



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

23. listopada 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 138. stavak 1. – Direktiva 2008/9/EZ – Članak 4. točka (b) – Pravo na povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata – Glavna i pomoćna usluga – Umjetna podjela jedinstvene usluge – Nepostojanje prijenosa predmeta isporuke”

U predmetu C-234/24,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 27. ožujka 2024., koju je Sud zaprimio 27. ožujka 2024., u postupku

Brose Priavidza, spol. s r.o.

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Sofija pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, D. Gratsias i B. Smulders (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Brose Priavidza spol. s r.o., E. Evtimov, Y. Mateeva, S. Vasilev i V. Vidolov, *advokati*, kao i B. Lazarov,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Sofija pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, E. Pavlova,
- za Europsku komisiju, P. Carlin i D. Drambozova, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 22. svibnja 2025.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih Direktivom 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Brose Prievizda, spol. s r.o., sa sjedištem u Slovačkoj, s jedne strane, i Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodate (direktor Direkcije „Žalbe i praksa u području poreza i socijalnog osiguranja” u Sofiji pri Nacionaloj agenciji za javne prihode, Bugarska) (u daljnjem tekstu: direktor Porezne uprave), u vezi s pravom na povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) obračunatog na isporuku opreme.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

- 3 Glava IV. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. (SL 2018., L 311, str. 3.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), naslovljena „Oporezive transakcije”, sadržava poglavlje 1., naslovljeno „Isporuka robe”, u kojem se nalazi članak 14. te direktive, koji u stavku 1. određuje:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”.

- 4 Glava IV. navedene direktive sadržava članak 20., u čijem se prvom stavku navodi:

„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje”.

- 5 Glava IX. Direktive 2006/112, naslovljena „Izuzeća”, sadržava poglavlje 4., naslovljeno „Izuzeća transakcija unutar Zajednice”, koje obuhvaća članak 138. te direktive, koji u stavku 1. predviđa:

„Države članice izuzimaju isporuku robe koju prodavatelj ili osoba koja stječe robu otprema ili prevozi na odredište izvan njihova državnog područja, ali unutar [Europske] zajednice, ili takve robe koja se otprema ili prevozi za račun prodavatelja ili osobe koja stječe robu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) roba se isporučuje drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva, u državi članici koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje;
- (b) porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik za koje se obavlja isporuka identificirani su za potrebe PDV-a u državi članici koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje te su dobavljaču priopćili taj identifikacijski broj za PDV”.

- 6 U članku 169. točki (a) navedene direktive propisuje se:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

- (a) transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici;

[...]”.

- 7 Člankom 170. Direktive 2006/112 određuje se:

„Svi porezni obveznici koji, u smislu članka 1. Direktive 79/1072/EEZ (1), članka 1. Direktive 86/560/EEZ (2) i članka 171. ove Direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u, imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se ta roba i usluge koriste za sljedeće svrhe:

- (a) transakcije iz članka 169.;

[...]”

- 8 Člankom 171. stavkom 1. te direktive određuje se:

„PDV se vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi [2008/9]”.

Direktiva 2008/9

- 9 U skladu s člankom 1. Direktive 2008/9:

„Ovom se Direktivom utvrđuju detaljna pravila za povrat [PDV-a] kako je propisano u članku 170. Direktive [2006/112] poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete utvrđene u članku 3.”.

- 10 Člankom 2. Direktive 2008/9/EZ određuje se:

„Za potrebe ove Direktive:

„porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata’ znači porezni obveznik u okviru značenja članka 9. stavka 1. Direktive [2006/112] koji nema poslovni nastan u državi članici povrata već je nastanjen na području druge države članice;

„država članica povrata’ znači država članica u kojoj je PDV naplaćen poreznom obvezniku koji nema nastan u državi članici povrata za robu i usluge koje mu je isporučio drugi porezni obveznik u toj državi članici ili za uvoz robe i tu državu članicu;

[...]”

- 11 Člankom 4. Direktive 2008/9/EZ određuje se:

„Ova se Direktiva ne primjenjuje na:

- (a) iznose PDV-a koji su prema zakonodavstvu države članice povrata bili netočno obračunati;
- (b) iznose PDV-a koji su bili obračunati za isporuku robe čija isporuka je ili bi mogla biti izuzeta prema članku 138. ili članku 146. stavku 1. točki (b) Direktive [2006/112]”.

Bugarsko pravo

ZDDS

- 12 Članak 53. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.) (u daljnjem tekstu: ZDDS) određuje:

„(1) Nulta stopa poreza primjenjuje se na isporuke unutar Zajednice iz članka 7., s izuzetkom isporuka unutar Zajednice oslobođenih na temelju članka 38. stavka 2.

(2) [...] Kako bi se primijenila nulta porezna stopa iz stavka 1., isporučitelj mora imati:

- 1. dokumente koji se odnose na isporuku, kako su definirani Pravilnikom o provedbi zakona, i
- 2. [...] dokumente koji se odnose na otpremu ili prijevoz robe s nacionalnog državnog područja na državno područje druge države članice, kako su definirani u članku 45.a [Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL,

posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. (SL 2018., L 311, str. 10.)), u daljnjem tekstu: Provedbena uredba (EU) br. 282/2011, ili kako su definirani Pravilnikom o provedbi zakona.

(3) [...]”

- 13 Članak 81. ZDDS-a, naslovljen „Povrat poreza osobama koje nemaju poslovni nastan na državnom području”, glasi:

„(1) Plaćeni porez vraća se:

1. poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u tuzemstvu, ali imaju poslovni nastan i registrirani su za potrebe PDV-a u drugoj državi članici za robu koju su kupili i usluge koje su primili u tuzemstvu;

[...]

(2) Uvjeti i dokumenti potrebni za povrat poreza iz stavka 1. utvrđuju se odlukom ministra financija”.

- 14 U skladu s člankom 128. ZDDS-a:

„Ako je glavna isporuka popraćena drugom isporukom, a plaćanje je zajednički određeno, smatra se da je riječ o jedinstvenoj glavnoj isporuci”.

Odluka br. N-9

- 15 Članak 1. Naredbe no N-9 za vazstanoviavaneto na danaka varhu dobavenata stojnost na danačno zadalženi lica, neustanoveni v daržavata členka po vazstanoviavane, no ustanoveni v druga daržava – členka na Evropeiskija sajuz (Odluka br. N-9 o povratu poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, ali koji imaju sjedište u drugoj državi članici Europske unije, koju je izdao ministar financija) od 16. prosinca 2009. (DV br. 101 od 18. prosinca 2009.) (u daljnjem tekstu: Odluka br. N-9) predviđa:

„(1) Ova se odluka primjenjuje na:

1. [...] uvjete i postupke prema kojima se fakturirani [PDV] vraća poreznim obveznicima koji imaju poslovni nastan i registrirani su za potrebe [PDV-a] u drugoj državi članici Europske unije za robu koju su kupili, usluge koje su im isporučene ili uvoze izvršene na državnom području;

[...]

(2) Ova se uredba ne primjenjuje na iznose koji odgovaraju neosnovano obračunanom [PDV-u], uključujući isporuke unutar Zajednice i izvoze”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 16 Brose Prievizda društvo je sa sjedištem u Slovačkoj gdje je registrirano u svrhu PDV-a. Njegova se djelatnost osobito sastoji od proizvodnje mehanizama za stakla i modula vrata za motorna vozila. Za proizvodnju tih proizvoda ono kupuje sastavne dijelove od društva s poslovnim nastanom u Bugarskoj „Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (u daljnjem tekstu: IME Bulgaria). Sud koji je uputio zahtjev kvalificira isporuku tih sastavnih dijelova od strane potonjeg društvu Brose Prievizda isporukama unutar Zajednice.
- 17 Brose Fahrzeugteile SE & Co. KG (u daljnjem tekstu: Brose Coburg) društvo je sa sjedištem u Njemačkoj i registrirano u svrhu PDV-a u Njemačkoj i Bugarskoj. Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je ono, poput društva Brose Prievizda, dio grupe Brose, koja proizvodi, među ostalim, mehatroničke sustave za karoserije i interijere automobila namijenjene proizvođačima automobila.
- 18 Brose Coburg naručio je od društva IME Bulgaria posebnu opremu za proizvodnju sastavnih dijelova koje je trebalo ugraditi u te sustave. Društvo IME Bulgaria je 14. svibnja 2020. društvu Brose Coburg naplatilo tu opremu. Iako je navedena oprema postala vlasništvo potonjeg društva, ostala je kod društva IME Bulgaria, koje ju je koristilo isključivo za proizvodnju prethodno navedenih dijelova, namijenjenih društvu Brose Prievizda.
- 19 Društvo Brose Coburg 7. lipnja 2021. prodalo je istu opremu društvu Brose Prievizda. U tom je pogledu izdalo račun koji se odnosi na prodaju alatne opreme, pod nazivom „Set pribadača u skladu s prilogom S-T 08 – 9965 – Nosač dijelova u sustavu za automatsko zavarivanje (u daljnjem tekstu: sporna oprema) u neto iznosu od 62 000 eura uvećanom za bugarski PDV, koji je plaćen. Sporna oprema ostala je kod društva IME Bulgaria u svrhu proizvodnje tih dijelova.
- 20 Društvo Brose Prievizda je 10. ožujka 2022. za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2021. zatražilo povrat tog PDV-a. Rješenjem o prijeboju i povratu od 15. srpnja 2022. taj je zahtjev odbijen. Ravnatelj porezne uprave potvrdio je tu odluku.
- 21 Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud grada Sofije, Bugarska) odbio je tužbu društva Brose Prievizda protiv tog rješenja o prijeboju i povratu. Taj je sud u biti smatrao da isporuka sporne opreme, s obzirom na to da je bila sporedna isporukama unutar Zajednice sastavnih dijelova koje je proizvelo društvo IME Bulgaria, mora podlijegati istom poreznom režimu. Te su dvije transakcije umjetno podijeljene. Stoga, na temelju članka 53. stavka 1. ZDDS-a, isporuka te opreme trebala je podlijegati nultoj poreznoj stopi, tako da društvo Brose Coburg nije trebalo iskazati PDV na računu koji se odnosi na isporuku navedene opreme. Stoga, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Odluke br. N-9, kojom se u bugarsko pravo prenosi članak 4. točka (b) Direktive 2008/9, društvo Brose Prievizda nema pravo na povrat PDV-a koji je platilo.
- 22 Protiv te presude društvo Brose Prievizda podnijelo je žalbu Varhoven administrativen sadu (Vrhovni upravni sud, Bugarska) koji je sud koji je uputio zahtjev.
- 23 U svojem zahtjevu za prethodnu odluku taj sud najprije navodi da je, s obzirom na zaključke iz presude od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 56. i 57.), mišljenja da je Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud grada Sofije) osnovano smatrao da su isporuke društva IME Bulgaria, s jedne strane, sastavnih dijelova za potrebe djelatnosti društva Brose Prievizda i, s druge strane, sporne opreme umjetno podijeljene. Tome u prilog ide nekoliko čimbenika, poput materijalne veze između društava Brose Coburga i Brose Prievizde, činjenice da

je društvo IME Bulgaria izravno isporučivalo sastavne dijelove društvu Brose Prievdzi, ali da je sporna oprema potrebna za proizvodnju tih sastavnih dijelova isporučena neizravno, odnosno putem društva Brose Coburga, te činjenice da bi isporuka te opreme, ako bi se promatrala zasebno, bila ekonomski nelogična jer je navedena oprema ostala kod društva IME Bulgaria koje ju je koristilo isključivo za proizvodnju navedenih sastavnih dijelova. Nasuprot tomu, za razliku od situacije o kojoj je riječ u presudi od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), u ovom slučaju nije navedena niti dokazana nikakva namjera počinjenja porezne zlouporabe.

- 24 Međutim, navedeni sud dvoji o tome može li se isporuka sporne opreme, koju smatra sporednom u odnosu na isporuku sastavnih dijelova, kvalificirati kao transakcija koja je izuzeta od PDV-a ili se može izuzeti od PDV-a jer ta oprema nije prevezena izvan Bugarske.
- 25 Osim toga, poziva se na svoju sudsku praksu koja se temelji na presudama Suda od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 26.), od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 48.) i od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), prema kojoj isporuke opreme koja prati isporuke unutar Zajednice dijelova proizvedenih pomoću te opreme podliježu istom poreznom sustavu, što bi u ovom slučaju podrazumijevalo da isporuku sporne opreme treba oporezovati po nultoj poreznoj stopi. U takvom slučaju, na temelju članka 1. stavka 2. Odluke br. N-9, kojom je prenesen članak 4. točka (b) Direktive 2008/9, društvo sa sjedištem u drugoj državi članici u kojoj je takva oprema fakturirana ne bi imalo pravo na povrat PDV-a u Bugarskoj.
- 26 S obzirom na navedeno, sud koji je uputio zahtjev pita se je li to rasuđivanje u skladu s pravom Unije, s jedne strane, s obzirom na zaključke iz presude od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870). Naime, u predmetu u kojem je donesena ta presuda, kao u ovom slučaju, fakturirana oprema nije napustila državno područje države članice dobavljača, a roba proizvedena tom opremom bila je predmet isporuka unutar Zajednice. Međutim, u navedenoj presudi Sud nije doveo u pitanje postojanje prava na povrat.
- 27 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev ističe da se predmet koji se pred njim vodi razlikuje, osobito u pogledu broja osoba uključenih u predmetne usluge, od predmeta u kojima su donesene presude od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) i od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), koji se odnose na transakcije koje se smatraju jednom jedinstvenom uslugom. Ističe da su u ovom slučaju uključena tri subjekta. Osim toga, u predmetu u kojem je donesena presuda od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), kao i u predmetu koji se pred njim vodi, različiti dobavljači isporučili su opremu samo jednom primatelju. Međutim, u predmetu u kojem je donesena potonja presuda cilj je umjetnog razdvajanja usluga bio počiniti zlouporabu poreza, što ovdje nije bio slučaj.
- 28 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„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?”

O prethodnom pitanju

- 29 Najprije valja primijetiti da je u glavnom predmetu riječ o situaciji poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od one u kojoj je obavljena kupnja robe. Naime, u tom je predmetu nesporno da je spornu opremu društvo Brose Coburg, sa sjedištem u Njemačkoj i registrirano u svrhu PDV-a u Njemačkoj i Bugarskoj, prodao društvu Brose Prievidzi, sa sjedištem u Slovačkoj.
- 30 Također je nesporno da je isporuka te opreme izvršena i da je PDV plaćen u Bugarskoj. Naime, sud koji je uputio zahtjev u tom je pogledu utvrdio da je u ovom slučaju, nakon proizvodnje sporne opreme, vlasništvo te opreme preneseno uzastopno na društvo Brose Coburg, a zatim na društvo Brose Prievidza.
- 31 U tom kontekstu valja podsjetiti, kao što je to učinila nezavisna odvjetnica u točki 30. svojeg mišljenja, na to da taj prijenos, a time i isporuka u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, nije dovedena u pitanje činjenicom da je osoba zadržala posjed predmetne robe, primjerice u svrhu njezina korištenja, kao što je to u ovom slučaju učinilo društvo IME Bulgaria, koji upotrebljava spornu opremu samo u svrhu proizvodnje sastavnih dijelova koje naručuje društvo Brose Prievidza. Sud je već presudio da prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik, u smislu tog članka 14. stavka 1. ne zahtijeva da stranka kojoj je ta materijalna imovina prenesena nju fizički posjeduje ni da navedena materijalna imovina bude fizički prevezena prema njoj i/ili da je ona fizički primi (presuda 17. listopada 2024., Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 32 Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da smatra da su u ovom slučaju isporuka sporne opreme društvu Brose Prievidza i isporuke unutar Zajednice sastavnih dijelova proizvedenih korištenjem te opreme, koji su oslobođeni od PDV-a, umjetno podijeljeni, tako da treba smatrati da je isporuka navedene opreme obuhvaćena istim poreznim sustavom kao i isporuke tih sastavnih dijelova. Taj sud stoga dvoji o pravu na povrat PDV-a koji je društvo Brose Prievidza platilo u Bugarskoj na isporuku sporne opreme, pri čemu se istodobno pita je li njegova ocjena situacije o kojoj je riječ u glavnom postupku u skladu s pravom Unije.
- 33 Nadalje, valja podsjetiti na to da članak 171. stavak 1. Direktive 2006/112 predviđa da se PDV vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u, ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi 2008/9.
- 34 Iako sud koji je uputio zahtjev u svojem prethodnom pitanju ne navodi nijednu konkretnu odredbu potonje direktive, iz njegova zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da traži tumačenje njezina članka 4. točke (b). Naime, u svojem obrazloženju zahtjeva za prethodnu odluku taj sud polazi od pretpostavke prema kojoj isporuka sporne opreme treba slijediti isti porezni sustav kao i isporuke sastavnih dijelova koji čine isporuke unutar Zajednice izuzete na temelju članka 138. Direktive 2006/112. Osim toga, on osobito ističe vezu između članka 4. točke (b) Direktive 2008/9 i nacionalnog zakonodavstva, odnosno članka 1. stavka 2. Odluke br. N-9, na temelju koje je isključen povrat PDV-a plaćenog za isporuke robe koje se trebaju smatrati transakcijama unutar Zajednice.
- 35 U tim okolnostima valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. točku (b) Direktive 2008/9, u vezi s člankom 138. stavkom 1. i člankom 171. Direktive 2006/112, tumačiti na način da mu se protivi odbijanje povrata PDV-a naplaćenog za isporuku

opreme poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od države članice u kojoj je ta roba kupljena, jer ta isporuka mora biti izuzeta od PDV-a kao isporuka unutar Zajednice, s obzirom na to da je treba smatrati dijelom jedne ekonomski nerazdvojive isporuke ili sporednom isporukom glavnoj isporuci koja se sastoji od isporuka unutar Zajednice robe proizvedene tom opremom i namijenjene tom poreznom obvezniku, iako navedena oprema nije fizički napustila državno područje države članice svojeg dobavljača.

- 36 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja ispitati, s jedne strane, može li se isporuka robe smatrati isporukom unutar Zajednice, čak i ako predmetna roba nije napustila državu članicu svojeg dobavljača i, s druge strane, može li se, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, isporuka opreme smatrati dijelom jedne nerazdvojive isporuke ili isporuke sporedne isporukama unutar Zajednice robe proizvedene tom opremom.
- 37 U tom pogledu valja podsjetiti, kao prvo, na to da je Sud već presudio da, baš kao i pravo na odbitak, pravo na povrat predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije i da ga se načelno ne može ograničiti. To se pravo ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije. Stoga je svrha sustava odbitaka i, slijedom toga, povratâ u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Stoga, zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 16. svibnja 2024., Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 38 U skladu s člankom 1. Direktive 2008/9, njezin je cilj utvrditi pravila za povrat PDV-a, kako je on predviđen člankom 170. Direktive 2006/112, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete navedene u članku 3. Direktive 2008/9.
- 39 Međutim, potonja direktiva nema za cilj utvrditi uvjete ostvarivanja ni opseg prava na povrat. Naime, člankom 5. drugim stavkom navedene direktive predviđa se, ne dovodeći u pitanje njezin članak 6., da se za potrebe te direktive pravo na povrat plaćenog ulaznog PDV-a određuje prema Direktivi 2006/112 kako se ona primjenjuje u državi članici povrata (vidjeti u tom smislu presudu od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, t. 62. i 63. i navedenu sudska praksu).
- 40 Međutim, u skladu s njezinim člankom 4. točkom (b), Direktiva 2008/9 ne primjenjuje se na iznose PDV-a obračunate za isporuke robe koja je izuzeta ili može biti izuzeta, među ostalim, na temelju članka 138. Direktive 2006/112.
- 41 Prema članku 138. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u, države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija, ali unutar Unije prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.
- 42 Sukladno stalnoj sudskoj praksi, izuzeće isporuke robe u smislu tog članka 138. primjenjuje se samo ako je pravo raspolaganja tom robom u svojstvu vlasnika preneseno na stjecatelja, ako je dobavljač dokazao da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i ako je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, navedena roba fizički napustila državno područje države članice isporuke (presuda od 26. srpnja 2017., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, t. 30. i navedena sudska praksa).

- 43 Iz toga slijedi da se, ako ne postoji fizičko premještanje predmetne robe izvan teritorija potonje države članice, isporuka ne može kvalificirati kao isporuka unutar Zajednice.
- 44 Također valja podsjetiti da isporuka unutar Zajednice obuhvaćena člankom 138. stavkom 1. Direktive 2006/112 ima za posljedicu njezino stjecanje unutar Zajednice, kako je to definirano u članku 20. te direktive (presuda od 26. srpnja 2017., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, t. 31.).
- 45 Iz te posljednje odredbe proizlazi da se stjecanje može okvalificirati kao stjecanje unutar Zajednice samo pod uvjetom da je roba prevezena ili otpremljena u drugu državu članicu kupcu. Iz toga slijedi da se uvjeti primjene članka 138. stavka 1. Direktive 2006/112 ne mogu ispuniti ako roba koja je predmet isporuke kupcu nije fizički napustila državno područje države članice isporuke (vidjeti u tom smislu presudu od 26. srpnja 2017., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, t. 32. i 33.).
- 46 Činjenica da je robu prodalo društvo sa sjedištem u državi članici različitoj od države članice kupca i koja nije država u kojoj se ta roba fizički nalazi ne dovodi u pitanje taj zaključak. Naime, iz točaka 43. i 45. ove presude proizlazi da bez prijevoza ili otpreme kupcu izvan teritorija države članice isporuke nije riječ ni o stjecanju unutar Zajednice ni, prema tome, o izuzetoj isporuci unutar Zajednice.
- 47 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je sporna oprema bila predmet dviju prodaja, na temelju kojih je pravo raspolaganja tom opremom najprije preneseno s društva IME Bulgaria na društvo Brose Coburg, a zatim s potonjeg na društvo Brose Priedviza. Međutim, ta roba nije prevezena ili otpremljena uzastopnim kupcima, nego je ostala na državnom području države članice dobavljača.
- 48 Ako u takvim okolnostima nisu ispunjeni uvjeti za primjenu članka 138. Direktive 2006/112, što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi, iz toga slijedi da se povrat PDV-a plaćenog na stjecanje te robe ne može isključiti primjenom članka 4. točke (b) Direktive 2008/9.
- 49 Kao drugo, kad je riječ o odnosu između isporuka unutar Zajednice i isporuke poput isporuke sporne opreme, valja istaknuti da iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka i članka 2. Direktive 2006/112 proizlazi da svaku transakciju načelno treba smatrati zasebnom i neovisnom transakcijom (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 20.; od 21. veljače 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 50. i navedenu sudsku praksu i od 17. listopada 2024., Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, t. 47.).
- 50 Kao što je to nezavisna odvjetnica podsjetila u točki 42. svojeg mišljenja, to se načelo primjenjuje čak i kada između više isporuka postoji određena veza, s obzirom na gospodarsku povezanost svih transakcija o kojima je riječ i njihovu zajedničku svrhu (vidjeti u tom smislu presudu od 4. rujna 2019., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, t. 44. i navedenu sudsku praksu).
- 51 Stoga, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, čak i ako je jedina svrha isporuka sastavnih dijelova, s jedne strane, i isporuke sporne opreme, s druge strane, bila provođenje narudžbi za proizvodnju dijelova za društvo Brose Priedviza, kako je to Administrativen sad Sofija-grad (Upravni sud grada Sofije) utvrdio u vezi s isporukama o kojima je riječ u glavnom postupku, ta svrha ili moguća ekonomska veza između tih isporuka ne znači automatski da se te isporuke moraju smatrati jedinstvenom transakcijom u smislu Direktive 2006/112.

- 52 S obzirom na navedeno, moguće je da treba odstupiti od načela navedenog u točki 49. ove presude. Naime, transakcija koju ekonomski čini samo jedna isporuka ne bi se smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a (presude od 27. listopada 2005., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 20. i od 16. veljače 2023., *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 58. i navedena sudska praksa).
- 53 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, valja smatrati da je riječ o jedinstvenoj isporuci kada su dva elementa ili više njih ili radnje koje porezni obveznik izvrši klijentu tako usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku čije bi rastavljanje bilo umjetno (presude od 27. listopada 2005., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 22. i od 17. listopada 2024., *Digital Charging Solutions*, C-60/23, EU:C:2024:896, t. 47. i navedena sudska praksa).
- 54 Usto, u određenim okolnostima, više formalno različitih isporuka, koje bi mogle biti obavljene odvojeno i na taj način izolirano podlijevati oporezivanju ili poreznom izuzeću, treba smatrati jedinstvenom transakcijom kada nisu samostalne. To je osobito slučaj kada treba smatrati da jedan ili više elemenata čine glavnu uslugu, dok, suprotno tomu, druge elemente treba smatrati sporednom uslugom ili uslugama koje dijele porezni tretman glavne usluge (presude od 27. listopada 2005., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 21. i navedena sudska praksa; od 20. travnja 2023., *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 30. i od 17. listopada 2024., *Digital Charging Solutions*, C-60/23, EU:C:2024:896, t. 48.).
- 55 U okviru suradnje uspostavljene na temelju članka 267. UFEU-a na nacionalnim je sudovima da utvrde čini li, u okolnostima konkretnog slučaja, predmetna isporuka jedinstvenu isporuku i da konačno ocijene sve činjenice s tim u vezi. Međutim, Sud mora navedenim sudovima dati sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupcima koji se vode pred njima (presuda od 17. listopada 2024., *Digital Charging Solutions*, C-60/23, EU:C:2024:896, t. 49. i navedena sudska praksa).
- 56 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su sastavni dijelovi proizvedeni uporabom sporne opreme bili predmet više isporuka unutar Zajednice koje je izravno izvršilo društvo IME Bulgaria društvu Brose Priavidza. Tu opremu čija je isporuka podlijevala PDV-u o kojem je riječ u glavnom postupku potonje društvo prodalo je društvu Brose Coburg, ali je ona ostala u Bugarskoj te je stavljena na raspolaganje društvu IME Bulgaria.
- 57 Kao prvo, činjenica da je do više isporuka istovjetne robe, u ovom slučaju sastavnih dijelova, došlo između istih društava nije dovoljna da bi se moglo smatrati da te isporuke, same po sebi i neovisno o isporuci sporne opreme, treba smatrati jedinstvenom transakcijom. Naime, istovjetnost predmeta tih isporuka ne znači automatski da one objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi razdjeljivanje bilo umjetno.
- 58 To vrijedi tim više kada dvije različite isporuke robe, u ovom slučaju sporne opreme i sastavnih dijelova, izvršavaju dva neovisna pružatelja usluga. Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti istaknula u točkama 46. i 47. svojeg mišljenja, sa stajališta prosječnog potrošača, zasebna obrada isporuka koje su izvršila dva neovisna pružatelja usluga potpuno je logična.

- 59 Osim toga, kao što je to već istaknuto u točkama 50. i 51. ove presude, činjenica da postoji određena veza između transakcija, s obzirom na to da je sporna oprema nužna za proizvodnju sastavnih dijelova, ne znači da ih treba smatrati jedinstvenom transakcijom ni, prema tome, neodvojivim uslugama.
- 60 Međutim, iznimno se dvije usluge koje pružaju dva neovisna pružatelja usluga mogu smatrati jedinstvenom složenom uslugom. To je slučaj kada se utvrdi da je došlo do umjetne podjele tih usluga.
- 61 Takvu je situaciju Sud uzeo u obzir u presudi od 21. veljače 2008., *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108). Sud koji je uputio zahtjev oslonio se na točke 56. i 57. te presude, u kojima je Sud istaknuo obilježja transakcija o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena navedena presuda, kako bi zaključio da isporuke sastavnih dijelova i isporuke sporne opreme treba smatrati jedinstvenom isporukom koja mora biti uređena istim poreznim sustavom, kao što to pojašnjava u svojoj odluci kojom se upućuje prethodno pitanje.
- 62 Međutim, na temelju navoda iz točaka 56. i 57. presude od 21. veljače 2008., *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), ne može se zaključiti da su isporuke poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku bile predmet umjetne podjele jer nijedna od značajki transakcija koje je Sud opisao u tom pogledu nije usporediva s obilježjima tih isporuka.
- 63 Naime, za razliku od pravne situacije poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, dva društva koja pružaju usluge istom klijentu u predmetu u kojem je donesena ta presuda bila su povezana jer su bila dio iste grupe. Osim toga, svaka od isporuka poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku nije rezultat namjernog dijeljenja usluge koju je izvršio dobavljač, nego različitih ugovora sklopljenih s dvama neovisnim pružateljima usluga, tako da te isporuke, promatrane zasebno, slijede vlastitu gospodarsku logiku. Osim toga, u ovom je slučaju sud koji je uputio zahtjev smatrao da nije ni navedeno ni dokazano da je društvo primatelj različitih isporuka, odnosno društvo Brose Prievizda, nastojalo ostvariti neopravdanu poreznu pogodnost koja proizlazi iz različitog poreznog tretmana predmetnih isporuka, iako je Sud u biti u točkama 58. do 62. presude od 21. veljače 2008., *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108) podsjetio na to da taj element ima ključnu ulogu u kvalifikaciji transakcija kao transakcija koje su predmet umjetne podjele.
- 64 Osim toga, činjenica da oprema nije namijenjena proizvodnji samo jednog dijela ili samo jedne serije dijelova ni za ugrađivanje u sastavne dijelove, nego je namijenjena korištenju za serijsku proizvodnju tih dijelova ili sastavnih dijelova, može pridonijeti dokazivanju da isporuka te opreme nije toliko usko povezana s posebnom isporukom dijelova u tolikoj mjeri da treba smatrati da ona s tom posebnom isporukom dijelova objektivno čini jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku.
- 65 Kao drugo, što se tiče pitanja treba li se isporuka smatrati sporednom glavnoj usluzi, prema ustaljenoj sudskoj praksi, to je slučaj kada ta usluga klijentima ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge dobavljača (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2008., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 52. i navedenu sudsku praksu, od 16. veljače 2023., *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 60. i navedenu sudsku praksu i od 17. listopada 2024., *Digital Charging Solutions*, C-60/23, EU:C:2024:896, t. 48.). Iz toga slijedi da se, ako, naprotiv, svaka od tih usluga ima posebnu funkciju ili svrhu, jedna ne može smatrati sporednom u odnosu na drugu.

- 66 Stoga, kada kupnja opreme neophodne za proizvodnju robe, koja je stavljena na raspolaganje dobavljaču te robe, daje svojem stjecatelju osiguranje koje mu omogućuje da osigura svoj položaj u odnosu na tog dobavljača, osobito u slučaju insolventnosti potonjeg, ili pak omogućuje tom stjecatelju da prenese ili premjesti tu opremu u slučaju da to zahtijeva proizvodni postupak, takva okolnost snažno upućuje na to da isporuka navedene opreme sama po sebi predstavlja svrhu za tog kupca i da je stoga ne treba smatrati sporednom u odnosu na isporuku dijelova proizvedenih putem nje, koja ima drugu svrhu.
- 67 Osim toga, kao alat, može se pretpostaviti, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da će se tijekom cijelog proizvodnog ciklusa upotrebljavati oprema koja se pomoću nje proizvodi, zbog čega je stavljena na raspolaganje proizvođaču. Stoga isporuka takve opreme ima vlastitu svrhu u odnosu na različite isporuke sastavnih dijelova, tako da se ne može smatrati sporednom tim isporukama.
- 68 Iako je točno da činjenica da je oprema preduvjet za svaku naknadnu isporuku robe proizvedene pomoću nje može upućivati na to da bi njezina kupnja bila sredstvo za korištenje isporuke te robe u najboljim uvjetima i da se stoga može činiti da je ona isporuka sporedna isporuci te robe, ipak valja smatrati da taj element treba uzeti u obzir u svim okolnostima u kojima se odvijaju te transakcije.
- 69 Naime, na sudu koji je uputio zahtjev je da gospodarsku i trgovačku stvarnost uzme u obzir kao relevantan element za kvalifikaciju isporuke kao sporedne ili, naprotiv, neovisne (vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2016., National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, t. 22.). Uzimanje u obzir gospodarske stvarnosti predmetnih transakcija, koje se u načelu odražava u ugovornim odnosima stranaka, smatra se temeljnim kriterijem za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 43. i navedenu sudsku praksu).
- 70 U tom pogledu, poslovni model grupe čija su određena društva uključena u isporuke o kojima je riječ u glavnom postupku predstavlja element koji nacionalni sud treba uzeti u obzir. U ovom slučaju društvo Brose Priedviza je u svojim pisanim očitovanjima podnesenima Sudu navelo da je činjenica da je društvo IME Bulgaria spornu opremu najprije prodalo društvu Brose Coburg prije nego što ju je samo kupilo od potonjeg opravdana od društva Brose Coburg centralizacijom narudžbi opreme unutar grupe Brose. Naime, u trenutku naručivanja opreme subjekt grupe koji mora proizvesti dijelove koji uključuju sastavne dijelove proizvedene tom opremom još nije poznat. Odabir tog subjekta ovisi, među ostalim, o zemljopisnom položaju klijenata i trećeg društva koje proizvodi navedenu opremu. Međutim, nakon što je navedeni subjekt određen, dolazi do prijenosa te opreme na njega. Pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, čini se da taj način postupanja unutar grupe Brose odgovara gospodarskoj i trgovačkoj stvarnosti isporuka o kojima je riječ u glavnom postupku, koja se odražava u uzastopnim ugovorima o prodaji sporne opreme i za koju je sud koji je uputio zahtjev utvrdio da ne čine konstrukciju za počinjenje porezne zlorabe ili kako bi se ostvarila neopravdana porezna pogodnost. Čini se da svaka isporuka, neovisno o tome odnosi li se na tu opremu ili sastavne dijelove, odgovara fazi u postupku proizvodnje proizvedenih dijelova koji uključuju te dijelove, što bi moglo opravdati kvalifikaciju tih različitih isporuka kao neovisnih usluga koje treba samostalno oporezivati.
- 71 Naposljetku, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su isporuke sastavnih dijelova i isporuke sporne opreme unutar Zajednice zasebno naplaćene. U tom je pogledu Sud već u biti smatrao da, iako iz okolnosti glavnog predmeta proizlazi da klijent namjerava kupiti različite usluge, valja smatrati da izvršena transakcija obuhvaća neovisne usluge,

čak i ako je taj klijent platio jedinstvenu cijenu (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 1999., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 31. i 32.). *A fortiori*, ako su usluge bile predmet zasebnog plaćanja, taj element, iako sam po sebi nije odlučujući (vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2016., National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, t. 21.), govori u prilog kvalifikaciji predmetnih usluga kao neovisnih usluga.

- 72 Ako, s obzirom na njihove karakteristike i ciljeve kao i sve okolnosti u kojima su izvršene isporuke o kojima je riječ u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev dođe do zaključka da isporuku sporne opreme treba kvalificirati kao neovisnu o isporuci sastavnih dijelova, ta se isporuka ne može kvalificirati kao isporuka unutar Zajednice i stoga izuzeta na temelju članka 138. Direktive 2006/112. Stoga se u tom slučaju povrat plaćenog PDV-a ne može isključiti na temelju članka 4. točke (b) Direktive 2008/9.
- 73 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 4. točku (b) Direktive 2008/9, u vezi s člankom 138. stavkom 1. i člankom 171. Direktive 2006/112, treba tumačiti na način da mu se protivi odbijanje povrata PDV-a naplaćenog na isporuku opreme poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od države članice u kojoj je ta roba kupljena, ako navedena oprema nije fizički napustila državno područje države članice svojeg dobavljača, osim ako, s obzirom na sve okolnosti koje obilježavaju predmetne transakcije, tu isporuku treba smatrati dijelom jedne nedjeljive gospodarske isporuke koja je sporedna glavnoj isporuci koja se sastoji od isporuka robe unutar Zajednice proizvedene pomoću te opreme i namijenjene tom poreznom obvezniku.

Troškovi

- 74 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 4. točku (b) Direktive 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, u vezi s člankom 138. stavkom 1. i člankom 171. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2018/1910 od 4. prosinca 2018.,

treba tumačiti na način da mu se:

protivi odbijanje povrata PDV-a naplaćenog na isporuku opreme poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od države članice u kojoj je ta roba kupljena, ako navedena oprema nije fizički napustila državno područje države članice svojeg dobavljača, osim ako, s obzirom na sve okolnosti koje obilježavaju predmetne transakcije, tu isporuku treba smatrati dijelom jedne nedjeljive gospodarske isporuke koja je sporedna glavnoj isporuci koja se sastoji od isporuka robe unutar Zajednice proizvedene pomoću te opreme i namijenjene tom poreznom obvezniku.

Potpisi