

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

2 oktober 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Zesde btw-richtlijn – Artikel 8, lid 1, sub a – Bepaling van de plaats van een goederenlevering – Leverancier die is gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging van de afnemer – Bewerking van het goed in de lidstaat van vestiging van de afnemer”

In zaak C-446/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 25 juli 2013, ingekomen bij het Hof op 7 augustus 2013, in de procedure

Fonderie 2A

tegen

Ministre de l'Économie et des Finances,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, K. Lenaerts (rapporteur), vicepresident van het Hof, J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 mei 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Fonderie 2A, vertegenwoordigd door D. Le Prado, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en J.-S. Pilczer als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Bakopoulos en M. Skorila als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juli 2014,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Fonderie 2A, met maatschappelijke zetel in Italië, en de Ministre de l'Économie et des Finances over de weigering van teruggave aan deze vennootschap van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die zij in 2001 in Frankrijk heeft voldaan over in deze lidstaat uitgevoerde werkzaamheden.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

3 De Zesde richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1). Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw is voldaan in 2001, zijn de toepasselijke bepalingen evenwel die van de Zesde richtlijn.

4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

5 Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn omschrijft het begrip „goederenlevering” als volgt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

6 Artikel 8 van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de plaats van de belastbare handelingen wordt bepaald, bepaalt in lid 1, sub a, dat ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd, als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer.

7 Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn, waarin de werkingssfeer wordt vastgelegd van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, bepaalt:

„1. Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt [...]

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen’ wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of

de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.

[...]

5. Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

b) de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat.

Als overgebracht naar een andere lidstaat wordt beschouwd elke lichamelijke zaak die door of voor rekening van de belastingplichtige buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd voor bedrijfsdoeleinden, voor zover het daarbij niet om een van de volgende handelingen gaat:

[...]

– de verrichting van een dienst voor de belastingplichtige in verband met werkzaamheden betreffende dat goed, die daadwerkelijk worden uitgevoerd binnen het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover het goed na bewerking opnieuw wordt verzonden naar deze belastingplichtige in de lidstaat waarvandaan het oorspronkelijk was verzonden of vervoerd.

[...]

6. Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van artikel 2, lid 1, sub b, of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat is ingevoerd.”

8 Artikel 28 septies van deze richtlijn, met het opschrift „Recht op aftrek”, bepaalt:

„1. In artikel 17 worden de leden 2, 3 en 4 vervangen door:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]

4. Teruggaaf van de in lid 3 bedoelde [btw] vindt plaats

– aan belastingplichtigen die niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, volgens de bij [de Achtste] richtlijn 79/1072/EEG [van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”)] vastgestelde uitvoeringsbepalingen;

[...]

[...]

Achtste richtlijn

9 Artikel 1 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van [de Zesde richtlijn], die gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen [...].”

10 Artikel 2 van deze richtlijn luidt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de [btw] welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van [de Zesde richtlijn] of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b.”

Frans recht

11 Artikel 256 van de Code général des impôts, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „CGI”), bepaalt:

„I. De goederenleveringen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht zijn aan de [btw] onderworpen.

II. 1° Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijk roerend goed te beschikken.

[...]

12 Artikel 258 CGI luidt:

„l. De lichamelijke roerende goederen worden geacht in Frankrijk te zijn geleverd indien het goed zich in Frankrijk bevindt:

- a) op het ogenblik dat het goed naar de afnemer verzonden of vervoerd wordt door de verkoper of de afnemer of voor hun rekening;
- b) bij de montage of de installatie door de verkoper of voor zijn rekening;
- c) bij de terbeschikkingstelling van het goed aan de afnemer, indien het goed niet wordt verzonden of vervoerd;

[...].”

13 Artikel 271 CGI en artikel 242^o M van bijlage II bij dit wetboek geven uitvoering aan de artikelen 1 en 2 van de Achtste richtlijn.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

14 In 2001 heeft verzoekster in het hoofdgeding in Italië metalen onderdelen vervaardigd die zij heeft verkocht aan de vennootschap Atral, met maatschappelijke zetel in Frankrijk.

15 Voordat de goederen aan Atral werden geleverd, heeft verzoekster in het hoofdgeding deze onderdelen voor eigen rekening verzonden naar een andere Franse vennootschap, Saunier-Plumaz, die deze onderdelen heeft afgewerkt, namelijk gelakt. Vervolgens zijn de goederen rechtstreeks naar de eindafnemer verzonden.

16 De door Fonderie 2A aan Atral in rekening gebrachte verkoopprijs van deze onderdelen was inclusief deze afwerking. Deze afwerking werd eveneens inclusief btw aan Fonderie 2A gefactureerd door de dienstverrichter, zijnde Saunier-Plumaz.

17 Fonderie 2A heeft de Franse belastingdienst verzocht om teruggave van de aldus aan haar gefactureerde btw op grond van de nationale bepalingen ter uitvoering van de Achtste richtlijn.

18 Dat verzoek is afgewezen op grond dat ingevolge de nationale bepalingen ter uitvoering van de Zesde richtlijn de plaats van de goederenlevering zich in Frankrijk bevindt.

19 Daarop heeft Fonderie 2A beroep tegen deze weigering van teruggave ingesteld bij het Tribunal administratif te Parijs, dat het beroep bij vonnis van 3 juli 2008 heeft verworpen. Nadat ook het hoger beroep door de Cour administrative d'appel te Parijs was verworpen bij arrest van 21 oktober 2010, heeft verzoekster in het hoofdgeding cassatieberoep ingesteld bij de Conseil d'État.

20 Ter ondersteuning van haar cassatieberoep voert verzoekster in het hoofdgeding aan dat de bepalingen van het CGI tot omzetting van de Zesde richtlijn in Frans recht door de Cour administrative d'appel te Parijs zijn geschonden. Zij heeft vanuit Italië een intracommunautaire levering verricht en in Frankrijk geen belastbare handeling gesteld. Bijgevolg is de btw over deze intracommunautaire verwerving verschuldigd door de afnemer.

21 Daarop heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet op basis van de voorschriften van de Zesde richtlijn ter bepaling van de plaats van een intracommunautaire levering worden aangenomen dat wanneer een goed door een onderneming

wordt geleverd aan een afnemer in een andere lidstaat van de Europese Unie, nadat het voor rekening van de verkoper is bewerkt in een vestiging van een andere onderneming in het land van de afnemer, deze levering plaatsvindt tussen het land van de verkoper en het land van de eindontvanger, dan wel in het land van die eindontvanger, meer bepaald vanaf de plaats waar de goederen zijn bewerkt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

22 Uit de gezamenlijke lezing van de artikelen 1 en 2 van de Achtste richtlijn volgt dat de leverancier van een goed, in de situatie van verzoekster in het hoofdgeding, slechts recht heeft op teruggave van de btw over dat goed die hij heeft betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, wanneer deze leverancier geen enkele goederenlevering of dienst heeft verricht die wordt geacht in laatstbedoelde lidstaat te hebben plaatsgevonden. Indien een leverancier, in de situatie van verzoekster in het hoofdgeding, in diezelfde lidstaat een goederenlevering heeft verricht, vereist het beginsel van neutraliteit van de btw immers niet dat de aan de dienstverrichter betaalde btw wordt teruggegeven aangezien deze leverancier overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie die volgt uit artikel 28 septies, punt 1, ervan, recht heeft op aftrek van de btw voor zover de door deze dienstverrichter verrichte diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van deze leverancier.

23 De verwijzende rechter wenst dus te vernemen of de levering van goederen die een leverancier, in de situatie van verzoekster in het hoofdgeding, verricht aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer, wordt geacht in laatstbedoelde lidstaat plaats te vinden wanneer deze leverancier een in diezelfde lidstaat gevestigde dienstverrichter belast met de afwerking van de goederen voordat ze worden vervoerd naar deze afnemer.

24 Ook al wordt in de prejudiciële vraag op algemene wijze verwezen naar de voorschriften van de Zesde richtlijn ter bepaling van de plaats van een intracommunautaire levering, er dient ervan te worden uitgegaan dat de vraag de uitlegging van artikel 8, lid 1, sub a, van deze richtlijn betreft. Volgens de rechtspraak wordt in deze bepaling, op basis waarvan de plaats van een goederenlevering kan worden bepaald, immers geen onderscheid gemaakt tussen „intracommunautaire” leveringen en „binnenlandse” leveringen (zie arrest EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 46).

25 Zoals de advocaat-generaal in punt 52 van haar conclusie heeft opgemerkt, dient de plaats van de goederenlevering, zijnde in het hoofdgeding de verkoop van de metalen onderdelen door Fonderie 2A aan Atral, bijgevolg te worden vastgesteld op basis van dat artikel 8, lid 1, sub a, en daartoe is van geen belang of daarbij sprake is van een „overbrenging” of een „bestemming” in de zin van artikel 28 bis, leden 5, sub b, en 6, van de Zesde richtlijn, zodat voor de beantwoording van de prejudiciële vraag deze laatste bepalingen geen uitlegging behoeven.

26 Derhalve dient te worden aangenomen dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de plaats van de levering van een goed dat een in een lidstaat gevestigde vennootschap verkoopt aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer en dat in opdracht van de verkoper door een in deze andere lidstaat gevestigde dienstverrichter wordt afgewerkt voordat het door deze dienstverrichter naar de afnemer wordt verzonden, moet worden geacht te zijn gelegen in de lidstaat van vestiging van de leverancier dan wel in de lidstaat van vestiging van de afnemer.

Antwoord van het Hof

27 In de eerste plaats dient aansluiting te worden gezocht bij de bewoordingen van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt „de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt”. Aan de hand van een letterlijke uitlegging van deze bepaling kan niet worden aangenomen dat de plaats van een levering als die tussen verzoekster in het hoofding en de afnemer, zich bevindt in de lidstaat van vestiging van de leverancier. De betrokken goederen zijn immers eerst verzonden naar de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter die ze vervolgens, na afwerking, heeft verzonden naar de in laatstbedoelde lidstaat gevestigde afnemer. De enige goederen waarover de leverancier en de afnemer een contract hebben gesloten, te weten de afgewerkte goederen, bevonden zich derhalve reeds „op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer”, in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, in de lidstaat van vestiging van de afnemer.

28 In de tweede plaats vindt deze letterlijke uitlegging steun in de algemene opzet van deze bepaling. De plaats van een „levering van goederen” in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, zijnde de plaats van de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, moet immers worden bepaald op basis van de regels van artikel 8, lid 1, van de Zesde richtlijn. Wanneer een leverancier van goederen, in de situatie van verzoekster in het hoofding, de goederen verzendt naar een dienstverrichter die hij heeft belast met de afwerking ervan, dan draagt hij de macht om als een eigenaar over deze goederen te beschikken evenwel niet over aan de afnemer. Deze verzending is uitsluitend bedoeld om de betrokken goederen in overeenstemming te brengen met de contractuele verplichtingen van de leverancier, opdat ze daarna naar de afnemer kunnen worden verzonden.

29 In dit verband zij nog eraan herinnerd dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn het bestaan van een temporeel en materieel verband tussen de levering van de betrokken goederen en de verzending ervan alsmede een bepaalde continuïteit in het verloop van de handeling impliceert (zie arrest X, C-784/09, EU:C:2010:693, punt 33).

30 Van een dergelijk verband en een dergelijke continuïteit is echter geen sprake wanneer de verzending van de goederen door de leverancier naar de dienstverrichter is bedoeld om de goederen te doen bewerken voordat ze aan de afnemer worden geleverd, teneinde ze in overeenstemming te brengen met de contractuele verbintenissen die tussen de leverancier en de afnemer zijn vastgelegd. In deze omstandigheden wordt de plaats van de levering, in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, geacht zich te bevinden op de plaats waar de goederen zich bevinden nadat zij in overeenstemming met de contractuele verbintenissen van beide partijen zijn gebracht.

31 Ten slotte is deze uitlegging in lijn met de doelstelling van de voorschriften van de Zesde richtlijn betreffende de bepaling van de plaats van de belastbare handelingen, die erin bestaat bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden (zie in die zin betreffende artikel 9 van de Zesde richtlijn, arrest ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan aan de hand van een dergelijke uitlegging immers op ondubbelzinnige wijze de plaats van de levering van een goed worden bepaald, waarbij de plaats van de goederenlevering aangeeft aan welke lidstaat de btw over deze handeling toekomt.

32 Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de plaats van de levering van een goed dat een in een lidstaat gevestigde vennootschap verkoopt aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer en dat in opdracht van de verkoper door een in deze andere lidstaat gevestigde

dienstverrichter wordt afgewerkt om dit goed klaar voor levering te maken voordat het door deze dienstverrichter naar de afnemer wordt verzonden, moet worden geacht zich te bevinden in de lidstaat van vestiging van de afnemer.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 8, lid 1, sub a, van de 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat de plaats van de levering van een goed dat een in een lidstaat gevestigde vennootschap verkoopt aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer en dat in opdracht van de verkoper door een in deze andere lidstaat gevestigde dienstverrichter wordt afgewerkt om dit goed klaar voor levering te maken voordat het door deze dienstverrichter naar de afnemer wordt verzonden, moet worden geacht zich te bevinden in de lidstaat van vestiging van de afnemer.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.