

Sag C-234/24**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

27. marts 2024

Forelæggende ret:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Afgørelse af:

27. marts 2024

Kassationsappellant:

Brose Prievidza spol.

Kassationsindstævnt:

Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia

Hovedsagens genstand

Genstanden for kassationsappellen er dom nr. 4639 afsagt af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia by) den 11. juli 2023 i forvaltningssag nr. 10613/2022, hvorved der ikke blev givet medhold i søgsmål anlagt af selskabet Brose Prievidza til prøvelse af den med afgørelse nr. 1568 af 3. oktober 2022 truffet af direktøren for direktoratet for »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« [i] Sofia (direktør for direktoratet for [...]klager og skatte- og socialforsikringspraksis[...] i Bulgarien, herefter »direktør«) i Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (generaldirektoratet i det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) bekræftede modregnings- og tilbagebetalingsafgørelse nr. P-22221122043497-004-001 af 15. juli 2022 (herefter »afgørelsen«). Ved denne afgørelse blev der meddelt afslag på tilbagebetaling af indbetalt moms på 24 251,92 leva (BGN) for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2021, som var angivet i faktura nr. 703047 af 7. juni 2021 vedrørende salg af et værktøjsudstyr (værktøj, tooling) – »spindelsæt i henhold til bilag S-T 08-P-9965 – automatisk materialeholder i svejsesystemet«, som i overensstemmelse med Zakon za danak varhu dobavenata stoynost

(momslov) var blevet udstedt til sagsøgeren af det i Bulgarien registrerede selskab BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co KG Coburg (herefter »Brose Coburg«).

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af EU-retten; artikel 267 TEUF

Præjudicielt spørgsmål

Er der i henhold til direktiv 2008/9 ret til tilbagebetaling af den indbetalte moms, som modtageren af en levering af udstyr (værktøj) har anmodet om, når genstanden for leveringen ikke har forladt leverandørens medlemsstats område, og leveringen af værktøjet kunstigt er blevet adskilt fra leveringerne inden for Fællesskabet af varer, der er fremstillet ved hjælp af dette udstyr, til den samme modtager?

Anførte EU-retlige bestemmelser og EU-Domstolens praksis

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: artikel 138, stk. 1, litra a) og b), artikel 168-171

Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat: artikel 3 og 4.

Den Europæiske Unions Domstols dom af 25. februar 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93), af 27. oktober 2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49), af 21. februar 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), og af 21. oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

Anførte nationale forskrifter

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«), der har været gældende siden den 1. januar 2007: artikel 53, stk. 1-3, artikel 68, stk. 1 og 2, artikel 69, stk. 1 og 2, artikel 81, stk. 1 og 2, artikel 128

Naredba nr. N-9 af 16. december 2009 om tilbagebetaling af merværdiafgift i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden EU-medlemsstat (herefter benævnt »bekendtgørelse nr. N-9«): artikel 1, stk. 1 og 2, artikel 2, stk. 1

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Brose Prievidza er et selskab, som er stiftet i Slovakiet, hvor selskabet er momsregistreret og hjemmehørende. Selskabet fremstiller vinduesstyringer, dørmoduler og løfteanordninger. Selskabet køber fra det bulgarske selskab »Integrated Micro-Electronics Bulgaria« EOOD (herefter »IME Bulgaria«), der er hjemmehørende i Botevgrad, komponenter til sine aktiviteter, der er genstand for leveringer inden for Fællesskabet.
- 2 IME Bulgaria modtog fra Brose Coburg (en selskab med hjemsted i Tyskland, som er momsregistreret i såvel Tyskland som i Bulgarien og er forbundet med Brose Prievidza), en ordre på fremstilling af specialudstyr (værktøj) til fremstilling af de komponenter, der skulle leveres til sagsøgeren.
- 3 Efter opfyldelsen af kontrakten udstedte IME Bulgaria den 14. maj 2020 faktura nr. 4921038649 på netto 62 000 EUR, hvortil kommer moms på 24 000 BGN, til Brose Coburg med angivelse af modtagerens bulgarske momsregistreringsnummer. Ejendomsretten til det fakturerede specialudstyr overgik til kunden, men udstyret forblev hos leverandøren IME Bulgaria, som anvender det til fremstilling af produkter udelukkende til Brose Prievidza.
- 4 Den 7. juni 2021 overdrog Brose Coburg udstyret til Brose Prievidza og udstedte den omstvedede faktura nr. 703047 på 62 000 EUR netto, hvortil kommer moms på 24 251,92 BGN.
- 5 Den 10. marts 2022 anmodede Brose Prievidza i henhold til direktiv 2008/9 og bekendtgørelse nr. N-9 om tilbagebetaling af den moms på 24 251,92 BGN, der på grundlag af fakturaen var betalt for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2021.
- 6 Brose Prievidzas anmodning blev ved den afgørelse, der blev indbragt for forvaltningsdomstolen i Sofia by, afslået med følgende begrundelse i både afgørelsen og i direktørens afgørelse, der opretholdt den: Leveringen af udstyret og leveringen af slutprodukterne udgjorde en økonomisk udelelig levering, hvorved udstyret (værktøjet) efter fremstillingen af slutproduktet vil have mistet sin økonomiske betydning. Eftersom sagsøgeren har modtaget de slutprodukter, der var fremstillet af IME Bulgaria, som en levering inden for Fællesskabet, skal den tilknyttede levering af værktøjet også behandles som sådan.
- 7 Det blev lagt til grund, at udstedelsen af en faktura for levering af udstyret ikke ændrede Brose Prievidzas økonomiske formål, nemlig at modtage komponenterne, som var genstand for leveringer inden for Fællesskabet. Den omtvistede fakturering af udstyr, der befinder sig i og er blevet anvendt i Bulgarien, udgjorde ikke en kontrakt om levering, men i bund og grund en kontrakt om finansiering af købet af udstyret. Dette følger deraf, at transaktionen ikke er knyttet til en betaling: Der skal ikke betales en modydelse for den bulgarske kontraktparts modtagelse og anvendelse. I denne henseende er den udenlandske kontraktpart

hverken modtager eller faktisk bruger af det fremstillede udstyr, selv om den pågældende har betalt prisen for det. Det blev lagt til grund, at køberen var formel ejer, eftersom leverandøren (det bulgarske selskab IME Bulgaria) anvender specialudstyret til produktionen af slutprodukterne og har rådighed og kontrol over det.

- 8 Retten i første instans (forvaltningsdomstolen i Sofia by) gav ikke sagsøgeren medhold i søgsmålet til prøvelse af afgørelsen med den begrundelse, at selv om sagsøgeren opfyldte betingelserne for tilbagebetaling af den anførte moms til en afgiftspligtig person, som er hjemmehørende og momsregistreret i en anden EU-medlemsstat, i henhold til direktiv 2008/9 og artikel 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. N-9, finder disse regler ikke anvendelse på beløb, der udgør uretmæssigt anført moms, herunder på leveringer inden for Fællesskabet.
- 9 Retten i første instans har baseret sine konklusioner på den fortolkning af momsdirektivet, der fremgår af Domstolens domme i sag C-349/96 og C-41/04. Forvaltningsdomstolen i Sofia by lagde til grund, at en transaktion, der, som det fremgår af disse domme, udgøres af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, af hensyn til et velfungerende momssystem ikke kunstigt må opdeles. Navnlig skal en ydelse betragtes som en sekundær ydelse i forhold til en hovedydelse, hvis den for kunden ikke udgør et formål i sig selv, men snarere et middel til under optimale forhold at udnytte leverandørens hovedydelse.
- 10 Forvaltningsdomstolen i Sofia by var enig med skattemyndighederne i, at dette netop var tilfældet i den foreliggende sag, eftersom leveringen af værktøjet var en sekundær ydelse i forhold til leveringen inden for Fællesskabet af de komponenter, som IME Bulgaria havde fremstillet og leveret til Brose Priedvidza. Dette fremgik af den ordre til værktøjsfabrikanten IME Bulgaria i sagsakterne, hvoraf det tydeligt fremgår, at fremstillingen af udstyret blev bestilt af en person fra Brose-koncernen med tilknytning til modtageren udelukkende med det formål at fremstille de emner, der var nødvendige for Brose Priedvidzas aktiviteter, i hvilken forbindelse både fremstillingen af udstyret og fremstillingen af emnerne blev udført af den samme leverandør, nemlig selskabet IME Bulgaria. Ejendomsretten til det fremstillede udstyr blev efter fremstillingen først overført til Brose Coburg og derefter fra Brose Coburg til sagsøgeren, men værktøjet forlod ikke Bulgarien og er af leverandøren IME Bulgaria udelukkende blevet anvendt til opfyldelse af sagsøgerens ordrer på fremstilling af emnerne.
- 11 Fremstillingen og leveringen af emnerne udgjorde derfor hovedformålet med transaktionerne mellem Brose Priedvidza og IME Bulgaria, mens leveringen af udstyret var en sekundær ydelse, som bidrog til gennemførelsen af de leveringer inden for Fællesskabet, der udgjorde hovedydelsen; værktøjet mister efter fremstillingen af slutprodukterne sin økonomiske betydning. Den sekundære ydelse skal i afgiftsmæssig henseende behandles på samme måde som hovedydelsen. Denne regel for den afgiftsmæssige behandling er baseret på EU-Domstolens praksis, hvorefter to eller flere formelt uafhængige leveringer, som kan foretages adskilt fra hinanden og dermed hver især er afgiftspligtige eller

afgiftsfrie, under visse omstændigheder anses for at være en enkelt transaktion, hvis de ikke er uafhængige af hinanden. I disse tilfælde er den sekundære ydelse afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen (jf. udtalelser fra dommen i sag C-41/04, præmis 21). Det er i denne forbindelse irrelevant, at betalingen for hovedydelse og de sekundære ydelser ikke er foretaget med et samlet beløb, eller at leverandørerne af hovedydelsen og den omstvistede ydelse formelt set er forskellige.

- 12 Hvis leveringen af slutprodukterne er en levering inden for Fællesskabet, så er leveringen af det fakturerede værktøj også en levering inden for Fællesskabet, således at den i henhold til momslovens artikel 53, stk. 1, er afgiftsfritaget. Derfor er skattemyndighedernes afgørelse om, at leverandøren i betragtning af leveringerne inden for Fællesskabet af de slutprodukter, som udstyret blev brugt til, ikke måtte anføre nogen moms i den omtvistede faktura for levering af værktøjsudstyret, korrekt. Sagsøgeren har derfor heller ikke ret til tilbagebetaling af den betalte moms i henhold til artikel 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. N-9 af 16. december 2009 (som gennemfører artikel 4 i direktiv 2008/9).

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 13 Brose Prievidza har i kassationsappellen anfægtet følgende: Retten i første instans (forvaltningsdomstolen i Sofia by) har uden noget grundlag tilsluttet sig skattemyndighedernes opfattelse, hvorefter den direkte leverandør, Brose Coburg, uretmæssigt har anført moms i den omtvistede faktura. Da det leverede værktøjsudstyr ikke blev transporteret til en anden medlemsstat, var der tale om en afgiftspligtig levering med opfyldelsessted i indlandet.
- 14 Retten i første instans antog uden noget grundlag, at leveringen af værktøjsudstyret var en sekundær ydelse i forhold til leveringen af de emner, der ved hjælp af udstyret var fremstillet som leveringer inden for Fællesskabet til en modtager, som var genstand for en afgiftskontrol, fordi de to transaktioner økonomisk set skulle betragtes som en enkelt levering, der var blevet kunstigt opdelt. I denne forbindelse er EU-Domstolens praksis i sag C-41/04 og C-349/96, som ikke kan overføres til den aktuelle sag, blevet anvendt. Retten i første instans tog også fejl, da den baserede sig på præmisserne i dommene fra Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) i forvaltningsretlige sager, hvor juridiske tvister vedrørende momspligten for en leverandør i tidligere omsætningsled og en producent af udstyr som det af sagen omhandlede (IME Bulgaria) blev endeligt afgjort.
- 15 Retten i første instans har ikke taget hensyn til, at IME Bulgaria i den foreliggende sag har overdraget udstyret til Brose Coburg, som igen har overdraget dette til Brose Prievidza ved den omtvistede faktura, men uden at varerne er blevet transporteret til Slovakiet. Retten i første instans har heller ikke taget hensyn til, at en sekundær ydelse forudsætter, at leverandøren af begge leveringer er den samme, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag.

- 16 Endelig forelå der heller ikke en fælles betaling for leveringen af de fremstillede emner på den ene side og udstyret på den anden side, som det kræves i momslovens artikel 128, for at en levering kan klassificeres som en sekundær ydelse. EU-Domstolens praksis, ifølge hvilken klassificeringen af ydelsen som sekundær ikke afhænger af, at der foretages en fælles betaling, er på grund af den måde, hvorpå momsdirektivet er gennemført, ikke relevant, hvilket ikke bør fortolkes til skade for en afgiftspligtig person.
- 17 I modsætning til EU-Domstolens faste praksis antog forvaltningsdomstolen i Sofia by, at den omtvistede levering var fritaget for moms, navnlig da momsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 138 er en rettighed for den afgiftspligtige person, hvis udøvelse ikke kan pålægges den afgiftspligtige person. Der var heller ikke tale om fælles betaling for leveringen af de fremstillede emner på den ene side og udstyret på den anden side.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 18 Den forelæggende ret er enig i retten i første instans faktuelle konstatering af, at der foreligger en kunstig adskillelse mellem leveringerne af komponenterne til Brose Priedizas aktiviteter og leveringerne af værktøjet, uden hvilken det ville have været umuligt at fremstille komponenterne. Denne konklusion er baseret på den fortolkningsvejledning, der fremgår af præmis 56 og 57 i dom af 21. februar 2008 i sag C-425/06.
- 19 Ved anvendelse af denne vejledning på den foreliggende sag skal der tages hensyn til følgende: den faktiske forbundethed mellem Brose Coburg og Brose Priediza; den omstændighed, at leveringerne fra IME Bulgaria til Brose Priediza er opdelt i flere dele, idet leverandøren sælger de fremstillede komponenter direkte til sagsøgeren, hvorimod det udstyr, der er tvingende nødvendigt for fremstillingen af komponenterne, sælges til Brose Priediza gennem en mellemmand, der er forbundet med modtageren; isoleret betragtet forekommer leveringen af værktøjet økonomisk ulogisk, fordi udstyret forbliver hos leverandøren, IME Bulgaria, samtidig med, at det uden dette ikke er muligt at fremstille de komponenter, der leveres til Brose Priediza som leveringer inden for Fællesskabet.
- 20 Efter den forelæggende rets opfattelse er det hverken blevet hævdet eller bevist, at det eneste formål med opsplitningen af leveringerne var at opnå en afgiftsfordel for Brose Priediza, eller hvori denne fordel i givet fald kunne bestå.
- 21 Henset til det faktum, at det omtvistede spørgsmål i den foreliggende sag er, om Brose Coburg retmæssigt har anført afgiften på fakturaen for leveringen af værktøjet, og om Brose Priediza i henhold til direktiv 2008/9 i sidste ende har ret til tilbagebetaling af den moms, der er betalt for denne levering, anser den forelæggende ret følgende for fastslået:
- 22 Som antaget af forvaltningsdomstolen i Sofia by finder direktivet (eller bekendtgørelsen) i henhold til artikel 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. N-9, som

gennemfører artikel 4, litra b), i direktiv 2008/9, ikke anvendelse på fakturerede momsbeløb for leveringer af varer, som er afgiftsfritaget eller kan afgiftsfritages i henhold til artikel 138 eller artikel 146, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112/EG.

- 23 For det første er det omtvistet, om den sekundære ydelse i form af leveringen af værktøjet kan kategoriseres som afgiftsfritaget eller omfattet af muligheden for fritagelse, hvis det er sikkert, at værktøjet ikke har forladt leverandørens land.
- 24 Det blev endvidere konstateret, at der foreligger retspraksis fra VAS (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien) (som også forvaltningsdomstolen i Sofia by har henvist til), som med endelige afgørelser har afsluttet tvister vedrørende afgiftspligten for en leverandør i tidligere omsætningsled og en producent af udstyr som det i den foreliggende sag omhandlede udstyr (IME Bulgaria). Ifølge disse dommes præmisser er leveringer af udstyr som det i den foreliggende tvist omhandlede en sekundær ydelse i forhold til leveringerne inden for Fællesskabet af de emner, der er fremstillet med det pågældende udstyr, og er derfor afgiftsfritaget. Disse præmisser er også baseret på fortolkningen af momsdirektivet i sagerne C-425/06, præmis 48, C-349/96, præmis 26, og C-41/04.
- 25 Der foreligger også retspraksis fra VAS (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien) i andre lignende sager, hvorefter et selskab, som er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, og som er modtager af værktøj, i henhold til direktiv 2008/9 ikke er berettiget til tilbagebetaling af den moms, der er betalt ved køb af udstyret, i Bulgarien, fordi leveringerne af værktøjet er en sekundær ydelse i forhold leveringerne inden for Fællesskabet af de emner, der er fremstillet med dette udstyr, til det samme selskab. Forskellen i forhold til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag er alene, at der ikke er involveret et mellemliggende selskab i overdragelsen af ejendomsretten til udstyret; udstyret blev overdraget direkte fra producenten til det selskab, der indgav ansøgningen om tilbagebetaling og var modtager af de fremstillede emner.
- 26 Ud fra logikken om, at kunstigt opdelt leveringer skal være underlagt en enkelt afgiftsordning, nemlig den, der gælder for hovedydelsen, er leveringen af værktøjet afgiftsfritaget, hvilket også gælder leveringerne af de komponenter, der er fremstillet med udstyret. I overensstemmelse hermed ville Brose Prievidza ikke være berettiget til at få tilbagebetalt den afgift, der er betalt for leveringen af udstyret i henhold til den gennemførte bestemmelse i direktiv 2008/9 – som også konkluderet af retten i første instans.
- 27 I lyset af den fortolkning af momsdirektivet, som EU-Domstolen har foretaget i dommen i sag C-80/20, forekommer det den forelæggende ret tvivlsomt, om dette resultat rent faktisk er foreneligt med EU-retten i den foreliggende sag. Hovedsagen, der lå til grund for den nævnte dom, omhandlede retten i henhold til direktiv 2008/9 til tilbagebetaling af moms, som var betalt for levering af værktøj, og som den i Frankrig hjemmehørende modtager, som også var modtager af leveringer inden for Fællesskabet af varer, der af leverandøren af udstyret, som var momsregistreret og hjemmehørende i Rumænien, var fremstillet ved hjælp af

netop dette udstyr, havde anmodet om. Som i den foreliggende sag havde genstanden for den omtvistede levering af værktøj ikke forladt leverandørstatens område, og de varer, der var blevet fremstillet med det, var genstand for leveringer inden for Fællesskabet.

- 28 Selv om de præjudicielle spørgsmål, der blev forelagt Domstolen i den omtalte sag, og de svar, der blev givet, vedrørte betingelserne for udøvelse af retten til tilbagebetaling i henhold til direktiv 2008/9, forekommer eksistensen af denne ret ikke at være blevet draget i tvivl i en sag, der ligner den foreliggende.
- 29 Den forelæggende ret har henvist til kassationsappellantens velbegrundede opfattelse, hvorefter hovedsagerne i sag C-41/04, C-572/07 og C-392/11 adskiller sig fra den foreliggende sag, for så vidt som de leveringer, som i disse sager blev kategoriseret som sekundære ydelser, blev udført mellem de samme parter. Dette gælder også for hovedsagen i sag C-80/20, hvor producenten af værktøjet og de emner, der blev fremstillet med det, leverede både udstyret og emnerne direkte til en person, der var etableret uden for Rumænien, og som ønskede tilbagebetaling af moms på købet af udstyret. Derimod er der i sag C-425/06, ligesom i den foreliggende sag, involveret forskellige leverandører og en modtager af leveringerne, men i sag C-425/06 blev den mulige opsplitning af leveringerne foretaget med henblik på et afgiftsmisbrug, hvorimod det i den foreliggende sag hverken har været hævdet eller bevist, at der foreligger et sådant misbrug.
- 30 Af disse grunde har den forelæggende ret udsat kassationsappelsagen og anmodet om en præjudiciel afgørelse fra Den Europæiske Unions Domstol.