

Υπόθεση C-234/24

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

27 Μαρτίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Μαρτίου 2024

Αναιρεσείουσα:

Brose Priedidza spol.

Αναιρεσίβλητος:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η αίτηση αναίρεσεως αφορά την επί της υπ' αριθ. 10613/2022 διοικητικής υπόθεσης εκδοθείσα υπ' αριθ. 4639/11.07.2023 απόφαση του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, στο εξής: ASSG) με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της εταιρίας Brose Priedidza κατά της υπ' αριθ. P-22221122043497-004-001/15.07.2022 πράξης συμψηφισμού και επιστροφής φόρου που είχε επικυρωθεί με την υπ' αριθ. 1568/03.10.2022 απόφαση (στο εξής: πράξη) του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσφυγές και διαχείριση υποθέσεων με αντικείμενο την είσπραξη φορολογικών εσόδων και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης» Σόφιας, στο εξής: διευθυντής) της Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία). Με την πράξη απορρίφθηκε η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ύψους 24 251,92 λέβα (BGN) που καταβλήθηκε για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2021 βάσει του τιμολογίου αριθ. 703047 της 7ης Ιουνίου 2021 το οποίο εξέδωσε σύμφωνα με τον Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής:

ZDDS) η εγγεγραμμένη στη Βουλγαρία εταιρία BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (Brose Coburg) στην προσφεύγουσα για την πώληση εξοπλισμού κατεργασίας εργαλείων (εξοπλισμός, Tooling) – «σετ στροφέων κατά το παράρτημα S-T 08-P-9965 – αυτόματη βάση στήριξης των προς κατεργασία τεμαχίων στο σύστημα συγκόλλησης».

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης: άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Παρέχει η οδηγία 2008/9 δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ, την οποία ζητεί ο αποδέκτης της παράδοσης εξοπλισμού (Tooling), όταν το παραδοθέν αγαθό δεν εξήλθε από το έδαφος του κράτους μέλους του προμηθευτή και η παράδοση του Tooling διαχωρίστηκε τεχνητά από τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, στον ίδιο αποδέκτη, των αγαθών που παρήχθησαν με τον εν λόγω εξοπλισμό;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρο 138, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', άρθρα 168 έως 171

Οδηγία 2008/9/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος: άρθρα 3 και 4

Αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93), της 27ης Οκτωβρίου 2005, Lebob Verzekeringen και OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49), της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), και της 21ης Οκτωβρίου 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870).

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS), σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2007: άρθρο 53, παράγραφοι 1 έως 3, άρθρο 68, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 69, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 81, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 128

Naredba (κανονιστική απόφαση) αριθ. N-9 της 16ης Δεκεμβρίου 2009 σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (στο εξής: κανονιστική απόφαση αριθ. N-9): άρθρο 1, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 2, παράγραφος 1

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Brose Prievidza είναι εταιρία συσταθείσα στη Σλοβακία, όπου έχει την έδρα της και είναι εγγεγραμμένη για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Κατασκευάζει διατάξεις ελέγχου λειτουργίας παραθύρων, δομοστοιχεία θυρών και διατάξεις ανύψωσης. Η εν λόγω εταιρία αγοράζει από τη βουλγαρική εταιρία «Integrated Micro-Electronics Bulgaria» EOOD (στο εξής: IME Bulgaria), με έδρα το Botevgrad, κατασκευαστικά στοιχεία προοριζόμενα για τη δραστηριότητά της που αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 2 Η Brose Coburg (εταιρία καταχωρισμένη στη Γερμανία, εγγεγραμμένη για τους σκοπούς του ΦΠΑ τόσο στη Γερμανία όσο και στη Βουλγαρία και συνδεδεμένη με την Brose Prievidza) ανέθεσε στην IME Bulgaria την κατασκευή ειδικού εξοπλισμού (Tooling) για την παραγωγή των κατασκευαστικών στοιχείων που πρόκειται να παραδοθούν στην προσφεύγουσα.
- 3 Μετά την εκτέλεση της παραγγελίας, η IME Bulgaria εξέδωσε προς την Brose Coburg στις 14 Μαΐου 2020 το τιμολόγιο αριθ. 4921038649 για το καθαρό ποσό των 62 000 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 24 000 BGN αναγράφοντας τον βουλγαρικό αριθμό ΦΠΑ της αποδέκτριας. Ο αναγραφόμενος στο τιμολόγιο ειδικός εξοπλισμός περιήλθε στην κυριότητα του πελάτη, αλλά παρέμεινε στον προμηθευτή, την IME Bulgaria, η οποία τον χρησιμοποιεί για την κατασκευή προϊόντων αποκλειστικά για την Brose Prievidza.
- 4 Στις 7 Ιουνίου 2021, η Brose Coburg μεταβίβασε τον εξοπλισμό στην Brose Prievidza και εξέδωσε το επίμαχο τιμολόγιο αριθ. 703047 για το καθαρό ποσό των 62 000 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 24 251,92 BGN.
- 5 Στις 10 Μαρτίου 2022, η Brose Prievidza ζήτησε βάσει της οδηγίας 2008/9 και της κανονιστικής απόφασης N-9 για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2021 την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους 24 251,92 BGN που καταβλήθηκε βάσει του τιμολογίου.
- 6 Η αίτηση της Brose Prievidza απορρίφθηκε με την ενώπιον του ASSG προσβληθείσα πράξη με το ακόλουθο σκεπτικό που περιλαμβάνεται τόσο στην πράξη όσο και στην απόφαση του διευθυντή που την επικύρωσε: Η παράδοση του εξοπλισμού και οι παραδόσεις των τελικών προϊόντων συνιστούν μια αδιάσπαστη από οικονομική άποψη παράδοση, στο πλαίσιο της οποίας ο εξοπλισμός (Tooling) μετά την κατασκευή του τελικού προϊόντος χάνει την οικονομική του σημασία. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα παρέλαβε τα τελικά προϊόντα που

κατασκευάστηκαν από την IME Bulgaria ως ενδοκοινοτική παράδοση, η παρεπόμενη παράδοση του Tooling πρέπει επίσης να αντιμετωπιστεί ως τέτοια.

- 7 [Στο πλαίσιο αυτό] θεωρήθηκε ότι η έκδοση τιμολογίου για την παράδοση του εξοπλισμού δεν μεταβάλλει τον οικονομικό σκοπό που επιδιώκει η Brose Prievidza, να αποκτήσει τα κατασκευαστικά στοιχεία που αποτελούσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Η επίδικη τιμολόγηση για τον εξοπλισμό που βρίσκεται και χρησιμοποιείται στη Βουλγαρία δεν αποτελεί σύμβαση παράδοσης, αλλά, κατ' ουσίαν, σύμβαση χρηματοδότησης της αγοράς του εξοπλισμού. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι η συναλλαγή δεν συνδέεται με πληρωμή: Για την παραλαβή και τη χρήση από τον Βούλγαρο συμβαλλόμενο δεν οφείλεται κανένα αντάλλαγμα. Συναφώς, ο αλλοδαπός συμβαλλόμενος δεν είναι ούτε ο αποδέκτης ούτε ο πραγματικός χρήστης του κατασκευασθέντος εξοπλισμού, μολονότι έχει καταβάλει το τίμημα. [Περαιτέρω] θεωρήθηκε ότι ο αγοραστής ήταν μόνον τύποις κύριος, δεδομένου ότι ο προμηθευτής (η βουλγαρική εταιρία IME Bulgaria) χρησιμοποιεί τον ειδικό εξοπλισμό για την παραγωγή των τελικών προϊόντων και ασκεί την εξουσία και τον έλεγχο επ' αυτού.
- 8 Στο πλαίσιο της δίκης, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο (ASSG) αιτιολόγησε την απόρριψη της προσφυγής κατά της πράξης με το σκεπτικό ότι, μολονότι η αναιρεσείουσα πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του τιμολογηθέντος ΦΠΑ σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης και εγγεγραμμένο για τους σκοπούς του ΦΠΑ υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με την οδηγία 2008/9 και το άρθρο 1, παράγραφος 2, της κανονιστικής απόφασης N-9, οι σχετικοί κανόνες δεν εφαρμόζονται στα ποσά που αφορούν μη νομίμως τιμολογηθέντα ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου εκείνου που αναφέρεται σε πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις.
- 9 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο βασίζει τα συμπεράσματά του στην ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ με τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις C-349/96 και C-41/04. Το ASSG θεώρησε ότι, όπως κρίθηκε με τις εν λόγω αποφάσεις, πράξη που, σε οικονομικό επίπεδο, συνίσταται σε μία μόνο παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά για να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ. Ειδικότερα, μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη κύριας παροχής όταν δεν συνιστά αυτοσκοπό για τον πελάτη, αλλά το μέσο για να αποκομίσει [αυτός] υπό τις βέλτιστες συνθήκες το όφελος της κύριας παροχής του παρόχου.
- 10 Το ASSG συντάχθηκε με τη διαπίστωση των φορολογικών αρχών ότι αυτό ακριβώς συνέβαινε στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι η παράδοση του Tooling αποτελεί παρεπόμενη παροχή σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατασκευαστικών στοιχείων που παρήγε η IME Bulgaria για την BROSE Prievidza και παρέδιδε σε αυτή. Τούτο αποδεικνύεται από την περιλαμβανόμενη στον φάκελο παραγγελία προς τον κατασκευαστή εργαλείων IME Bulgaria, από την οποία προκύπτει σαφώς ότι η παραγωγή του εξοπλισμού παραγγέλθηκε από πρόσωπο που ανήκει στον όμιλο Brose, συνδεδεμένο με τον αποδέκτη, προς τον αποκλειστικό σκοπό της κατασκευής των αναγκαίων για τη δραστηριότητα της

Brose Priedvidza εξαρτημάτων, με την παραγωγή τόσο του εξοπλισμού όσο και των εξαρτημάτων να πραγματοποιείται από τον ίδιο προμηθευτή, την εταιρία IME Bulgaria. Η κυριότητα του παραχθέντος εξοπλισμού μεταβιβάστηκε, μετά την κατασκευή του, αρχικώς στην Brose Coburg και στη συνέχεια από την τελευταία στην προσφεύγουσα, πλην όμως ο εξοπλισμός δεν εγκατέλειψε τη Βουλγαρία και χρησιμοποιήθηκε από τον προμηθευτή IME Bulgaria αποκλειστικά για την εκτέλεση των παραγγελιών της προσφεύγουσας για την κατασκευή των εξαρτημάτων.

- 11 Επομένως, η κατασκευή και η παράδοση των εξαρτημάτων αποτελούν τον κύριο σκοπό των συναλλαγών μεταξύ της Brose Priedvidza και της IME Bulgaria, ενώ η παράδοση του εξοπλισμού είναι παρεπόμενη παροχή η οποία εξυπηρετεί την εκτέλεση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που συνιστούν την κύρια παροχή: μετά την κατασκευή των τελικών προϊόντων ο εξοπλισμός χάνει την οικονομική του σημασία. Η παρεπόμενη παροχή πρέπει να έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με την κύρια παροχή. Αυτή η ρύθμιση της φορολογικής μεταχείρισης βασίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την οποία δύο ή περισσότερες τύποις διακριτές παραδόσεις οι οποίες μπορούν να πραγματοποιηθούν χωριστά ή μία από την άλλη και, ως εκ τούτου, κάθε μία από αυτές να φορολογείται ή να απαλλάσσεται από τον φόρο, θεωρούνται υπό ορισμένες προϋποθέσεις ως μία πράξη, εφόσον δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Στις περιπτώσεις αυτές, η παρεπόμενη παροχή έχει τη φορολογική μεταχείριση της κύριας παροχής (κρίσεις της απόφασης στην υπόθεση C-41/04, σκέψη 21). Στο πλαίσιο αυτό δεν έχει σημασία αν η πληρωμή των κύριων και των παρεπόμενων παροχών δεν πραγματοποιείται με ενιαία συνολική καταβολή ή αν οι παρέχοντες την κύρια και την επίδικη παροχή είναι τύποις διαφορετικά πρόσωπα.
- 12 Εφόσον η παράδοση των τελικών προϊόντων αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση, η παράδοση του τιμολογούμενου Tooling συνιστά επίσης ενδοκοινοτική παράδοση, ούτως ώστε, δυνάμει του άρθρου 53, παράγραφος 1, του ZDDS, φορολογείται με μηδενικό συντελεστή. Επομένως, η απόφαση των φορολογικών αρχών κατά την οποία ο προμηθευτής δεν μπορούσε να αναγράψει ΦΠΑ στο επίμαχο τιμολόγιο σχετικά με την παράδοση του εξοπλισμού ως εκ του γεγονότος ότι τα τελικά προϊόντα για την παραγωγή των οποίων χρησιμοποιήθηκε ο εν λόγω εξοπλισμός ήταν αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων, είναι ορθή. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της κανονιστικής απόφασης N-9 της 16ης Δεκεμβρίου 2009 (ο οποίος μεταφέρει το άρθρο 4 της οδηγίας 2008/9).

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 13 Με την αίτηση αναιρέσεως η Brose Priedvidza παραπονείται για τα ακόλουθα: Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο (ASSG) συντάχθηκε αβασίμως με την άποψη των φορολογικών αρχών ότι ο άμεσος προμηθευτής, η Brose Coburg, είχε εσφαλμένως αναγράψει τον ΦΠΑ στο επίμαχο τιμολόγιο. Δεδομένου ότι ο

παραδοθείς εξοπλισμός δεν μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος, πρόκειται για φορολογητέα παράδοση με τόπο εκπλήρωσης στην ημεδαπή.

- 14 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχθηκε αβασίμως ότι η παράδοση του εξοπλισμού συνιστούσε παροχή παρεπόμενη της παράδοσης των παραχθέντων με αυτόν εξαρτημάτων και ως εκ τούτου αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων σε αποδέκτη που υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο με την αιτιολογία ότι οι δύο πράξεις έπρεπε να θεωρηθούν από οικονομική άποψη ως μία ενιαία παράδοση η οποία είχε διαιρεθεί τεχνητά. Στο πλαίσιο αυτό στηρίχθηκε στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις υποθέσεις C-41/04 και C-349/96, η οποία δεν μπορεί να μεταφερθεί στην υπό κρίση υπόθεση. Εσφαλμένως επίσης το αιτούν δικαστήριο επικαλέστηκε το σκεπτικό των αποφάσεων του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, στο εξής: VAS) σε διοικητικές υποθέσεις με τις οποίες επιλύονται αμετακλήτως διαφορές σχετικές με την υπαγωγή στον ΦΠΑ του προηγούμενου προμηθευτή και κατασκευαστή εξοπλισμού όπως ο επίμαχος (IME Bulgaria).
- 15 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η IME Bulgaria είχε μεταβιβάσει τον εξοπλισμό στην Brose Coburg, η οποία με τη σειρά της τον είχε μεταβιβάσει με το επίμαχο τιμολόγιο στην Brose Prievidza, χωρίς ωστόσο το αντικείμενο της παράδοσης να μεταφερθεί στη Σλοβακία. Δεν έλαβε επίσης υπόψη του το γεγονός ότι η παρεπόμενη παροχή προϋποθέτει ότι ο προμηθευτής των δύο παραδόσεων είναι ο ίδιος, πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω.
- 16 Τέλος, δεν υφίσταται ούτε κοινή πληρωμή, αφενός για την παράδοση των παραχθέντων εξαρτημάτων και αφετέρου για τον εξοπλισμό, όπως απαιτεί το άρθρο 128 του ZDDS προκειμένου μια παράδοση να χαρακτηριστεί ως παρεπόμενη παροχή. Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την οποία για τον χαρακτηρισμό της παράδοσης ως παρεπόμενης παροχής δεν έχει σημασία αν πραγματοποιείται από κοινού πληρωμή, δεν ασκεί επιρροή λόγω του τρόπου μεταφοράς της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία δεν μπορεί να ερμηνευθεί εις βάρος ενός υποκείμενου στον φόρο.
- 17 Σε αντίθεση με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ASSG έκρινε ότι η επίμαχη παράδοση υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή, ιδίως διότι ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο, του οποίου η άσκηση δεν μπορεί να επιβληθεί σε αυτόν. Επίσης δεν υφίσταται κοινή πληρωμή για την προμήθεια των παραχθέντων εξαρτημάτων αφενός και του εξοπλισμού αφετέρου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 18 Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ορθές τις διαπιστώσεις του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου επί των πραγματικών περιστατικών, ότι [δηλαδή] υπάρχει τεχνητός διαχωρισμός των παραδόσεων των κατασκευαστικών στοιχείων [που προορίζονται] για τις δραστηριότητες της Brose Prievidza από τις παραδόσεις του

εξοπλισμού, χωρίς τον οποίο η παραγωγή των κατασκευαστικών στοιχείων θα ήταν αδύνατη. Το συμπέρασμα αυτό βασίζεται στην ερμηνευτική κατευθυντήρια γραμμή η οποία αναπτύσσεται στις σκέψεις 56 και 57 της απόφασης της 21ης Φεβρουαρίου 2008 στην υπόθεση C-425/06.

- 19 Κατ' εφαρμογή αυτής της κατευθυντήριας γραμμής στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ακόλουθα: ο εν τοις πράγμασι δεσμός μεταξύ της Brose Coburg και της Brose Prievidza· το γεγονός ότι οι παραδόσεις στις οποίες προβαίνει η IME Bulgaria προς την Brose Prievidza διαχωρίζονται σε μέρη, καθόσον ο προμηθευτής πωλεί τα παραχθέντα κατασκευαστικά στοιχεία στην προσφεύγουσα απευθείας, ενώ τον απολύτως αναγκαίο για την παραγωγή τους εξοπλισμό πωλεί στην Brose Prievidza μέσω παρεμβαλλόμενου προσώπου συνδεδεμένου με τον αποδέκτη· η παράδοση του Tooling καθεαυτή δεν φαίνεται λογική από οικονομική άποψη, διότι ο εξοπλισμός παραμένει στον προμηθευτή, την IME Bulgaria, ενώ χωρίς αυτόν η παραγωγή των κατασκευαστικών στοιχείων που παραδίδονται στην Brose Prievidza ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις δεν είναι δυνατή.
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν υποστηρίχθηκε και δεν αποδείχθηκε ότι μοναδικός σκοπός της κατάτμησης των παραδόσεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ της Brose Prievidza ούτε σε τι ενδεχομένως έγκειται το πλεονέκτημα αυτό.
- 21 Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση ζήτημα είναι αν η Brose Coburg ανέγραψε νομίμως τον φόρο στο τιμολόγιο που αφορούσε την παράδοση του εξοπλισμού και αν η Brose Prievidza έχει εν τέλει, δυνάμει της οδηγίας 2008/9, δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την παράδοση αυτή, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί δεδομένες τις ακόλουθες διαπιστώσεις:
- 22 Όπως έκρινε το ASSG, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 2, της κανονιστικής απόφασης N-9, η οποία μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 4, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/9, η οδηγία (ή η κανονιστική απόφαση) δεν εφαρμόζεται στα ποσά ΦΠΑ που έχουν τιμολογηθεί για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται ή μπορούν να απαλλαγούν από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 138 ή του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/EK.
- 23 Κατ' αρχάς αμφισβητείται αν η συνιστάμενη στην παράδοση του εξοπλισμού παρεπόμενη παροχή μπορεί να θεωρηθεί ότι απαλλάσσεται ή υπόκειται σε απαλλαγή όταν είναι δεδομένο ότι το αντικείμενό της δεν έχει εγκαταλείψει το κράτος του προμηθευτή.
- 24 Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι υπάρχει νομολογία του VAS (την οποία επικαλέσθηκε και το ASSG), με την οποία επιλύονται αμετακλήτως διαφορές σχετικές με την υπαγωγή στον ΦΠΑ του προηγούμενου προμηθευτή και κατασκευαστή εξοπλισμού όπως ο επίμαχος (IME Bulgaria). Σύμφωνα με το σκεπτικό των αποφάσεων αυτών, οι παραδόσεις εξοπλισμού όπως ο επίμαχος

συνιστούν παρεπόμενη παροχή σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των εξαρτημάτων που παράγονται με τον εξοπλισμό αυτόν, εξ ου και υπόκεινται σε μηδενικό συντελεστή. Το ανωτέρω σκεπτικό βασίζεται και στην ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ στις υποθέσεις C-425/06, σκέψη 48, C-349/96, σκέψη 26 και C-41/04.

- 25 Υπάρχει επίσης νομολογία του VAS σε άλλες ανάλογες υποθέσεις, κατά την οποία εταιρία αποδέκτης Tooling εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης δεν έχει βάσει της οδηγίας 2008/9 στη Βουλγαρία δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε για την αγορά του εξοπλισμού, για τον λόγο ότι οι παραδόσεις του εξοπλισμού συνιστούν παροχή παρεπόμενη σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην ίδια εταιρία των εξαρτημάτων που παράγονται με τον εν λόγω εξοπλισμό. Η διαφορά σε σχέση με τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης έγκειται αποκλειστικά στην απουσία ενδιάμεσης εταιρίας κατά τη μεταβίβαση της κυριότητας του εξοπλισμού. [στις ανωτέρω άλλες υποθέσεις] αυτός είχε μεταβιβαστεί απ' ευθείας από τον κατασκευαστή στην εταιρία που υπέβαλε την αίτηση επιστροφής και ήταν αποδέκτης των παραχθέντων εξαρτημάτων.
- 26 Αν ακολουθηθεί η λογική κατά την οποία οι τεχνητά διαχωρισμένες παραδόσεις πρέπει να υπόκεινται σε ενιαίο φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε αυτό που ισχύει για την κύρια παροχή, η παράδοση του Tooling υπόκειται σε μηδενικό συντελεστή, όπως και οι παραδόσεις των κατασκευαστικών στοιχείων που παράγονται με τον εξοπλισμό. Βάσει των ανωτέρω, σύμφωνα με τη μεταφερθείσα διάταξη της οδηγίας 2008/9 η Brose Priedvidza δεν δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την παράδοση του εξοπλισμού – όπως έκρινε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, λαμβάνοντας υπόψη την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την απόφαση που εξέδωσε στην υπόθεση C-80/20, αν το αποτέλεσμα αυτό στην υπό κρίση υπόθεση είναι πράγματι συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης. Στην κύρια δίκη στην υπόθεση εκείνη, η διαφορά αφορούσε το δικαίωμα, βάσει της οδηγίας 2008/9, προς επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την παράδοση του Tooling, κατόπιν αίτησης του εγκατεστημένου στη Γαλλία αποδέκτη, ο οποίος ήταν επίσης αποδέκτης των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών παραχθέντων με τον ίδιο αυτό εξοπλισμό από τον εγγεγραμμένο για τους σκοπούς του ΦΠΑ και εγκατεστημένο στη Ρουμανία προμηθευτή του εξοπλισμού. Όπως στην υπό κρίση υπόθεση, το αντικείμενο της επίδικης παράδοσης Tooling δεν είχε εγκαταλείψει το έδαφος του κράτους του προμηθευτή και τα παραχθέντα με αυτό προϊόντα αποτελούσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 28 Μολονότι τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο στην υπόθεση εκείνη και οι απαντήσεις που δόθηκαν αφορούσαν τις προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος επιστροφής βάσει της οδηγίας 2008/9, η ύπαρξη του εν λόγω δικαιώματος δεν φαίνεται να αμφισβητήθηκε σε μια υπόθεση που ήταν παρόμοια με την υπό κρίση.

- 29 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει την αιτιολογημένη άποψη της αναιρεσείουσας ότι οι διαφορές των κύριων δικών στις υποθέσεις C-41/04, C-572/07 και C-392/11 διαφέρουν κατά τούτο από την υπό κρίση υπόθεση, ότι οι παραδόσεις που χαρακτηρίστηκαν σε αυτές ως παρεπόμενες παροχές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των ιδίων συμβαλλομένων. Τούτο ισχύει και για τη διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-80/20, στην οποία ο κατασκευαστής του Tooling και των εξαρτημάτων που παρήχθησαν με αυτό παρέδωσε τόσο τον εξοπλισμό όσο και τα εξαρτήματα απευθείας σε πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Ρουμανίας, το οποίο ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την αγορά του εξοπλισμού. Από την άλλη πλευρά, στην υπόθεση C-425/06, όπως και στην υπό κρίση υπόθεση, εμπλέκονται διαφορετικοί προμηθευτές και ένας αποδέκτης των παραδόσεων, όμως εκεί ο ενδεχόμενος διαχωρισμός των παραδόσεων αποσκοπεί σε φορολογική κατάχρηση, ενώ στην παρούσα υπόθεση δεν προβλήθηκε ισχυρισμός ούτε υπήρξε απόδειξη σχετικά με μια τέτοια κατάχρηση.
- 30 Για τους λόγους αυτούς, το αιτούν δικαστήριο αναστέλλει την ενώπιόν του αναιρετική διαδικασία και υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής απόφασης.