

**Predmet C-234/24****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

27. ožujka 2024.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Vrhoven administrativen sad (Bugarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

27. ožujka 2024.

**Žalitelj u kasacijskom postupku:**

Brose Prievidza spol.

**Druga stranka u kasacijskom postupku:**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика”  
Sofia**Predmet glavnog postupka**

Žalba u kasacijskom postupku odnosi se na presudu br. 4639 od 11. srpnja 2023., koju je donio Administrativen sad Sofia-grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska, u daljnjem tekstu: ASSG) u upravnom predmetu br. 10613/2022 i kojom je odbijena tužba društva Brose Prievidza protiv rješenja o prijeboju i povratu br. P-22221122043497-004-001 od 15. srpnja 2022. (u daljnjem tekstu: rješenje), koje je potvrđeno odlukom br. 1568 Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Sofia (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Sofiji, Bugarska, u daljnjem tekstu: direktor) pri Centralnom upravljenju na Nacionalnata agencija za prihode (Središnja uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) od 3. listopada 2022. Rješenjem je odbijen povrat plaćenog PDV-a u iznosu od 24 251,92 bugarskih leva za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2021. iz računa br. 703047 od 7. lipnja 2021., koji je društvo BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (u daljnjem tekstu: Brose Coburg), koje je registrirano u Bugarskoj u skladu sa Zakonom za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS), izdalo tužitelju za prodaju kompleta alata

(alati, *tooling*) – „Set vretena u skladu s Prilogom S-T 08-P-9965 – Automatski držači obradaka u sustavu zavarivanja”.

## **Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije; članak 267. UFEU-a

### **Prethodno pitanje**

Postoji li u skladu s Direktivom 2008/9 pravo na povrat plaćenog PDV-a koji zatraži primatelj isporuke opreme (*tooling*) ako predmet isporuke nije napustio državno područje isporučiteljeve države članice te je isporuka opreme (*tooling*) umjetno rastavljena od isporuka unutar Zajednice koje se odnose na predmete izrađene s pomoću te opreme i koje su izvršene istom primatelju?

### **Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članak 138. stavak 1. točke (a) i (b) te članci 168. do 171.

Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici: članci 3. i 4.

Presude Suda Europske unije od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93); od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49); od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108) i od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

### **Navedeni nacionalni propisi**

ZDDS, na snazi od 1. siječnja 2007.: članak 53. stavci 1. do 3., članak 68. stavci 1. i 2., članak 69. stavci 1. i 2., članak 81. stavci 1. i 2. te članak 128.

Naredba Nr. N-9 od 16. prosinca 2009. o povratu poreza na dodanu vrijednost, u skladu s Direktivom 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici Europske unije (u daljnjem tekstu: Uredba br. N-9): članak 1. stavci 1. i 2. te članak 2. stavak 1.

## Sažet prikaz činjenica i postupka

- 1 Brose Prievidza je društvo osnovano u Slovačkoj, koje je ondje registrirano i ima poslovni nastan za potrebe PDV-a. Proizvodi sustave za upravljanje prozorima, module za vrata i opremu za podizanje. Društvo kupuje od bugarskog društva „Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (u daljnjem tekstu: IME Bulgaria) sa sjedištem u Botevgradu sastavne dijelove za svoju djelatnost, koji su predmet isporuka unutar Zajednice.
- 2 IME Bulgaria zaprimio je od društva Brose Coburg (društvo upisano u Njemačkoj koje je za potrebe PDV-a registrirano i u Njemačkoj i u Bugarskoj te je povezano s društvom Brose Prievidza) narudžbu za izradu specijalizirane opreme (*tooling*) za proizvodnju sastavnih dijelova koje je trebalo isporučiti tužitelju.
- 3 Nakon što je ispunio narudžbu, IME Bulgaria izdao je 14. svibnja 2020. društvu Brose Coburg račun br. 4921038649 u iznosu od 62 000 eura neto, uvećanom za PDV u iznosu od 24 000 bugarskih leva, na kojem je naveden primatelj bugarski PDV broj. Vlasništvo nad specijaliziranom opremom na koju se odnosio račun prešlo je na kupca, ali je ona ostala kod isporučitelja, IME Bulgaria, koji s pomoću nje izrađuje proizvode samo za društvo Brose Prievidza.
- 4 Brose Coburg prenio je 7. lipnja 2021. vlasništvo nad opremom na društvo Brose Prievidza te je za to izdao sporni račun br. 703047 u iznosu od 62 000 eura neto, uvećanom za PDV u iznosu od 24 251,92 bugarskih leva.
- 5 Brose Prievidza podnio je 10. ožujka 2022. na temelju Direktive 2008/9 i Uredbe br. N-9 za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2021. zahtjev za povrat PDV-a u iznosu od 24 251,92 bugarskih leva plaćenog u skladu s računom.
- 6 Zahtjev društva Brose Prievidza odbijen je rješenjem koje se pobijalo pred ASSG-om uz sljedeće obrazloženje, koje se nalazilo i u rješenju i u odluci direktora kojom je ono potvrđeno: isporuka opreme i isporuke gotovih proizvoda predstavljale su ekonomski neodvojivu isporuku u kojoj je oprema (*tooling*) nakon proizvodnje gotovog proizvoda izgubila svoju gospodarsku važnost. Budući da je tužitelj primio gotove proizvode koje je proizveo IME Bulgaria kao isporuku unutar Zajednice, pomoćnu uslugu isporuke opreme (*tooling*) također treba smatrati takvom isporukom unutar Zajednice.
- 7 Smatralo se da izdavanje računa za isporuku opreme ne mijenja gospodarski cilj društva Brose Prievidza, a to je da ono primi sastavne dijelove koji su predmet isporuka unutar Zajednice. Sporno izdavanje računa za opremu koja se nalazi i upotrebljava u Bugarskoj nije ugovor o isporuci, nego zapravo ugovor o financiranju kupnje opreme. To proizlazi iz toga što posao nije povezan s plaćanjem: za to što bugarska druga ugovorna strana prima i upotrebljava opremu ne duguje se protučinidba. Inozemna druga ugovorna strana u tom pogledu nije ni primatelj ni stvarni korisnik proizvedene opreme iako ju je platila. Smatralo se da je kupac formalni vlasnik jer isporučitelj (bugarsko društvo IME Bulgaria)

upotrebljava specijaliziranu opremu za proizvodnju gotovih proizvoda te njome upravlja i kontrolira je.

- 8 Prvostupanjski sud (ASSG) u postupku je obrazložio odbijanje tužbe protiv rješenja time da se, iako tužitelj ispunjava uvjete za povrat iskazanog PDV-a poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici Unije i registriranom za potrebe PDV-a u skladu s Direktivom 2008/9 i člankom 1. stavkom 2. Uredbe br. N-9, ta pravila ne odnose na iznose koji predstavljaju nepravilno iskazani PDV, uključujući PDV na izvršene isporuke unutar Zajednice.
- 9 Prvostupanjski sud temelji svoje zaključke na tumačenju Direktive o PDV-u u presudama Suda u predmetima C-349/96 i C-41/04. ASSG je smatrao da se, kao što se navodi u tim presudama, transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV- a. Konkretno, usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za kupca ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge dobavljača.
- 10 ASSG se priklonio utvrđenju financijskih tijela da je predmetni slučaj upravo takav jer isporuka opreme (*tooling*) predstavlja pomoćnu uslugu isporukama unutar Zajednice koje se odnose na sastavne dijelove koje je IME Bulgaria proizveo za društvo Brose Priedidza i koje mu je isporučio. To je dokazano narudžbom upućenom proizvođaču alata IME Bulgaria i sadržanom u spisima, iz koje jasno proizlazi da je proizvodnju opreme naručila osoba iz grupe Brose povezana s primateljem isključivo u svrhu proizvodnje obradaka potrebnih za djelatnost društva Brose Priedidza, pri čemu je i proizvodnju opreme i proizvodnju obradaka obavio isti isporučitelj, društvo IME Bulgaria. Nakon što je dovršena njezina izrada, vlasništvo nad proizvedenom opremom najprije je preneseno na društvo Brose Coburg i naposljetku s tog društva na tužitelja, ali alati nisu napustili Bugarsku i isporučitelj IME Bulgaria upotrijebio ih je isključivo radi ispunjenja tužiteljevih narudžbi za izradu obradaka.
- 11 Stoga su izrada i isporuka obradaka činile glavni cilj poslova između društava Brose Priedidza i IME Bulgaria, dok je isporuka opreme pomoćna usluga koja doprinosi izvršenju isporuka unutar Zajednice koje predstavljaju glavnu uslugu, a alat gubi svoju gospodarsku važnost nakon proizvodnje gotovih proizvoda. Pomoćnu uslugu u poreznom pogledu treba tretirati isto kao i glavnu uslugu. To pravilo o poreznom tretmanu temelji se na sudskoj praksi Suda Europske unije prema kojoj se dvije formalno samostalne isporuke ili više njih, koje se mogu izvršiti odvojeno te su na taj način oporezive ili oslobođene plaćanja poreza, pod određenim okolnostima smatraju jedinstvenim poslom ako nisu međusobno neovisne. U tim slučajevima pomoćna usluga slijedi poreznu sudbinu glavne usluge (razmatranja iz presude u predmetu C-41/04, t. 21.). Pritom nije važno to što se glavne i sporedne usluge ne plaćaju kao ukupan iznos ili to što su isporučitelj glavne i sporne usluge formalno različiti.

- 12 Ako je isporuka gotovih proizvoda isporuka unutar Zajednice, i isporuka opreme (*tooling*) za koju je izdan račun predstavlja isporuku unutar Zajednice, pa se u skladu s člankom 53. stavkom 1. ZDDS-a na nju primjenjuje nulta porezna stopa. Stoga je pravilna odluka financijskih tijela da isporučitelj nije mogao iskazati PDV na spornom računu za isporuku alatne opreme s obzirom na isporuke unutar Zajednice gotovih proizvoda za čiju je izradu upotrijebljena ta oprema. Slijedom toga, nije nastalo ni tužiteljevo pravo na povrat plaćenog PDV-a u skladu s člankom 1. stavkom 2. Uredbe br. N-9 od 16. prosinca 2009. (kojim se provodi članak 4. Direktive 2008/9).

### **Ključni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 13 U žalbi u kasacijskom postupku Brose Prievidza osporava sljedeće: prvostupanjski sud (ASSG) neosnovano se priklonio stajalištu financijskih tijela prema kojem je izravni isporučitelj, Brose Coburg, nezakonito iskazao PDV na spornom računu. Budući da isporučena alatna oprema nije prevezena u drugu državu članicu, riječ je o oporezivoj isporuci čije se mjesto izvršenja nalazi u tuzemstvu.
- 14 Prvostupanjski sud neosnovano je smatrao da isporuka alatne opreme predstavlja pomoćnu uslugu isporuci obradaka izrađenih s pomoću te opreme kao predmeta isporuka unutar Zajednice primatelju nad kojim je proveden porezni nadzor jer obje transakcije ekonomski treba smatrati jedinstvenom isporukom koja je umjetno rastavljena. Pritom je uzeta u obzir sudska praksa Suda Europske unije u predmetima C-41/04 i C-349/96, koja se ne može primijeniti na predmetni slučaj. Prvostupanjski sud također se pogrešno pozvao na obrazloženje presuda Vrhoven administrativen sada (Vrhovni upravni sud, Bugarska, u daljnjem tekstu: VAS) u upravnim predmetima kojima su konačno dovršeni sporovi o obvezi plaćanja PDV-a ranijeg isporučitelja i proizvođača opreme kao što je sporna oprema (IME Bulgaria).
- 15 Prvostupanjski sud nije uzeo u obzir da je u predmetnom slučaju IME Bulgaria prenio vlasništvo nad opremom na Brose Coburg, koji ga je pak na temelju spornog računa prenio na društvo Brose Prievidza, ali pritom predmet isporuke nije prevezen u Slovačku. Također nije uzeo u obzir da za pomoćnu uslugu isporučitelj obiju isporuka treba biti isti, što nije slučaj u ovom predmetu.
- 16 Naposljetku, nedostaje i zajedničko plaćanje, s jedne strane, za isporuke proizvedenih obradaka i, s druge strane, za opremu, kao što se to zahtijeva člankom 128. ZDDS-a za kvalifikaciju isporuke kao pomoćne usluge. Zbog načina na koji je provedena Direktiva o PDV-u, koja se ne smije tumačiti na štetu poreznog obveznika, nije relevantna sudska praksa Suda Europske unije prema kojoj za kvalifikaciju isporuke kao pomoćne usluge nije bitno da je riječ o zajedničkom plaćanju.
- 17 Protivno ustaljenoj sudskoj praksi Suda Europske unije ASSG je polazio od toga da se na spornu isporuku primjenjuje nulta porezna stopa, osobito jer je



oslobođenje od plaćanja PDV-a u skladu s člankom 138. Direktive o PDV-u pravo poreznog obveznika čije se ostvarivanje ne može naložiti poreznom obvezniku. Nedostaje i zajedničko plaćanje isporuke proizvedenih obradaka, s jedne strane, i opreme, s druge strane.

### Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 18 Sud koji je uputio zahtjev smatra da su točna činjenična utvrđenja prvostupanjskog suda da je riječ o umjetnom rastavljanju isporuka sastavnih dijelova za djelatnost društva Brose Priedidza od isporuka opreme (*tooling*) bez koje ne bi bila moguća proizvodnja sastavnih dijelova. Taj zaključak temelji se na smjernici za tumačenje koja se navodi u točkama 56. i 57. presude od 21. veljače 2008. u predmetu C-425/06.
- 19 Prilikom primjene te smjernice na predmetni slučaj valja uzeti u obzir sljedeće: stvarnu povezanost između društava Brose Coburg i Brose Priedidza, okolnost da su isporuke društva IME Bulgaria društvu Brose Priedidza podijeljene na dijelove jer isporučitelj prodaje proizvedene sastavne dijelove izravno tužitelju, dok opremu koja je nužna za proizvodnju tih dijelova prodaje društvu Brose Priedidza preko posrednika povezanog s primateljem te se, ako se razmatra zasebno, čini da isporuka opreme (*tooling*) ekonomski nije logična jer oprema ostaje kod isporučitelja IME Bulgaria, pri čemu bez nje nije moguća proizvodnja sastavnih dijelova koji se isporučuju kao isporuke unutar Zajednice društvu Brose Priedidza.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se nije tvrdilo ni dokazalo da je jedina svrha rastavljanja isporuka stjecanje porezne pogodnosti za društvo Brose Priedidza ni od čega se eventualno sastoji ta pogodnost.
- 21 S obzirom na činjenicu da se sporno pitanje u ovom predmetu odnosi na to je li Brose Coburg zakonito iskazao porez na računu za isporuku opreme (*tooling*) i ima li Brose Priedidza u skladu s Direktivom 2008/9 naposljetku pravo na povrat PDV-a plaćenog za tu isporuku, sud koji je uputio zahtjev smatra da je utvrđeno sljedeće:
- 22 Kao što to smatra ASSG, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Uredbe br. N-9, kojim se provodi članak 4. točka (b) Direktive 2008/9, Direktiva (odnosno Uredba) ne primjenjuje se na obračunane iznose PDV-a za isporuke predmeta koji su u skladu s člankom 138. ili člankom 146. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2006/112/EZ oslobođeni ili mogu biti oslobođeni plaćanja poreza.
- 23 Najprije je sporno može li se pomoćna usluga isporuci opreme (*tooling*) smatrati oslobođenom plaćanja poreza ili se na nju može primijeniti oslobođenje ako je sigurno da predmet te isporuke nije napustio isporučiteljevu državu.
- 24 Nadalje, utvrđeno je da postoji sudska praksa VAS-a (na koju se pozvao i ASSG) kojom su konačno dovršeni sporovi u vezi s obvezom plaćanja PDV-a ranijeg isporučitelja i proizvođača opreme kao što je sporna oprema (IME Bulgaria). U

skladu s obrazloženjem tih presuda isporuke opreme kao što je sporna oprema pomoćna su usluga isporukama unutar Zajednice koje se odnose na obratke koji su izrađeni s pomoću te opreme, zbog čega se na njih primjenjuje nulta porezna stopa. To obrazloženje temelji se i na tumačenju Direktive o PDV-u u predmetima C-425/06, t. 48., C-349/96, t. 26. i C-41/04.

- 25 Također postoji sudska praksa VAS-a u drugim sličnim slučajevima, prema kojoj društvo s poslovnim nastanom u drugoj državi članici Unije koje je primatelj opreme (*tooling*) u skladu s Direktivom 2008/9 u Bugarskoj nema pravo na povrat PDV-a plaćenog za kupnju opreme jer su isporuke opreme (*tooling*) predstavljale pomoćnu uslugu isporukama unutar Zajednice koje su se odnosile na obratke izrađene s pomoću te opreme. Jedina razlika u odnosu na činjenice iz predmetnog slučaja jest to što ne postoji društvo posrednik prilikom prijenosa vlasništva nad opremom; u tom je slučaju proizvođač izravno prenio vlasništvo nad tom opremom na društvo koje je podnijelo zahtjev za povrat i koje je bilo primatelj proizvedenih obradaka.
- 26 Ako se slijedi logika da na umjetno rastavljene isporuke treba primijeniti jedan sustav oporezivanja, odnosno sustav koji vrijedi za glavnu uslugu, na isporuku opreme (*tooling*) primjenjuje se nulta porezna stopa, kao i na isporuke sastavnih dijelova izrađenih s pomoću te opreme. Prema tome, Brose Prievidza u skladu s provedenom odredbom Direktive 2008/9 ne bi imao pravo na povrat PDV-a plaćenog za isporuku opreme, kao što je to odlučio prvostupanjski sud.
- 27 S obzirom na tumačenje Direktive o PDV-u koje je Sud pružio u presudi u predmetu C-80/20 sudu koji je uputio zahtjev čini se upitnim je li taj zaključak u predmetnom slučaju zaista u skladu s pravom Unije. U glavnom postupku u tom predmetu sporno je bilo pravo na povrat PDV-a plaćenog na isporuku opreme (*tooling*) u skladu s Direktivom 2008/9 koji je zatražio primatelj s poslovnim nastanom u Francuskoj, koji je bio i primatelj isporuka unutar Zajednice koje su se odnosile na predmete koje je upravo s pomoću te opreme proizveo isporučitelj opreme koji je bio registriran i imao poslovni nastan za potrebe PDV-a u Rumunjskoj. Kao i u ovom slučaju, predmet spornih isporuka opreme (*tooling*) nije napustio državno područje isporučiteljeve države, a roba proizvedena s pomoću nje bila je predmet isporuka unutar Zajednice.
- 28 Iako su se prethodna pitanja koja su u tom slučaju upućena Sudu i pruženi odgovori odnosili na uvjete ostvarivanja prava na povrat u skladu s Direktivom 2008/9, čini se da u tom slučaju, koji je sličan ovom, nije dovedeno u pitanje postojanje tog prava.
- 29 Sud koji je uputio zahtjev upućuje na osnovano stajalište žalitelja u kasacijskom postupku da se glavni postupci u predmetima C-41/04, C-572/07 i C-392/11 razlikuju od ovog na način da su isporuke koje su se u tim postupcima smatrale pomoćnim uslugama izvršene između istih stranaka. To se odnosi i na glavni postupak u predmetu C-80/20, u kojem je proizvođač opreme (*tooling*) i obradaka proizvedenih s pomoću te opreme isporučio opremu i obratke izravno osobi s

poslovnim nastanom izvan Rumunjske koja je zatražila povrat PDV-a za kupnju opreme. Suprotno tomu, u predmetu C-425/06, kao i u ovom slučaju, uključeni su različiti isporučitelji i primatelj isporuka, ali u tom slučaju eventualno rastavljanje isporuka služi zlouporabi poreza, dok se u ovom slučaju nisu ni iznijele tvrdnje u pogledu takve zlouporabe niti je ona dokazana.

- 30 Zbog toga sud koji je uputio zahtjev prekida kasacijski postupak i od Suda Europske unije traži prethodnu odluku.

RADNI DOKUMENT