CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 3 oktober 2019[1]

Zaak C-401/18

Herst, s.r.o.
tegen
Odvolací finanční ředitelství

[verzoek van de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële procedure – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Accijnsproducten – Vrijstelling van de levering van goederen die binnen de Unie worden verzonden of vervoerd – Ketentransactie – Toerekening van de verplaatsing van goederen aan een levering binnen een keten van leveringen – Vervoer van accijnsproducten onder schorsing van accijns – Voorrang van het Unierecht – Grenzen van een uitlegging in overeenstemming met het Unierecht – Beginsel ‚in dubio mitius'"

I. Inleiding

1. De onderhavige procedure heeft in wezen wederom betrekking op de voor de praktijk buitengewoon belangrijke vraag welke handeling in een grensoverschrijdende keten van leveringen met *meerdere* handelingen moet worden beschouwd als vrijgestelde intracommunautaire levering, wanneer er sprake is van slechts *één* fysieke verplaatsing van goederen. Aangezien verzoekster in het hoofdgeding aanspraak maakt op aftrek van de voorbelasting, stelt zij *geen* vrijgestelde intracommunautaire levering te hebben ontvangen.

2. Hoewel het Hof zich reeds herhaaldelijk[2] over dergelijke situaties heeft gebogen, kunnen volgens de verwijzende rechter uit de bestaande rechtspraak van het Hof nog altijd geen duidelijke criteria worden afgeleid voor de plaatsbepaling en voor de toerekening van de belastingvrijstelling aan een van de leveringen in een keten van leveringen. Een belangrijk criterium is hierbij de overgang van de beschikkingsmacht. In zoverre vertoont de onderhavige procedure het bijzondere kenmerk dat de geleverde brandstof is vervoerd onder schorsing van accijns. Het Hof heeft echter reeds in het arrest Arex geoordeeld dat dit btw-rechtelijk niet van belang is.[3]

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 De vraag betreffende de toerekening van de verplaatsing van goederen aan een levering bij een zogenoemde intracommunautaire ketentransactie heeft het Hof reeds in verschillende procedures behandeld. Zie bijvoorbeeld arresten van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027; 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84; 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599; 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, en 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232.

3 Arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027.

3. Deze procedure biedt het Hof derhalve nogmaals de mogelijkheid om te preciseren wat de criteria zijn voor de toerekening van de verplaatsing van goederen aan een bepaalde levering in de verkoopketen, en om in casu te zorgen voor meer rechtszekerheid.

4. Bovendien rijzen er vragen in verband met het constitutionele beginsel „in dubio mitius" in de Tsjechische Republiek. Volgens dat beginsel moet een fiscale bepaling altijd worden uitgelegd in het voordeel van de belastingplichtige, wanneer er objectief gesproken verschillende uitleggingen mogelijk zijn. Voor zover de voor de belastingplichtige voordeligste variant niet de uitlegging is die overeenstemt met het Unierecht, rijst de vraag wat de verhouding is tussen het nationale constitutionele recht en het Unierecht.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. De toepasselijke Unierechtelijke bepalingen zijn vervat in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn")[4].

6. Artikel 2 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]"

7. De „levering van goederen" wordt in artikel 14, lid 1, van dezelfde richtlijn omschreven als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

8. Artikel 32, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt de plaats van levering en luidt

„Ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt."

9. In hoofdstuk 4 van titel IX („Vrijstellingen") bepaalt artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen."

4 PB 2006, L 347, blz. 1.

B. Tsjechisch recht

10. Wat het toepasselijke Tsjechische recht betreft, dient in het bijzonder te worden gewezen op § 64 van de wet op de btw[5], waarbij de Tsjechische Republiek artikel 138 van de btw-richtlijn heeft omgezet. Het recht op aftrek krachtens de artikelen 167 e.v. van de btw-richtlijn, is bij de §§ 72 e.v. van de wet op de btw omgezet.

11. Daarnaast maakt de verwijzende rechter melding van het constitutionele beginsel „in dubio mitius" (bij twijfel milder). Het doel daarvan is de gevolgen van rechtsonzekerheid voor de adressaten van voor verschillende uitlegging vatbare wettelijke bepalingen te beperken in gevallen waarin de staat – als het voor de inhoud en duidelijkheid van de toepasselijke regeling verantwoordelijke subject – hun verplichtingen dient op te leggen.

12. In het Tsjechische belastingrecht geldt derhalve dat wanneer een publiekrechtelijke norm op verschillende wijzen kan worden uitgelegd, gekozen moet worden voor de uitlegging die de fundamentele rechten en vrijheden niet of zo min mogelijk beperkt. Volgens de verwijzende rechter is de voor de beslechting van de onderhavige zaak doorslaggevende regeling niet duidelijk. De aftrek van voorbelasting moet dan ook reeds om die reden worden toegestaan op grond van het beginsel „in dubio mitius".

III. Feiten en prejudiciële procedure

13. Verzoekster in het hoofdgeding (Herst, s.r.o.; hierna: „Herst") vordert voor de nationale rechter de aftrek van voorbelasting. Herst is onder meer actief op het gebied van het wegvervoer en bezit verschillende tankstations. Zij vervoert met haar eigen voertuigen brandstof uit andere lidstaten (Oostenrijk, Duitsland, Slowakije, Slovenië) naar de plaats van bestemming, Tsjechië. De goederen zijn daarbij meerdere malen doorverkocht, doch slechts eenmaal (door Herst) naar de eindafnemers in Tsjechië vervoerd.

14. Herst was in veel gevallen de eindafnemer van de brandstof. Zij kocht deze van leveranciers, die voor btw-doeleinden waren geregistreerd in Tsjechië. In zoverre bevond Herst zich aan het eind van de keten van leveringen. In andere gevallen verkocht zij de brandstof door aan eigen afnemers. In deze gevallen bevond zij zich in het midden van een keten van leveringen. Herst bracht haar leveranciers daarbij geen vervoerskosten in rekening, maar kocht de brandstof tegen prijzen waarin het vervoer niet was opgenomen.

15. Zoals gewoonlijk plaatste Herst bestellingen bij Tsjechische leveranciers die de brandstof hadden gekocht of nog zouden kopen van een raffinaderij in een andere lidstaat. Zij gaf hierbij de terminal van de raffinaderij op waaruit zij de goederen zou betrekken, alsook 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.

16. Na betaling van de vooruitbetalingsfactuur kon Herst de goederen overeenkomstig de instructies van de Tsjechische leveranciers ophalen. Herst haalde de brandstof rechtstreeks bij de terminals van raffinaderijen in de andere lidstaten op. Bij de overdracht van de goederen was geen van de bij de keten van leveringen betrokken contractanten aanwezig. Daarna vervoerde Herst de brandstof naar Tsjechië. Aldaar werd de brandstof, na de grens te hebben overschreden, ingeklaard. De brandstof werd na de accijnsheffing in het vrije verkeer gebracht en door verzoekster verder vervoerd naar de losplaats, dat wil zeggen naar haar eigen tankstations of de tankstations van haar afnemers.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 op de btw).

17. De fiscus stelde naar aanleiding van een belastingcontrole voor de belastingtijdvakken van november 2010 tot en met mei 2013 en juli en augustus 2013 vast dat verzoekster met betrekking tot de brandstofleveringen had verzocht om aftrek van voorbelasting, alsof het ging om binnenlandse leveringen. Volgens de belastingdienst heeft de levering van goederen echter niet plaatsgevonden in Tsjechië maar in de andere lidstaten, waar de brandstof zich bevond op het tijdstip waarop de verzending of het vervoer ervan aanving. Bijgevolg ging het om een vrijgestelde intracommunautaire levering aan Herst, waarbij er voor Herst geen sprake is van een recht op aftrek van voorbelasting.

18. Aangezien verzoekster de gekochte goederen zelf in de andere lidstaten heeft afgehaald en deze op haar kosten naar Tsjechië heeft vervoerd voor de uitoefening van haar economische activiteit, was de belastingdienst van mening dat deze levering van goederen tussen Tsjechische leveranciers en verzoekster een levering van goederen was waarbij de goederen werden vervoerd. Om die reden heeft de fiscus de ten onrechte toegepaste aftrek van voorbelasting ongedaan gemaakt en de door verzoekster voor de afzonderlijke gecontroleerde belastingtijdvakken te betalen btw opnieuw vastgesteld door middel van aanvullende belastingaanslagen. Tevens is Herst een geldboete opgelegd.

19. Verzoekster heeft tegen de aanvullende belastingaanslagen beroep ingesteld, waarbij zij er met name op wijst dat het vervoer van de brandstof tussen de lidstaten heeft plaatsgevonden onder schorsing van accijns. Het vervoer heeft plaatsgevonden onder douanetoezicht. Pas na de beëindiging daarvan zijn de goederen in een en dezelfde lidstaat in het vrije verkeer gebracht en pas dan belastingplichtig geleverd. Het is derhalve uitgesloten dat verzoekster reeds daarvoor, ter plaatse van de aanvang van het vervoer (dat wil zeggen in het buitenland), rechten op de goederen had verkregen.

20. Bij de bestreden besluiten heeft de fiscus de aanslagen bevestigd. Herst heeft beroep ingesteld tegen de bestreden besluiten. De Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over meerdere vragen. Na het arrest van het Hof in de zaak Arex[6] heeft die rechter, op verzoek van het Hof, zijn verzoek om een prejudiciële beslissing beperkt tot de volgende drie vragen:

„1) 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 afnemer goederen rechtstreeks van een andere belastingplichtige koopt om een reeds bestaande bestelling (met vermelding van het soort goederen, de hoeveelheid, de plaats van herkomst en het tijdstip van levering) uit te voeren, wanneer hij zelf niet fysiek over de goederen beschikt aangezien zijn afnemer er bij de sluiting van de koopovereenkomst mee instemt om zelf het vervoer van de goederen vanaf de plaats van herkomst ervan te verzorgen, zodat de belastingplichtige die afnemer alleen toegang tot de te leveren goederen verschaft via zijn leveranciers en hem de voor de ontvangst van de goederen benodigde informatie verstrekt (op zijn naam of op naam van zijn onderaannemer in de keten van leveringen), waarbij de winst uit deze transactie bestaat in het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de goederen, zonder dat binnen de keten van leveringen vervoerskosten in rekening worden gebracht?

2) Staat het beginsel van btw-neutraliteit of een ander beginsel van het Unierecht in de weg aan de toepassing van het nationale constitutionele beginsel ‚in dubio mitius', op grond waarvan overheidsinstanties in geval van dubbelzinnige rechtsregels waaraan objectief gesproken verschillende uitleggingen kunnen worden gegeven, moeten kiezen voor de uitlegging die voor de adressaat van de rechtsregel (in casu de btw-plichtige) het meest gunstig is? Is de toepassing van dit beginsel op zijn minst verenigbaar met het Unierecht indien die toepassing beperkt wordt tot

6 Arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027.

gevallen waarin de relevante feiten van de zaak voorafgingen aan de bindende uitlegging van de aan de orde zijnde rechtsvraag door het Hof van Justitie van de Europese Unie van, dat heeft geoordeeld dat een andere, voor de belastingplichtige minder gunstige uitlegging juist is?

3) Voor het geval dat het beginsel ‚in dubio mitius' kan worden toegepast: kon, 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' en het juridische begrip ‚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 gesproken juridisch onzeker was en op twee verschillende wijzen kon worden uitgelegd?"

21. In de procedure bij het Hof hebben Herst, de Tsjechische Republiek en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Juridische beoordeling

A. Eerste prejudiciële vraag

22. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 138 van de btw-richtlijn, waarin de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen is geregeld. Voor het antwoord op de vraag of Herst op goede grond de aftrek van de voorbelasting is geweigerd, is beslissend of al dan niet sprake is van een dergelijke vrijstelling. Indien de levering aan Herst vrijgesteld was, zou zij namelijk ook geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Herst zou dan veeleer langs civielrechtelijke weg moeten trachten terugbetaling van de ten onrechte aan haar leveranciers betaalde btw te verkrijgen.

1. Precisering van de eerste prejudiciële vraag

23. De regelingen van de btw-richtlijn betreffende de grensoverschrijdende overbrenging van goederen zijn gericht op de verwezenlijking van het bestemmingslandbeginsel. Dit beginsel moet waarborgen dat de btw als verbruiksbelasting wordt voldaan in de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt. In het geval van een grensoverschrijdende levering wordt de verwerving van het goed overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), i), en artikel 40 van de btw-richtlijn belast in de lidstaat van bestemming. Om dubbele belasting te voorkomen, moet de levering van dat goed echter eerst in het land van oorsprong worden vrijgesteld van belasting.[7] De intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving vormen dus een en dezelfde economische verrichting.[8]

24. Het wordt echter moeilijk wanneer er sprake is van meerdere leveringen (keten van leveringen), maar de goederen slechts eenmaal (van de eerste naar de laatste in de keten van leveringen) worden vervoerd (ketentransactie). In dat geval komen namelijk meerdere intracommunautaire leveringen in aanmerking, waarbij de in artikel 138 van de btw-richtlijn neergelegde vrijstelling echter slechts op één levering mag worden toegepast.[9] Daarbij bepaalt de vrijgestelde intracommunautaire levering de plaats van de volgende en de voorafgaande levering in de keten van leveringen.[10] Overeenkomstig

7 Zie daartoe reeds mijn conclusie in de zaken AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 28, en EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punten 23-25.

8 Arresten van 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 31; 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 28, en 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punten 23 en 24.

9 Arresten van 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 34, en 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45, alsook mijn conclusie in de zaken AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 55, en EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 35.

10 Arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 50.

artikel 32, lid 1, van de btw-richtlijn bevindt de plaats van levering zich dan voor alle aan de vrijgestelde intracommunautaire levering voorafgaande leveringen in het land van oorsprong, en voor alle daaropvolgende leveringen in het land van bestemming.[11] Het is derhalve doorslaggevend aan welke levering in de keten van leveringen het grensoverschrijdende vervoer kan worden toegerekend.

25. De verwijzende rechter wenst met de eerste prejudiciële vraag te vernemen volgens welke criteria de toerekening kan en moet geschieden.

26. Dat Herst de goederen onder een bijzondere douanerechtelijke procedure (de accijnsschorsingsregeling) heeft vervoerd en ingeklaard, is daarvoor in beginsel niet relevant. Zoals het Hof namelijk in het arrest Arex[12] reeds heeft geoordeeld, is de vraag aangaande de toerekening van de btw-vrijstelling aan een van de leveringen namelijk een louter btw-rechtelijke vraag, waarvan de kenmerken niet worden gewijzigd door de accijnsschorsingsregeling. Welke levering in een keten van leveringen moet worden beschouwd als de vrijgestelde intracommunautaire levering, moet daarom aan de hand van de algemene btw-rechtelijke voorschriften worden bepaald.

27. Verder wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verkoper (B) in het midden van de tweeledige keten van leveringen (A – B – Herst) de beschikkingsmacht verkrijgt, ook al verschaft hij zijn klant (in casu Herst) enkel toegang tot de goederen, die zich nog bij A (dat wil zeggen zijn leverancier) bevinden, en verzorgt Herst het daaropvolgende vervoer op eigen kosten.

28. Voor de aftrek van voorbelasting door Herst is in deze situatie evenwel doorslaggevend of de plaats van levering van B aan Herst in Tsjechië ligt. Alleen in dat geval zou de levering namelijk aldaar belastbaar zijn en zou er aldaar ter zake van de levering een belastingplicht bestaan. In dat geval zou de Tsjechische btw terecht zijn vermeld in de aan Herst gepresenteerde rekening en zou Herst een overeenkomstig bedrag als voorbelasting kunnen aftrekken.

29. Dat onderstelt echter dat de eerste levering (A – B) moet worden beschouwd als de vrijgestelde intracommunautaire levering. Alleen in dat geval bevindt de plaats van de eerste levering zich overeenkomstig artikel 32 van de btw-richtlijn in de lidstaat waar het vervoer aanvangt, terwijl de plaats van de volgende levering (B – Herst) zich bevindt in de lidstaat waar het vervoer eindigt (in casu Tsjechië).[13]

2. Toerekening van het grensoverschrijdende vervoer aan een van de leveringen

30. Derhalve moet worden opgehelderd of het grensoverschrijdende vervoer aan de voorafgaande levering (A – B) kan worden toegerekend, ook al heeft Herst de goederen rechtstreeks van A naar zichzelf (of haarklanten) vervoerd.

31. Op grond van de bestaande rechtspraak van het Hof geldt dat in het geval van een verkoopketen met één enkele fysieke overbrenging van de goederen, slechts één van de leveringen als intracommunautaire en dus vrijgestelde levering kan worden aangemerkt.[14] Welke levering dat is, hangt af van de vraag aan welke levering het grensoverschrijdende vervoer moet worden toegerekend. Alle andere leveringen in de verkoopketen, die niet voldoen aan dat aanvullende criterium betreffende het grensoverschrijdende vervoer, moeten derhalve worden beschouwd als binnenlandse leveringen.

11 Arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 50.

12 Arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punten 66 e.v., 73 en 74. Zie ook mijn conclusie in de zaak AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punten 69 e.v.

13 Arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punten 40, 42 en 50.

14 Arresten van 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 34, en 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45, alsook mijn conclusie in de zaken AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 55, en EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 35.

a) Betekenis van de eigendom en de beschikkingsmacht

32. Gelet op de concrete vraag van de verwijzende rechter met betrekking tot de beschikkingsmacht van de middelste onderneming (B) in een keten van leveringen, moet vooraf echter nogmaals worden gepreciseerd dat wanneer deze onderneming deel uitmaakt van een keten van leveringen, zij natuurlijk ook de beschikkingsmacht in de zin van het btw-recht heeft verkregen en deze op haar beurt overdraagt aan haar klanten (in casu Herst).

33. Uit de rechtspraak van het Hof volgt onbetwistbaar dat in een keten van leveringen met één enkele verplaatsing sprake is van meerdere leveringen, waarvan de plaats van levering verschillend moet worden vastgesteld.[15] Aangezien een levering in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn aldus wordt omschreven dat de beschikkingsmacht door de dienstverrichter aan de ontvanger wordt verschaft, dan moet ook de middelste onderneming (althans voor een logische seconde) de beschikkingsmacht hebben verkregen. Anders zou er geen sprake zijn van twee leveringen, maar hoogstens van een levering en een dienstverrichting. Bijgevolg volstaat het dat de middelste onderneming (B) zijn klant (Herst) „enkel" toegang verschaft tot de te leveren goederen, die zij eerder zelf heeft verworven (maar nog niet heeft opgehaald), om aan te nemen dat de beschikkingsmacht van A op B en vervolgens van B op Herst is overgegaan.

34. Aan deze bevinding (meerdere leveringen hebben ook meerdere overgangen van de beschikkingsmacht tot logisch gevolg) verandert evenmin iets wanneer het nationale privaatrecht een rechtstreekse overgang van de eigendom van de eerste (A) op de laatste in een keten van leveringen (in casu Herst) zou toestaan. In artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt juist niet – althans niet in een aantal taalversies[16] – vermeld dat iemand het eigendomsrecht heeft verworven, maar wel dat de overdracht of overgang van de macht om „als een eigenaar" over een lichamelijke zaak te beschikken, heeft plaatsgevonden. „Als een eigenaar" over iets te beschikken is echter niet noodzakelijk hetzelfde als het verwerven van de eigendom. Om te beginnen zou dan niet „als een" maar „als eigenaar" over een zaak worden beschikt. Daarbij komt dat anders het btw-rechtelijke begrip „levering" afhankelijk zou zijn van het desbetreffende nationale begrip „eigendom". Het begrip „levering van goederen" verwijst echter niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen.[17]

35. Daaruit blijkt reeds duidelijk dat de omstandigheid of en wanneer een *civielrechtelijke eigendomsoverdracht* aan de middelste onderneming (B) of aan de laatste onderneming in de keten (Herst) plaatsvond, in beginsel niet van belang is. Zoals de Commissie terecht benadrukt, is de formele eigendom niet beslissend. De eigendomsverkrijging kan hoogstens als een aanwijzing in het kader van een algehele beoordeling van betekenis zijn, omdat in veruit de meeste gevallen het verkrijgen van de beschikkingsmacht gepaard gaat met de eigendomsverkrijging.

15 Zie arresten van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 70; 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punten 34-36, en 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 50.

16 Bijvoorbeeld in de Duitse versie („wie ein Eigentümer") en in de Franse versie („comme un propriétaire"); anders evenwel in de Engelse versie („as owner") en in de Estse versie („Kaubatarne' on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

17 Arresten van 2 juli 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punt 29; 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 39; 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punt 32, en 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punten 7 en 8.

36. Op basis van deze opvatting wordt eveneens duidelijk welke betekenis moet worden toegekend aan het oordeel van het Hof over de mogelijke eigendomsverkrijging in Tsjechië door Arex in het arrest Arex.[18] Het Hof achtte het in die zaak voor de beslissing van belang of de eigendom reeds was verkregen bij het laden van de brandstof door de vervoerende ontvanger van de dienst (Arex). De eigendomsverkrijging door de vervoerder is dienovereenkomstig een zeer belangrijke aanwijzing voor een levering, maar op zichzelf niet doorslaggevend.[19]

37. Het Hof heeft dan ook reeds vastgesteld dat niet alleen relevant is wie tijdens het vervoer naar nationaal recht de eigenaar van de goederen is of de feitelijke macht daarover uitoefent.[20] Evenzo heeft het Hof geoordeeld dat uit de omstandigheid dat het goed reeds is doorverkocht, op zichzelf nog niet kan worden besloten dat het vervoer moet worden toegerekend aan de daaropvolgende levering.[21] In zoverre is ook het feit van de doorverkoop op zichzelf niet van belang voor de toerekening van de verplaatsing van goederen aan een van de leveringen.

38. De beschikkingsmacht in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt derhalve ruimer opgevat dan de civielrechtelijke eigendom. Net zoals de civielrechtelijke eigendom wordt zij echter niet uitgesloten door juridische beperkingen. Net zomin als bestaande rechten, bijvoorbeeld van een huurder, de beschikkingsmacht van de eigenaar uitsluiten, beletten juridische beperkingen van de beschikkingsruimte tijdens een regeling voor douanevervoer de beschikkingsmacht van de verkrijger in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn.

39. Als voorlopige conclusie kan dus worden vastgesteld dat het tijdstip waarop de eigendom naar nationaal recht wordt verkregen, niet beslissend is om het vervoer toe te rekenen aan een van de in aanmerking komende leveringen en zo de vrijgestelde intracommunautaire levering te bepalen.

b) Concrete toerekening van het grensoverschrijdende vervoer in een keten van leveringen

40. Bij de toerekening van het grensoverschrijdende vervoer aan een levering in een verkoopketen – in casu aan een van beide leveringen (A aan B of B aan Herst) – moeten volgens de rechtspraak van het Hof veeleer alle bijzondere omstandigheden van het concrete geval in hun geheel worden beoordeeld.[22]

41. Bij ketentransacties moet met name in aanmerking worden genomen door wie of voor wiens rekening het vervoer wordt verzorgd.[23] Mijns inziens is beslissend wie tijdens het vervoer het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed draagt.[24]

18 Zie arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 78.

19 Zie in die zin arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40, en 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punten 32 e.v.), waarbij de overgang van de eigendom überhaupt geen rol speelt en veeleer de mededeling van het voornemen tot doorverkoop als uitgangspunt wordt genomen.

20 Het staat vast dat bijvoorbeeld een expediteur weliswaar tijdelijk de feitelijke macht over de goederen uitoefent. Hij handelt echter niet als betrokken leverancier, maar als vervoerder voor een leverancier. Zie in die zin arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40.

21 Arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punten 36 en 37.

22 Arresten van 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punt 32; 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 35; 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32, en 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 27. Zie ook mijn conclusie in de zaken AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punten 58 e.v., en EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 56.

23 Zie in die zin ook arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40 in fine.

24 Zie reeds mijn conclusie in de zaak AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 60.

42. Dienovereenkomstig heeft het Hof in een reeks zaken waarin het ging om een uit twee schakels bestaande verkoopketen (A – B – C), geoordeeld dat het vervoer niet meer kan worden toegerekend aan de „eerste" levering wanneer de macht om als een eigenaar over een zaak te beschikken reeds vóór het vervoer was overgedragen aan de eindafnemer (C), dat wil zeggen de afnemer van de „tweede" levering (B – C). [25]

43. Wie reeds „als een eigenaar" over het goed beschikt, draagt namelijk in de regel ook het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan ervan. Het recht om een zaak naar goeddunken te behandelen, en bijvoorbeeld die zaak te vernietigen of te verbruiken, is immers een typisch kenmerk van eigenaarsbevoegdheden. [26] In zoverre neemt ook de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht de juridische beschikkingsmacht over een zaak tot uitgangspunt. De keerzijde van deze juridische beschikkingsmacht is echter ook dat de eigenaar het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van het goed (waarover hij juridische beschikkingsmacht heeft) draagt.

44. Wat dat betreft kan ervan worden uitgegaan dat wie het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan draagt, ook de macht heeft om – in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn – als een eigenaar over het goed te beschikken. [27]

45. Het kan weliswaar zo zijn dat – zoals de Tsjechische Republiek stelt – de vraag wie het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan draagt, een rechtsvraag is die niet altijd gemakkelijk te beantwoorden is. Een antwoord is echter gemakkelijker en leidt tot meer rechtszekerheid dan een algehele beschouwing waarbij het onduidelijk is welke criteria doorslaggevend moeten zijn en welk gewicht eraan dient te worden toegekend.

46. Uit het antwoord op de vraag wie het risico draagt, kan op de eenvoudigste wijze worden afgeleid welke rol de betrokkene speelt in een keten van leveringen. [28] Er kan namelijk worden uitgegaan van een feitelijk vermoeden dat wie een goed *aan een ander levert* en tijdens de levering het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van dit goed draagt, ook juridisch als leverancier (en niet slechts als expediteur voor een ander) fungeert. Is hij echter de leverancier van de grensoverschrijdende levering, dan moet zijn levering ook als de vrijgestelde intracommunautaire levering worden aangemerkt.

47. Dat in casu Herst de vervoerskosten voor haar rekening neemt, kan in zoverre slechts worden beschouwd als een aanwijzing dat Herst voor eigen rekening als leverancier heeft gehandeld. Aangezien de koper de vervoerskosten economisch gesproken in de regel altijd draagt (doordat zij ofwel in de prijs zijn vervat ofwel aanvullend in rekening worden gebracht), is deze aanwijzing echter niet dwingend. Wanneer het de verkoper (in casu B) lukt om de prijs te verhogen met de vervoerskosten, maar Herst het risico draagt van het niet-toerekenbare tenietgaan tijdens het vervoer, dan moet het grensoverschrijdende vervoer niettemin aan Herst worden toegerekend.

48. Dit geldt ongeacht wie het vervoer in dergelijke gevallen naar buiten toe verzorgt (in de door het Hof beslechte zaken was dit meestal de middelste onderneming) [29] en ongeacht hoe de verhouding tussen het goed en degene die bevoegd is om daarover te beschikken, juridisch moet worden gekwalificeerd [30] (dat wil zeggen ongeacht of hij reeds eigenaar is of slechts recht heeft op overdracht van de eigendom).

25 Zie arresten van 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 36; 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 34, en 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 33.

26 Zie reeds mijn conclusie in de zaken AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 62, en EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, punt 58.

27 Zie dienaangaande ook reeds mijn conclusie in de zaak AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 62.

28 Zie dienaangaande ook reeds mijn conclusie in de zaak AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:624, punt 73.

29 De vervoerder of de expediteur is niet bevoegd om als een eigenaar over de zaak te beschikken. Zie arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 88, en 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punt 25.

30 Zie in die zin arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 86, en 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24.

49. Voor het hoofdgeding betekent dit dat het van beslissend belang is of Herst tijdens het grensoverschrijdende vervoer van de brandstof reeds op die wijze bevoegd was geworden om over de brandstof te beschikken dat zij het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan ervan droeg. Het kan niet worden uitgesloten dat dit reeds heeft plaatsgevonden met een eigendomsovergang bij het laden aan de terminal van de raffinaderij, omdat de eigenaar van een zaak gewoonlijk ook het verliesrisico ervan draagt. In dat geval zou in een tweeledige keten van leveringen de tweede levering (B – Herst) de vrijgestelde levering zijn en zou Herst geen recht hebben op aftrek van de voorbelasting.

50. Indien daarentegen de goederen vóór het vervoer zouden zijn doorverkocht, zodat er sprake zou zijn van een drieledige keten van leveringen (A – B – Herst – D), wijzigt het resultaat enigszins. Dan zou niet de laatste, maar een onderneming in het midden van de keten van leveringen het vervoer verzorgen. In dat geval zou – wanneer Herst het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan tijdens het vervoer draagt – zijn levering (dat wil zeggen de derde levering Herst – D) de grensoverschrijdende en dus de vrijgestelde levering zijn.[31] Ook in dat geval zou Herst in Tsjechië geen aanspraak kunnen maken op aftrek van de voorbelasting over de vorige levering, maar daarop alleen aanspraak kunnen maken in de lidstaat waar het vervoer is aangevangen.

51. Het is echter eveneens denkbaar dat het tijdstip van overgang van het risico (met of zonder een gelijktijdige civielrechtelijke eigendomsverkrijging) anders is vormgegeven. Zo deelt de verwijzende rechter mee dat volgens de gewoonlijk in de bedrijfstak gebruikte overeenkomsten de eigendomsverkrijging en dus mogelijkerwijs ook de overgang van het risico op de vervoerende koper pas plaatsvindt op het moment dat de accijnsplichtige goederen in het vrije verkeer worden gebracht.

52. Wanneer dat het geval zou zijn, zou Herst tijdens het grensoverschrijdende vervoer (dat wil zeggen van de raffinaderij tot aan het in het vrije verkeer brengen in Tsjechië) slechts als expediteur handelen.[32] Dat zou weliswaar enigszins ongewoon zijn, maar is niet uitgesloten. Artikel 32, eerste alinea, van de btw-richtlijn laat dat ook toe, omdat volgens deze bepaling het goed door de leverancier (in casu A en B), door de afnemer (in casu B en Herst) of door een derde (dat wil zeggen een expediteur, in casu Herst voor A of voor B) kan worden vervoerd. In een dergelijk geval zou het vervoer in de zin van artikel 32, eerste alinea, van de btw-richtlijn ofwel aan de levering van A aan B ofwel aan de levering van B aan Herst moeten worden toegerekend.

53. Of de levering van B aan Herst dan in Tsjechië heeft plaatsgevonden, hangt af van het antwoord op de vraag of het vervoer aan de eerste levering (A aan B) moet worden toegerekend, hetgeen onderstelt dat de eerste onderneming (A) het verliesrisico heeft gedragen bij de grensoverschrijdende levering. Dat laatste zou ongebruikelijk zijn, aangezien A immers aan B heeft toegestaan de goederen ook door een derde (in casu Herst), die A niet kent, te laten ophalen. Waarom A in een dergelijke situatie het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan ook zou moeten dragen voorbij het tijdstip van ophalen, is op het eerste gezicht niet duidelijk.

54. Wie tijdens het grensoverschrijdende vervoer het verliesrisico heeft gedragen, kan het Hof echter niet beoordelen. Dat staat veeleer aan de verwijzende rechter.[33]

31 De Uniewetgever tracht deze situatie (vervoer door de middelste onderneming) met behulp van een fictie opnieuw en rechtszeker te regelen via het per 1 januari 2020 om te zetten nieuwe artikel 36 bis van de btw-richtlijn (PB 2018, L 311, blz. 3).

32 In die zin ook arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 89.

33 Zie in die zin ook arresten van 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 45, en 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 37.

3. Conclusie

55. Samenvattend moet worden vastgesteld dat voor de toerekening van de enige grensoverschrijdende verplaatsing van goederen aan een bepaalde levering in een ketentransactie doorslaggevend is wie bij het grensoverschrijdende vervoer van de goederen het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan van de goederen draagt. Die levering is de vrijgestelde intracommunautaire levering, waarvan de plaats die is waar het vervoer aanvangt. Wie tijdens het vervoer de civielrechtelijke eigenaar is en of het vervoer plaatsvindt onder een bijzondere douanerechtelijke procedure, is daarentegen niet beslissend.

B. Tweede en derde prejudiciële vraag

1. Ontvankelijkheid en betekenis van beide prejudiciële vragen

56. De tweede en de derde prejudiciële vraag hebben alles bij elkaar genomen betrekking op de verhouding van een richtlijn tot het nationale recht. In Tsjechië vereist het constitutionele beginsel „in dubio mitius" in het belastingrecht dat altijd de voor de belastingplichtige meest voordelige uitlegging van een nationale wet wordt gekozen. Daarbij geldt echter als voorwaarde dat deze rechtsnorm objectief gesproken op verschillende wijzen kan worden uitgelegd.

57. Of dat in het onderhavige geval überhaupt in aanmerking komt, blijkt evenwel niet duidelijk uit het verzoek om een prejudiciële beslissing. Merkwaardig genoeg is de relevantie van dat beginsel in het verzoek om een prejudiciële beslissing in de zaak Arex[34] niet vermeld, hoewel de daaraan ten grondslag liggende feiten en het grootste deel van de vragen bijna identiek waren. Dat laatste spreekt enigszins de uiteenzetting van de verwijzende rechter tegen dat er naar nationaal recht objectief gezien verschillende uitleggingen mogelijk zijn.

58. Niettemin kan de mening van de Tsjechische Republiek, die inhoudt dat het verzoek om een prejudiciële beslissing reeds om die reden niet-ontvankelijk is, niet worden gevolgd. Volgens vaste rechtspraak van het Hof geldt namelijk een vermoeden dat de prejudiciële vragen van de nationale rechter relevant zijn voor de beslechting van het geding. De nationale rechter schetst onder zijn eigen verantwoordelijkheid het wettelijke en feitelijke kader waarbinnen hij zijn vragen over de uitlegging van het Unierecht stelt. Het Hof kan enkel weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen.[35]

59. Ook al bestaan er – zoals de Commissie terecht benadrukt – twijfels over de toepasselijkheid van het beginsel „in dubio mitius" in het onderhavige geval, kan niet worden uitgegaan van een hypothetische situatie. Het Hof moet bijgevolg de achterliggende rechtsvraag beantwoorden.

34 Arrest van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027.

35 Arresten van 17 september 2014, Cruz & Companhia, C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32; 30 april 2014, Pfleger e.a., C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26; 22 juni 2010, Melki en Abdeli, C-188/10 en C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27, en 22 januari 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19.

60. De Tsjechische Republiek heeft de btw-richtlijn in zeer ruime mate omgezet. De begrippen van de btw-richtlijn en hun uitlegging zijn voldoende duidelijk. De toerekening van de belastingvrijstelling aan een van de leveringen in de keten van leveringen en de daaraan gekoppelde plaatsbepaling van de overige leveringen is echter niet volledig rechtszeker. Dat blijkt uit het grote aantal beslissingen dat het Hof[36] op dit gebied inmiddels heeft gewezen, en ook uit het per 1 januari 2020 om te zetten nieuwe artikel 36 bis van de btw-richtlijn.[37]

61. Indien de nationale regeling aldus kan worden uitgelegd dat zij objectief gezien een andere toerekening van de vrijstelling aan een andere levering toelaat en indien dat ertoe leidt dat de plaats van de prestatie zich in het onderhavige geval objectief gezien in Tsjechië bevindt, rijst de vraag hoe het constitutionele beginsel „in dubio mitius" en de btw-richtlijn zich tot elkaar verhouden. In dat geval moet worden beoordeeld of de meest voordelige uitlegging waarvoor op grond van het nationale constitutionele recht moet worden gekozen, in de weg staat aan een voor de belastingplichtige ongunstigere uitlegging van het nationale recht die evenwel in overeenstemming is met het Unierecht.

2. Geen vraag betreffende de voorrang van het Unierecht

62. Bij een oppervlakkige beschouwing zou men ertoe kunnen neigen deze vraag met een verwijzing naar de voorrang van het Unierecht[38] ontkennend te beantwoorden. Dan zou echter worden voorbijgaan aan het feit dat de door de verwijzende rechter opgeworpen vraag – indien deze daadwerkelijk rijst – geen betrekking heeft op de voorrang van het Unierecht. De voorrang van het Unierecht vormt namelijk een collisieregel[39] die betrekking heeft op de verhouding tussen twee op zich toepasselijke bepalingen. In het onderhavige geval is daarvan echter geen sprake.

63. De btw-richtlijn is geen verordening, maar een richtlijn die volgens artikel 288 VWEU alleen voor de lidstaten bestemd is. In beginsel heeft zij derhalve geen rechtstreekse werking. Een Unierichtlijn heeft volgens de rechtspraak van het Hof[40] alleen rechtstreekse werking wanneer zij inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is.

64. Niettemin kan een dergelijke richtlijn – aldus uitdrukkelijk het Hof – uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren opleggen en dus niet als zodanig tegenover een particulier worden ingeroepen voor een nationale rechterlijke instantie.[41] Uit een richtlijn voortvloeiende verplichtingen moeten dus in het nationale recht worden omgezet om rechtstreeks te kunnen worden ingeroepen tegenover een particulier.

36 Arresten van 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027; 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84; 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599; 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592; 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, en 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232.

37 Richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten (PB 2018, L 311, blz. 3).

38 Arresten van 9 maart 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, punten 17 en 18; 17 december 1970, Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, EU:C:1970:114, punt 3, en 15 juli 1964, Costa, 6/64, EU:C:1964:66, blz. 1270.

39 Als regel ter oplossing van collisiesituaties wordt de voorrang dan ook terecht aangemerkt door Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, blz. 211 (212), door Harald Schaumburg in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Keulen 2015, punten 4.19 e.v., en door Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim in Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, achtste editie, 2018, § 10, punt 33.

40 Arresten van 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 26; 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496 punten 48 en 49; 12 december 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punt 18, 24 januari 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punt 33, en 19 januari 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, punt 25.

41 Arresten van 22 november 2017, Cussens e.a., C-251/16, EU:C:2017:881, punt 26; 12 december 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punt 22; 24 januari 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punten 37 en 38; 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, punt 20, en 26 februari 1986, Marshall, 152/84, EU:C:1986:84, punt 48.

65. Aldus heeft het Hof een doeltreffend instrument in het leven geroepen om het Unierecht te handhaven ten gunste van particulieren. Uiteindelijk kan de lidstaat particulieren de nagelaten of onjuiste omzetting van het Unierecht niet tegenwerpen. Voorkomen wordt dat de staat voordeel trekt van zijn schending van het Unierecht.[42] Indien de uitlegging van het nationale recht die in overeenstemming is met het Unierecht, voor de belastingplichtige de meest voordelige uitlegging vormt, leiden het nationale beginsel „in dubio mitius" en de eventuele rechtstreekse werking van de richtlijn tot hetzelfde resultaat.

66. Derhalve kan het beginsel „in dubio mitius" op het gebied van het btw-recht alleen een zelfstandige werking hebben wanneer de nationaal mogelijke uitlegging voor de belastingplichtige tot een voordeliger resultaat leidt dan de richtlijn. In deze gevallen is de rechtstreekse werking van de btw-richtlijn echter uitgesloten. Bijgevolg is er geen sprake van een collisie van twee op zich toepasselijke bepalingen, zodat de vraag betreffende de voorrang van een van de bepalingen niet rijst.

3. Verschil tussen richtlijn en nationaal recht

67. Veeleer doet zich het klassieke geval voor waarin een richtlijn en het nationale recht onderling verschillen. Dit verschil moet in beginsel worden opgelost door het vereiste van een uitlegging in overeenstemming met het Unierecht.[43] Het stelt de nationale rechter in staat om in het kader van zijn bevoegdheden de volle werking van het Unierecht te verzekeren bij de beslechting van het voor hem aanhangige geding.

68. Het beginsel van uitlegging in overeenstemming met het Unierecht vereist dat de nationale rechter binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke doet om, rekening houdend met het gehele nationale recht en met toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, de volle werking van de betreffende richtlijn te verzekeren en tot een oplossing te komen die in overeenstemming is met de doelstelling van de richtlijn.[44]

4. Grenzen van een uitlegging in overeenstemming met het Unierecht

69. Het vereiste van een uitlegging in overeenstemming met het Unierecht is evenwel niet onbegrensd. Veeleer wordt de verplichting van de nationale rechter om bij de uitlegging van de relevante bepalingen van zijn nationale recht te refereren aan de inhoud van een richtlijn, begrensd door de algemene rechtsbeginselen, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het verbod van terugwerkende kracht. Zij kan evenmin dienen als grondslag om het nationale recht contra legem uit te leggen.[45]

70. Het algemene rechtsbeginsel „in dubio mitius" dient volgens de verwijzende rechter in Tsjechië de rechtszekerheid, aangezien het de gevolgen van de rechtsonzekerheid van een onduidelijke wet ondubbelzinnig regelt in het nadeel van degene die de onzekerheid heeft veroorzaakt. Bijgevolg stelt het als rechtsbeginsel van het Tsjechische recht evenzeer een beperking aan de uitlegging in overeenstemming met het Unierecht als de grens die wordt gevormd door de bewoordingen van een bepaling.

42 In die zin uitdrukkelijk arresten van 24 januari 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punt 38; 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, punten 22 en 23, en 26 februari 1986, Marshall, 152/84, EU:C:1986:84, punt 49.

43 Arresten van 4 juli 2006, Adeneler e.a., C-212/04, EU:C:2006:443, punten 109 en 110; 16 juni 2005, Pupino, C-105/03, EU:C:2005:386, punten 44 en 47; 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 114; 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, punt 26, en 13 november 1990, Marleasing, C-106/89, EU:C:1990:395, punt 8.

44 Arresten van 24 januari 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punt 24; 4 juli 2006, Adeneler e.a., C-212/04, EU:C:2006:443, punt 111; 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punten 115, 116, 118 en 119.

45 Arresten van 24 januari 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punt 25; 4 juli 2006, Adeneler e.a., C-212/04, EU:C:2006:443, punt 110, en 16 juni 2005, Pupino, C-105/03, EU:C:2005:386, punten 44 en 47.

71. Dat niet alle nationale recht zich leent voor een uitlegging in overeenstemming met het Unierecht, blijkt reeds uit de bovengenoemde rechtspraak. Overigens verplicht het Unierecht de lidstaten in bepaalde omstandigheden tot vergoeding van de veroorzaakte schade wanneer het door een richtlijn voorgeschreven doel niet door middel van uitlegging kan worden bereikt.[46]

72. Indien het derhalve niet mogelijk is het nationale recht uit te leggen in overeenstemming met het Unierecht, is er sprake van nationaal recht dat weliswaar met het Unierecht strijdig is, maar in het voordeel van de belastingplichtige toepasselijk is. Deze situatie kan niet alleen voorkomen bij duidelijk strijdige bewoordingen van het nationale recht, maar ook wanneer rechtsbeginselen – in casu het constitutionele beginsel „in dubio mitius" – de uitleggingsmogelijkheden tot slechts één uitlegging beperken. Het staat echter aan de verwijzende rechter om dat vast te stellen.

73. Zulke Unierechtelijk betreurenswaardige gevolgen van het gebrek aan rechtstreekse toepasselijkheid van een richtlijn worden ook op andere rechtsgebieden aangetroffen.[47] Het is dan de taak van de lidstaat om zijn omzettingsverplichting na te komen en om zijn nationale recht (ondubbelzinnig) in overeenstemming met het Unierecht vorm te geven, wanneer hij de inleiding van een niet-nakomingsprocedure door de Commissie wil vermijden.

5. Conclusie

74. Het beginsel van btw-neutraliteit of een ander beginsel van Unierecht staat niet in de weg aan de toepassing van andersluidend nationaal recht voor zover de particulier zich niet zelf rechtstreeks beroept of kan beroepen op de btw-richtlijn en het nationale recht ook niet kan worden uitgelegd in overeenstemming met het Unierecht (in casu wegens het beginsel „in dubio mitius").

C. Derde prejudiciële vraag

75. Met de derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of – indien het beginsel „in dubio mitius" „toepasselijk" is – het juridische begrip „levering van goederen" en het juridische begrip „vervoer van goederen", die in de zin van zowel de btw-richtlijn als de accijnsrichtlijn (al dan niet) dezelfde inhoud hebben, moeten worden geacht objectief onzeker te zijn en op twee verschillende wijzen te kunnen worden uitgelegd.

76. Zoals hierboven reeds is uiteengezet, zijn voor de bepaling van de plaats van levering overeenkomstig artikel 32 van de btw-richtlijn alleen de btw-rechtelijke begrippen beslissend en deze moeten niet worden beschouwd als objectief onzeker. „Alleen" de toerekening van de vrijstelling aan een van de leveringen in de keten van leveringen en de daaraan gekoppelde plaatsbepaling van de andere leveringen is enigszins rechtsonzeker.

77. Dat sluit echter niet uit dat de formuleringen van het nationale recht in de eigen context ervan (systematiek, totstandkomingsgeschiedenis, doel) ondanks identieke bewoordingen anders moet worden uitgelegd. Het beginsel „in dubio mitius" heeft alleen betrekking op het nationale recht, zodat in dit verband alleen beslissend is of de nationale bepalingen objectief gesproken op meerdere wijzen zijn uit te leggen.

78. De vaststelling daarvan blijft een vraag van het nationale recht, die alleen kan worden beantwoord door de verwijzende rechter.

46 Zie in die zin arresten van 24 januari 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punten 42 en 43; 4 juli 2006, Adeneler e.a., C-212/04, EU:C:2006:443, punt 112, en 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, punt 27.

47 Zie bijvoorbeeld arresten van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 52; 12 december 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punt 31, voor zover de entiteit zich niet voldoende dicht bij de overheid bevond, en 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, EU:C:1994:292, punt 30.

V. Conclusie

79. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Krajský soud v Praze als volgt te beantwoorden:

„1) Voor de toerekening van de enige grensoverschrijdende verplaatsing van goederen aan een bepaalde levering in een ketentransactie is doorslaggevend wie bij het grensoverschrijdende vervoer van de goederen het risico van het niet-toerekenbare tenietgaan draagt. Die levering is de vrijgestelde intracommunautaire levering, waarvan de plaats die is waar het vervoer aanvangt.

2) Het beginsel van btw-neutraliteit of een ander beginsel van Unierecht staat niet in de weg aan de toepassing van het nationale constitutionele beginsel ‚in dubio mitius', op grond waarvan overheidsinstanties in geval van dubbelzinnige rechtsregels waaraan objectief gesproken verschillende uitleggingen kunnen worden gegeven, moeten kiezen voor de uitlegging die voor de adressaat van de rechtsregel (in casu de btw-plichtige) het meest gunstig is."