

Υπόθεση C-369/23

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Ιουνίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

9 Ιουνίου 2023

Ενάγουσα και αναιρεσείουσα:

«Vivacom Bulgaria» EAD

Εναγόμενοι και αναιρεσίβλητοι:

Varhoven administrativen sad

Natsionalna agentsia za prihodite

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αγωγή κατά του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία, στο εξής: VAS) για αποζημίωση ύψους ίσου με το ποσό του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Συμβατότητα των διατάξεων του εθνικού δικαίου περί αρμοδιότητας επί αγωγών αποζημίωσης κατά του VAS με το δίκαιο της Ένωσης

Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ και το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 2c, παράγραφος 1, σημείο 1, ZODOV, σε συνδυασμό με τα άρθρα 203, παράγραφος 3, και 128, παράγραφος 1, σημείο 6, APK, σύμφωνα με τα οποία αγωγή προς αποκατάσταση ζημίας που προκλήθηκε από παραβίαση εκ μέρους του VAS του δικαίου της Ένωσης, στην οποία το VAS έχει την ιδιότητα του εναγομένου, κρίνεται σε τελευταίο βαθμό από το δικαστήριο αυτό;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου και νομολογία [των δικαιοδοτικών οργάνων] της Ένωσης

Άρθρο 4, παράγραφος 3 ΣΕΕ, άρθρο 19, παράγραφος 1, εδάφιο 2 ΣΕΕ, άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης)

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρο 14, παράγραφος 1, άρθρο 24, άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο θ'

Απόφαση της 3ης Μαΐου 2012, C-520/10, Lebara, EU:C:2012:264 (στο εξής: απόφαση Lebara)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Administrativnoprotsesualen kodeks (κώδικας διοικητικής δικονομίας, στο εξής: APK), άρθρο 1, σημείο 3, άρθρο 128, παράγραφος 1, σημείο 6, άρθρο 203

Zakon za otgovornostta na darzhavata i obshtinite za vredi (νόμος περί αστικής ευθύνης του Δημοσίου και των δήμων, στο εξής: ZODOV), άρθρο 2c

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS), άρθρο 12, παράγραφος 1, άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 3

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο αίτηση αναιρέσεως της «Bulgarska telekomunikatsionna kompania» EAD με έδρα στη Σόφια (στο εξής: BTK) (πλέον «Vivacom Bulgaria» EAD) κατά της υπ' αριθ. 2565/18.04.2022 απόφασης του Administrativen sad – Sofia grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία, στο εξής: ASSG), με την οποία απορρίφθηκε αγωγή της BTK βάσει του άρθρου 2c ZODOV σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, κατά του VAS και της Natsionalna agentsia za prihodite (Εθνικής Υπηρεσίας

Δημοσίων Εσόδων, στο εξής: NAP). Με την αγωγή η BTK προέβαλε ότι υπέστη ζημία ύψους ίσου με το ποσό των οφειλών φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ. 2900-1200127/20.06.2012 πράξης επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε από τη NAP και επικυρώθηκε με αποφάσεις του ASSG και του VAS. Η ενάγουσα ζήτησε αποζημίωση ύψους ίσου με τα ποσά που κατέβαλε δυνάμει της πράξης επιβολής φόρου (ΦΠΑ ύψους 760 183,15 βουλγαρικών λέβα [BGN] και τόκους ύψους 347 278,15 BGN), διαφυγόν κέρδος και νομίμους τόκους επί των εν λόγω κονδυλίων.

Διαδικασίες έκδοσης και προσβολής της πράξης επιβολής φόρου

- 2 Τα πραγματικά περιστατικά σε σχέση με την προηγηθείσα διαδικασία έκδοσης και προσβολής της πράξης επιβολής φόρου έχουν, κατά τις παραδοχές του ASSG στην κύρια δίκη, ως ακολούθως.
- 3 Η «BTK Mobile» EOOD, διάδοχος της οποίας είναι η BTK, εξέδωσε κατά το χρονικό διάστημα 2007-2008 προς την Alex Invest Cornert s.r.l. und die Danina Comert s.r.l. (Στο εξής από κοινού: Alex Invest και Danina), επιχειρήσεις καταχωρισμένες στα μητρώα της Ρουμανίας, τιμολόγια δυνάμει συμβάσεων πώλησης προπληρωμένων καρτών και κουπονιών τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, με χρέωση ΦΠΑ ύψους 0 %.
- 4 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν στοιχεία για τη διάθεση στους εκπροσώπους των ρουμανικών επιχειρήσεων και τη φυσική παραλαβή από αυτούς των καρτών και των κουπονιών, με συνέπεια ότι το αντικείμενο των συναλλαγών συνίστατο στην παροχή υπηρεσιών, οι οποίες, ωστόσο, δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21, παράγραφος 3, σημείο 2, στοιχείο h, του ZDDS, αλλά είχαν τόπο παροχής τον τόπο όπου ο πάροχος ασκούσε την ανεξάρτητη οικονομική του δραστηριότητα, δηλαδή τη Βουλγαρία, τουτέστιν ο τόπος παροχής των υπηρεσιών καθορίστηκε σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 21, παράγραφος 1, του ZDDS.
- 5 Για τον λόγο αυτό, η NAP εξέδωσε κατά της BTK την πράξη επιβολής φόρου υπ' αριθ. 2900-1200127/20.06.2012, με την οποία καταλογίστηκαν στην BTK πρόσθετες οφειλές φόρου προστιθέμενης αξίας συνολικού ύψους 760 183,15 BGN. Μετά την κοινοποίηση της πράξης, η BTK μετέφερε το ποσό καθώς και τους πληρωτέους τόκους στον προϋπολογισμό. Κατά της πράξης ασκήθηκαν διοικητικές και δικαστικές προσφυγές.
- 6 Στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας επανεξέτασης η πράξη επιβολής φόρου επικυρώθηκε με την αιτιολογία ότι οι αποδέκτες των υπηρεσιών δεν ήταν υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, διότι δεν υπήρχε καμία απόδειξη για την παράδοση των καρτών στις ρουμανικές επιχειρήσεις. Επομένως, δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21, παράγραφος 3, του ZDDS, υπό τις οποίες θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι οι παροχές υπηρεσιών απαλλάσσονται του φόρου.

- 7 Η προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του ASSG απορρίφθηκε εν μέρει. Μολονότι η περιγραφή στα τιμολόγια αναφερόταν σε προπληρωμένες κάρτες και κουπόνια για τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, είχε συμφωνηθεί παράδοση αγαθών, δεδομένου ότι οι κάρτες αποτελούν αγαθά που καθιστούν δυνατή τη μελλοντική χρήση των υπηρεσιών αυτών. Τα αγαθά παραδίδονταν σε ποσότητες εμπορίας με σκοπό τη μεταγενέστερη μεταπώλησή τους και η BTK δεν παρείχε υπηρεσίες στις ρουμανικές επιχειρήσεις, αλλά θα τις παρείχε, ενδεχομένως, στους τελικούς καταναλωτές. Ως εκ τούτου, έπρεπε να εφαρμοσθούν οι διατάξεις σχετικά με τον τόπο παράδοσης αγαθών. Οι κάρτες και τα κουπόνια δεν απομακρύνθηκαν από την αποθήκη της BTK, όπου είχαν αποτεθεί από τις ρουμανικές επιχειρήσεις προς ασφαλή φύλαξη, άλλως παραδόθηκαν από την BTK στις ρουμανικές επιχειρήσεις, με πρακτικά παράδοσης και παραλαβής, στην εν λόγω αποθήκη επί βουλγαρικού εδάφους, επομένως έπρεπε να εφαρμοσθεί το άρθρο 17, παράγραφος 1, του ZDDS, κατά το οποίο ο τόπος παράδοσης αγαθών που δεν στάλθηκαν ή δεν μεταφέρθηκαν θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο της μεταβίβασης της κυριότητας ή της πραγματικής παράδοσης. Συνεπώς, ο τόπος αυτός βρισκόταν στο βουλγαρικό έδαφος και η BTK όφειλε τον αντίστοιχο φόρο προστιθέμενης αξίας. Για τον λόγο αυτό το ASSG απέρριψε εν μέρει την προσφυγή.
- 8 Με την υπ' αριθ. 15282/16.12.2014 απόφαση, το VAS επικύρωσε την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου. Συντάχθηκε πλήρως με το συμπέρασμα του ASSG ότι δεν επρόκειτο για παροχή υπηρεσιών, αλλά για παράδοση αγαθών. Η BTK δεν μπορούσε να επικαλεσθεί την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 9ης Οκτωβρίου 2014 στην υπόθεση C-492/13, Traum, EU:C:2014:2267, διότι «στην υπό κρίση υπόθεση δεν αμφισβητείται ότι οι αγορασθείσες κάρτες παραδόθηκαν στις ρουμανικές επιχειρήσεις σε αποθήκη της “BTK Mobile” EOOD ευρισκόμενη στην ημεδαπή και ότι οι κάρτες δεν εξήλθαν από την αποθήκη της BTK, δεδομένου ότι είχαν αποτεθεί για ασφαλή αποθήκευση». Το VAS δεν αναφέρθηκε στην απόφαση Lebara. Στο πλαίσιο αυτό, αποφάνθηκε ότι εφαρμοστέο ήταν το άρθρο 17, παράγραφος 1, του ZDDS, κατά το οποίο ο τόπος παράδοσης των αγαθών είναι εκείνος στον οποίο βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο της μεταβίβασης της κυριότητας ή της πραγματικής παράδοσης, το οποίο και εφαρμόστηκε ορθώς. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, το VAS αποφάνθηκε σε τελευταίο βαθμό και η απόφασή του είναι αμετάκλητη (στο εξής, η διαδικασία έκδοσης της πράξης επιβολής φόρου και οι δίκες επί της προσφυγής κατ' αυτής καλούνται φορολογική διαφορά).

Δίκη επί της αγωγής αποζημίωσης σε πρώτο βαθμό

- 9 Η αγωγή, η οποία απορρίφθηκε από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο (ASSG), ασκήθηκε στις 12 Δεκεμβρίου 2019. Η BTK ισχυρίστηκε ότι η NAP και το VAS παραβίασαν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', το άρθρο 14, παράγραφος 1, το άρθρο 24 και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, όπως ίσχυε κατά την περίοδο μεταξύ Δεκεμβρίου 2007 και Ιουνίου 2008 και όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση Lebara.

- 10 Σύμφωνα με τις αιτιάσεις της ενάγουσας, η NAP και το VAS προέβησαν στο πλαίσιο της φορολογικής διαφοράς σε εσφαλμένη εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν από το Δικαστήριο στην απόφαση Lebara. Κατά την εν λόγω απόφαση, οι παραδόσεις προπληρωμένων καρτών και κουπονιών αποτελούν παροχές τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', το άρθρο 14, παράγραφος 1, το άρθρο 24 και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, τα οποία παραβιάστηκαν, παρέχουν στους φορείς τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, όπως η BTK, το δικαίωμα να αντιμετωπίζουν τις παραδόσεις προπληρωμένων καρτών και κουπονιών προς διανομείς εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος ως παροχές τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, ο τόπος παροχής των οποίων βρίσκεται σε αυτό το άλλο κράτος μέλος. Η παραβίαση του δικαίου της Ένωσης είναι κατάφωρη, καθόσον αντιβαίνει προδήλως στη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου. Η απόφαση Lebara ήταν γνωστή στη NAP κατά την έκδοση της πράξης επιβολής φόρου καθώς και στο ASSG και στο VAS πριν από την έκδοση των αποφάσεών τους, διότι στο πλαίσιο των σχετικών διαδικασιών η ενάγουσα είχε κατ' επανάληψη αναφερθεί σε αυτήν. Η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε βάσει συναφών πραγματικών περιστατικών και ήταν δεσμευτική για τους εναγομένους. Εάν το VAS είχε αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής της απόφασης Lebara στα πραγματικά περιστατικά της προσφυγής κατά της πράξης επιβολής φόρου, θα έπρεπε να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.
- 11 Αντιθέτως, η NAP δέχθηκε στην πράξη επιβολής φόρου ότι οι παραδόσεις προπληρωμένων καρτών και κουπονιών συνιστούσαν παροχές υπηρεσιών, ο αποδέκτης των οποίων καθορίζεται όμως όχι από τη συμβατική σχέση με τις ρουμανικές επιχειρήσεις, αλλά από τις λοιπές περιστάσεις των συναλλαγών, ήτοι από τον τόπο παράδοσης των προπληρωμένων καρτών και των κουπονιών, από το εάν αυτές μεταφέρονται στη Ρουμανία και από το εάν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για κλήσεις από τη Ρουμανία. Ωστόσο, οι περιστάσεις αυτές δεν είναι κρίσιμες για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.
- 12 Το VAS, αποφαινόμενο σε τελευταίο βαθμό επί της φορολογικής διαφοράς, έκρινε ότι, δεδομένου ότι οι πωλούμενες κάρτες και κουπόνια πωλούνταν σε ποσότητες εμπορίας, επρόκειτο για παραδόσεις αγαθών που δεν είχαν μεταφερθεί εκτός Βουλγαρίας. Για τον λόγο αυτόν θεώρησε εσφαλμένως ότι ο τόπος παράδοσης βρισκόταν στη Βουλγαρία και όχι στη Ρουμανία, όπου είναι εγκατεστημένοι οι παραλήπτες, και κατ' ακολουθίαν επικύρωσε τις βεβαιωθείσες οφειλές ΦΠΑ.
- 13 Επί της αγωγής, το ASSG δέχθηκε σε πρώτο βαθμό τα ακόλουθα.
- 14 Η αγωγή στρέφεται νομίμως κατά της NAP και του VAS, διότι και τα δύο αυτά όργανα είναι υποχρεωμένα να προβαίνουν σε ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Εκτός αυτού, το VAS είναι νομικό πρόσωπο αρμόδιο επί αγωγών λόγω

παραβιάσεων του δικαίου της Ένωσης που λαμβάνουν χώρα κατά την άσκηση της δικαιοδοτικής του λειτουργίας, στην δε υπό κρίση υπόθεση είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της ένδικης διαφοράς σε τελευταίο βαθμό.

- 15 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις, υπό τις οποίες στοιχειοθετείται ευθύνη των δικαστηρίων για ζημίες από παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, το ASSG έκρινε ότι η επί της ουσίας επανάκριση υπόθεσης η οποία περατώθηκε με αμετάκλητη απόφαση του εναγομένου δικαστηρίου δεν επιτρέπεται. Αντιθέτως, πρέπει να εξετασθεί εάν οι διατάξεις που διέπουν την ένδικη διαφορά εφαρμόστηκαν ορθώς στα διαπιστωθέντα πραγματικά περιστατικά.
- 16 Όσον αφορά την προϋπόθεση ότι οι παραβιασθείσες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης απονέμουν δικαιώματα στους ιδιώτες, το ASSG επισήμανε ότι οι διατάξεις που επικαλέσθηκε η προσφεύγουσα καθορίζουν το πεδίο εφαρμογής του φόρου και τον τρόπο παροχής των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών και εν προκειμένω παρείχαν στην προσφεύγουσα το δικαίωμα να αντιμετωπίζει τις παροχές ως παροχές προς υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να χρεώνει ΦΠΑ.
- 17 Σχετικά με την προϋπόθεση κατάφωρης παραβίασης του δικαίου της Ένωσης, το ASSG έκρινε ότι η NAP νομίμως χαρακτήρισε τις συναλλαγές ως παροχές υπηρεσιών, θεώρησε ωστόσο ότι δεν είχε εφαρμογή το άρθρο 21, παράγραφος 3, σημεία 1 και 2, στοιχείο h, του ZDDS, δεδομένου ότι δεν πληρούταν η προϋπόθεση κατά την οποία οι αποδέκτες ασκούν την οικονομική τους δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά τα συμπεράσματα της NAP, το ASSG επισήμανε ότι, στην περίπτωση παροχής που δεν επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ διότι ο λήπτης είναι υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, πρέπει να εξακριβωθεί αν η παροχή πραγματοποιήθηκε πράγματι προς τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο και αν αυτός είναι πράγματι εγκατεστημένος στο έδαφος του άλλου κράτους μέλους. Ειδικότερα, δεδομένου ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι οι προπληρωμένες κάρτες είχαν παραληφθεί από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, η φορολογική αρχή δέχθηκε ότι δεν είχαν αποδειχθεί οι προϋποθέσεις για να θεωρηθεί ότι επρόκειτο για υπηρεσίες, ο τρόπος παροχής των οποίων βρίσκεται στην αλλοδαπή, συνεπώς δεν υφίσταται κατάφωρη παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, ιδίως υπό το πρίσμα ενός εκάστου των σκοπών που αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112, ήτοι της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων.
- 18 Σχετικά με το εναγόμενο VAS, το ASSG επισήμανε ως προς την προϋπόθεση κατάφωρης παραβίασης του δικαίου της Ένωσης, ότι το συμπέρασμα του VAS ότι οι συναλλαγές συνίστανται σε παραδόσεις αγαθών και όχι σε παροχές υπηρεσιών δεν είναι ορθό, καθόσον αντιβαίνει στα άρθρα 14 και 24 της οδηγίας 2006/112 και στην ερμηνεία τους στην απόφαση Lebara. Εντούτοις, η ορθή νομική μεταχείριση των επίμαχων συναλλαγών δεν θα είχε καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα από εκείνο στο οποίο κατέληξε η προσφυγή κατά της πράξης επιβολής φόρου, καθόσον δεν πληρούταν μία από τις προϋποθέσεις

απαλλαγής του παρόχου από τον ΦΠΑ επί των τιμολογίων και συγκεκριμένα δεν είχε αποδειχθεί ότι οι αποδέκτες των υπηρεσιών ήταν υποκείμενοι στον φόρο εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος. Δεδομένου ότι η παραβίαση του δικαίου της Ένωσης δεν μετέβαλε, εν τέλει, τίποτε στην έκβαση της ένδικης διαφοράς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι κατάφωρη και δεν τελεί σε αιτιώδη συνάφεια με τη ζημία που υπέστη η ενάγουσα, διότι ο ΦΠΑ και οι αντίστοιχοι τόκοι οφείλονται δυνάμει της οριστικής πράξης επιβολής φόρου, η έκδοση της οποίας δεν συνιστά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

- 19 Το ASSG έκρινε ότι η υπό κρίση υπόθεση και εκείνη που εξετάστηκε στην απόφαση Lebara δεν ήταν πανομοιότυπες, διότι οι επίμαχες συναλλαγές είχαν μεν παρόμοιο περιεχόμενο, παρουσίαζαν όμως επίσης σημαντικές διαφορές. Ειδικότερα, οι παροχές υπηρεσιών προς τις ρουμανικές επιχειρήσεις δεν αντιμετωπίστηκαν ως δύο διακριτές παροχές υπηρεσιών (προς τους διανομείς και προς τους τελικούς καταναλωτές), αλλά ως μία παροχή υπηρεσιών –προς τους διανομείς. Από την περιγραφή των πραγματικών περιστατικών στην απόφαση Lebara συνάγεται ότι, στην υπόθεση εκείνη, δεν τέθηκε το ζήτημα της ιδιότητας των αποδεκτών ως υποκειμένων στον φόρο εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ούτε το ζήτημα της πραγματικής παράδοσης των καρτών. Στην υπόθεση που κρίθηκε από τα βουλγαρικά δικαστήρια δεν δημιουργήθηκε δίκτυο διανομής στο ρουμανικό έδαφος ούτε προσφέρθηκαν προπληρωμένες κάρτες σε καταναλωτές στη Ρουμανία. Στην υπό κρίση υπόθεση, το VAS αρνήθηκε ότι οι δύο υποθέσεις ήταν πανομοιότυπες, για τον λόγο ότι η προϋπόθεση κατά την οποία ο τόπος παροχής των υπηρεσιών βρισκόταν στη Ρουμανία και όχι στη Βουλγαρία δεν είχε αποδειχθεί και, ως εκ τούτου, κατέληξε τελικώς στο ορθό νομικό συμπέρασμα ότι δεν υπήρχε έρεισμα για την εφαρμογή της ερμηνείας που έγινε δεκτή στην απόφαση Lebara.
- 20 Κατά το ASSG, η εξέταση της τρίτης προϋπόθεσης για τη στοιχειοθέτηση της ευθύνης των εναγομένων –της ύπαρξης άμεσης αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της παραβίασης του δικαίου της Ένωσης και της ζημίας– παρείλκε, διότι δεν πληρούταν η δεύτερη προϋπόθεση, αυτή της ύπαρξης κατάφωρης παραβίασης του δικαίου της Ένωσης.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 21 Η αναιρεσείουσα BTK ζητεί να αναιρεθεί η απόφαση του ASSG ως εσφαλμένη λόγω παράβασης κανόνων του ουσιαστικού δικαίου, ουσιώδους παράβασης δικονομικών διατάξεων και έλλειψης αιτιολογίας. Ισχυρίζεται ότι το ίδιο το ASSG παραβίασε το δίκαιο της Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου σε διάφορες πτυχές της ένδικης διαφοράς.
- 22 Ειδικότερα, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο όφειλε να εξακριβώσει, βάσει των πραγματικών περιστατικών και των κριτηρίων δυνάμει των οποίων στοιχειοθετείται η υπαγωγή στον ΦΠΑ, όπως διαπιστώθηκαν στη φορολογική διαφορά, εάν πληρούνταν οι προϋποθέσεις της ευθύνης του Δημοσίου, και δη όχι

προβαίνοντας σε επί της ουσίας επανεξέταση της ένδικης διαφοράς, η οποία έχει κριθεί αμετακλήτως, αλλά εξετάζοντας εάν οι κρίσιμες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης είχαν εφαρμοστεί ορθώς στην εν λόγω διαφορά και εάν η μη εφαρμογή ή η εσφαλμένη εφαρμογή τους τελούσε σε άμεση αιτιώδη συνάφεια με τη ζημία που υπέστη η ενάγουσα.

- 23 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο διαπίστωσε ότι υπήρξε παράβαση διάταξης του δικαίου της Ένωσης που απονέμει δικαιώματα σε ιδιώτες. Ωστόσο, τα περαιτέρω συμπεράσματα είναι εσφαλμένα, καθόσον η παραβίαση του δικαίου της Ένωσης που απορρέει από τον χαρακτηρισμό, στην απόφαση του VAS, των επίμαχων παροχών ως αγαθών και όχι ως υπηρεσιών, προκύπτει σαφώς και από τη διαδικασία επί παραβάσει που κίνησε η Επιτροπή κατά της Βουλγαρίας με αριθμό EU Pilot 8498/1/TAXU. Η παραβίαση [του δικαίου της Ένωσης] είναι κατάφορη, διότι, όπως έχει κριθεί στη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, της 25ης Νοεμβρίου 2020, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, και της 28ης Ιουλίου 2016, Tomášová, C-168/15, EU:C:2016:602), επήλθε κατά προφανή αντίθεση προς τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου. Τα κριτήρια [που αναφέρονται] στη σκέψη 43 της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391), πληρούνται επίσης. Η απόφαση Lebara είναι σαφής όσον αφορά τον χαρακτηρισμό των τηλεφωνικών καρτών ως τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, αλλά μολονότι η αναίρεση αναφέρθηκε σε αυτήν, δεν απασχόλησε την απόφαση του VAS. Κατά τα λοιπά, στην απόφαση Lebara το Δικαστήριο προέβη σε αφηρημένη ερμηνεία, διότι στην απόφαση απουσιάζει ο περιορισμός ότι τυγχάνει εφαρμογής μόνο σε περιπτώσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης.
- 24 Η αναιρεσείουσα βάλλει επίσης κατά της παραδοχής του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, ότι τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση Lebara διαφέρουν από τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση BTK. Η BTK είναι νομίμως αδειοδοτημένος τηλεπικοινωνιακός φορέας, διαθέτει την υποδομή για την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών και σύμβαση περιαγωγής για το ρουμανικό έδαφος, οπότε επρόκειτο για παράδοση προπληρωμένων καρτών τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών σε διανομείς εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος. Σε άλλη υπόθεση με αντικείμενο την προσφυγή κατά πράξης επιβολής φόρου σύμφωνα με την οποία η BTK όφειλε να καταβάλει φόρο για παραδόσεις τηλεφωνικών καρτών προς την Danina σε άλλες φορολογικές χρήσεις, η VAS έλαβε αντίθετη απόφαση κρίνοντας ότι για τις παραδόσεις αυτές δεν οφειλόταν ΦΠΑ στη Βουλγαρία. Ωστόσο, δεν θα έπρεπε κατ' ανάγκη να διαπιστωθεί ότι οι υποθέσεις είναι πανομοιότυπες, καθόσον σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς το εάν η νομολογία του Δικαστηρίου ήταν εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη υπόθεση το VAS θα έπρεπε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Σε αντίθετη περίπτωση, θα δεσμευόταν από την προηγούμενη ερμηνεία του Δικαστηρίου.
- 25 Η αναιρεσείουσα αμφισβητεί επίσης τις παραδοχές σχετικά με την παράδοση των τηλεφωνικών καρτών στην αποθήκη της BTK, ισχυριζόμενη ότι η παράδοση αυτή

είναι δεδομένη και ότι κακώς χαρακτηρίστηκε από το VAS ως παράδοση αγαθών. Επομένως, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο όφειλε να προβεί σε εκτιμήσεις σχετικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων εξωσυμβατικής ευθύνης βάσει των διαπιστώσεων των πραγματικών περιστατικών που έγιναν στο πλαίσιο της προσφυγής κατά της πράξης επιβολής φόρου, αντί να συναγάγει νέα συμπεράσματα ως προς τους λόγους επιβολής του ΦΠΑ επί των παραδόσεων προς τις ρουμανικές επιχειρήσεις, τα οποία απέκλιναν από τα συμπεράσματα της NAP στην πράξη επιβολής φόρου, καθόσον έκρινε ότι η πράξη επιβολής φόρου έπρεπε να είχε επικυρωθεί για άλλους λόγους.

- 26 Η αναιρεσείουσα ζητεί από το VAS να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως. Επισημαίνει ότι το VAS είναι διάδικος και ότι έχει ήδη υποστηρίξει πρωτοδίκως ότι τα αιτήματα έναντι αυτού είναι απαράδεκτα και/ή αβάσιμα. Στην υπό κρίση αναιρετική διαδικασία έχει την ιδιότητα του διαδίκου τον οποίο αφορά άμεσα η έκβαση της ένδικης διαφοράς και του δικαστηρίου που είναι αρμόδιο σε τελευταίο βαθμό. Από αυτό προκύπτουν αμφιβολίες κατά πόσον η ιδιότητα αυτή συνάδει με το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ και με το άρθρο 47 του Χάρτη. Το γεγονός ότι το VAS, ως δικαστήριο αρμόδιο σε τελευταίο βαθμό, κρίνει την αίτηση αναιρέσεως κατά της απόφασης με την οποία απορρίφθηκε η αγωγή αποζημίωσης για ζημίες που προκλήθηκαν από παραβίαση του δικαίου της Ένωσης από το VAS δεν συνάδει με την απαίτηση για δίκαιη δίκη ενώπιον ανεξάρτητου και αμερόληπτου δικαστηρίου, ακόμη και αν το τμήμα που κρίνει την αίτηση αναιρέσεως είναι διαφορετικό από εκείνο που αποφάνθηκε τελειωτικά επί της φορολογικής διαφοράς. Η ταυτόχρονη κατοχή, στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς, των ιδιοτήτων του διαδίκου και του δικαστηρίου τελευταίου βαθμού, καθώς και η άποψη που εξέφρασε το VAS πρωτοδίκως, εγείρουν ιδιαιτέρως εύλογες αμφιβολίες ως προς την αμεροληψία κάθε τμήματός του. Η αναιρεσείουσα ζητεί επίσης από το Δικαστήριο να προβεί σε ερμηνεία σε σχέση με το ερώτημα εάν, στην υπό κρίση υπόθεση, ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως παραδόσεων αγαθών και όχι ως παροχών υπηρεσιών συνιστά κατάφωρη παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 27 Το αιτούν τμήμα εκτιμά ότι το ζήτημα της αρμοδιότητας του VAS πρέπει να υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου υπό το πρίσμα των ακόλουθων εκτιμήσεων, προτού εξετασθούν στην υπό κρίση υπόθεση τα ζητήματα που αφορούν τα κριτήρια, τον τρόπο και την έκταση της εξέτασης των όρων της ευθύνης για ζημίες που απορρέουν από κατάφωρη παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.
- 28 Οι διατάξεις του εθνικού δικαίου που διέπουν την υπόθεση της κύριας δίκης εμφανίζουν δεσμούς με διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Η υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο αγωγή αποζημίωσης για ζημίες που, κατά τους αγωγικούς ισχυρισμούς, προκλήθηκαν από κατάφωρη παραβίαση του δικαίου της

- Ένωσης περί ΦΠΑ εκ μέρους της NAP και του VAS. Η αναιρεσείουσα επικαλείται το δικαίωμα του άρθρου 47, παράγραφος 2, του Χάρτη, να δικασθεί η υπόθεσή της από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο. Προκειμένου να διαπιστώσει αν υπάρχει κατάφωρη παραβίαση του δικαιού της Ένωσης, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξετάσει την εφαρμογή του δικαιού της Ένωσης και της νομολογίας του Δικαστηρίου στο πεδίο του ΦΠΑ επί της φορολογικής διαφοράς.
- 29 Το άρθρο 2c του ZODOV ορίζει τη διαδικασία εκδίκασης αγωγών της κατηγορίας αυτής κατά του κράτους. Στην περίπτωση ζημιών που προκαλούνται από τη δικαιοδοτική λειτουργία των διοικητικών δικαστηρίων και του VAS και στην περίπτωση ζημιών που προκαλούνται στο πλαίσιο ή εξ αφορμής της διοικητικής δράσης, εφόσον διάδικος είναι διοικητικό δικαστήριο, το VAS ή νομικό πρόσωπο, η σχετική διαδικασία διέπεται από τον APK (Administrativnoprotsesualen kodeks, κώδικα διοικητικής δικονομίας). Δυνάμει του άρθρου 128, παράγραφος 1, σημείο 6, του APK (Administrativnoprotsesualen kodeks, κώδικα διοικητικής δικονομίας), οι αγωγές για αποζημίωση λόγω παρανόμων πράξεων διοικητικών οργάνων και δημοσίων υπαλλήλων καθώς και οι αγωγές για αποζημίωση που αφορούν τη δικαιοδοτική λειτουργία των διοικητικών δικαστηρίων και του VAS εμπίπτουν στη δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων. Σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 131 του APK (Administrativnoprotsesualen kodeks, κώδικα διοικητικής δικονομίας), η διαδικασία κατά τον κώδικα αυτόν αρθρώνεται σε δύο βαθμούς δικαιοδοσίας. Στη διαδικασία αυτή το VAS αποφασίζει σε τελευταίο βαθμό. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, οι αγωγές που ασκούνται για τον λόγο αυτό κατά του VAS πρέπει να κρίνονται σε τελευταίο βαθμό από το VAS.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι εθνικές αυτές διατάξεις πληρούν τις απαιτήσεις του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ για μια πραγματική προσφυγή στους τομείς που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης και του άρθρου 47, παράγραφος 2, του Χάρτη για ένα ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο.
- 31 Αφενός, πρόκειται για απόφαση του εθνικού νομοθέτη η οποία λαμβάνει υπόψη της τις ιδιαιτερότητες της διοικητικής δράσης και την εξειδίκευση της νομολογίας στις διοικητικές διαφορές.
- 32 Αφετέρου, η αναιρεσείουσα δεν επικαλείται κανένα συγκεκριμένο στοιχείο όσον αφορά την υπαρξη περιστάσεων που εγείρουν ζητήματα υποκειμενικής ή αντικειμενικής αμεροληψίας του τμήματος του VAS, παρ' όλο που τα σχετικά κριτήρια έχουν προσδιορισθεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου. [Η αναιρεσείουσα] συνάγει τη μεροληψία του VAS από την ιδιότητά του ως εναγομένου και από τους ισχυρισμούς που προέβαλε πρωτοδίκως σχετικά με το παραδεκτό και το βάσιμο της αγωγής. Κατά την άποψή της, και μόνον το γεγονός ότι η αγωγή κατά του VAS κρίνεται σε τελευταίο βαθμό από το ίδιο αυτό δικαστήριο, έστω και από εντελώς διαφορετικό δικαστικό σχηματισμό, αρκεί για την έγερση σοβαρών αμφιβολιών όσον αφορά την αμεροληψία και ανεξαρτησία ενός εκάστου των δικαστικών σχηματισμών του εν λόγω δικαστηρίου.

- 33 Από τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ) σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών (στο εξής: ΕΣΔΑ) σε δίκες κατά της Βουλγαρίας, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί οριστική απάντηση στο ερώτημα κατά πόσον ένα συγκεκριμένο δικαστήριο μπορεί να κρίνει αγωγή στην οποία είναι εναγόμενο.
- 34 Στην απόφαση της 10ης Απριλίου 2008 στην υπόθεση Mihalkov κατά Βουλγαρίας (προσφυγή αριθ. 67719/01), ECLI:CE:ECHR:2008:0410JUD006771901, § 47-51, την οποία επικαλείται η αναιρεσείουσα, το ΕΔΔΑ αποφάνθηκε ότι υπάρχει παραβίαση του άρθρου 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όταν ένα δικαστήριο κρίνει αγωγή για αποζημίωση λόγω παράνομης καταδίκης την οποία είχε απαγγείλει το ίδιο. Το ΕΔΔΑ επισημαίνει ότι, μολονότι δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ως προς την προσωπική αμεροληψία των δικαστών που μετέχουν στη διαδικασία, ο επαγγελματικός δεσμός τους με έναν από τους διαδίκους μπορεί, αφ' εαυτού, να δημιουργήσει στον ενάγοντα δικαιολογημένες αμφιβολίες ως προς την αντικειμενική αμεροληψία τους και την ανεξαρτησία τους σε σχέση με τον αντίδικο.
- 35 Στην απόφασή του της 5ης Απριλίου 2018 στην υπόθεση Gosprodinov κατά Βουλγαρίας (προσφυγή αριθ. 28417/2007), ECLI:ECHR:2018:0405JUD002841707, § 55-56, το ΕΔΔΑ διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ. Η απόφαση εκδόθηκε σε υπόθεση στην οποία το ποινικό τμήμα περιφερειακού δικαστηρίου δικάζε δευτέρα ποινική δίκη κατά προσώπου το οποίο, συγχρόνως, είχε ασκήσει αγωγή κατά του ίδιου δικαστηρίου για αποζημίωση λόγω παραβάσεων στο πλαίσιο της πρώτης ποινικής δίκης σχετικά με τη διάρκεια της κράτησης. Το ΕΔΔΑ αποφάνθηκε ότι και μόνον ο επαγγελματικός δεσμός των δικαστών με έναν εκ των διαδίκων στο πλαίσιο της παράλληλης πολιτικής δίκης και ο προδικαστικός χαρακτήρας της ποινικής δίκης σε σχέση με την πολιτική δίκη για αποζημίωση μπορούσαν, αφ' εαυτών, να δημιουργήσουν εύλογες αμφιβολίες ως προς την αντικειμενική αμεροληψία των δικαστών.
- 36 Σε αμφότερες τις υποθέσεις, το ΕΔΔΑ επισήμανε ότι οι σχετικοί δημοσιονομικοί κανόνες προβλέπουν ότι ενδεχόμενη αποζημίωση πρέπει να καταβάλλεται από τον προϋπολογισμό του δικαστηρίου, και αυτό θα μπορούσε, αν και δεν αποδείχθηκε ότι είχε οποιαδήποτε επίπτωση στην ιδιαίτερη κατάσταση των δικαστών, να έχει ενισχύσει τις εύλογες αμφιβολίες του προσφεύγοντος.
- 37 Αντίθετη υπήρξε η κρίση του ΕΔΔΑ στην απόφαση της 18ης Ιουνίου 2013 στην υπόθεση Valcheva και Abrashev κατά Βουλγαρίας (προσφυγές αριθ. 6194/11 και 34887/11, ECLI:CE:ECHR:2013:0618DEC000619411, § 100), καθώς και στην απόφαση της 18ης Ιουνίου 2013, Balakchiev κ.λπ. κατά Βουλγαρίας (προσφυγή αριθ. 65187/10, ECLI:CE:ECHR:2013:0618DEC006518710, § 61). Στις αποφάσεις αυτές [το ΕΔΔΑ] επισημαίνει ότι η περίπτωση κατά την οποία η αγωγή στρέφεται κατά του δικαστηρίου που επιλαμβάνεται αυτής εμφανίζεται εξ

ορισμού σπάνια. Παρέπεμψε, συναφώς, στην προγενέστερη νομολογία του (υπόθεση Mihalkov), στην οποία είχε εκφράσει ενδοιασμούς ως προς την αντικειμενική αμεροληψία των δικαστηρίων που επιλαμβάνονται τέτοιων αγωγών, αλλά, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τα ποσά που οφείλονται ως αποζημίωση (εν προκειμένω λόγω προσβολής του δικαιώματος εξέτασης και κρίσης εντός εύλογης προθεσμίας σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ) προέρχονται από χωριστό κονδύλι του προϋπολογισμού κάθε δικαστηρίου, αποφάνθηκε ότι είχε την πεποίθηση ότι ο παράγοντας αυτός δεν έθετε υπό αμφισβήτηση την αμεροληψία των δικαστηρίων που επιλαμβάνονται τέτοιων αγωγών ή την αποτελεσματικότητα του ενδίκου βοηθήματος.

- 38 Οι επί του παρόντος ισχύοντες δημοσιονομικοί κανόνες αντιστοιχούν σε εκείνους που περιγράφονται στις δύο τελευταίες αποφάσεις. Μολονότι κάθε δικαστήριο καταβάλλει την αποζημίωση από τον δικό του προϋπολογισμό, ο προϋπολογισμός αυτός διακρίνει τα κονδύλια που αφορούν τις αποδοχές, τις δαπάνες λειτουργίας του δικαστηρίου και την αποκατάσταση ζημιών από τη δικαιοδοτική του λειτουργία, ώστε οι αποδοχές των δικαστών ή οι συνθήκες εργασίας τους δεν εξαρτώνται από την αποζημίωση που ενδέχεται να οφείλει το δικαστήριο. Σε περίπτωση κατά την οποία στον προϋπολογισμό του Δικαστηρίου δεν υπάρχουν πόροι για την καταβολή αποζημίωσης, το Ανώτατο Δικαστικό Συμβούλιο, κατόπιν αιτήματος του Δικαστηρίου, αυξάνει τον προϋπολογισμό του και θέτει τους αναγκαίους πόρους στη διάθεση του Δικαστηρίου στον λογαριασμό του.
- 39 Για τους λόγους αυτούς είναι αναγκαίο να υποβληθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το κατά πόσον οι διατάξεις του εθνικού δικαίου περί αρμοδιότητας για την εκδίκαση αγωγών αποζημίωσης που ασκούνται κατά του VAS βάσει του άρθρου 2 του ZODOV, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, συνάδουν με το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ και με το άρθρο 47, παράγραφος 2, του Χάρτη.