CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 3 juli 2014[1]

Zaak C-446/13

Société Fonderie 2A
tegen
Ministre de l'Économie et des Finances

[verzoek van de Conseil d'État (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van Zesde richtlijn 77/388/EEG — Plaats van goederenlevering bij verzending of vervoer — Tijdstip waarop verzending naar afnemer een aanvang nam, indien goed intussen nog is bewerkt in lidstaat van afnemer — Artikel 28 bis, leden 5, 6 en 7, van Zesde richtlijn 77/388/EEG — Belastbare feiten van intracommunautaire overbrenging en bestemming van goed — Artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG — Belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen"

I – **Inleiding**

1. De onderhavige zaak toont nog maar eens aan hoe complex het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") bij internationale transacties binnen de Unie is. Zelfs wanneer de feiten op zich niet erg ingewikkeld zijn, is het vanwege de moeilijk te begrijpen voorschriften van het btw-recht van de Unie niet eenvoudig om de geschillen te beslechten.

2. In casu heeft een onderneming vanuit Italië metalen onderdelen verkocht aan een klant in Frankrijk. Aangezien die onderdelen, vóór zij aan de koper werden geleverd, eerst nog een tussenstop hebben gemaakt in Frankrijk om aldaar gelakt te worden, is de vraag waar de verkoop moet worden belast – in Italië of in Frankrijk – spijtig genoeg niet zo eenvoudig te beantwoorden.

3. De onderhavige zaak stelt het Hof van Justitie evenwel in de gelegenheid om zijn rechtspraak betreffende de aanvang, het einde, de duur en de indeling van zogenaamd intracommunautair vervoer[2] aan te vullen.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Zie arresten EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), X (C-84/09, EU:C:2010:693), Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

II – **Toepasselijke bepalingen**

4. In het tijdvak dat in het hoofdgeding relevant is, werd de btw geheven op grond 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[3], in de versie die gold in 2001 (hierna: „Zesde richtlijn").

Belastbare feiten

5. In beginsel zijn overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn „de leveringen van goederen [...] welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan de btw onderworpen. In artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt de „levering van een goed" gedefinieerd als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

6. De „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten" (hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn) heeft in artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn een aanvullend belastbaar feit in het leven geroepen:

„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 [...]"

7. Ook stelt deze overgangsregeling bepaalde situaties gelijk met de twee in artikel 2, punt 1, en artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn genoemde belastbare feiten.

8. Zo bepaalt artikel 28 bis, lid 5, van de Zesde richtlijn:

„(5) Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

[a) weggevallen bepaling,]

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 levering van dat goed door de belastingplichtige in het binnenland onder de voorwaarden van [...] artikel 28 quater, A,

[...]"

3 — PB L 145, blz. 1.

9. Artikel 28 bis, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn luidt:

„Met een intracommunautaire verwerving van een goed 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 uit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van lid 1, of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat wordt ingevoerd."

10. Ten slotte luidt artikel 28 bis, lid 7, van de Zesde richtlijn als volgt:

„De lidstaten nemen maatregelen om ervoor te zorgen dat als intracommunautaire verwervingen van goederen worden beschouwd de handelingen die, indien zij in het binnenland verricht zouden zijn door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, zouden zijn aangemerkt als leveringen van goederen in de zin van lid 5 en van artikel 5."

Plaats van de levering en de intracommunautaire verwerving van goederen

11. De plaats waar een handeling voor btw-doeleinden wordt geacht te hebben plaatsgevonden, bepaalt aan welke lidstaat de btw toekomt die door de verwezenlijking van een belastbaar feit verschuldigd wordt.

12. Overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt als plaats van de levering van goederen aangemerkt:

„a) ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. [...]"

13. In artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt de plaats van de intracommunautaire verwerving van goederen daarentegen als volgt bepaald:

„(1) De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer."

Belastingvrijstelling

14. In het handelsverkeer tussen de lidstaten geldt overeenkomstig artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn in bepaalde gevallen een btw-vrijstelling voor internationale leveringen van goederen:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5 door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]

[...]”

Aftrek van voorbelasting

15. Tot slot zijn in het onderhavige geval ook nog de voorschriften betreffende het recht op aftrek van voorbelasting van belang, en in het bijzonder de procedure die moet gevolgd worden om dit recht te kunnen uitoefenen.

16. Overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn, mag elke belastingplichtige als voorbelasting onder meer aftrekken „de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland [...] is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde [...] goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte [...] diensten” (handelingen in een eerder stadium), „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen” (handelingen in een later stadium).

17. Volgens artikel 17, *lid 3*, sub a, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn, bestaat dit recht op aftrek van voorbelasting ook wanneer de handelingen in het later stadium „in het buitenland [zijn verricht] in het kader van [...] economische activiteiten [en hiervoor] recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland [zouden plaatsvinden]”.

18. Artikel 18, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting in beginsel uitoefent door „op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor [...] het recht op aftrek is ontstaan”. Indien het bedrag van de af te trekken voorbelasting groter is dan dat van de verschuldigde belasting, wordt het overschot overeenkomstig artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn in beginsel teruggegeven aan de belastingplichtige.

19. Artikel 17, lid 4, eerste alinea, eerste streepje, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn, bepaalt evenwel dat de krachtens artikel 17, *lid 3*, te verrichten „teruggaaf van belastingen” „aan belastingplichtigen die niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, [plaatsvindt] volgens de bij richtlijn 79/1072/EEG vastgestelde uitvoeringsbepalingen”.

20. Overeenkomstig artikel 1 van de hierboven aangehaalde 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 [4] (hierna: „Achtste richtlijn”) „wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige [...] die gedurende de [teruggaveperiode] in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting 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 [...]”.

III – **Hoofdgeding**

21. Fonderie 2A is een in Italië gevestigde onderneming. In het hier aan de orde zijnde jaar (2001) heeft zij in dat land metalen onderdelen vervaardigd en verkocht aan de in Frankrijk gevestigde onderneming Atral.

4 — PB L 331, blz. 11.

22. De metalen onderdelen zijn via de volgende weg van Fonderie 2A in Italië tot bij Atral in Frankrijk geraakt. Eerst heeft Fonderie 2A deze onderdelen verzonden naar de eveneens in Frankrijk gevestigde onderneming Saunier-Plumaz, die de onderdelen voor rekening van Fonderie 2A heeft gelakt. Daarna zijn de metalen onderdelen van de vestiging van Saunier-Plumaz verzonden naar de koper (Atral).

23. Het hoofdgeding betreft de teruggaaf van de Franse btw ten bedrage van 44 348,49 EUR, die Saunier-Plumaz in rekening heeft gebracht aan Fonderie 2A voor de voormelde lakwerkzaamheden. Het staat vast dat Fonderie 2A de voorbelasting in kwestie in beginsel mag aftrekken. Evenwel is omstreden of Fonderie 2A in casu op basis van dat recht ook teruggaaf van dat bedrag kan verkrijgen.

24. Fonderie 2A baseert haar stelling dat zij ten aanzien van de Franse Republiek over een dergelijk recht op teruggaaf beschikt, op de teruggaveprocedure van de Achtste richtlijn. Van die procedure kan volgens artikel 1 van die richtlijn evenwel enkel worden gebruikgemaakt indien Fonderie 2A in het in casu relevante tijdvak geen belastbare handelingen heeft verricht in Frankrijk.

25. De Franse belastingdienst stelt zich echter op het standpunt dat Fonderie 2A in Frankrijk een belastbare goederenlevering heeft verricht door de gelakte metalen onderdelen te verzenden van de vestiging van Saunier-Plumaz naar Atral. Indien dit inderdaad het geval is, dan kon Fonderie 2A haar recht op aftrek van de voorbelasting enkel geldend maken door in Frankrijk een belastingaangifte in te dienen waarin zij eveneens de belastbare levering van goederen in Frankrijk aangaf. Van de op grond daarvan te betalen btw had Fonderie 2A dan slechts het bedrag van haar recht op aftrek van voorbelasting in mindering kunnen brengen.

IV – **Procesverloop voor het Hof**

26. Tegen deze achtergrond heeft de Conseil d'État, die zich thans over het geschil moet uitspreken, het Hof van Justitie overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet op basis van de voorschriften van de Zesde btw-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 binnen het land van die eindontvanger, meer bepaald vanaf de plaats waar de goederen zijn bewerkt?"

27. In de procedure bij het Hof hebben de Franse Republiek en de Commissie zowel schriftelijk als mondeling hun standpunt verdedigd. Verzoekster in het hoofdgeding (Fonderie 2A) en de Helleense Republiek hebben enkel schriftelijk hun standpunt uiteengezet.

V – **Juridische beoordeling**

28. De verwijzende rechter wenst te vernemen waar de levering van de metalen onderdelen door de Italiaanse verkoper (Fonderie 2A) aan de Franse koper (Atral) voor btw-doeleinden moet worden geacht te hebben plaatsgevonden in de situatie van het hoofdgeding.

29. Fonderie 2A is van mening dat de plaats van levering in Italië ligt.

30. In dat geval genoot Fonderie 2A op grond van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn in Italië de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen. De koper (Atral) moest in dat geval overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in Frankrijk btw voldoen over een intracommunautaire verwerving, maar kon met betrekking tot die btw in beginsel meteen haar recht

op aftrek van voorbelasting uitoefenen.[5]

31. Deze belastingvrijstelling in de lidstaat van herkomst en de heffing van belasting over de verwerving in de lidstaat van bestemming hebben in het stelsel van btw-heffing in het intracommunautaire handelsverkeer tot doel om het goed van iedere belasting vrij te stellen in de lidstaat van herkomst en de fiscale verantwoordelijkheid geheel toe te kennen aan de lidstaat van bestemming.[6] Tegelijkertijd moet dit stelsel ertoe leiden dat de in de lidstaat van herkomst gevestigde leverancier geen belastinggerelateerde verplichtingen dient te vervullen in de lidstaat van bestemming. Die verplichtingen moet de afnemer van de goederen nakomen met de aangifte van de intracommunautaire verwerving.

32. De Franse Republiek, de Helleense Republiek en de Commissie zijn daarentegen van mening dat de levering van de metalen onderdelen voor btw-doeleinden moet worden geacht te hebben plaatsgevonden in Frankrijk.

33. In dat geval moest Fonderie 2A in Frankrijk overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn belastingen voldoen over een levering van goederen onder bezwarende titel en kon zij ten aanzien van deze levering geen vrijstelling genieten. Evenwel had Fonderie 2A de verschuldigde btw zonder meer kunnen factureren aan haar koper (Atral), aangezien deze in beginsel recht op aftrek van voorbelasting had.[7] Aangezien Fonderie 2A dan in Frankrijk belasting had moeten voldoen over de levering, had Atral geen belasting hoeven te betalen over de verwerving van het goed.

34. Wanneer de plaats van de levering van de metalen onderdelen zich in Frankrijk en niet in Italië bevindt, dan heeft dit normalerwijze noch voor Fonderie 2A, noch voor Atral een economisch effect, meer bepaald wat hun fiscale last betreft. Bovendien staat het ook in dit geval aan de lidstaat van bestemming (Frankrijk) om belasting te heffen over de verkoop. In wezen ligt het onderscheid uitsluitend hierin dat in dat geval de buiten Frankrijk gevestigde verkoper (Fonderie 2A) de handeling zelf in Frankrijk moet aangeven en de btw moet voldoen.

35. Ik ben eveneens de mening toegedaan dat de plaats van levering van de metalen onderdelen zich in Frankrijk bevindt. Die opvatting zal ik motiveren aan de hand van de uitlegging van artikel 8 van de Zesde richtlijn, dat de plaats van goederenleveringen bepaalt (zie punt A hieronder).

36. De Commissie heeft zich voor haar redenering, die uiteindelijk tot hetzelfde resultaat leidt, echter niet op artikel 8 van de Zesde richtlijn, maar wel op de belastbare feiten van de intracommunautaire overbrenging en bestemming van het goed overeenkomstig artikel 28 bis, leden 5 en 6, van de Zesde richtlijn gebaseerd. Aangezien die aanzet tot een oplossing in het bijzonder in de mondelinge uiteenzetting uitvoerig werd behandeld, zal ik voor de volledigheid ook hierover mijn standpunt uiteenzetten (in punt B hieronder).

5 — Overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub d, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

6 — Zie voor een nadere uiteenzetting hierover mijn conclusie in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punten 19-25).

7 — Overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van de Zesde richtlijn.

A – *De plaats van een goederenlevering overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn*

37. In de situatie van het hoofdgeding wordt de plaats waar de goederen voor btw-doeleinden worden geacht te zijn geleverd, bepaald door artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn. Volgens die bepaling wordt in geval van verzending van een goed de plaats waar dat goed zich op het tijdstip van *de aanvang* van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt, als plaats van de levering aangemerkt. De Franse en de Helleense Republiek hebben er dienaangaande terecht op gewezen dat het voor de toepassing van dit voorschrift niet uitmaakt of het om een internationale dan wel een nationale goederenlevering gaat.

38. Bijgevolg dient in het onderhavige geval te worden bepaald waar de verzending van de metalen onderdelen naar de afnemer (Atral) een *aanvang heeft genomen*. Is dit reeds in Italië gebeurd, toen de leverancier (Fonderie 2A) die goederen naar Saunier-Plumaz in Frankrijk heeft verzonden om ze daar te laten lakken, of is dit pas in Frankrijk gebeurd, toen de reeds gelakte onderdelen verder werden verzonden naar de afnemer (Atral)?

39. De Franse en de Helleense Republiek hebben zich in dit verband op het standpunt gesteld dat de verzending naar de afnemer pas een aanvang kan nemen zodra het goed een afgewerkt product vormt of zich in gebruiksklare toestand bevindt. Aangezien de metalen onderdelen die toestand pas hebben bereikt nadat zij bij Saunier-Plumaz in Frankrijk waren gelakt, kon de verzending naar de afnemer dus pas vanaf dan een aanvang nemen. Derhalve ligt de plaats van levering van de metalen onderdelen in Frankrijk.

40. In wezen ben ik het met die zienswijze eens.

41. Aangezien artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn spreekt over de aanvang van de verzending van het goed „naar de afnemer", moet het goed zich op dat ogenblik immers al in een met de overeenkomst conforme toestand bevinden. Dit hoeft echter niet te betekenen dat het om een afgewerkt of gebruiksklaar product moet gaan, daar ook niet-afgewerkte producten het voorwerp van een levering kunnen uitmaken. Indien het goed zich echter nog niet in een toestand bevindt die conform is met de overeenkomst, dan is een verzending van dit goed ook nog niet gericht op een overdracht aan of overgang naar de afnemer in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, maar strekt deze er in voorkomend geval alleen maar toe het goed in een met de overeenkomst conforme situatie te brengen, zoals in casu door de metalen onderdelen te laten lakken.

42. Of het goed zich al dan niet reeds in een met de overeenkomst conforme toestand bevindt, vormt een duidelijk criterium om de aanvang van de verzending of het vervoer te bepalen. Een dergelijk duidelijk criterium is ook noodzakelijk, aangezien op grond van de plaats van aanvang wordt bepaald waar de levering van het goed voor btw-doeleinden wordt geacht te hebben plaatsgevonden en welke lidstaat bevoegd is om btw te heffen over die levering. In dit opzicht bestaat een bijzondere behoefte aan rechtszekerheid. Bij gebreke van rechtszekerheid dreigen bepaalde handelingen dubbel of niet te worden belast, aangezien de lidstaat van herkomst de situatie dan eventueel anders kan beoordelen dan de lidstaat van bestemming. In het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel moeten zulke uiteenlopende beoordelingen worden vermeden. [8]

8 — Zie aangaande de bepaling van de plaats van een dienst mijn conclusie in de zaak Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, punten 23-26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43. Voorts heeft het Hof met betrekking tot de toegestane duur van een intracommunautair vervoer reeds vastgesteld dat een handeling enkel als een intracommunautaire levering van goederen kan worden gekwalificeerd indien er een temporeel en materieel verband tussen de levering van het goed en het vervoer ervan bestaat.[9] Ook in de onderhavige situatie is het dus noodzakelijk dat er een materieel verband bestaat tussen de internationale verzending en de levering van het goed aan de afnemer.

44. Van een toereikend materieel verband is echter geen sprake wanneer de internationale verzending in de eerste plaats dient voor de bewerking van het goed. In dat geval bestaat er vooral een materieel verband tussen de verzending en de bewerking van het goed, en niet tussen de verzending en de levering aan de afnemer. Aangezien die bewerking in de onderhavige zaak ook door een lakker in een andere lidstaat had kunnen worden uitgevoerd, was het dus eerder toeval dat de metalen onderdelen daarvoor naar de lidstaat van de afnemer werden verzonden.

45. Van een voldoende nauw materieel verband tussen de verzending van het goed en de levering ervan is dus pas sprake wanneer het met de overeenkomst conforme goed aan de afnemer wordt verzonden. Daar dit in casu pas na het lakken van de metalen onderdelen in Frankrijk is gebeurd, heeft de verzending naar de afnemer ook pas daar een aanvang genomen. Overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde Richtlijn zijn de goederen dus in Frankrijk geleverd en moet de handeling in kwestie ook daar worden belast.

46. Niettemin moet erop worden gewezen dat de hier voorgestelde oplossing problemen creëert voor de werking van de interne markt. Zo kan de leverancier (Fonderie 2A) in het onderhavige geval de administratieve rompslomp waarmee de belastingheffing in Frankrijk gepaard gaat vermijden door een in Italië gevestigde lakker te kiezen en de metalen onderdelen van daaruit naar de afnemer in Frankrijk te verzenden. De leveringsplaats van de goederen zou dan voor btw-doeleinden geacht worden zich in Italië te bevinden, waar Fonderie 2A op grond van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen zou genieten.[10] Daardoor zou Fonderie 2A vermijden dat in Frankrijk belasting wordt geheven over de levering van de metalen onderdelen. Bijgevolg bestaat er in voorkomend geval een aansporing om opdrachten toe te kennen aan dienstverrichters in de eigen lidstaat, om aldus te vermijden dat in een andere lidstaat belastingverplichtingen moeten worden vervuld.

47. Het alternatief bestaat echter hierin dat de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen uiteindelijk zou kunnen worden toegepast op elk internationaal vervoer of elke internationale verzending van een goed in de loop van een productieproces, aan het eind waarvan dit goed naar de afnemer moet worden vervoerd. Dat zou er echter toe leiden dat in het bijzonder het nauwe temporele verband verloren gaat tussen enerzijds het internationale vervoer dat of de internationale verzending die aanleiding zou geven tot de belastingvrijstelling, en anderzijds de aangifte van een intracommunautaire verwerving door de afnemer van het goed. Het toezicht op het intracommunautaire verkeer van goederen, inzonderheid met het oog op fraudebestrijding, zou daardoor in aanzienlijke mate kunnen worden bemoeilijkt. De Commissie heeft er dienaangaande terecht op gewezen dat in het kader van het btw-stelsel bij intracommunautaire handel bijzondere aandacht moet worden besteed aan het verzekeren van een doeltreffende fiscale controle.[11]

9 — Arrest X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 33).

10 — Zie hierboven punt 30.

11 — Zie inzonderheid de aanhef van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, alsook de twaalfde overweging van de considerans van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1), waarbij de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten is ingevoerd.

48. Uit een en ander volgt dat op de prejudiciële vraag moet worden geantwoord dat het vervoer of de verzending naar de afnemer in de zin van artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn pas een aanvang kan nemen wanneer het goed zich in een met de overeenkomst conforme toestand bevindt. In de situatie van het hoofdgeding bevindt de plaats van de levering van de metalen onderdelen zich derhalve in Frankrijk.

B – *Belang dat aan de belastbare feiten van de intracommunautaire overbrenging en bestemming van een goed overeenkomstig artikel 28 bis, leden 5 en 6, van de Zesde richtlijn toekomt*

49. De hierboven beschreven oplossing vloeit volgens de Commissie echter niet voort uit de uitlegging van artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn, maar wel uit de belastbare feiten van de intracommunautaire overbrenging en bestemming van een goed overeenkomstig artikel 28 bis, leden 5 en 6, van de Zesde richtlijn, waarmee in het hoofdgeding ten onrechte geen rekening is gehouden.

50. De Commissie is van mening dat de verzending van de metalen onderdelen vanuit Italië naar Frankrijk, om ze daar bij Saunier-Plumaz te laten lakken, een intracommunautaire overbrenging is die op grond van artikel 28 bis, lid 5, sub b, van de Zesde richtlijn in beginsel aan de btw is onderworpen in de lidstaat van herkomst (Italië). Tegelijkertijd is sprake van een intracommunautaire bestemming, waarover eveneens door Fonderie 2A belasting moet worden voldaan in de lidstaat van bestemming (Frankrijk) op grond van artikel 28 bis, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Pas na deze overbrenging en bestemming van de metalen onderdelen kan over de levering van deze goederen aan Atral belasting worden geheven, meer bepaald in Frankrijk.

51. De door de Commissie aangehaalde belastbare feiten zijn voor de onderhavige zaak echter niet van belang.

52. De verkoop van de metalen onderdelen van Fonderie 2A aan Atral levert hoe dan ook het in artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bedoelde belastbare feit van goederenlevering onder bezwarende titel op. Bijgevolg moet worden vastgesteld waar die handeling voor belastingdoeleinden wordt geacht te hebben plaatsgevonden. De plaats van een goederenlevering wordt echter alleen vastgesteld op basis van de bepalingen van artikel 8 van de Zesde richtlijn. Of daarnaast nog sprake is van andere belastbare feiten zoals intracommunautaire overbrenging of bestemming, heeft dus geen belang voor de vaststelling van de plaats waar de overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aan belasting te onderwerpen goederenlevering heeft plaatsgevonden.

53. Daaraan moet ten eerste nog worden toegevoegd dat in casu pas kan worden beoordeeld of sprake is van het belastbare feit van een intracommunautaire *overbrenging* in de zin van artikel 28 bis, lid 5, sub b, van de Zesde richtlijn nadat de plaats van de levering van de metalen onderdelen is vastgesteld. Overeenkomstig het derde streepje van artikel 28 bis, lid 5, sub b, van de Zesde richtlijn is immers geen sprake van dat belastbare feit wanneer het goed wordt verzonden met het oog op de levering ervan door de belastingplichtige in het binnenland onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn. Een intracommunautaire overbrenging wordt dus inzonderheid niet belast wanneer de overbrenging gebeurt in het kader van een vrijgestelde intracommunautaire goederenlevering in de zin van artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn.

54. Van een dergelijke vrijgestelde intracommunautaire levering zou evenwel sprake zijn geweest indien op grond van artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn had moeten worden vastgesteld dat de plaats van de levering van de metalen onderdelen zich in Italië bevond. Anders dan de Commissie aanvoert, had het feit dat de eigendom pas aan Atral werd overgedragen nadat de metalen onderdelen de grens reeds waren overgebracht, er in casu niet aan in de weg gestaan dat de handeling in kwestie overeenkomstig artikel 28 quater, A, sub a, van de Zesde richtlijn werd vrijgesteld. Noch uit de bewoordingen van artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde

richtlijn, noch uit de rechtspraak [12] kan namelijk een vereiste betreffende het tijdstip van de eigendomsoverdracht worden afgeleid. [13] Dat voorschrift vermeldt integendeel uitdrukkelijk de mogelijkheid dat de verkoper zelf de goederen vervoert. Indien de verkoper de goederen inderdaad zelf over de grens brengt, dan kan de afnemer op dat ogenblik nog niet de macht hebben verkregen om als een eigenaar over deze goederen te beschikken.

55. Ten tweede kan ook worden betwijfeld of Fonderie 2A in casu in Frankrijk het belastbare feit van een intracommunautaire *bestemming* in de zin van artikel 28 bis, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn heeft verricht. Daarover bestaat grote twijfel, gelet op de onduidelijke bewoordingen van die bepaling [14] en op de verhouding ervan met het belastbare feit van artikel 28 bis, lid 7, van de Zesde richtlijn. Het is hoe dan ook echter noch voor de beantwoording van de prejudiciële vraag, noch voor de beslechting van het hoofdgeding van belang om deze kwestie op te helderen. De teruggaveprocedure van de Achtste richtlijn kan in casu immers sowieso geen toepassing vinden, aangezien de plaats van de levering van de metalen onderdelen zich – zoals hierboven is uiteengezet [15] – in Frankrijk bevond.

VI – **Conclusie**

56. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vraag van de Conseil d'État te beantwoorden als volgt:

„Artikel 8, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het vervoer of de verzending naar de afnemer pas een aanvang kan nemen wanneer het goed zich in een met de overeenkomst conforme toestand bevindt. In de situatie van het hoofdgeding moet de levering van de metalen onderdelen bijgevolg voor btw-doeleinden worden geacht in Frankrijk te hebben plaatsgevonden."

12 — Zie arresten Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 70) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 29 en 30).

13 — De vraag wanneer of waar de bevoegdheid om als een eigenaar over het goed te beschikken is overgedragen, kan volgens de rechtspraak enkel een rol spelen wanneer twee onmiddellijk op elkaar volgende goederenleveringen moeten worden beschouwd als één enkel intracommunautair vervoer [zie arrest Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 45)]. In het onderhavige geval gaat het evenwel maar om één enkele levering van goederen.

14 — Zo bestaat er bijvoorbeeld een onderscheid tussen de Duitse taalversie van artikel 28 bis, lid 6, van de Zesde richtlijn en de Franse taalversie van deze bepaling. Eerstgenoemde taalversie maakt immers gewag van het bestemmen van het goed door een belastingplichtige „in seinem Unternehmen" („in zijn bedrijf"), terwijl in de Franse taalversie de veel ruimere zinsnede „aux besoins de son entreprise" („voor bedrijfsdoeleinden") wordt gebruikt.

15 — Zie de punten 37-48 van deze conclusie.