

Mål C-234/24**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

27 mars 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

27 mars 2024

Klagande:

Brose Priedviza spol.

Motpart:

Direktor na Direksia „Obzhalyane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia

Saken i målet vid den nationella domstolen

Överklagandet till den hänskjutande domstolen avser domen från Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad, nedan kallad ASSG) nr 4639 av den 11 juli 2023 i det förvaltningsrättsliga målet nr 10613/2022. ASSG avlog genom domen bolaget Brose Priedvizas överklagande av beslut P-22221122043497-004-001 (nedan kallat det överklagade beslutet) av den 15 juli 2022 om avdrag och återbetalning av mervärdesskatt. Direktor na Direksia „Obzhalyane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia (direktören vid avdelningen för ”överklaganden och verkställighet” för staden Sofia, nedan kallad direktören) vid Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (den bulgariska skattemyndighetens centralförvaltning) hade dessförinnan efter omprövning fastställt det överklagade beslutet genom beslut nr 1568 av den 3 oktober 2022. Genom det överklagade beslutet avlogs Brose Priedvizas ansökan om återbetalning av erlagd mervärdesskatt om 24 251,92 leva (BGN) som var hänförlig till fakturan nr 703047 av den 7 juni 2021 avseende tidsperioden 1 januari–31 december 2021. Bolaget BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (nedan kallat Brose Coburg), som har ett bulgariskt registreringsnummer

för mervärdesskatt, hade utfärdat fakturan till Brose Priedvidza i enlighet med Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS). Fakturan avsåg försäljningen av verktygsutrustning (verktyg, verktygsuppsättningar) – ”Spindelsats enligt bilaga S-T 08-P-9965 – automatisk arbetsstyckeållare i svetssystemet”.

Saken och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågan

Föreligger det enligt direktiv 2008/9 en rätt till återbetalning av erlagd mervärdesskatt, vilken mottagaren av en leverans av en verktygsuppsättning ansöker om, om föremålet för leveransen ännu inte har lämnat den medlemsstat i vilken leverantören har sitt säte och leveransen av verktygsuppsättningen på ett konstgjort sätt har avskilts från de gemenskapsinterna leveranserna till samma mottagare av produkter som tillverkats med hjälp av dessa verktyg?

Anförda unionsbestämmelser och rättspraxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt: Artikel 138.1 a och b, artiklarna 168–171

Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat: Artiklarna 3 och 4

EU-domstolens domar av den 25 februari 1999, CCP (C-349/96, EU:C:1999:93), av den 27 oktober 2005, Levob Verzekering och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:49), av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), och av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870)

Anförda nationella bestämmelser

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS) som har trätt i kraft den 1 januari 2007: artikel 53.1–53.3, artikel 68.1 och 68.2, artikel 69.1 och 69.2, artikel 81.2 och 81.2, artikel 128

Naredba nr N-9 av den 16 december 2009 om återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2006/112/EG till beskattningsbara personer som inte är etablerade i återbetalningsmedlemsstaten utan i en annan medlemsstat i Europeiska unionen (nedan kallad förordning nr N-9): artikel 1.1 och 1.2, artikel 2.1

Kort redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet

- 1 Brose Prievidza är ett bolag som är bildat och etablerat i Slovakien med ett slovakiskt registreringsnummer för mervärdesskatt. Bolaget tillverkar styrsystem för fönster, dörrmoduler och lyftanordningar. För sin verksamhet inköper bolaget byggkomponenter, som är föremål för gemenskapsinterna leveranser, från det bulgariska bolaget "Integrated Micro-Electronics Bulgaria" EOOD (nedan kallat IME Bulgaria) med säte i Botevgrad.
- 2 IME Bulgaria erhöll av Brose Coburg (ett i Tyskland registrerat bolag som har både ett tyskt och ett bulgariskt registreringsnummer för mervärdesskatt och som är knutet till Brose Prievidza) en beställning avseende tillverkning av specialutrustning (en verktygsuppsättning) för att möjliggöra produktionen av de byggkomponenter som ska levereras till Brose Prievidza.
- 3 Efter det att ordern hade verkställts utfärdade IME Bulgaria den 14 maj 2020 en faktura med nr 4921038649 till Brose Coburg, med återopande av Brose Coburgs registreringsnummer för mervärdesskatt, avseende ett nettobelopp om 62 000 euro jämte mervärdesskatt om 24 000 BGN. Den fakturerade specialutrustningen blev kundens egendom, men stannade kvar hos leverantören, IME Bulgaria, som använde den för att tillverka produkter uteslutande för Brose Prievidza.
- 4 Den 7 juni 2021 överlämnade Brose Coburg äganderätten till utrustningen till Brose Prievidza tillsammans med den omtvistade fakturan nr 703047 om 62 000 euro netto jämte mervärdesskatt om 24 251,92 BGN.
- 5 Den 10 mars 2022 ansökte Brose Prievidza i enlighet med direktiv 2008/9 och förordning nr N-9 om återbetalning av den mervärdesskatt om ett belopp av 24 251,92 BGN som erlagts för perioden 1 januari–31 december 2021 och som var hänförlig till den nämnda fakturan.
- 6 Brose Prievidzas ansökan avslogs genom skattemyndighetens beslut som överklagats till ASSG med följande motivering vilken anges såväl i det överklagade beslutet som i direktörens omprövningsbeslut. Leveransen av verktygsutrustningen och leveransen av slutprodukterna utgör en leverans som är ekonomiskt odelbar, och utrustningen (verktygsuppsättningen) förlorar sin ekonomiska betydelse efter tillverkningen av slutprodukterna. Eftersom Brose Prievidza mottog de slutprodukter som tillverkats av IME Bulgaria som en gemenskapsintern leverans ska även den underordnade prestationen, leveransen av verktygsuppsättningen, behandlas som en sådan.
- 7 Skattemyndigheterna utgick från att utfärdandet av en leveransfaktura för utrustningen inte ändrade Brose Prievidzas ekonomiska mål att erhålla komponenterna, vilka var föremål för gemenskapsinterna leveranser. Den omtvistade faktureringen av den utrustning som befann sig och användes i Bulgarien utgör inte ett leveransavtal utan är i botten ett avtal om finansiering av utrustningens inköp. Detta följer av att transaktionen inte är kopplad till en betalning. För att erhålla utrustningen och för den bulgariska avtalspartens

användning av denna förelåg ingen skyldighet att utföra en motprestation. I detta avseende är den utländska avtalsparten varken mottagare eller faktisk användare av den tillverkade utrustningen, trots att den har betalat för den. Skattemyndigheterna utgick från att köparen var en formell ägare, eftersom leverantören (det bulgariska bolaget IME Bulgaria) använde specialutrustningen för att tillverka slutprodukterna och utövade såväl bestämmanderätt som kontroll över den.

- 8 Under förfarandet motiverade ASSG avslagsbeslutet gällande Brose Priedizas överklagande på följande sätt. Trots att Brose Priediza uppfyller de villkor som anges i direktiv 2008/9 och artikel 1.2 i förordning nr N-9 för en återbetalning av den på fakturan angivna mervärdesskatten till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat i Europeiska unionen och som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt där, så gäller dessa bestämmelser inte avseende på fakturan felaktigt angivna belopp om mervärdesskatt, och inte heller i fråga om gemenskapsinterna leveranser.
- 9 ASSG grundar sina slutsatser på den tolkning av mervärdesskattedirektivet som EU-domstolen har gjort i målen C-349/96 och C-41/04. ASSG utgick från, i enlighet med vad som anförs i domarna, att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda prestation inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. I synnerhet ska en prestation betraktas som underordnad en huvudsaklig prestation när kunden inte efterfrågar den i sig, utan prestationen för kunden endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga prestation som leverantören tillhandahåller.
- 10 ASSG anslöt sig till skattemyndigheternas bedömning att det i förevarande mål förhåller sig exakt så, eftersom leveransen av verktygsuppsättningen utgjorde en underordnad prestation i förhållande till den gemenskapsinterna leveransen av de byggkomponenter som IME Bulgaria tillverkade för och levererade till Brose Priediza. Detta styrks av beställningen till verktygstillverkaren IME Bulgaria, som återfinns i handlingarna i målet, och av vilken det klart framgår att en till mottagaren Brose Priediza knuten person inom Brosegruppen har beställt tillverkningen av utrustningen uteslutande för att de för Brose Priedizas verksamhet nödvändiga arbetsstyckena skulle kunna tillverkas. Det framgår vidare att tillverkningen av både utrustningen och arbetsstyckena skulle utföras av samma leverantör, bolaget IME Bulgaria. Efter tillverkningen överfördes äganderätten till verktygsutrustningen först till Brose Coburg och därefter från Brose Coburg till Brose Priediza. Verktygen lämnade emellertid aldrig Bulgarien och användes av leverantören IME Bulgaria uteslutande för att fullgöra Brose Priedizas beställningar avseende tillverkning av arbetsstycken.
- 11 På grund av vad som anförts ovan utgjorde tillverkningen och leveransen av arbetsstyckena den huvudsakliga prestationen inom ramen för transaktionerna mellan Brose Priediza och IME Bulgaria. Leveransen av utrustningen var däremot en underordnad prestation som bidrog till att de gemenskapsinterna leveranserna kunde fullgöras. Verktygen förlorade sin ekonomiska betydelse efter

det att slutprodukterna hade tillverkats. Den underordnade prestationen ska i skatterettsligt hänseende behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen. Denna skatterättsliga reglering grundar sig på EU-domstolens rättspraxis enligt vilken två eller flera formellt sett fristående leveranser, vilka kan ombesörjas separat, och vilka, var för sig, antingen är beskattningsbara eller undantagna från skatt, under vissa förhållanden kan betraktas som en enda transaktion, nämligen om de inte är självständiga i förhållande till varandra. I dessa fall tillämpas samma skatterättsliga bestämmelser på den underordnade och den huvudsakliga prestationen (se domskälen i EU-domstolens dom i mål C-41/04, punkt 21). Det spelar i detta avseende ingen roll att betalningen av den huvudsakliga och den underordnade prestationen inte sker som ett totalbelopp eller att leverantören av huvudprestationen i formellt hänseende inte är leverantören av den omtvistade prestationen.

- 12 Om leveransen av slutprodukterna leverans kan betraktas som en gemenskapsintern leverans utgör även leveransen av den fakturerade verktygsutrustningen en gemenskapsintern leverans, vilket, i enlighet med artikel 53.1 ZDDS, innebär att en skattesats om noll procent ska tillämpas på den. Av det skälet är skattemyndigheternas beslut riktigt. I beslutet kom skattemyndigheterna fram till att det inte var tillåtet för leverantören att i den omtvistade fakturan avseende leveransen av verktygsutrustningen ange mervärdesskatt, det med hänsyn till att slutprodukterna var gemenskapsinterna leveranser och verktygen användes för att tillverka slutprodukterna. Således har det enligt artikel 1.2 i förordning nr N-9 av den 16 december 2009 (genom vilken artikel 4 i direktiv 2008/9 införlivats i bulgarisk rätt) inte heller uppstått en rätt för Brose Prievidza att få en återbetalning av den erlagda mervärdesskatten.

Parternas huvudargument i det nationella målet

- 13 I överklagandet till domstolen i högsta instans har Brose Prievidza anfört följande. ASSG har felaktigt anslutit sig till skattemyndigheternas uppfattning att den direkta leverantören Brose Coburg på ett felaktigt sätt har angivit mervärdesskatt i den omtvistade fakturan. Eftersom den levererade verktygsutrustningen inte har transporterats till en annan medlemsstat rör det sig om en skattepliktig leverans med fullgörelseort i Bulgarien.
- 14 På grund av att ASSG betraktade de båda transaktionerna som en enda leverans ur ekonomisk synvinkel, vilken hade delats upp på ett konstgjort sätt, gjorde ASSG den felaktiga bedömningen att leveransen av verktygen utgjorde en underordnad prestation i förhållande till leveransen av de med hjälp av verktygen tillverkade arbetsstyckena, vilka utgjorde gemenskapsinterna leveranser till en mottagare som blev föremål för en skattekontroll. Rätten grundande sitt resonemang på EU-domstolens rättspraxis i målen C-41/04 och C-349/96 som inte kan tillämpas i det aktuella målet. Rätten har vidare på ett felaktigt sätt grundat sitt resonemang på domskälen i domar från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, nedan kallad VAS) i sådana förvaltningsrättsliga mål

genom vilka tvister slutligen har avgjorts vilka gällde skyldigheten att betala mervärdesskatt för en leverantör i ett tidigare led och en tillverkare av utrustning i likhet med aktören i det aktuella målet (IME Bulgaria).

- 15 ASSG beaktade inte den omständigheten att IME Bulgaria i förevarande fall hade överfört äganderätten till verktygen till Brose Coburg som i sin tur – i och med den omtvistade fakturan – överförde den till Brose Priedidza, men utan att verktygen transporterades till Slovakien. Rätten har inte heller beaktat att det krävs, för att en prestation ska kunna klassificeras som en underordnad prestation, att båda leveranserna har samma leverantör, vilket inte är fallet här.
- 16 Slutligen saknas, utifrån vad som föreskrivs i artikel 128 ZDDS, även en gemensam betalning för leveranserna av de tillverkade arbetsstyckena och verktygsleveransen, vilket är ett villkor för att kunna klassificera en leverans som en underordnad prestation. EU-domstolens rättspraxis, som innebär att en gemensam betalning inte har betydelse för en klassificering av en leverans som en underordnad prestation, är inte relevant på grund av det sätt på vilket mervärdesskattedirektivet har införlivats genom artikel 128 ZDDS. Bestämmelsen får därför inte tolkas till nackdel för den skattskyldige.
- 17 I motsats till fast rättspraxis från EU-domstolen utgick ASSG från att en skattesats om noll procent ska tillämpas på den omtvistade leveransen, särskilt då det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är en rättighet för den beskattningsbara personen, vilken denna person inte kan åläggas att utöva. Det saknas även en gemensam betalning för leveransen av de tillverkade arbetsstyckena och verktygsutrustningen.

Kort redogörelse för grunderna till begäran om förhandsavgörande

- 18 Den hänskjutande domstolen anser att vad ASSG har konstaterat i fråga om de faktiska omständigheterna är riktigt, nämligen att det föreligger en konstgjord uppdelning av de leveranser som avser byggkomponenter för Brose Priedidas verksamhet och de leveranser som avser en uppsättning av verktyg, utan vilken en tillverkning av byggkomponenterna inte hade varit möjlig. Denna slutsats grundar sig på den tolkningshjälp som EU-domstolen ger i punkterna 56 och 57 i sin dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06.
- 19 Vid tillämpningen av denna vägledning på förevarande mål ska följande beaktas: Den faktiska kopplingen mellan Brose Coburg och Brose Priedidza. Den omständigheten att leveranserna från IME Bulgaria till Brose Priedidza är uppdelade, eftersom leverantören sålde de tillverkade byggkomponenterna direkt till Brose Priedidza, medan den utrustning som var nödvändig för komponenternas tillverkning såldes till Brose Priedidza av en juridisk person som agerade mellanhand mellan leverantören och Brose Priedidza. Den omständigheten att, isolerat betraktat, leveransen av verktygsuppsättningen förefaller ologiskt i ekonomiskt hänseende, eftersom utrustningen stannade hos leverantören, IME Bulgaria, av det skälet att tillverkningen av byggkomponenterna, vilka levererades

som gemenskapsinterna leveranser till Brose Priedviza, inte hade varit möjlig utan dessa verktyg.

- 20 Enligt den hänskjutande domstolen har det varken påståtts eller styrkts att det enda syftet med uppdelningen av leveranserna var en skattefördel för Bose Priedviza och inte heller vad en sådan fördel i så fall skulle ha bestått i.
- 21 Mot bakgrund av att den tvistiga frågan i det aktuella målet handlar om huruvida Brose Coburg har angivit skatten i fakturan avseende leveransen av verktygsuppsättningen på ett korrekt sätt och om Brose Priedviza enligt direktivet 2008/9 i slutändan har rätt till en återbetalning av den för denna leverans erlagda mervärdesskatten anser den hänskjutande domstolen att följande kan konstateras.
- 22 Precis som ASSG har kommit fram till utgår även den hänskjutande domstolen från att direktivet (respektive förordningen) enligt artikel 1.2 i förordning nr N-9, genom vilken artikel 4 b i direktiv 2008/9 har införlivats, inte tillämpas på fakturerade mervärdesskattebelopp avseende leveranser av varor som är eller kan vara undantagna från skatteplikt enligt artikel 138 eller artikel 146.1 b i direktiv 2006/112/EG.
- 23 I ett första led är omtvistat om den underordnade prestationen i form av leveransen av en verktygsuppsättning ska kategoriseras som en prestation vilken undantas från skatteplikten, alternativt vilken omfattas av undantaget, för det fallet att det står klart att föremålet för prestationen inte har lämnat leverantörens hemviststat.
- 24 Vidare konstateras att det föreligger rättspraxis från VAS (som även åberopats av ASSG) genom vilken tvister om mervärdesskatteskyldighet avseende leverantörer och tillverkare i tidigare led av sådan utrustning som den i målet aktuella (IME Bulgaria) slutligen har avgjorts. Enligt skälen i dessa domar rör det sig i fråga om leveranser av utrustning som den i målet aktuella om en underordnad prestation i förhållande till gemenskapsinterna leveranser av med denna utrustning tillverkade arbetsstycken, varför en skattesats om noll procent ska tillämpas på dem. Dessa skäl grundar sig också på tolkningen av mervärdesskattedirektivet i målen C-425/06 punkt 48, C-349/96, punkt 26 och C-41/04.
- 25 Det föreligger även rättspraxis från VAS i andra snarlika mål, enligt vilken ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat i unionen och som är mottagare av en verktygsuppsättning inte enligt direktiv 2008/9 så som den införlivats i Bulgarien har en rätt till att återfå erlagd mervärdesskatt för inköpet av verktyg, eftersom leveranser av en verktygsuppsättning är en underordnad prestation i förhållande till gemenskapsinterna leveranser av med sådan utrustning tillverkade arbetsstycken till samma bolag. Skillnaden jämfört med omständigheterna i förevarande mål består uteslutande i att det saknas ett bolag som har agerat mellanhand vid överföringen av äganderätten till utrustningen. I rättspraxis överfördes äganderätten direkt från tillverkaren till det bolag som hade ansökt om återbetalning och som även var mottagare av de tillverkade arbetsstyckena.

- 26 Om man följer logiken att samma skatterättsliga regelverk ska tillämpas på leveranser som har delats upp på ett konstgjort sätt, nämligen det regelverk som är tillämpligt på den huvudsakliga prestationen, så ska en skattesats om noll procent tillämpas på en verktygsuppsättning, precis som på leveranserna av de byggkomponenter, vilka tillverkats med hjälp av verktygen. Mot bakgrund av detta har Brose Priedvidza enligt den införlivade bestämmelsen i direktiv 2008/9 ingen rätt till en återbetalning av den för leveransen av utrustningen erlagda mervärdesskatten, vilket är vad domstolen i första instans har kommit fram till.
- 27 Den hänskjutande domstolen ifrågasätter mot bakgrund av EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet i domen i mål C-80/20 om denna slutsats i förevarande mål verkligen är förenlig med unionsrätten. I målet vid den nationella domstolen som låg till grund för domen i mål C-80/20 avhandlades rätten till återbetalning av en erlagd mervärdesskatt för leveransen av en verktygsuppsättning, som den i Frankrike etablerade mottagaren av leveransen hade ansökt om. Samma person var också mottagare av gemenskapsinterna leveranser av varor, vilka leverantören av utrustningen, som var etablerad i och registrerad för mervärdesskatt i Rumänien, hade tillverkat med hjälp av just denna utrustning. Precis som i förevarande mål hade föremålet för den omtvistade leveransen (verktygsuppsättningen) inte lämnat leverantörens medlemsstat, och den med verktygen framställda varan var en gemenskapsintern leverans.
- 28 Trots att de tolkningsfrågor som i det nämnda målet hänsköts till EU-domstolen, och de svar som gavs, handlade om villkoren för utövande av den rätt till återbetalning som föreskrivs i direktiv 2008/9 förefaller förekomsten av denna rätt inte har ifrågasatts i ett mål som liknar det förevarande målet.
- 29 Den hänskjutande domstolen hänvisar till Brose Priedvidzas argumentation om att de nationella målen som målen C-41/04, C-572-07 och C-392/11 botten i skiljer sig från förevarande mål på så sätt att de i dessa mål som underordnade prestationer kategoriserade leveranserna hade ombesörjts mellan en och samma part. Så var också fallet i det nationella målet som ligger till grund för mål C-80/20. I det målet levererade tillverkaren av verktygsuppsättningen och de med verktygen tillverkade arbetsstyckena både verktygen och arbetsstyckena direkt till en person, vilken var etablerad utanför Rumänien och som också var den som ansökte om återbetalning av mervärdesskatt avseende förvärvet av verktygen. I mål C-425/06, precis som i förevarande mål, är däremot olika leverantörer och en mottagare involverade. I det sistnämnda målet var syftet med den eventuella uppdelningen av leveranserna skatteundandragande, något som i det aktuella målet emellertid varken har påståtts eller styrkts.
- 30 Av dessa skäl förklarar den hänskjutande domstolen målet vilande och begär ett förhandsavgörande av EU-domstolen.