

Zaak C-234/24**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

27 maart 2024

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 maart 2024

Verzoekende partij tot cassatie:

Brose Prievidza spol.

Verwerende partij in cassatie:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia (Bulgarije)

Voorwerp van het hoofdgeding

In het beroep in cassatie wordt de beslissing van de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg van de stad Sofia, Bulgarije; hierna: „ASSG”) nr. 4639 van 11 juli 2023 in de bestuursrechtelijke zaak nr. 10613/2022 bestreden, waarbij het beroep van de vennootschap Brose Prievidza (hierna: „verzoekster”) werd verworpen, dat was ingesteld tegen besluit nr. 1568 van 3 oktober 2022 van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en belasting- en socialeverzekeringszaken” van Sofia bij het centrale bestuur van het nationale agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „direktor”) houdende bevestiging van de aanslag tot verrekening en teruggaaf nr. P-2221122043497-004-001 van 15 juli 2022 (hierna: „aanslag”). De aanslag strekte tot afwijzing van de teruggaaf van de betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten bedrage van 24 251,92 Leva (BGN) voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2021 uit factuur nr. 703047 van 7 juni 2021 die door de overeenkomstig de Zakon

za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) in Bulgarije geregistreerde vennootschap BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (hierna: „Brose Coburg”) aan verzoekster was uitgereikt voor de verkoop van een werktuigset (gereedschap, tooling) „set spullen volgens bijlage S-T 08-P-9965 – automatische werkstukhouder voor lassysteem”.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Bestaat er op grond van richtlijn 2008/9 een recht op teruggaaf van de betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) waarom wordt verzocht door de afnemer van een levering van apparatuur (tooling), wanneer het geleverde goed het grondgebied van de lidstaat van de leverancier niet heeft verlaten en de levering van de apparatuur kunstmatig gesplitst is van de intracommunautaire leveringen van de met deze apparatuur vervaardigde producten aan dezelfde afnemer?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 138, lid 1, onder a) en b), en de artikelen 168 tot en met 171

Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (hierna: „richtlijn 2008/9”): artikelen 3 en 4

Arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 25 februari 1999, CCP (C-349/96, EU:C:1999:93; hierna: „arrest CCP”); 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:49; hierna: „arrest Levob Verzekeringen en OV Bank”); 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108; hierna: „arrest Part Service”), en 21 oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870; hierna: „arrest Wilo Salmson France”)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), in werking getreden op 1 januari 2007: artikel 53, leden 1 tot en met 3, artikel 68, leden 1 en 2, artikel 69, leden 1 en 2, artikel 81, leden 1 en 2, en artikel 128

Naredba Nr. N-9 van 16 december 2009 betreffende de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (hierna: „besluit nr. N-9”): artikel 1, leden 1 en 2, en artikel 2, lid 1

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster is een in Slowakije opgerichte, voor btw-doeleinden geregistreerde en gevestigde vennootschap. Zij produceert raambedieningen, deurmodules en hefinrichtingen. Voor haar activiteiten koopt verzoekster van de Bulgaarse vennootschap „Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (hierna: „IME Bulgaria”), gezeteld in Botevgrad (Bulgarije), onderdelen die voorwerp van intracommunautaire leveringen zijn.
- 2 IME Bulgarije kreeg van Brose Coburg (een in Duitsland ingeschreven vennootschap, die voor btw-doeleinden zowel in Duitsland als in Bulgarije is geregistreerd en met verzoekster is verbonden) een opdracht om speciale apparatuur (tooling) te vervaardigen voor de productie van de aan verzoekster te leveren onderdelen.
- 3 Nadat de overeenkomst was uitgevoerd reikte IME Bulgaria op 14 mei 2020 aan Brose Coburg factuurnr. 4921038649 uit ten bedrage van 62 000 EUR netto plus 24 000 BGN btw, met vermelding van het Bulgaarse btw-nummer van de afneemster. De in de factuur genoemde speciale apparatuur werd eigendom van de klant, maar bleven bij de leverancier IME Bulgaria, die daarmee uitsluitend voor verzoekster producten vervaardigt.
- 4 Op 7 juni 2021 droeg Brose Coburg de eigendom van de apparatuur over aan verzoekster en reikte daarvoor de litigieuze factuur uit ten bedrage van 62 000 EUR netto plus 24 251,92 BGN btw.
- 5 Op 10 maart 2022 vroeg verzoekster op grond van richtlijn 2008/9 en besluit nr. N-9 voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2021 om teruggaaf van de betaalde btw ten bedrage van 24 251, 92 BGN die op de factuur was vermeld.
- 6 Verzoeksters aanvraag is zowel met de aanslag, die voor de ASSG is aangevochten, als met het besluit van de direktor waarbij de aanslag is bevestigd, afgewezen op grond dat de levering van de apparatuur en de leveringen van de eindproducten een economisch niet te splitsen levering vormen, waarbij de

apparatuur (tooling) na de vervaardiging van het eindproduct zijn economische betekenis heeft verloren. Aangezien verzoekster de eindproducten die door IME Bulgaria zijn vervaardigd als intracommunautaire levering heeft ontvangen, moet de levering van de apparatuur als bijkomende prestatie eveneens als zodanig worden behandeld.

- 7 Aangenomen werd dat de uitreiking van een factuur voor de levering van de apparatuur niets afdoet aan het economische doel van verzoekster om de onderdelen te ontvangen die voorwerp van intracommunautaire leveringen zijn. De litigieuze factuur voor de apparatuur die zich in Bulgarije bevindt en aldaar wordt gebruikt is geen overeenkomst inzake een levering, maar in wezen een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop van de apparatuur. Dit vloeit voort uit het feit dat aan de transactie geen betaling is verbonden: voor de ontvangst en het gebruik door de Bulgaarse contractant is geen tegenprestatie verschuldigd. In zoverre is de buitenlandse contractant noch afnemer noch feitelijke gebruiker van de vervaardigde apparatuur, hoewel hij de prijs ervan heeft betaald. Uitgegaan werd van het feit dat de koper formeel eigenaar is, aangezien de leverancier (de Bulgaarse vennootschap IME Bulgaria) de speciale apparatuur voor de vervaardiging van de eindproducten gebruikt, daarover zeggenschap heeft en controle uitoefent.
- 8 Hoewel verzoekster voldoet aan de voorwaarden voor teruggaaf van de vermelde btw aan een belastingplichtige die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd en onderworpen is aan btw, overeenkomstig richtlijn 2008/9 en artikel 1, lid 2, van besluit nr. N-9, heeft de ASSG in de procedure het beroep tegen het besluit verworpen op grond dat deze regelingen niet gelden voor btw-bedragen die onrechtmatig zijn vermeld, met inbegrip van btw over verrichte intracommunautaire goederenleveringen.
- 9 De ASSG baseert zijn conclusies op de uitlegging van het Hof van de btw-richtlijn in arrest CCP en arrest Levob Verzekeringen en OV Bank. Zoals in deze arresten is uiteengezet ging de ASSG ervan uit dat de handeling die economisch gesproken uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald teneinde de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
- 10 De ASSG sloot zich aan bij de vaststelling van de belastingdienst dat dit in casu eveneens het geval is, omdat de levering van de apparatuur een bijkomende prestatie is bij de intracommunautaire leveringen van de onderdelen die door IME Bulgarije voor verzoekster zijn vervaardigd en aan haar zijn geleverd. Dit vloeit voort uit de door een met de afnemer verbonden persoon uit de Brose groep aan de fabrikant van de apparatuur IME Bulgaria gegeven opdracht, die zich in het dossier bevindt, waaruit duidelijk blijkt dat de vervaardiging van de apparatuur uitsluitend in opdracht is gegeven om de voor verzoeksters activiteit noodzakelijke onderdelen te produceren, met dien verstande dat zowel de

vervaardiging van de apparatuur als ook de productie van de werkstukken plaatsvindt door dezelfde leverancier, namelijk IME Bulgaria. De eigendom van de apparatuur is na de vervaardiging ervan eerst aan Brose Coburg en vervolgens aan verzoekster overgedragen. De apparatuur heeft Bulgarije echter niet verlaten en is door leverancier IME Bulgaria uitsluitend gebruikt om verzoeksters opdrachten tot productie van de werkstukken uit te voeren.

- 11 De productie en de levering van de werkstukken vormen derhalve het hoofddoel van de transacties tussen verzoekster en IME Bulgaria. De levering van de apparatuur is echter een bijkomende prestatie die bijdraagt aan de uitvoering van de intracommunautaire leveringen die de hoofdprestatie vormen. De apparatuur verliest na de vervaardiging van de eindproducten zijn economische betekenis. De bijkomende prestatie moet fiscaal op dezelfde wijze worden behandeld als de hoofdprestatie. Deze regeling inzake fiscale behandeling is gebaseerd op de rechtspraak van het Hof die inhoudt dat twee of meer formeel onafhankelijke leveringen die afzonderlijk van elkaar zouden kunnen worden verricht en zo elk belastbaar of vrijgesteld is, onder bepaalde omstandigheden als één enkele handeling worden beschouwd, wanneer zij niet onafhankelijk van elkaar zijn. In deze gevallen deelt de bijkomende prestatie het fiscale lot van de hoofdprestatie (overwegingen uit arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, punt 21). In dit verband is niet relevant dat voor de hoofdprestaties en bijkomende prestaties geen totaalbedrag wordt betaald of dat de leveranciers van de hoofdprestatie en de litigieuze prestatie formeel verschillend zijn.
- 12 Wanneer de levering van de eindproducten een intracommunautaire levering is, dan is de levering van de gefactureerde apparatuur dat ook, zodat zij op grond van artikel 53, lid 1, ZDDS aan het nultarief onderworpen is. Om die reden is het besluit van de belastingdienst dat de leverancier geen btw in rekening mocht brengen op de litigieuze factuur voor de levering van de apparatuur, gelet op de intracommunautaire leveringen van de eindproducten waarvoor deze apparatuur is gebruikt, juist. Bijgevolg heeft verzoekster ook geen recht op teruggaaf van de betaalde btw overeenkomstig artikel 1, lid 2, van besluit nr. N-9 van 16 december 2009 (waarbij artikel 4 van richtlijn 2008/9 is omgezet).

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 13 Verzoekster betwist in het beroep in cassatie het volgende: de ASSG heeft zich onterecht aangesloten bij het standpunt van de belastingdienst, dat inhoudt dat de rechtstreekse leverancier, Brose Coburg, de btw onrechtmatig op de factuur heeft vermeld. Aangezien de geleverde apparatuur niet naar een andere lidstaat is vervoerd, gaat het om een belastbare levering waarvan de plaats van nakoming in het binnenland ligt.
- 14 De ASSG gaat er ten onrechte vanuit dat de levering van de apparatuur een bijkomende prestatie vormt bij de levering van de daarmee vervaardigde werkstukken die voorwerp zijn van intracommunautaire leveringen aan een

afnemer die aan een belastingcontrole is onderworpen, omdat beide handelingen economisch als één enkele levering moeten worden beschouwd die kunstmatig uit elkaar zijn gehaald. In dit verband is de rechtspraak van het Hof in arrest Levob Verzekeringen en OV Bank en arrest CCP aangevoerd, die niet op het onderhavige geval kan worden toegepast. De ASSG heeft zich eveneens ten onrechte gebaseerd op de motivering van de arresten van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije; hierna: „VAS”) in bestuursrechtelijke zaken, aan de hand waarvan juridische geschillen over de btw-plicht van de toeleverancier en fabrikant van apparatuur zoals de onderhavige (IME Bulgaria) definitief zijn beslecht.

- 15 De ASSG heeft niet in aanmerking genomen dat IME Bulgaria de eigendom van de apparatuur in casu heeft overgedragen aan Brose Coburg, die zij op haar beurt met de litigieuze factuur aan verzoekster heeft overgedragen, echter zonder dat het voorwerp van levering naar Slowakije is vervoerd. Evenmin heeft hij rekening gehouden met het feit dat het voor een bijkomende prestatie noodzakelijk is dat de leverancier van beide leveringen dezelfde is, wat in casu niet het geval is.
- 16 Ten slotte ontbreekt er ook een gezamenlijke betaling voor de levering van, enerzijds, de vervaardigde werkstukken en, anderzijds, de apparatuur, zoals artikel 128 ZDDS vereist om een levering als bijkomende prestatie te kwalificeren. De rechtspraak van het Hof die inhoudt dat het voor de kwalificatie van de levering als bijkomende prestatie niet relevant is dat een gezamenlijke betaling wordt verricht, is wegens de wijze van de omzetting van de btw-richtlijn die niet ten nadele van een belastingplichtige mag worden uitgelegd, niet ter zake dienend.
- 17 In tegenstelling tot de vaste rechtspraak van het Hof is de ASSG ervan uitgegaan dat voor de litigieuze levering het nultarief geldt, temeer daar de btw-vrijstelling bedoeld in artikel 138 van de btw-richtlijn een recht is van de belastingplichtige waarvan de uitoefening niet aan de belastingplichtige kan worden opgelegd. Tevens ontbreekt een gezamenlijke betaling van de levering van, enerzijds, de vervaardigde werkstukken en, anderzijds, de apparatuur.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 18 De verwijzende rechter acht de feitelijke vaststellingen van de ASSG juist dat er sprake is van een kunstmatige splitsing van de leveringen van de onderdelen voor verzoeksters activiteit en de levering van de apparatuur, zonder welke de vervaardiging van de onderdelen onmogelijk zou zijn. Deze conclusie is gebaseerd op de leidraad bij de uitlegging die in de punten 56 en 57 van arrest Part Service in herinnering wordt gebracht.
- 19 Bij de toepassing van deze leidraad op het onderhavige geval moeten de volgende punten in aanmerking worden genomen: de feitelijke verbondenheid van Brose Coburg en verzoekster; de omstandigheid dat de leveringen van IME Bulgaria aan verzoekster in delen zijn opgesplitst, aangezien de leverancier van de

vervaardigde onderdelen rechtstreeks aan verzoekster verkoopt, in tegenstelling tot de apparatuur die dwingend noodzakelijk zijn voor de vervaardiging ervan, die een met de afnemer verbonden tussenpersoon aan verzoekster verkoopt; op zichzelf beschouwd lijkt de levering van de apparatuur economisch onlogisch omdat de apparatuur bij de leverancier – IME Bulgaria – blijft, met dien verstande dat zonder de apparatuur de onderdelen, die intracommunautair aan verzoekster worden geleverd, niet kunnen worden vervaardigd.

- 20 Volgens de verwijzende rechter is gesteld noch bewezen dat de splitsing van de leveringen uitsluitend was bedoeld om een belastingvoordeel ten gunste van verzoekster te verkrijgen, en ook niet wat dat voordeel zou kunnen zijn.
- 21 Gelet op het feit dat het geschil in het onderhavige geding de vraag betreft of Brose Coburg de btw terecht op de factuur voor de levering van de apparatuur heeft vermeld en of verzoekster overeenkomstig richtlijn 2008/9 uiteindelijk recht heeft op teruggaaf van de op deze levering betaalde btw, is de verwijzende rechter van oordeel dat het volgende vaststaat:
- 22 Zoals de ASSG heeft aangenomen is richtlijn 2008/9 (dan wel het besluit nr. N-9) op grond van artikel 1, lid 2, van besluit nr. N-9, waarin artikel 4, onder b), van richtlijn 2008/9 is omgezet, niet van toepassing op gefactureerde btw-bedragen voor goederenleveringen die krachtens artikel 138 of artikel 146, lid 1, punt b), van richtlijn 2006/112/EG van btw vrijgesteld zijn of kunnen worden.
- 23 Om te beginnen wordt betwist of ervan kan worden uitgegaan dat de levering van de apparatuur als bijkomende prestatie van btw vrijgesteld is of kan worden, wanneer met zekerheid vaststaat dat het geleverde goed het land van de leverancier niet heeft verlaten.
- 24 Voorts is vastgesteld dat er rechtspraak van de VAS bestaat (waarop ook de ASSG zich heeft gebaseerd), aan de hand waarvan juridische geschillen over de btw-plicht van de toeleverancier en fabrikant van apparatuur zoals de onderhavige (IME Bulgaria) definitief zijn beslecht. Blijkens de motivering van deze arresten gaat het bij de leveringen van apparatuur zoals die in het onderhavige geding aan de orde is, om een bijkomende prestatie bij intracommunautaire leveringen van de met deze apparatuur vervaardigde werkstukken, zodat zij aan een nultarief zijn onderworpen. Deze motiveringen zijn ook gebaseerd op de uitlegging van de btw-richtlijn in punt 48 van arrest Part Service, punt 26 van arrest CCP en in arrest Levob Verzekeringen en OV Bank.
- 25 Tevens bestaat er rechtspraak van de VAS in andere identieke gevallen, die inhoudt dat een in een andere EU-lidstaat gevestigde vennootschap die afnemer van apparatuur is, volgens richtlijn 2008/9 in Bulgarije geen recht heeft op teruggaaf van de btw die is betaald op de koop van de apparatuur, omdat de leveringen van de apparatuur een bijkomende prestatie vormt bij intracommunautaire leveringen van de met deze apparatuur vervaardigde werkstukken aan dezelfde vennootschap. Het verschil met de feiten van het

onderhavige geval is enkel gelegen in het ontbreken van een tussenvennootschap bij de overdracht van de eigendom van de apparatuur. In die zaak is de eigendom door de fabrikant rechtstreeks overgedragen aan de vennootschap die om btw-teruggaaf heeft verzocht en afnemer van de vervaardigde werkstukken is.

- 26 Wordt de logica gevolgd dat kunstmatig gesplitste leveringen aan één enkele belastingregeling moeten worden onderworpen, namelijk de regeling die geldt voor de hoofdprestatie, dan is op de levering van de apparatuur het nultarief van toepassing, net als op de leveringen van de met de apparatuur vervaardigde onderdelen. Op basis daarvan heeft verzoekster krachtens de omgezette bepaling van richtlijn 2008/9 geen recht op teruggaaf van de op de levering van de apparatuur betaalde btw, zoals de ASSG heeft geoordeeld.
- 27 Gelet op de uitlegging van de btw-richtlijn door het Hof in arrest *Wilo Salmson France* vraagt de verwijzende rechter zich af of dit resultaat in het onderhavige geval daadwerkelijk verenigbaar is met het Unierecht. Het hoofdgeding in die zaak betrof een geschil over het recht op teruggaaf van de op de levering van apparatuur betaalde btw, overeenkomstig richtlijn 2008/9, die was aangevraagd door de in Frankrijk gevestigde afnemer, die tevens afnemer was van intracommunautaire leveringen van goederen, die juist met behulp van deze apparatuur waren vervaardigd door de leverancier van de apparatuur, die voor btw-doeleinden in Roemenië was geregistreerd en gevestigd. Net als in het onderhavige geval heeft het voorwerp van de litigieuze levering van apparatuur het grondgebied van het land van de leverancier niet verlaten en waren de daarmee vervaardigde goederen voorwerp van intracommunautaire leveringen.
- 28 Hoewel de prejudiciële vragen die in die zaak aan het Hof waren voorgelegd en de antwoorden daarop betrekking hadden op de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op teruggaaf volgens richtlijn 2008/9, lijkt het bestaan van dit recht in een geval dat vergelijkbaar is met het onderhavige niet in twijfel te zijn getrokken.
- 29 De verwijzende rechter wijst op het standpunt van verzoekster tot cassatie dat de hoofdgedingen in arrest *Levob Verzekeringen en OV Bank* en in de arresten van 11 juni 2009, *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365), en 27 september 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597), in zoverre verschillen van de onderhavige zaak, dat de in die zaken als bijkomende prestaties gekwalificeerde leveringen zijn verricht tussen dezelfde partijen. Hetzelfde geldt voor het hoofdgeding in arrest *Wilo Salmson France*, waarin de fabrikant van de apparatuur en de daarmee vervaardigde werkstukken zowel de apparatuur als de werkstukken rechtstreeks heeft geleverd aan een buiten Roemenië gevestigde persoon die om teruggaaf van de btw op de koop van de apparatuur heeft verzocht. Daarentegen zijn in arrest *Part Service*, net als in casu, verschillende leveranciers en een afnemer van de leveringen betrokken, maar is de eventuele splitsing van de leveringen in die zaak bedoeld voor belastingmisbruik, terwijl zulks in het onderhavige geval gesteld noch bewezen is.

- 30 Om deze redenen schorst de verwijzende rechter de procedure in cassatie en verzoekt hij het Hof om een prejudiciële beslissing.

WERKDOCUMENT