GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. gegužės 22 d.[1]

Byla C-234/24

Brose Prievidza, spol. s r. o.
prieš
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

(*Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio grąžinimas užsienyje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims pagal Direktyvą 2008/9/EB – Gamybos įranga (angl. „tooling“) – Vietoje liekančio įrankio apmokestinamas ar neapmokestinamas tiekimas – Atskiras sandoris ar papildomas tiekimas, skirtas šiuo įrankiu pagamintų komponentų neapmokestinamam tiekimui Bendrijos viduje – Atskiri sandoriai ar vienas sudėtinis tiekimas Bendrijos viduje – Dirbtinis sandorių išskaidymas – Vienas tiekimas Bendrijos viduje nevežant įrankio?“

I. Įvadas

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turės įvertinti gamybos įrangos tiekimo (angl. „tooling“) vertinimą PVM aspektu. Tokia praktika įprasta visų pirma automobilių sektoriaus tiekėjams. Subrangovui pateikiamas užsakymas pagaminti tam tikras dalis. Tai įmanoma atlikti tik naudojant specialius įrankius (kartais – ir tik su tam tikrais gamybos įrenginiais). Jie taip pat užsakomi iš subrangovo, bet lieka perkančiosios organizacijos nuosavybė, o subrangovas naudoja juos tik vietoje (šiuo atveju Bulgarijoje) dalims gaminti.

2. Jei taip pagamintos dalys tiekiamos perkančiajai organizacijai kitoje valstybėje narėje, vyksta neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje. Jei įrankiai vėliau vis dėlto parduodami trečiajai šaliai užsienyje (t. y. nuosavybės teisė perleidžiama trečiajai šaliai), nors jų buvimo vieta (šiuo atveju – Bulgarija) nepasikeičia, kyla klausimas dėl šio įrankio pardavimo apmokestinimo. Ar toks tiekimas laikytinas apmokestinamu? Ar įrankio, taip pat ir juo pagamintų dalių, tiekimas yra neapmokestinamas tiekimas (Bendrijos viduje)?

[1] Originalo kalba: vokiečių.

3. Tai svarbu užsienyje įsisteigusiam įrankio pirkėjui, ketinančiam taikyti pirkimo mokesčio atskaitą ir taip iš Bulgarijos susigrąžinti pardavėjui sumokėtą Bulgarijos PVM. Bulgarijos mokesčių administratorius to daryti neleidžia, nes įrankių tiekimas Bendrijos viduje taip pat yra neapmokestinamas. Teisė į atskaitą neapmokestinamųjų sandorių atveju nesuteikiama.

4. Šiame procese kyla klausimų, susijusių su neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje: ar vykdomas pagrindinis ir papildomas tiekimas, ar vienas sudėtinis tiekimas? Teisingumo Teismas dar nėra atsakęs į šiuos klausimus; tikėtina, kad jie svarbūs praktikai ir jų reikšmė neturėtų būti nuvertinta.

A. Sąjungos teisė

– Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] *(toliau – PVM direktyva)*

5. Prekių judėjimas (tiekimas) Bendrijos viduje apmokestinamas pagal PVM teisę dviem etapais. Pirmąjį sudaro tiekimo neapmokestinimas kilmės šalyje, o antrąjį – įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas paskirties šalyje.

6. Pagrindinis tiekimo požymis nustatytas 14 straipsnio 1 dalyje:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

7. Įsigijimas Bendrijos viduje reglamentuojamas PVM direktyvos 20 straipsnyje. Šio straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

8. Tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM įtvirtintas, be kita ko, PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje. Joje nustatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu, jei tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

a) prekės tiekiamos kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas ar gabenimas;

b) apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam patiektos prekės, yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas arba gabenimas ir kuris tiekėjui yra nurodęs šį PVM mokėtojo kodą.“

[2] Nagrinėjamais 2021 metais galiojusi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos (OL L 347, 2006, p. 1) redakcija; iš dalies pakeista 2020 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva (ES) 2020/2020 (OL L 419, 2020, p. 1) ir 2021 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva (ES) 2021/1159 (OL L 250, 2021, p. 1).

9. PVM direktyvos 171 straipsnio 1 dalis susijusi su grąžinimo užsienyje įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nevykdo sandorių šalies viduje, taisyklėmis:

„PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, pagal Direktyvoje 2008/9/EB nustatytas išsamias taisykles.“

– Direktyva 2008/9, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles[3] *(toliau – Grąžinimo direktyva)*

10. Grąžinimo taisyklės išsamiau reglamentuojamos Grąžinimo direktyvoje. Vis dėlto, kiek tai svarbu šioje byloje, 4 straipsnyje aiškiai draudžiama grąžinti PVM tam tikrais atvejais:

„Ši direktyva netaikoma:

a) PVM sumoms, kurios pagal PVM grąžinančios valstybės narės teisės aktus buvo neteisingai nurodytos sąskaitose faktūrose;

b) sąskaitose faktūrose nurodytoms PVM sumoms už prekių tiekimą, kuris yra arba gali būti neapmokestinamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnį arba 146 straipsnio 1 dalies b punktą.“

B. Bulgarijos teisė

11. PVM direktyva buvo perkelta *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (PVM įstatymas, toliau – ZDDS), galiojančiu nuo 2007 m. sausio 1 d.

12. Grąžinimo direktyva buvo perkelta 2009 m. gruodžio 16 d. *Naredba Nr. N-9* dėl PVM grąžinimo pagal Direktyvą 2006/112/EB apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra įsisteigę ne PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje (toliau – Įsakymas Nr. N-9).

II. Faktinės aplinkybės

13. *Brose Prievidza spol. s r. o.* (toliau – *Brose SK*) yra Slovakijoje įsteigta ir ten PVM tikslais įregistruota ir reziduojanti bendrovė. Ji gamina langų valdymo sistemas, durų modulius ir pakėlimo mechanizmus automobiliams. Savo veiklai vykdyti ji perka iš *Integrated Micro-Electronics Bulgaria EOOD* (toliau – *IME Bulgaria*), Botevgrade (Bulgarija) įsisteigusios bendrovės, komponentus, kurie yra tiekimo Bendrijos viduje objektas.

14. Vokietijoje įsisteigusi bendrovė *Brose Coburg* ir *Brose SK* yra susijusios pagal bendrovių teisę kaip vienos grupės bendrovės; *Brose Coburg* (toliau – *Brose DE*) registruota kaip PVM mokėtoja ir Vokietijoje, ir Bulgarijoje. *Brose DE* užsakė iš *IME Bulgaria* specialius įrankius *Brose SK* tiekiamiems komponentams gaminti.

[3] 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva (OL L 44, 2008, p. 23), su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2010 m. spalio 14 d. Tarybos direktyva 2010/66/ES (OL L 275, 2010, p. 1).

15. Įvykdžiusi užsakymą, *IME Bulgaria* 2020 m. gegužės 14 d. išrašė bendrovei *Brose DE* sąskaitą faktūrą Nr. 4921038649, joje nurodyta 62 000 EUR neto suma ir Bulgarijos PVM, taip pat gavėjos (*Brose DE*) Bulgarijos PVM mokėtojo kodas. Specialūs įrankiai tapo *Brose DE* nuosavybe, tačiau liko tiekėjai, *IME Bulgaria*, kuri šiais įrankiais gamina produktus tik *Brose SK*.

16. 2021 m. birželio 7 d. *Brose DE* perleido specialius įrankius *Brose SK* ir už parduotą įrankių komplektą „Velenų rinkinys pagal priedą S-T 08-P-9965 – Automatinė ruošinio tvirtinimo sistema suvirinimo sistemoje“ išrašė nagrinėjamą sąskaitą faktūrą Nr. 703047, kurioje nurodyta 62 000 EUR neto suma ir Bulgarijos PVM.

17. 2022 m. kovo 10 d. *Brose SK* pateikė prašymą grąžinti už laikotarpį nuo 2021 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d. minėtoje sąskaitoje faktūroje nurodytą ir sumokėtą Bulgarijos PVM. *Brose SK* prašymas buvo atmestas sprendimu, motyvuojant tuo, kad specialių įrankių ir komponentų tiekimas yra vienas, ekonomiškai nedalomas tiekimas, nes specialūs įrankiai pagaminus komponentus prarastų ekonominę reikšmę. Atsižvelgiant į tai, kad *IME Bulgaria* pagamintų komponentų tiekimas *Brose SK* vykdytas kaip tiekimas Bendrijos viduje, tokiu laikytinas ir specialių įrankių tiekimas. Taigi *Brose DE* nėra nei pagamintų specialių įrankių gavėja, nei faktinė jų naudotoja. *Brose DE* buvo tik formali savininkė, nes *IME Bulgaria* naudoja specialius įrankius galutiniams produktams gaminti, juos valdo ir kontroliuoja.

18. Dėl tokio sprendimo pateiktas *Brose SK* skundas nebuvo patenkintas. Pirmosios instancijos teismas motyvavo skundo atmetimą tuo, kad, nors pareiškėja ir atitinka nurodyto PVM grąžinimo sąlygas pagal Direktyvą 2008/9 ir Įsakymo Nr. N-9 1 straipsnio 2 dalį, šios nuostatos netaikomos neteisingai nurodytoms PVM sumoms. Jei komponentų tiekimas yra tiekimas Bendrijos viduje, tas pats taikoma ir specialių įrankių, už kuriuos išrašyta sąskaita faktūra, tiekimui. Taigi sąskaitoje faktūroje už specialių įrankių tiekimą PVM neturėjo būti nurodytas. Vadinasi, *Brose SK* neturi teisės į sumokėto PVM grąžinimą.

19. *Brose SK* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šio teismo nuomone, pirmosios instancijos teismas teisingai konstatavo faktines aplinkybes, kad komponentų *Brose SK* veiklai tiekimas buvo dirbtinai atskirtas nuo specialių įrankių tiekimo. Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, nebuvo nei teigiama, nei įrodyta, kad tiekimo padalijimu siekta tik mokestinės naudos *Brose SK*, nei nurodyta, kuo tokia nauda pasireiškia.

III. Procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo

20. *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyva 2008/9 suteikia teisę susigrąžinti sumokėtą PVM, prašomą grąžinti asmens, kuriam tiekiama įranga (įrankiai), kai tiekiamos prekės nėra išvežamos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, o įrankių tiekimas dirbtinai atskiriamas nuo prekių, pagamintų naudojant tą įrangą, tiekimo Bendrijos viduje tam pačiam gavėjui?“

21. Vykstant procesui Teisingumo Teisme, rašytines pastabas, be *Brose SK* ir Bulgarijos mokesčių administratoriaus, pateikė tik Europos Komisija. Pagal Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

A. Dėl nagrinėjimo eigos

22. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą dar kartą parodo, kad, nepaisant suderintos PVM sistemos, kiekvienas mokesčių administratorius skirtingai aiškina ir direktyvą, ir Teisingumo Teismo sprendimus, taigi kyla pavojus, kad identiškos situacijos PVM atžvilgiu Sąjungoje bus vertinamos skirtingai.

23. Byloje *Wilo Salmson France*[4], susijusioje su panašiu gamybos įrangos tiekimo atveju Rumunijoje, kaip teisingai pažymi Komisija ir *Brose SK*, buvo neginčijama, kad komponentų gamybai Rumunijoje naudojamų ir joje likusių įrankių tiekimas yra įprastas tiekimas šalies viduje (Rumunijoje). Pirkimo mokesčio atskaita ten kėlė problemų tik dėl to, kad nebuvo sąskaitos faktūros. Bulgarijoje pirkimo mokesčio atskaita neleidžiama dėl to, kad įrankių tiekimas yra ne „įprastas“, o neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

24. Pateiktu prejudiciniu klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti pagrindinio ir papildomo tiekimo santykį, arba tai, ar šiuo atveju tai yra vienas sudėtinis tiekimas, susijęs su neapmokestinamais tiekimais Bendrijos viduje. Siekdama atsakyti į šį klausimą, pirmiausia išnagrinėsiu, ar specialaus įrankio, kuris nė nebuvo išvežtas iš Bulgarijos teritorijos, tiekimas apskritai gali būti laikomas tiekimu Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. C skirsnį). Jei ne, reikės įvertinti, ar gali egzistuoti nesavarankiška papildoma paslauga (specialaus įrankio tiekimas), kurios statusas priklauso nuo pagrindinės paslaugos (dalių tiekimas), kai „papildomą“ ir „pagrindinę“ paslaugas teikia du skirtingi asmenys (šiuo klausimu žr. D skirsnį). Jei gali, o specialaus įrankio tiekimas yra papildoma paslauga, reikia išnagrinėti, ar ji gali turėti tokį pat statusą, kaip neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje (šiuo atveju – dalių tiekimas), net ir neatitikdama pagrindinės sąlygos (vežimas į kitą valstybę narę) (šiuo klausimu žr. E skirsnį).

25. Vis dėlto prieš tai aptarsiu prejudicinio klausimo aplinkybes, nes *Brose DE* specialių įrankių pardavimas *Brose SK*, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, yra dirbtinis susitarimas, nors nauda mokesčių teisės požiūriu liko neaiški (šiuo klausimu žr. B skirsnį).

B. Prejudicinio klausimo aplinkybės: dirbtinai išskaidyto sandorio prielaida

26. Neaišku, ar Bulgarijoje manoma, kad buvo neapmokestinamas *Brose DE* specialių įrankių tiekimas *Brose SK*, ar *IME Bulgaria* specialių įrankių tiekimas *Brose SK*. Tikriausiai taip yra dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prielaidos, kad *sandoriai* (komponentų ir įrankių tiekimas) *buvo dirbtinai išskaidyti*.

27. Nesu tuo įsitikinusi, kaip ir Komisija ar *Brose SK*. Bet kuriuo atveju *Brose DE* tiekimo *Brose SK* negali paneigti tai, kad *IME Bulgaria* specialius įrankius nuolat naudojo Bulgarijoje komponentams gaminti. Prekių nuosavybės teisės perdavimas – kaip šiuo atveju, kai *Brose DE* perdavė šią teisę *Brose SK* – veikiau yra klasikinis tiekimo pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį atvejis[5].

[4] 2021 m. spalio 21 d. Sprendimas (C-80/20, EU:C:2021:870, 34 ir paskesni punktai).

[5] Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78 punktas).

28. Tiesa, tiekimas apima kiekvieną materialiojo turto perleidimo sandorį, kuriuo viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė[6]. Taigi tai, kad nuosavybės teisė nebuvo perduota pagal civilinę teisę, nepaneigia tiekimo[7]. Net jei tiekimo gavėjas disponuoja pristatytomis prekėmis ne „būdamas savininku“, jis gali tai padaryti bent jau „kaip savininkas“[8]. Bet kuriuo atveju tai matyti iš PVM direktyvos versijų kai kuriomis kalbomis[9].

29. Svarbu veikiau tai, kad būtų perduota teisė disponuoti. Teisė disponuoti preke priskirta tam, kas (teigiamai) gali disponuoti daikto turiniu, taip pat (neigiamai) prisiima ir šio daikto atsitiktinio praradimo riziką. Akivaizdu, kad šiuo atveju tai buvo *Brose DE*, nes, kiek matyti, ji buvo vienintelė, galinti realizuoti specialių įrankių ekonominį turinį pardavimo ir vėlesnio nuosavybės perdavimo būdu. Iš bylos medžiagos nematyti, kad *IME Bulgaria* turėtų prisiimti atsitiktinio įrankių praradimo riziką, pavyzdžiui, jos patalpų užtvindymo atveju. Taigi *Brose DE* specialaus įrankio perdavimu už atlygį *Brose SK* kartu įvykdė ir tiekimą.

30. Taip pat nėra pagrindo manyti, kad teisę disponuoti įrankiais būtų įgiję kas nors kitas (tikrai ne *IME Bulgaria*). Šiuo tikslu nepakanka vien valdymo ir leidimo naudoti šias prekes komponentų gamybai perleidimo. Tai aiškiai iliustruoja nuomininko pavyzdys. Nuomininkas taip pat neįgyja teisės disponuoti nuomojamu butu. Ši teisė išlieka savininkui, kuris „disponuoja“ turiniu būtent jį išnuomodamas.

31. Atrodo, kad *Brose DE* teisėtai perdavė nuosavybės teisę *Brose SK*. Dirbtinio susitarimo požymių nematyti. Tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Bulgarijos mokesčių administratorius, darydami tokią prielaidą, remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Part Service*[10], yra pagrįsta akivaizdžiu nesusipratimu. Toje byloje buvo nagrinėjamas iš tiesų vieno (apmokestinamojo) sandorio išskaidymas į vėl apmokestinamą nuomą ir neapmokestinamą draudimo paslaugą, t. y. paslaugas, kurias teikė dvi vienai bendrovių grupei priklausančios bendrovės vienam paslaugų gavėjui. Taigi nagrinėjama byla į šią nė kiek nepanaši[11].

32. Abiejų tiekimų gavėjas yra *Brose SK*. Viena vertus, tarp abiejų tiekėjų (*Brose DE* ir *IME Bulgaria*) *nėra jokių bendrovių teise grindžiamų ryšių*. Kita vertus, nė viena tiekimo dalis nevykdoma apsimestinai neapmokestinamai, atvirkščiai, *Brose DE* vykdė specialių įrankių *apmokestinamą* tiekimą (panašu, kad tinkamai sumokėjo ir Bulgarijos PVM). Šiuo atveju nėra nė vieno minėtame Teisingumo Teismo sprendime nacionaliniam teismui nurodyto požymio, leidžiančio nuspręsti, ar tai yra du dviejų grupės bendrovių sandoriai, ar vienas vienos grupės bendrovės sandoris. Taigi nesuprantama, kodėl vienos grupės bendrovės vykdomas specialių įrankių pardavimas kitai grupės bendrovei turėtų būti laikomas „ekonomiškai nelogišku“ vien dėl to, kad specialūs įrankiai ir toliau lieka pas dalių tiekėją Bulgarijoje, kaip prašyme priimti prejudicinį sprendimą aiškiai nurodė jį pateikęs teismas.

6 2024 m. spalio 17 d. Sprendimas *Digital Charging Solutions* (C-60/23, EU:C:2024:896, 21 punktas), 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 29 punktas), 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 33 punktas), 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 24 punktas), 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, 35 punktas) ir 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 punktas).

7 2024 m. spalio 17 d. Sprendimas *Digital Charging Solutions* (C-60/23, EU:C:2024:896, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 9 punktas).

8 Žr. mano išvadą byloje *Herst* (C-401/18, EU:C:2019:834, 34 punktas).

9 Taip yra versijoje vokiečių kalba („wie ein Eigentümer“), prancūzų kalba („comme un propriétaire“), tačiau kitaip versijoje anglų kalba („as owner“). Šiuo klausimu žr. dar mano išvadą byloje *Herst* (C-401/18, EU:C:2019:834, 34 punktas, 16 išnaša).

10 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas (C-425/06, EU:C:2008:108, 56 ir 57 punktai).

11 Tai taip pat paaiškina, kodėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negalėjo nustatyti „dirbtinio susitarimo“ pranašumo mokesčių teisės požiūriu.

33. Jei teisingai suprantu vadinamojo gamybos įrangos tiekimo (angl. „tooling“) prasmę ir tikslą, visų pirma taip siekiama panašiomis sąlygomis, jei pirminis subrangovas taptų nemokus, surasti kitą vietinį subrangovą, kuris, naudodamasis specialiu įrankiu, galėtų greitai atnaujinti komponentų gamybą, kad būtų išvengta sutrikimų (kai kuriais atvejais pasaulinėse) tiekimo grandinėse. Užsakovo (ar kitos užsakovo grupės bendrovės) turima nuosavybės teisė užkerta kelią nemokaus subrangovo kreditoriui įtraukti specialų įrankį į skolų išieškojimą. Mano vertinimu, tai yra pagrįstos ekonominės priežastys.

34. Tai, į kurios grupės bendrovės balansą įtraukti specialūs įrankiai ir kurioje jo pusėje, mano nuomone, veikiau yra vidinis grupės klausimas, kurio ekonominės logikos negalima vertinti remiantis turimais faktais. Be to, jis neturi reikšmės vertinimui pagal PVM teisę, jei *Brose DE* iš tikrųjų perleido teisę disponuoti *Brose SK*. Kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo informacijos, dėl to nekyla jokių abejonių.

C. Neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje, nors specialus įrankis nebuvo išvežtas iš valstybės narės (Bulgarijos)?

35. Taigi visų pirma reikia išsiaiškinti, ar specialaus įrankio pardavimas yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje. Tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos nustatytos PVM direktyvos 138 straipsnyje.

36. Vis dėlto toks neapmokestinimas PVM taikomas tik tuo atveju, jei pardavėjas (*Brose DE*), prekę įsigyjantis asmuo (*Brose SK*) arba trečiasis asmuo jų sąskaita (paprastai ekspeditorius) tiekiamą prekę (specialų įrankį) „išsiuntė ar išgabeno“. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją prekės tiekimas neapmokestinamas PVM pagal minėtą straipsnį tik jei išsiuntus ar išgabenus prekės *fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje*[12]. Vis dėlto, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, specialus įrankis vis dar yra Bulgarijoje. Taigi atrodo keista kalbėti apie tiekimą Bendrijos viduje.

37. Šis įspūdis dar labiau sustiprėja atsižvelgiant į PVM direktyvos 138 straipsnio nuostatos prasmę ir tikslą. Joje nustatytas neapmokestinimo PVM atvejis sąmoningai nebuvo įtrauktas į PVM direktyvos IX antraštinės dalies 2 ir 3 skyrius. Šiuo atveju svarbios ne palankios sąlygos tiekimo gavėjui, kaip, pavyzdžiui, neapmokestinimo PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnį atveju. Šiuo neapmokestinimu PVM nesuteikiama naudos ir paslaugų teikėjui.

38. Šis neapmokestinimas PVM veikiau skirtas paskirties šalies principui įgyvendinti, kai tiekimas vykdomas tarp apmokestinamųjų asmenų Europos Sąjungos viduje; tiekimas neapmokestinamas kilmės valstybėje (kurioje pradedamas prekių siuntimas arba gabenimas) (tiekėjo neapmokestinamasis sandoris), bet apmokestinamas paskirties šalyje (prekes įsigyjančio asmens apmokestinamasis sandoris). Iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto aiškiai matyti, kad ir įsigijimas Bendrijos viduje yra apmokestinamasis sandoris. Įsigijimas Bendrijos viduje reglamentuojamas PVM direktyvos 20 straipsnyje, prekę įsigyjantis asmuo apmokestinamas, kai prekės tiekiamos paskirties šalyje.

39. Iš esmės tai yra tik kitoks apmokestinimo būdas, kai tiekimo vieta galiausiai perkeliama iš kilmės valstybės į paskirties valstybę, o mokestinė prievolė – prekes įsigyjančiam asmeniui paskirties šalyje.

[12] 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 30 punktas) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas eur*o Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

40. Net jei įsigijimui Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 20 straipsnį konstatuoti būtina, kad prekė įsigyjančiam asmeniui (*Brose SK*) būtų „išsiųsta ar išgabenta“, nagrinėjamu atveju negali būti daroma tiekimo Bendrijos viduje prielaida. Vadinasi, netaikomas ir neapmokestinimas PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnį.

D. Dėl papildomo arba vieno sudėtinio tiekimo buvimo, kai į tiekimą yra įtraukti du apmokestinamieji asmenys

1. Dėl vienodo abiejų tiekimų vertinimo

41. Išvada galėtų būti kitokia, jei *IME Bulgaria* vykdomas komponentų tiekimas ir specialaus įrankio tiekimas apskritai galėtų būti laikomas *Brose DE* įvykdytu tiekimu Bendrijos viduje, kurio gavėja – *Brose SK*. Vis dėlto ir toks požiūris veikiau nėra tinkamas.

42. Viena vertus, Teisingumo Teismas suformuotoje jurisprudencijoje yra nurodęs, kad PVM tikslais kiekvienas sandoris paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku [13]. Tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos ir 2 straipsnio [14]. Tai taikytina net ir tuo atveju, jei kelias paslaugas sieja tam tikras ryšys dėl to, kad jomis siekiama bendro ekonominio tikslo [15].

43. Šiuo atveju nėra net bendro ekonominio tikslo. Tai neįsivaizduojama, kai tiekimus vykdo du skirtingi tiekėjai (*IME Bulgaria* ir *Brose DE*), tiekiamos dvi skirtingos prekės (Bulgarijoje pagaminti komponentai ir joje liekantis specialus įrankis), o tiekimai vykdyti savarankiškai vienas nuo kito.

44. Kita vertus, minėto kiekvieno sandorio savarankiškumo principo nelieka tik nesavarankiškos papildomos paslaugos *arba* vienos sudėtinės paslaugos atvejais [16]. Nors šie du atvejų tipai neseniai priimtame Teisingumo Teismo sprendime [17] šiek tiek supainioti, vis dėlto tai yra dvi skirtingos situacijos, kurios šioje byloje nėra susiklosčiusios.

[13] 2024 m. spalio 17 d. Sprendimas *Digital Charging Solutions* (C-60/23, EU:C:2024:896, 47 punktas), 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas), 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 punktas) ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimas *Bog ir kt.* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 53 punktas).

[14] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[15] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 18 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 44 punktas) ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimą *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 42 punktas).

[16] Būtent taip teisingai nurodyta 2024 m. spalio 17 d. Sprendime *Digital Charging Solutions* (C-60/23, EU:C:2024:896, 47 ir 48 punktai) ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendime *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 21 ir 22 punktai).

[17] Žr. 2023 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Finanzamt X (Stacionariai įrengti įrenginiai ir mašinos)* (C-516/21, EU:C:2023:372) 39 punktą: „kai ši nuoma yra papildoma pagrindinės pastato nuomos <…> paslaugos atžvilgiu *ir* [išskirta mano] kai šios paslaugos sudaro vieną ekonominį paslaugų teikimą“.
Atidžiau išnagrinėjus, ši rezoliucinė dalis kaip atsakymas gali būti naudojama tik ribotai. Pagal PVM teisę buvo ir yra logiškai neįmanoma, kad sandoris vienu metu būtų ir viena paslauga, ir pagrindinę paslaugą papildanti paslauga (tiesą sakant, taip buvo anksčiau nurodyta ir Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, žr. 2024 m. spalio 17 d. Sprendimą *Digital Charging Solutions* (C-60/23, EU:C:2024:896, 47 ir 48 punktai) ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimą *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 21 ir 22 punktai). Tikriausiai Teisingumo Teismas vietoje „ir“ turėjo omenyje „arba“.

45. Paslauga laikytina papildančia pagrindinę paslaugą, jeigu ji pati klientams yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis *paslaugų teikėjo pagrindine paslauga* [18]. Atsižvelgiant į tai, kad *Brose DE* ir *IME Bulgaria* yra tarpusavyje nesusiję apmokestinamieji asmenys, vargu ar įmanoma šiuo atveju konstatuoti esant pagrindinį tiekimą. Priešingai, nei savo pastabose teigia Bulgarija, nurodyti tiekimai yra savito, originalaus pobūdžio, nė vieno iš jų tikslas nėra antraeilis kito atžvilgiu. Nė vienas iš šių sandorių nėra nesavarankiškas papildomas tiekimas kito atžvilgiu.

46. Taip pat nėra vieno sudėtinio tiekimo. Šiuo atveju keli tiekimo komponentai sudaro tiekimą *sui generis*. Taip yra, kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, kuriuos *atlieka apmokestinamasis asmuo*, yra taip glaudžiai susiję, jog *objektyviai* sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugų teikimą, kurį išskaidyti būtų nenatūralu [19]. Ar taip yra, Teisingumo Teismas įvertina nustatydamas būdingus elementus [20], t. y. sandorio dalis [21], „vidutinio vartotojo požiūriu [22]“ [23].

47. Taip pat neįžvelgtinas ir neatskiriamas paslaugos elementų pobūdis. Vidutinio vartotojo požiūriu neatrodo nenatūralu išskaidyti apmokestinamojo asmens vykdomą pagamintų komponentų tiekimą ir kito apmokestinamojo asmens vykdomą specialaus įrankio tiekimą. Priešingai, atrodo logiška juos išskaidyti, nes abu tiekimus vykdo skirtingi apmokestinamieji asmenys.

2. Viena paslauga esant keliems (skirtingiems) paslaugų teikėjams?

48. Kai dvi paslaugos yra gana artimos viena kitai turinio aspektu, bet jas teikia du skirtingi apmokestinamieji asmenys, šios paslaugos gali būti laikomos vienu sandoriu tik labai išimtiniais atvejais, t. y. jei sandoris buvo dirbtinai išskirtas į dvi atskiras dalis [24].

49. Taigi, kai dalyvauja skirtingi paslaugos teikėjai, iš esmės nėra tinkama nei nesavarankiškos papildomos paslaugos, nei vienos sudėtinės paslaugos prielaida. Kitokia išvada gali būti daroma nebent tuo atveju, kai pats paslaugos teikėjas dirbtinai išskaido sandorį dviem savo kontroliuojamiems apmokestinamiesiems asmenims. Kaip paaiškinta šios išvados 26 ir paskesniuose punktuose, šiuo atveju taip nėra. Teisingumo Teismas atitinkamai visada nurodo, kad *apmokestinamasis asmuo* (t. y. vienas) teikia kelias paslaugas [25], kurios turi būti vertinamos arba atskirai, arba bendrai.

[18] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 34 punktas) ir 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 23 punktas), 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 71 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 52 punktas), 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, 45 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 30 punktas).

[19] 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas), 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 33 punktas), 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 punktas), 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 70 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 23 punktas).

[20] 2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 22 punktas) ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 20 punktas).

[21] 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 18 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29 punktas). Sprendimuose visais atvejais vartojama ta pati originalo (t. y. versijos prancūzų kalba) sąvoka: „éléments caractéristiques“.

[22] 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 21 punktas), 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730, 26 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29 punktas).

[23] Šiuo klausimu žr. ir mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 22 punktas).

[24] Su tokiu atveju susijęs Sprendimas byloje *Part Service* – 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 56 ir 57 punktai).

[25] 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 16 punktas), 2009 m. birželio 11 d. Sprendimas *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365, 19 punktas) ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 20 punktas).

50. Tokia išvada gali būti grindžiama ir pagrindinių teisių apsauga. Vargu ar trečioji šalis mokesčių surinkimo procese privalomai dalyvaujančiam apmokestinamajam asmeniui[26] *ex post* galėtų vienašališkai sužlugdyti jo kainos skaičiavimus. Taip būtų, pavyzdžiui, smulkaus verslo įmonės atveju, kurios sandoriai neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 287 straipsnį dėl procedūrų supaprastinimo[27]. Neapmokestinimas jai būtų nebetaikomas ir ji nieko negalėtų pakeisti vien dėl to, kad jos paslaugos turinio atžvilgiu būtų susijusios su tiekimo gavėjo gautomis ir kito apmokestinamojo asmens paslaugomis.

51. Teisingumo Teismas byloje *Horizon College*[28] galiausiai išplėtė neapmokestinimo (dabar įtvirtinto PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies i punkte) apimtį, t. y. jis taikomas ir trečiajam asmeniui (subrangovui), bet tai buvo skirta tik su neapmokestinamuoju sandoriu „glaudžiai susijusių paslaugų teikimui ir prekių tiekimui“. Vis dėlto šiuo atveju nagrinėjamas kitas atvejų tipas nei pagrindinės ir papildomos paslaugų ar vienos sudėtinės paslaugos atvejis[29]. PVM direktyvos 138 straipsnyje kaip tik nekalbama apie glaudžiai susijusias paslaugas ir tiekimus.

3. Tarpinė išvada

52. Atsižvelgiant į tai, kad specialaus įrankio tiekėjas (*Brose DE*) ir pagamintų dalių tiekėjas Bendrijos viduje (*IME Bulgaria*) yra du vienas nuo kito nepriklausantys apmokestinamieji asmenys, kitas tiekimas negali daryti įtakos atitinkamo tiekimo vertinimui PVM aspektu. Tai nėra nei nesavarankiška papildoma paslauga, nei viena sudėtinė paslauga. Taigi kiekvienas sandoris turi būti vertinamas atskirai. Specialaus įrankio tiekimas toliau laikomas „įprastu“ tiekimu, kurio vieta pagal PVM direktyvos 31 straipsnį yra Bulgarija, o jo neapmokestinimas PVM nenumatytas.

E. Subsidiariai: prekių tiekimas, kuriuo užbaigiamas tiekimas Bendrijos viduje, bet prekės lieka valstybės narės teritorijoje

53. Jei Teisingumo Teismas vis dėlto manytų, kad specialaus įrankio tiekimas turi būti laikomas nesavarankiška papildoma paslauga šiuo įrankiu pagamintų komponentų tiekimo atžvilgiu, reikėtų atsakyti į dar kelis ne mažiau įdomius klausimus.

54. Kaip jau minėta (37 ir paskesni punktai), tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas visų pirma skirtas paskirties šalies principui įgyvendinti ir yra glaudžiai susijęs su prekes įsigyjančio asmens, kuris privalo apmokestinti įsigijimą Bendrijos viduje kaip sandorį paskirties šalyje, apmokestinimu. Tokiomis aplinkybėmis akivaizdu, kad *tiekimas*, kuris laikomas tiekimą Bendrijos viduje papildančia nesavarankiška paslauga, taip pat turi būti įvykdytas bent jau išvežant prekes iš kilmės valstybės ir įvežant į paskirties šalį.

55. Iš esmės, vertinant sistemiškai, tiekimo Bendrijos viduje negali būti be įsigijimo Bendrijos viduje. Tai yra dvi medalio pusės[30]. Ar *Brose SK* turėtų iš tikrųjų apmokestinti specialių įrankių įsigijimą Bendrijos viduje Slovakijoje, nors jie vis dar yra Bulgarijoje? Jei specialus įrankis vėliau

[26] Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje minimas mokesčių rinkėjas valstybės vardu, žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, 31 punktas), 2020 m. spalio 15 d. Sprendimą *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)* (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 punktas), 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimą *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas), 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktas), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

[27] Žr. mano išvadą byloje *UP CAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:417, 52 ir paskesni punktai).

[28] 2007 m. birželio 14 d. Sprendimas (C-434/05, EU:C:2007:343, 46 punktas).

[29] Išsamiau žr. mano išvadoje byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 44 ir paskesni punktai).

[30] Šiuo klausimu taip pat žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 31 ir paskesni punktai).

parduodamas Bulgarijos tiekėjui (*IME Bulgaria*), ar tai yra tiekimas Bendrijos viduje, nes prekė Slovakijoje buvo apmokestinta kaip įsigyta Bendrijos viduje? Ar pardavimas Slovakijos apmokestinamajam asmeniui, kuriam specialūs įrankiai vėliau išvežami, būtų išimtinai vidaus tiekimas (Slovakijoje), nors prekės gabenamos iš Bulgarijos į Slovakiją?

56. Vien šie klausimai gali sukelti painiavą, ką bekalbėti apie galimus atsakymus. Vis dėlto neapmokestinimo PVM esmės ir tikslo nepasiekiama, jei „papildoma paslauga“ vis dar lieka kilmės valstybėje. Dėl šios priežasties manau, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti PVM direktyvos 138 straipsnyje numatytu specialiu neapmokestinimu PVM, pagrindinė sąlyga (vežimas į kitą valstybę narę) taip pat turi būti įvykdyta, kiek tai susiję su nesavarankišku papildomu tiekimu (jei tai taip pat yra prekių tiekimas), tam, kad būtų taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka – PVM būtų apmokestintas prekes įsigyjantis asmuo jų paskirties šalyje.

57. Atsižvelgiant į tai, kad specialus įrankis (kaip nurodyta 35 ir paskesniuose punktuose) vis dar yra Bulgarijoje, o neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje netaikomas, nes prekės nėra išsiųstos ar išgabentos, neapmokestinimas PVM nesvarstytinas net ir tuo atveju, jei būtų daroma nesavarankiško papildomo tiekimo prielaida. Prekės, susijusios su tiekimu Bendrijos viduje, tiekimu šis neapmokestinamasis sandoris gali būti užbaigtas ar papildytas tik tuo atveju, jei atitinkama prekė taip pat įvežama į pagrindinio tiekimo paskirties šalį.

V. Išvada

58. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) prejudicinį klausimą:

Jeigu Bendrijoje neapmokestinamo komponentų, kuriuos subrangovas pagamino Bulgarijoje esančiu specialiu įrankiu, tiekimo gavėjas įsigyja šį specialų įrankį iš jo savininko (užsienyje įsisteigusios trečiosios šalies) ir toliau jį naudoja komponentų gamybai Bulgarijoje, tai yra Bulgarijoje apmokestinamas tiekimas. Teisės disponuoti specialiu įrankiu suteikimas nelaikomas nei neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje, nei nesavarankišku tiekimu, papildančiu neapmokestinamą subrangovo pagamintų komponentų tiekimą Bendrijos viduje, nei vieno sudėtinio neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje dalimi. Taigi
Direktyvos 2008/9 4 straipsnis neatima teisės į sumokėto PVM grąžinimą.