

Zadeva C-234/24**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

27. marec 2024

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

27. marec 2024

Vlagateljica kasacijske pritožbe:

Brose Prievidza spol.

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet kasacijske pritožbe je sodba Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija, Bolgarija, v nadaljevanju: ASSG) št. 4639 z dne 11. julija 2023 v upravni zadevi št. 10613/2022, s katero je bila zavrnjena tožba družbe Brose Prievidza zoper odločbo o odmeri in vračilu št. P-22221122043497-004-001 z dne 15. julija 2022 (v nadaljevanju: odločba), potrjeno z odločitvijo št. 1568 z dne 3. oktobra 2022 Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Sofiji, v nadaljevanju: direktor) pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (centralna uprava nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija). Z odločbo je bilo zavrnjeno vračilo plačanega DDV v višini 24.251,92 leva (BGN) za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2021 z računa št. 703047 z dne 7. junija 2021, ki ga je družba BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (Brose Coburg), registrirana v Bolgariji na podlagi Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS), izdala tožeči stranki za prodajo orodne opreme (orodja) –

„komplet vreten po prilogi S-T 08-P-9965 – avtomatsko držalo za obdelovance v varilnem sistemu“.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali na podlagi Direktive 2008/9 obstaja pravica do vračila plačanega DDV, ki ga zahteva prejemnik dobave opreme (orodja), če dobavljeno blago ni zapustilo ozemlja države članice dobavitelja in je bila dobava orodja umetno ločena od dobav blaga, izdelanega s to opremo, znotraj Skupnosti istemu prejemniku?

Navedene določbe prava Unije in navedena sodna praksa

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost: člen 138(1)(a) in (b), člени od 168 do 171

Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici: člena 3 in 4

Sodbe Sodišča Evropske unije z dne 25. februarja 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93); z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49); z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), in z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

Navedene določbe nacionalnega prava

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS), ki velja od 1. januarja 2007: člen 53, od (1) do (3), člени 68(1) in (2), 69(1) in (2), 81(1) in (2), člen 128

Naredba št. N-9 z dne 16. decembra 2009 o vračilu davka na dodano vrednost v skladu z Direktivo 2006/112/ES davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (v nadaljevanju: uredba št. N-9): člen 1(1) in (2), člen 2(1)

Povzetek dejanskega stanja in postopka

- 1 Brose Prievidza je družba rezidentka, ustanovljena na Slovaškem in registrirana za namene DDV. Proizvaja krmilnike za okna, module za vrata in dvizne naprave. Družba od bolgarske družbe „Integrated Micro-Electronics Bulgaria“ EOOD (v nadaljevanju: IME Bulgaria) s sedežem v Botevgradu kupuje sestavne dele za svojo dejavnost, ki so predmet dobav znotraj Skupnosti.
- 2 Družba IME Bulgaria je od družbe Brose Coburg (v Nemčiji ustanovljene družbe, ki je registrirana za namene DDV tako v Nemčiji kot v Bolgariji in je povezana z družbo Brose Prievidza) prejela naročilo za izdelavo posebne opreme (orodja) za proizvodnjo sestavnih delov, ki bodo dobavljeni tožeči stranki.
- 3 Po izvedbi naročila je družba IME Bulgaria družbi Brose Coburg dne 14. maja 2020 izdala račun št. 4921038649 v višini 62.000 EUR neto in DDV v višini 24.000 BGN z navedbo bolgarske številke za DDV prejemnice. Fakturirana posebna oprema je postala last kupca, vendar je ostala pri dobavitelju, družbi IME Bulgaria, ki jo je uporabljala za proizvodnjo izdelkov izključno za družbo Brose Prievidza.
- 4 Družba Brose Coburg je 7. junija 2021 opremo prenesla na družbo Brose Prievidza in zanjo izdala sporni račun št. 703047 v višini 62.000 EUR neto in DDV v višini 24.251,92 BGN.
- 5 Družba Brose Prievidza je 10. marca 2022 na podlagi Direktive 2008/9 in uredbe št. N-9 za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2021 zahtevala vračilo DDV, plačanega na računu v znesku 24.251,92 BGN.
- 6 Zahtevek družbe Brose Prievidza je bil zavrnjen z odločbo, izpodbijano pred ASSG, z naslednjo obrazložitvijo v odločbi in odločitvi direktorja, s katero je bila odločba potrjena: dobava opreme in dobava končnih izdelkov pomenita ekonomsko nedeljivo dobavo, pri kateri oprema (orodje) po izdelavi končnega izdelka izgubi svoj ekonomski pomen. Ker naj bi tožeča stranka končne izdelke, ki jih je izdelala družba IME Bulgaria, prejela kot dobavo znotraj Skupnosti, naj bi bilo treba tudi pomožno storitev dobave orodja obravnavati kot tako.
- 7 Ugotovljeno je bilo, da izdaja računa za dobavo opreme ni spremenila ekonomskega cilja družbe Brose Prievidza, to je prejema sestavnih delov, ki so predmet dobav znotraj Skupnosti. Sporno izdajanje računov za opremo, ki se nahaja in uporablja v Bolgariji, naj ne bi pomenilo pogodbe o dobavi, ampak v bistvu pogodbo o financiranju nakupa opreme. To naj bi izhajalo iz dejstva, da transakcija ni povezana s plačilom: za prejem in uporabo s strani bolgarskega pogodbenega partnerja naj ne bi bilo treba plačati nobenega nadomestila. V tem pogledu naj tuji pogodbeni partner ne bi bil niti prejemnik niti dejanski uporabnik izdelane opreme, čeprav naj bi jo plačal. Ugotovljeno je bilo, da je kupec zgolj formalni lastnik, saj dobavitelj (bolgarska družba IME Bulgaria) uporablja posebno opremo za izdelavo končnih izdelkov ter jo ima pod nadzorom.

- 8 V postopku je sodišče prve stopnje (ASSG) zavrnilo tožbo zoper odločbo z obrazložitvijo, da čeprav tožeča stranka izpolnjuje pogoje za vračilo izkazanega DDV davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici Unije in registriranemu za namene DDV v skladu z Direktivo 2008/9 in členom 1(2) uredbe št. N-9, se ta pravila ne uporabljajo za zneske, ki pomenijo neupravičeno izkazan DDV, vključno z DDV-jem za dobave znotraj Skupnosti.
- 9 Sodišče prve stopnje svoje ugotovitve opira na razlago Direktive o DDV v sodbah Sodišča v zadevah C-349/96 in C-41/04. ASSG je menilo, da se, kot je navedeno v teh sodbah, transakcija, ki z ekonomskega vidika obsega enotno storitev, v interesu delujočega sistema DDV ne sme umetno ločiti. Zlasti naj bi bilo treba storitev šteti za pomožno storitev glavne, če sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, da lahko stranka uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji.
- 10 ASSG se je strinjalo z ugotovitvijo davčnega organa, da je obravnavana zadeva taka, ker je dobava orodja pomožna storitev k dobavam sestavnih delov, ki jih je družba IME Bulgaria izdelala in dobavila družbi Brose Prievidza, znotraj Skupnosti. To naj bi dokazovalo naročilo proizvajalcu orodja IME Bulgaria iz spisa, iz katerega naj bi jasno izhajalo, da je izdelavo opreme naročila oseba iz skupine Brose, ki je povezana s prejemnikom, in sicer izključno zaradi izdelave obdelovancev, potrebnih za dejavnosti družbe Brose Prievidza, pri čemer naj bi tako opremo kot obdelovance izdelal isti dobavitelj, družba IME Bulgaria. Lastništvo izdelane opreme naj bi bilo po njeni izdelavi najprej preneseno na družbo Brose Coburg, nato pa na tožečo stranko, vendar naj orodje ne bi zapustilo Bolgarije in naj bi ga dobavitelj IME Bulgaria uporabljal zgolj za izvedbo naročil za izdelavo obdelovancev tožeče stranke.
- 11 Zato naj bi bila izdelava in dobava obdelovancev glavni cilj transakcij med družbama Brose Prievidza in IME Bulgaria, medtem ko naj bi bila dobava opreme pomožna storitev k dobavam znotraj Skupnosti, ki pomenijo glavno storitev; orodje naj bi po izdelavi končnih izdelkov izgubilo svoj ekonomski pomen. Pomožno storitev naj bi bilo treba za davčne namene obravnavati enako kot glavno storitev. Ta ureditev davčne obravnave naj bi temeljila na sodni praksi Sodišča Evropske unije, v skladu s katero se dve ali več formalno neodvisnih dobav, ki se lahko opravijo ločeno druga od druge in so zato vsaka od njih obdavčljive ali oproščene plačila davka, pod določenimi pogoji šteje za eno transakcijo, če niso neodvisne druga od druge. V teh primerih naj bi se pomožna storitev z davčnega vidika obravnavala enako kot glavna storitev (navedbe iz sodbe v zadevi C-41/04, točka 21). V zvezi s tem naj ne bi bilo pomembno, da plačilo glavne in pomožne storitve ni izvedeno v skupnem znesku ali da sta dobavitelja glavne in sporne storitve formalno različna.
- 12 Če naj bi bila dobava končnih izdelkov dobava znotraj Skupnosti, naj bi bila tudi zaračunana dobava orodja dobava znotraj Skupnosti, tako da se zanjo v skladu s členom 53(1) ZDDS uporablja ničelna stopnja. Zato naj bi bila odločba davčnega organa, v skladu s katero dobavitelj zaradi dobav končnih izdelkov, za katere je

bila uporabljena oprema, znotraj Skupnosti na spornem računu za dobavo opreme ne bi smel obračunati DDV, pravilna. Zato naj tožeča stranka v skladu s členom 1(2) uredbe št. N-9 z dne 16. decembra 2009 (s katerim je prenesen člen 4 Direktive 2008/9) tudi ne bi bila upravičena do vračila plačanega DDV.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 13 Družba Brose Prievidza v kasacijski pritožbi izpodbija: sodišče prve stopnje (ASSG) naj bi se neutemeljeno strinjalo s stališčem davčnega organa, da je neposredni dobavitelj, družba Brose Coburg, na spornem računu nezakonito obračunal DDV. Ker naj dobavljeno orodje ne bi bilo prepeljano v drugo državo članico, naj bi šlo za obdavčljivo dobavo s krajem izpolnitve v Bolgariji.
- 14 Sodišče prve stopnje naj bi neutemeljeno menilo, da je dobava orodja pomožna storitev k dobavi z njim izdelanih obdelovancev kot predmet dobav znotraj Skupnosti prejemniku, ki je bil predmet davčnega nadzora, ker naj bi bilo treba obe transakciji z ekonomskega vidika obravnavati kot enotno dobavo, ki je bila umetno ločena. V zvezi s tem naj bi se uporabila sodna praksa Sodišča Evropske unije zadevah C-41/04 in C-349/96, ki je ni mogoče prenesti na obravnavano zadevo. Prav tako naj bi se sodišče prve stopnje napačno oprlo na obrazložitev sodb Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija, v nadaljevanju: VAS) v upravnih zadevah, s katerimi so bili dokončno rešeni pravni spori v zvezi z obveznostjo plačila DDV predhodnega dobavitelja in proizvajalca opreme, kot je sporni (IME Bulgaria).
- 15 Sodišče prve stopnje naj ne bi upoštevalo dejstva, da je v obravnavani zadevi družba IME Bulgaria opremo prenesla na družbo Brose Coburg, ki jo je nato s spornim računom prenesla na družbo Brose Prievidza, ne da bi bil predmet dobave prepeljan na Slovaško. Prav tako naj ne bi upoštevalo dejstva, da pomožna storitev zahteva, da je dobavitelj obeh dobav isti, kar pa naj v obravnavani zadevi ne bi držalo.
- 16 Nazadnje naj tudi ne bi bilo skupnega plačila za dobave izdelanih obdelovancev na eni strani in opreme na drugi strani, kot naj bi to zahteval člen 128 ZDDS, da bi bilo dobavo mogoče opredeliti kot pomožno storitev. Sodna praksa Sodišča Evropske unije, v skladu s katero opredelitev storitve kot pomožne storitve ni odvisna od dejstva, da je bilo opravljeno skupno plačilo, naj ne bi bila upoštevana zaradi načina izvajanja Direktive o DDV, ki se ne sme razlagati v škodo davčnega zavezanca.
- 17 ASSG naj bi v nasprotju z ustaljeno sodno prakso Sodišča Evropske unije menilo, da se za sporno dobavo uporablja ničelna stopnja, zlasti ker naj bi bila oprostitev plačila DDV iz člena 138 Direktive o DDV pravica davčnega zavezanca, katere uveljavljanje naj ne bi moglo biti naloženo davčnemu zavezancu. Prav tako naj ne bi bilo skupnega plačila za dobavo izdelanih obdelovancev na eni strani in opreme na drugi.

Povzetek obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 18 Predložitveno sodišče meni, da so ugotovitve prvostopenjskega sodišča o dejanskem stanju pravilne, in sicer, da gre za umetno ločitev dobav sestavnih delov za dejavnosti družbe Brose Prievidza od dobav orodja, brez katerega proizvodnja sestavnih delov ne bi bila mogoča. Ta ugotovitev temelji na smernicah za razlago, navedenih v točkah 56 in 57 sodbe z dne 21. februarja 2008 v zadevi C-425/06.
- 19 V skladu s to smernico je treba v obravnavanem primeru upoštevati naslednje: dejansko povezavo med družbama Brose Coburg in Brose Prievidza; dejstvo, da so dobave, ki jih je družba IME Bulgaria opravila za družbo Brose Prievidza, ločene na dva dela, saj dobavitelj izdelane sestavne dele prodaja neposredno tožeči stranki, opremo, ki je nujna za njihovo proizvodnjo, pa družbi Brose Prievidza prodaja prek posrednika, ki je povezan s prejemnikom; ločeno gledano se zdi dobava orodja ekonomsko nelogična, saj oprema ostane pri dobavitelju, družbi IME Bulgaria, pri čemer brez nje izdelava sestavnih delov, dobavljenih družbi Brose Prievidza kot dobave znotraj Skupnosti, ni mogoča.
- 20 Po mnenju predložitvenega sodišča ni bilo niti zatrjevano niti dokazano, da je edini cilj ločitve dobav pridobitev davčne ugodnosti v korist družbe Brose Prievidza, niti kakšna bi lahko bila ta ugodnost.
- 21 Glede na to, da se v obravnavani zadevi postavlja vprašanje, ali je družba Brose Coburg na računu za dobavo orodja zakonito obračunala davek in ali je družba Brose Prievidza na podlagi Direktive 2008/9 navsezadnje upravičena do vračila DDV, plačanega za to dobavo, predložitveno sodišče ugotavlja naslednje:
- 22 Kot je menilo ASSG, se v skladu s členom 1(2) uredbe št. N-9, s katerim je prenesen člen 4(b) Direktive 2008/9, Direktiva (ali uredba) ne uporablja za zneske DDV, zaračunane za dobave blaga, ki so v skladu s členom 138 ali členom 146(1)(b) Direktive 2006/112/ES oproščene ali bi lahko bile oproščene plačila davka.
- 23 Prvič, sporno je, ali je mogoče pomožno storitev dobave orodja opredeliti kot oproščeno ali predmet oprostitve, če je gotovo, da predmet dobave ni zapustil države dobavitelja.
- 24 Ugotovljeno je bilo tudi, da obstaja sodna praksa VAS (na katero se sklicuje tudi ASSG), s katero so bili dokončno rešeni pravni spori v zvezi z obveznostjo plačila DDV predhodnega dobavitelja in proizvajalca opreme, kot je sporni (IME Bulgaria). V skladu z obrazložitvijo teh sodb je dobava opreme, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, pomožna storitev k dobavam obdelovancev, izdelanih s to opremo, znotraj Skupnosti, tako da zanjo velja ničelna stopnja. Ta obrazložitev temelji tudi na razlagi Direktive o DDV v zadevah C-425/06, točka 48, C-349/96, točka 26, in C-41/04.

- 25 Obstaja tudi sodna praksa VAS v drugih podobnih zadevah, v skladu s katero družba s sedežem v drugi državi članici Unije, ki je prejemnik orodja, v skladu z Direktivo 2008/9 ni upravičena do vračila DDV, plačanega za nakup opreme, v Bolgariji, ker dobava orodja pomeni pomožno storitev k dobavam obdelovancev, izdelanih s to opremo, znotraj Skupnosti isti družbi. Edina razlika v primerjavi z dejanskim stanjem v obravnavani zadevi je, da pri prenosu lastništva opreme ni bilo posredniške družbe; v tem primeru je bila oprema prenesena neposredno od proizvajalca na družbo, ki je vložila zahtevek za vračilo in je bila prejemnik izdelanih obdelovancev.
- 26 Če sledimo logiki, da mora za umetno ločene dobave veljati enoten sistem obdavčitve, in sicer sistem, ki se uporablja za glavno storitev, se za dobavo orodja uporablja ničelna stopnja, enako kot za dobave sestavnih delov, izdelanih s tem orodjem. V skladu s to logiko družba Brose Prievidza v skladu s preneseno določbo Direktive 2008/9 ne bi bila upravičena do vračila DDV, plačanega za dobavo opreme, kot je odločilo sodišče prve stopnje.
- 27 Glede na razlago Direktive o DDV, ki jo je Sodišče podalo v sodbi v zadevi C-80/20, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je ta rezultat v obravnavanem primeru dejansko združljiv s pravom Unije. V postopku v glavni stvari v tej zadevi se je spor nanašal na pravico, določeno v Direktivi 2008/9, do vračila DDV, plačanega za dobavo orodja, ki ga je zahteval prejemnik s sedežem v Franciji, ki je bil prav tako prejemnik dobav blaga znotraj Skupnosti, ki ga je z isto opremo izdelal dobavitelj opreme s sedežem v Romuniji, identificiran za namene DDV. Tako kot v obravnavani zadevi predmet sporne dobave orodja ni zapustil ozemlja države dobavitelja, blago, izdelano z njim, pa je bilo predmet dobav znotraj Skupnosti.
- 28 Čeprav so se vprašanja za predhodno odločanje, postavljena Sodišču v prej navedeni zadevi, in podani odgovori nanašali na pogoje za uveljavljanje pravice do vračila iz Direktive 2008/9, se zdi, da obstoj te pravice v zadevi, podobni obravnavani, ni bil sporen.
- 29 Predložitveno sodišče opozarja na obrazloženo stališče vlagateljice kasacijske pritožbe, da se postopki v glavni stvari v zadevah C-41/04, C-572/07 in C-392/11 razlikujejo od obravnavanega, ker so bile dobave, ki so bile v njih opredeljene kot pomožne storitve, opravljene med istima strankama. Enako naj bi veljalo tudi za postopek v glavni stvari v zadevi C-80/20, v kateri je proizvajalec orodja in z njim izdelanih obdelovancev dobavil opremo in obdelovance neposredno osebi s sedežem zunaj Romunije, ki je zahtevala vračilo DDV za nakup opreme. Po drugi strani so v zadevi C-425/06, tako kot v obravnavani zadevi, vključeni različni dobavitelji in prejemnik dobav, vendar je tam morebitna ločitev dobav namenjena davčni zlorabi, medtem ko taka zloraba v obravnavani zadevi ni bila niti zatrjevana niti dokazana.
- 30 Iz teh razlogov je predložitveno sodišče prekinilo kasacijski postopek in Sodišču Evropske unije predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.