, C-273/12.

goederen die worden overgebracht, in ontvangst te nemen. Verzoekster was bij geen enkele van de gecontroleerde leveranties aanwezig.

- 9 De mogelijkheid om te beschikken over de goederen wordt begrensd door de AAD- of e-AD-vergunning, waarbij de douaneautoriteit de toepassing van de accijnsschorsingsregeling heeft toegestaan. Van doorslaggevend belang is dat de vervoerder na het inladen van de goederen hierover niet vrij kon beschikken en deze binnen een aangegeven periode moest afleveren op de plaats van levering.
- 10 Volgens verzoekster kan niet worden gesteld dat de leveringen in kwestie tussen de directe leveranciers en verzoekster verband hielden met intracommunautair vervoer. Aan deze leveringen ging in de tijd een commerciële transactie vooraf waarbij het vervoer van de goederen plaatsvond in het kader van een accijnsschorsingsregeling die aanving in een andere lidstaat en eindigde in Tsjechië. Verder, daarmee samenhangend vervoer vond vervolgens na het einde van de schorsingsregeling plaats op het grondgebied van de Tsjechische Republiek. De arresten in de zaken EMAG en Euro Tyre Holding hadden geen betrekking op de overbrenging van accijnsgoederen, en kunnen in deze zaak dus niet worden toegepast.
- 11 Volgens verzoekster is de verschuldigdheid van de btw inderdaad niet gekoppeld aan de accijns, maar het btw-stelsel is op grond van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn wel gekoppeld aan de accijns. Goederen die vallen onder een accijnsschorsingsregeling moeten voldoen aan de voorwaarde dat deze worden afgeleverd op een van tevoren specifiek vastgestelde plaats. Gedurende die overbrenging kan de economische eigendom dus niet wisselen in de zin van de bepalingen inzake de btw, aangezien de gestelde voorwaarden daarvoor te strikt zijn. Eigendomsovergang kan pas plaatsvinden nadat die overbrenging is afgerond, na vrijgave voor het vrije verkeer of plaatsing in een belasting-entrepot, waarin de schorsingsregeling voortduurt. Deze zaak betreft niet het ontstaan van de belastingschuld, maar de vaststelling dat goederen die in het kader van een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht, bij levering moeten worden vrijgesteld van btw.

Opmerkingen van verweerder inzake het cassatieberoep

- 12 Verweerder heeft zijn standpunt herhaald dat de plaats van levering lag in Oostenrijk en dat het vervoer moet worden toegerekend aan de levering tussen verzoekster en haar directe leveranciers. Naar zijn mening koppelt de btw-richtlijn de verschuldigdheid van de btw niet aan de accijns. Waar het om gaat is de levering of invoer van de goederen, niet de vaststelling van de accijnsschuld. De vaststelling van de accijnsschuld berust niet op de levering van goederen, die samenhangt met het recht om als eigenaar over de goederen te beschikken. Dat is voorts bevestigd door het Hof van Justitie in het arrest British American Tobacco International.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële beslissing

- 13 Tussen partijen is niet in geschil dat voor de geleverde brandstof is voldaan aan het stelsel van overbrenging van goederen in het kader van een accijnsschorsingsregeling, dat de eerste Tsjechische schakels in de keten binnen die regeling de accijns via een erkende geadresseerde, Garantrans s.r.o., hebben betaald, en dat de eerste Tsjechische schakels in de keten belastingplichtigen en voor de btw geregistreerd waren.
- 14 Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie tot dusver onderschrijft de verwijzende rechter de opvatting van verzoekster dat het precies de op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn bij de verkoper vrij te stellen levering is die omgekeerd moet worden belast als intracommunautaire verwerving van goederen. De levering van goederen naar een andere lidstaat en de daarmee samenhangende verwerving vanuit de andere lidstaat vormen in werkelijkheid één enkele economische verrichting, en de voor beide onderdelen van die handeling geldende bepalingen moeten in onderlinge samenhang worden uitgelegd.⁵
- 15 Om te beslissen of verweerder de levering aan verzoekster door de ondernemingen Benaft P s.r.o. en Kont Fuel Distribution s.r.o. terecht als intracommunautaire verwerving van goederen heeft aangemerkt en niet als levering van goederen onder bezwarende titel binnen een lidstaat, is de wezenlijke vraag welke verkoper in de keten van leveringen aanspraak had op de vrijstelling ingevolge artikel 138 van de btw-richtlijn.
- 16 Volgens verzoekster kwam de levering aan de eerste Tsjechische schakel in de keten al in aanmerking voor de vrijstelling, hetzij omdat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn daarop rechtstreeks van toepassing was hetzij omdat de regels inzake de accijnsschorsingsregeling in ieder geval zo bindend zijn dat precies de levering die verband hield met de accijnsschorsingsregeling, tevens moest worden beschouwd als een op grond van artikel 138, lid 1, vrijgestelde levering. Volgens het arrest EMAG kan slechts één van de leveringen in een keten een intracommunautaire handeling vormen, zodat geen van de daaropvolgende leveringen als een intracommunautaire handeling kan worden beschouwd.
- 17 De materiële bepalingen van de btw-richtlijn kunnen niet als *acte éclairé* worden aangemerkt, aangezien het Hof van Justitie zich nog niet heeft uitgelaten over de uitlegging van artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn of over de uitlegging van artikel 138, lid 1, in geval van goederen die worden overgebracht in het kader van een accijnsschorsingsregeling. Het door verweerder aangehaalde arrest in de zaak British American Tobacco International ziet naar de opvatting van de verwijzende rechter op een geheel andere vraag, namelijk of de verschuldigheid van btw kan afhangen van de vaststelling van accijns zonder dat er een levering of invoer van de goederen heeft plaatsgevonden.

⁵ Arrest van 27 september 2007, Teleos, C-409/04, punten 23 en 34, of arrest van 18 november 2010, X., C-84/09, punt 28.

- 18 In ieder geval kan wat betreft het eerste onderdeel van de eerste vraag niet worden betoogd dat sprake is van een *acte clair*, gelet op onder meer de verschillen tussen meerdere taalversies. Verzoekster wijst op de Tsjechische versie van artikel 138, lid 2, onder b), waar het voornaamwoord „jejíž” in het enkelvoud staat, hetgeen zou betekenen dat de voorwaarde in kwestie enkel ziet op niet-belastingplichtige rechtspersonen. In de Slowaakse versie staat het voornaamwoord „ktorých” in het meervoud. De Engelse en de Franse versie bevatten de voornaamwoorden „whose” respectievelijk „dont”, die zowel enkelvoud als meervoud kunnen zijn.

Eerste vraag

- 19 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de bijzin in artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn „wier intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten, uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen”, betrekking heeft op belastingplichtigen of daarop in het geheel geen betrekking heeft en enkel op niet-belastingplichtige rechtspersonen ziet. In dat geval zou deze bepaling betrekking hebben op ongeacht welke belastingplichtige, wanneer is voldaan aan de overige daarin omschreven voorwaarden.
- 20 Zelfs indien die bepaling ook betrekking zou hebben op belastingplichtigen, is niet duidelijke welke belastingplichtigen bedoeld zijn. De bepaling van artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn noemt verschillende gevallen van verwerving van goederen binnen de Gemeenschap die niet aan belasting zijn onderworpen. Zo is er de verwerving van goederen als bedoeld in artikel 3, lid 1, onder a), waarbij het niet is uitgesloten dat sprake is van accijnsgoederen, en verder de verwerving van goederen als bedoeld in artikel 3, lid 1, onder b), waarbij accijnsgoederen zijn uitgesloten en ook moet worden voldaan aan de voorwaarden als vervat in artikel 3, lid 2.
- 21 Naar de opvatting van de verwijzende rechter is het dus noodzakelijk om de in geschil zijnde bijzin in artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn zodanig uit te leggen dat deze van toepassing is op een situatie waarin een niet-belastingplichtige rechtspersoon (en mogelijk ook een belastingplichtige, afhankelijk van het antwoord van het Hof van Justitie) binnen de Gemeenschap uitsluitend goederen verwerft die niet aan belasting zijn onderworpen indien is voldaan aan de voorwaarden van artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn, met uitzondering van accijnsgoederen.
- 22 De verwijzende rechter erkent dat bij het tweede onderdeel van de eerste vraag naar valt aan te nemen wel sprake is van een *acte clair*, maar verzoekt het Hof van Justitie om desondanks zijn oordeel te bevestigen. Duidelijk is dat verweerder uitgaat van artikel 64, lid 3, van de ZDPH, waarin geheel andere voorwaarden zijn neergelegd, met name nu het daarin gaat om personen die in een andere lidstaat niet voor de belasting zijn geregistreerd. Het is dan ook evident dat de Tsjechische wetgever die bepaling in ieder geval anders heeft opgevat.

Tweede en derde vraag

- 23 De tweede vraag betreft de situatie waarin het Hof van Justitie zou antwoorden dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn van toepassing is op de afnemers van accijnsgoederen in deze procedure. Zoals hierboven opgemerkt, waren de eerste Tsjechische schakels in de keten van leveringen belastingplichtigen die ook voor de belasting waren geregistreerd, en het is niet duidelijk of er andere intracommunautaire leveringen waren die niet waren onderworpen aan belasting in de zin van artikel 3, lid 1, van de btw-richtlijn. Tegelijkertijd hebben die personen gezorgd voor de betaling van de accijns. Het is de verwijzende rechter niet duidelijk of die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat wanneer de verzending of het vervoer van de goederen plaatsvindt overeenkomstig de betrokken bepalingen van de accijnsrichtlijn, de levering die samenhangt met de procedure ingevolge de accijnsrichtlijn moet worden aangemerkt als levering waarvoor op grond van die bepaling vrijstelling geldt. Dat zou ook gelden in de situatie waarin voor het overige, gelet op de toerekening van het goederenvervoer aan een andere transactie, niet is voldaan aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn. Een andere mogelijke uitlegging is volgens de verwijzende rechter dat zelfs in dat geval de algemene regels voor de toerekening van goederenvervoer moeten worden toegepast, en de eis dat is voldaan aan de voorwaarden van de accijnsrichtlijn dan als een aanvullende vrijstellingsvoorwaarde boven op die voorwaarden zou komen.
- 24 De derde vraag betreft de situatie waarin het Hof van Justitie zou antwoorden dat artikel 138, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn niet van toepassing is op de afnemers van accijnsgoederen in deze procedure, zodat de algemene regel voor intracommunautaire leveringen als vervat in artikel 138, lid 1, dient te worden toegepast. In dit verband brengt verzoekster naar voren dat het stelsel van de overbrenging van goederen in het kader van de accijnsrichtlijn zo specifiek is dat dit gevolgen zou moeten hebben voor de algemene regels voor de toerekening van een vervoersoperatie aan precies die levering die verband houdt met het stelsel ingevolge de accijnsrichtlijn. Gelet op het feit dat de btw-richtlijn geen specifieke bepalingen over de toerekening van een vervoersoperatie bevat, de eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie algemener is en onder meer berust op het feit dat het voor een belastingkantoor na de afschaffing van de controles aan de grenzen tussen de lidstaten moeilijk is om zich ervan te vergewissen of goederen het grondgebied van die lidstaat al dan niet fysiek hebben verlaten (zie bijvoorbeeld punt 44 van het arrest Teleos), hetgeen niet het geval is bij de accijnschorsingsregeling, acht de verwijzende rechter het, onder verwijzing naar onder meer overweging 36 van de btw-richtlijn, van belang dat het Hof van Justitie zich over dit punt uitspreekt.