

Cauza C-234 din 2024, Brose Priedidza spol. s r.o. Refuzul unui sta membru a a rambursa TVA catre un cumpărător în registrat în scopuri de TVA în alt sta membru pe motivul fracționării unor tranzacții, ce în mod normal ar fi fost accesorii unor tranzacții principale.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

23 octombrie 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 138 alineatul (1) – Directiva 2008/9/CE – Articolul 4 litera (b) – Rambursarea TVA-ului către persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare – Prestație principală și prestație accesorie – Scindare artificială a unei prestații unice – Lipsa unei deplasări a obiectului livrării ”

În cauza C-234/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 27 martie 2024, primită de Curte la 27 martie 2024, în procedura

Brose Priedidza spol. s r.o.

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul J. Passer, președinte de cameră, și domnii D. Gratsias și B. Smulders (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Brose Prievidza spol. s r.o., de E. Evtimov, Y. Mateeva, S. Vasilev și V. Vidolov, advokati, precum și de B. Lazarov;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de E. Pavlova;
- pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și D. Drambozova, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 22 mai 2025,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Brose Prievidza, spol. s r.o., o societate cu sediul în Slovacia, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și de securitate socială” din Sofia, de pe lângă Agenția Națională a Veniturilor Publice, Bulgaria) (denumit în continuare „directorul administrației fiscale”), pe de altă parte, cu privire la dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) care a fost aplicată livrării unui echipament.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

- 3 Titlul IV din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018 (JO 2018, L 311, p. 3) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), denumit „Operațiuni taxabile”, cuprinde capitolul 1, intitulat

„Livrarea de bunuri”, în care figurează articolul 14 din această directivă, care prevede la alineatul (1):

„„Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

- 4 Titlul IV din directiva menționată cuprinde articolul 20 din aceeași directivă, care prevede la primul paragraf:

„„Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.”

- 5 Titlul IX din Directiva 2006/112, denumit „Scutiri”, conține capitolul 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”, ce cuprinde articolul 138 din această directivă, care prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Comunității [Europene], de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) bunurile sunt livrate unei persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor;
- (b) persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă pentru care este efectuată livrarea este identificată în scopuri de TVA în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor și a indicat furnizorului acest număr de identificare în scopuri de TVA.”

- 6 Articolul 169 din directiva menționată prevede la litera (a):

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

- (a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

[...]”

7 Articolul 170 din Directiva 2006/112 prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul [...] articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din Directiva [2008/9] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

[...]”

8 Articolul 171 alineatul (1) din această directivă prevede:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva [2008/9].”

Directiva 2008/9

9 În temeiul articolului 1 din Directiva 2008/9:

„Prezenta directivă stabilește normele detaliate privind rambursarea [TVA], prevăzută la articolul 170 din [Directiva 2006/112], persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3.”

10 Articolul 2 din Directiva 2008/9 prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1. «persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare» înseamnă o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] care este stabilită pe teritoriul altui stat membru decât statul de rambursare;
2. «stat membru de rambursare» înseamnă statul membru în care a fost încasată TVA de la persoana impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare, pentru bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv;

[...]”

11 Articolul 4 din Directiva 2008/9 prevede:

„Prezenta directivă nu se aplică cu privire la:

- (a) quantumurile TVA care, conform legislației statului membru de rambursare, au fost facturate incorect;
- (b) quantumurile TVA facturate pentru livrări de bunuri, livrări care sunt sau pot fi scutite în temeiul articolului 138 sau al articolului 146 alineatul (1) litera (b) din [Directiva 2006/112].”

Dreptul bulgar

ZDDS

12 Articolul 53 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006) (denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

„(1) Se aplică o cotă de taxă nulă livrărilor intracomunitare prevăzute la articolul 7, cu excepția livrărilor intracomunitare scutite în temeiul articolului 38 alineatul (2).

(2) [...] În scopul aplicării cotei de taxă nule prevăzute la alineatul (1), furnizorul trebuie să fie în posesia:

- 1. documentelor referitoare la livrare, astfel cum sunt definite în regulamentul de aplicare a legii, și
- 2. [...] documentelor referitoare la expedierea sau la transportul bunurilor de pe teritoriul național către teritoriul unui alt stat membru, astfel cum sunt definite la articolul 45a din [Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1)], astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 (JO 2018, L 311, p. 10)], denumit în continuare «Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011», sau astfel cum sunt definite în regulamentul de aplicare a legii.

(3) [...]”

13 Articolul 81 din ZDDS, intitulat „Rambursarea taxei către persoanele care nu sunt stabilite pe teritoriul național”, prevede:

„(1) Taxa achitată se rambursează:

1. persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul național, dar care sunt stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru pentru bunurile pe care le-au cumpărat și pentru serviciile pe care le-au primit pe teritoriul național;

[...]

- (2) Modalitățile și documentele necesare pentru rambursarea taxei prevăzute la alineatul (1) sunt stabilite printr-un ordin al ministrului finanțelor.”

14 Potrivit articolului 128 din ZDDS:

„Atunci când prestația principală este însoțită de o altă prestație, iar plata este stabilită în mod comun, se consideră că este vorba despre o singură prestație principală.”

Decretul nr. N-9

15 Articolul 1 din Naredba n° N-9 za vazstanoviavaneto na danaka varhu dobavenata stoynost na danachno zadalzheni litsa, neustanoveni v darzhavata chlenka po vazstanoviavane, no ustanoveni v druga darzhava – chlenka na Evropeiskia sayuz (Decretul nr. N-9 privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare, dar care sunt stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene) din 16 decembrie 2009 (DV nr. 101 din 18 decembrie 2009, denumit în continuare „Decretul nr. N-9”) prevede:

„(1) Prezentul decret reglementează:

1. [...] condițiile și modalitățile conform cărora [TVA-ul] facturat este rambursat unor persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de [TVA] în alt stat membru al Uniunii Europene pentru bunuri pe care le-au cumpărat, pentru servicii care le-au fost prestate sau pentru importuri efectuate pe teritoriul național;

[...]

- (2) Prezentul decret nu se aplică sumelor care corespund unui [TVA] facturat în mod nejustificat, inclusiv în ceea ce privește livrările intracomunitare efectuate și exporturile.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

16 Brose Prievidza este o societate stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Slovacia. Activitatea sa constă printre altele în producția unor sisteme de ridicare

de ferestre și a unor module de uși pentru autovehicule. Pentru fabricarea acestor produse, ea cumpără componente de la „Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (denumită în continuare „IME Bulgaria”), o întreprindere stabilită în Bulgaria. Instanța de trimitere califică furnizarea respectivelor componente de către aceasta din urmă către Brose Prievidza drept livrări intracomunitare.

- 17 Brose Fahrzeugteile SE & Co. KG (denumită în continuare „Brose Coburg”) este o societate stabilită în Germania și înregistrată în scopuri de TVA în Germania și în Bulgaria. Din dosarul de care dispune Curtea reiese că aceasta face parte, asemenea Brose Prievidza, din grupul Brose, care produce printre altele sisteme mecatronice pentru caroserii și interioare de mașini destinate constructorilor de automobile.
- 18 Brose Coburg a comandat de la IME Bulgaria un echipament specific pentru fabricarea unor componente care urmează să fie integrate în aceste sisteme. La 14 mai 2020, vânzarea acestui echipament a fost facturată de IME Bulgaria societății Brose Coburg. Deși echipamentul menționat a devenit proprietatea acesteia din urmă, el a rămas la IME Bulgaria, care îl utilizează exclusiv pentru fabricarea componentelor menționate mai sus, destinate Brose Prievidza.
- 19 La 7 iunie 2021, Brose Coburg a vândut același echipament societății Brose Prievidza. În acest cadru, ea a emis o factură referitoare la vânzarea unui ansamblu de utilaje, denumit „Set de axuri conform anexei S-T 08-P-9965 – Suport de piese într-un sistem de sudare automat” (denumit în continuare „echipamentul în litigiu”), în cuantum net de 62 000 de euro, majorat cu TVA-ul bulgar, care a fost achitat. Echipamentul în litigiu a rămas la IME Bulgaria în scopul fabricării componentelor amintite.
- 20 La 10 martie 2022, Brose Prievidza a solicitat, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2021, rambursarea acestui TVA. Printr-o decizie de compensare și de rambursare din 15 iulie 2022, această cerere a fost respinsă. Respectiva decizie a fost confirmată de directorul administrației fiscale.
- 21 Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ al Orașului Sofia, Bulgaria) a respins acțiunea Brose Prievidza îndreptată împotriva acestei decizii de compensare și de rambursare. Acest tribunal a considerat în esență că, dat fiind că livrarea echipamentului în litigiu era accesorie livrărilor intracomunitare de componente produse de IME Bulgaria, ea trebuia să fie supusă aceluiași regim fiscal. Aceste două operațiuni ar fi fost scindate în mod artificial. Așadar, în temeiul articolului 53 alineatul (1) din ZDDS, furnizarea acestui echipament ar fi trebuit să fie supusă unei cote de taxă nule, astfel încât Brose Coburg nu ar fi trebuit să menționeze TVA-ul pe factura referitoare la livrarea echipamentului amintit. Prin

urmare, conform articolului 1 alineatul (2) din Decretul nr. N-9, care ar transpune în dreptul bulgar articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9, Brose Priedidza nu ar avea dreptul la rambursarea TVA-ului pe care l-a plătit.

- 22 Brose Priedidza a contestat această decizie la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), care este instanța de trimitere.
- 23 În cererea sa de decizie preliminară, această instanță arată de la bun început că, având în vedere concluziile desprinse din Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 56 și 57), apreciază că Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ al Orașului Sofia) a considerat în mod întemeiat că livrarea de către IME Bulgaria, pe de o parte, a componentelor necesare activității Brose Priedidza și, pe de altă parte, a echipamentului în litigiu fusese scindată în mod artificial. Mai multe elemente ar pleda în acest sens, precum legătura materială care unește Brose Coburg și Brose Priedidza, faptul că livrările componentelor au fost efectuate direct de IME Bulgaria către Brose Priedidza, însă echipamentul în litigiu necesar pentru fabricarea acestor componente ar fi fost livrat în mod indirect, și anume prin intermediul Brose Coburg, precum și împrejurarea că, privită în mod izolat, livrarea acestui echipament ar părea lipsită de logică economică din moment ce echipamentul menționat a rămas la IME Bulgaria, care îl utilizează numai pentru fabricarea componentelor respective. În schimb, spre deosebire de situația în discuție în Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), nicio intenție de abuz fiscal nu ar fi fost invocată și nici demonstrată în speță.
- 24 În continuare, instanța amintită are însă îndoieli că livrarea echipamentului în litigiu, pe care o consideră accesorie livrărilor de componente, poate fi calificată drept operațiune scutită sau susceptibilă de a fi scutită de TVA din moment ce acest echipament nu a fost transportat în afara Bulgariei.
- 25 În plus, ea menționează jurisprudența sa, care s-ar întemeia pe Hotărârea Curții din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 26), pe Hotărârea Curții din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 48), și pe Hotărârea Curții din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), potrivit căreia livrările de echipamente care însoțesc livrările intracomunitare de piese fabricate cu ajutorul acestor echipamente sunt supuse aceluiași regim fiscal, ceea ce ar implica în speță că livrarea echipamentului în litigiu ar trebui taxată la o cotă nulă. Într-un astfel de caz, în temeiul articolului 1 alineatul (2) din Decretul nr. N-9, care ar fi transpus articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9, o societate stabilită într-un alt stat membru căreia i-a fost facturat un atare echipament nu ar avea dreptul la rambursarea TVA-ului în Bulgaria.

- 26 Așa fiind, instanța de trimitere ridică problema dacă acest raționament este conform cu dreptul Uniunii, pe de o parte, având în vedere concluziile desprinse din Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870). Astfel, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, precum în speță, echipamentul facturat nu ar fi părăsit teritoriul statului membru al furnizorului, iar bunurile produse cu ajutorul acestui echipament ar fi făcut obiectul unor livrări intracomunitare. Or, în hotărârea menționată, existența unui drept la rambursare nu ar fi fost pusă la îndoială de Curte.
- 27 Pe de altă parte, potrivit instanței de trimitere, cauza cu care este sesizată se distinge printre altele în ceea ce privește numărul de persoane implicate în prestațiile în discuție de cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), referitoare la operațiuni considerate ca formând o prestație unică. Ea subliniază că în speță sunt implicate trei entități. În plus, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), la fel ca în cauza cu care este sesizată, diferiți furnizori ar fi livrat echipamente unui singur destinatar. Cu toate acestea, în cauza în care s-a pronunțat această din urmă hotărâre, separarea artificială a prestațiilor ar fi avut ca obiectiv săvârșirea unui abuz fiscal, ceea ce nu ar fi cazul în speță.
- 28 În aceste împrejurări, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva 2008/9 conferă dreptul la rambursarea TVA-ului achitat, solicitată de destinatarul livrării unui echipament (utilaj), atunci când obiectul livrării nu a părăsit teritoriul statului membru al furnizorului, iar livrarea [acestui echipament] a fost separată în mod artificial de livrările intracomunitare către același destinatar de bunuri produse cu ajutorul [echipamentului menționat]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 29 Cu titlu introductiv, trebuie mai întâi să se observe că în cauza principală este în discuție situația unei persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât cel în care a fost cumpărat bunul. Astfel, în această cauză, este cert că echipamentul în litigiu a fost vândut de Brose Coburg, stabilită în Germania și înregistrată în scopuri de TVA în Germania și în Bulgaria, către Brose Prievidza, cu sediul în Slovacia.
- 30 Este de asemenea cert că livrarea acestui echipament a avut loc și că TVA-ul a fost achitat în Bulgaria. Astfel, instanța de trimitere a constatat în această privință că, în

speță, după fabricarea echipamentului în litigiu, proprietatea acestuia din urmă fusese transferată succesiv către Brose Coburg, iar apoi de la aceasta la Brose Prievidza.

- 31 În acest context, trebuie amintit, după cum a procedat doamna avocată generală la punctul 30 din concluzii, că acest transfer și, prin urmare, livrarea în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu sunt repuse în discuție de faptul că o persoană a păstrat posesia bunului în cauză, de exemplu pentru a-l utiliza ea însăși, precum în speță IME Bulgaria, care utilizează echipamentul în litigiu cu unicul scop de a produce componente comandate de Brose Prievidza. Curtea a statuat deja că transferul dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar, în sensul acestui articol 14 alineatul (1), nu impune ca partea căreia îi este transferat acest bun corporal să îl dețină fizic și nici ca bunul corporal menționat să fie transportat fizic către ea și/sau să fie primit fizic de ea (Hotărârea din 17 octombrie 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 32 Instanța de trimitere arată însă că, în opinia sa, în speță, livrarea echipamentului în litigiu către Brose Prievidza și livrările intracomunitare către aceasta a componentelor fabricate cu ajutorul respectivului echipament, scutite de TVA, au fost scindate în mod artificial, astfel încât ar trebui să se considere că livrarea echipamentului menționat intră sub incidența aceleiași regim fiscal precum livrările componentelor amintite. Prin urmare, această instanță are îndoieli cu privire la dreptul la rambursarea TVA-ului achitat în Bulgaria de Brose Prievidza pentru livrarea echipamentului în litigiu, ridicând totodată problema compatibilității cu dreptul Uniunii a aprecierii sale cu privire la situația în discuție în litigiul principal.
- 33 În continuare, trebuie amintit că articolul 171 din Directiva 2006/112 prevede la alineatul (1) că TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără printre altele bunuri și servicii supuse TVA-ului în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de Directiva 2008/9.
- 34 Deși instanța de trimitere nu citează nicio dispoziție precisă a acestei din urmă directive în întrebarea sa preliminară, din cererea de decizie preliminară reiese că ea solicită interpretarea articolului 4 litera (b) din aceasta. Astfel, în motivarea trimiterii preliminare, respectiva instanță pornește de la ipoteza potrivit căreia livrarea echipamentului în litigiu ar trebui să urmeze același regim fiscal precum livrările componentelor care constituie livrări intracomunitare scutite în temeiul articolului 138 din Directiva 2006/112. În plus, ea subliniază în special legătura dintre articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9 și legislația națională, și anume articolul 1 alineatul (2) din Decretul nr. N-9, în temeiul căreia rambursarea TVA-ului

achitat pentru livrările de bunuri care trebuie considerate operațiuni intracomunitare ar fi exclusă.

- 35 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9 coroborat cu articolul 138 alineatul (1) și cu articolul 171 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune refuzului rambursării TVA-ului care a fost aplicat livrării unui echipament către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru decât statul membru în care a fost cumpărat acest bun, pentru motivul că această livrare trebuie să fie scutită de TVA în calitate de livrare intracomunitară, din moment ce trebuie să se considere că face parte dintr-o singură prestație economică indisociabilă sau că este accesorie unei prestații principale constituite din livrări intracomunitare de bunuri produse prin intermediul acestui echipament și destinate acestei persoane impozabile, deși echipamentul menționat nu a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru al furnizorului său.
- 36 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se examineze, pe de o parte, dacă o livrare a unui bun poate fi considerată o livrare intracomunitară, chiar dacă bunul în cauză nu a părăsit statul membru al furnizorului său, și, pe de altă parte, dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, livrarea unui echipament poate fi considerată ca făcând parte dintr-o singură prestație indisociabilă sau ca fiind accesorie unor livrări intracomunitare de bunuri produse prin intermediul acestui echipament.
- 37 În această privință, trebuie amintit în primul rând că Curtea a statuat deja că, la fel ca dreptul de deducere, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie în principiu ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 16 mai 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 38 În conformitate cu articolul 1 din Directiva 2008/9, această directivă are ca obiect stabilirea normelor detaliate privind rambursarea TVA-ului, prevăzută la articolul 170 din Directiva 2006/112, în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt

stabilite în statul membru de rambursare ce îndeplinesc condițiile enunțate la articolul 3 din Directiva 2008/9.

- 39 Această din urmă directivă nu urmărește însă să stabilească condițiile de exercitare și nici întinderea dreptului la rambursare. Astfel, articolul 5 al doilea paragraf din directiva menționată precizează că, fără a aduce atingere articolului 6 din aceeași directivă și în înțelesul acesteia, dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punctele 62 și 63, precum și jurisprudența citată).
- 40 Totuși, conform articolului 4 litera (b) din Directiva 2008/9, aceasta nu se aplică cu privire la cuantumurile TVA-ului facturate pentru livrări de bunuri, livrări care sunt sau pot fi scutite printre altele în temeiul articolului 138 din Directiva 2006/112.
- 41 În conformitate cu articolul 138 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor, dar în interiorul Uniunii, de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile, cu condiția ca bunurile să fie livrate unei persoane impozabile sau unei persoane juridice neimpozabile care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.
- 42 Potrivit unei jurisprudențe constante, scutirea livrării intracomunitare a unui bun în sensul acestui articol 138 nu devine aplicabilă decât dacă dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează, dacă furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau a fost transportat într-un alt stat membru și dacă, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul respectiv a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 43 Rezultă că, în lipsa deplasării fizice a bunului în cauză în afara teritoriului acestui din urmă stat membru, o livrare nu poate fi calificată drept livrare intracomunitară.
- 44 Trebuie amintit de asemenea că o livrare intracomunitară care intră sub incidența articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are drept corolar o achiziție intracomunitară, astfel cum este definită la articolul 20 din această directivă (Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 31).
- 45 Or, din această din urmă dispoziție reiese că o achiziție poate fi calificată drept achiziție intracomunitară numai cu condiția ca bunul să fi fost expedit sau

transportat către persoana care achiziționează acest bun. În consecință, condițiile de aplicare a articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu pot fi îndeplinite dacă bunul care face obiectul livrării către cumpărător nu a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctele 32 și 33).

- 46 Faptul că bunul a fost vândut de o societate stabilită într-un alt stat membru decât cel al cumpărătorului și altul decât cel în care se află fizic acest bun nu repune în discuție această concluzie. Astfel, din cuprinsul punctelor 43 și 45 din prezenta hotărâre rezultă că fără transport sau expediere către cumpărător în afara teritoriului statului membru de livrare nu poate fi vorba nici despre o achiziție intracomunitară, nici, așadar, despre o livrare intracomunitară scutită.
- 47 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că echipamentul în litigiu a făcut obiectul a două vânzări, prin care dreptul de a dispune de acest echipament a fost transmis mai întâi de la IME Bulgaria la Brose Coburg, iar ulterior de la aceasta din urmă la Brose Prievidza. Totuși, acest bun nu a fost transportat sau expedit către cumpărători succesivi, ci a rămas pe teritoriul statului membru al furnizorului.
- 48 Dacă, în astfel de împrejurări, condițiile de aplicare a articolului 138 din Directiva 2006/112 nu sunt îndeplinite, aspect a cărui constatare este de competența instanței de trimitere, rezultă că rambursarea TVA-ului care a grevat achiziționarea acestui bun nu poate fi exclusă prin aplicarea articolului 4 litera (b) din Directiva 2008/9.
- 49 În al doilea rând, în ceea ce privește relația dintre livrările intracomunitare și o livrare precum cea a echipamentului în litigiu, este necesar să se arate că din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf și din articolul 2 din Directiva 2006/112 rezultă că fiecare operațiune trebuie în principiu să fie considerată o operațiune distinctă și independentă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 20, Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 50 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punctul 47).
- 50 După cum a amintit doamna avocată generală la punctul 42 din concluzii, acest principiu se aplică chiar și atunci când există între mai multe prestații o anumită legătură, având în vedere conexitatea economică a ansamblului operațiunilor în cauză și finalitatea lor comună (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 51 Prin urmare, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, chiar dacă singurul scop al livrărilor de componente, pe de o parte, și al livrării echipamentului

în litigiu, pe de altă parte, consta în executarea comenzilor de fabricare de piese pentru Brose Priedviza, astfel cum ar fi considerat Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ al Orașului Sofia) în ceea ce privește livrările în discuție în litigiul principal, acest scop sau această eventuală conexitate economică între aceste livrări nu implică în mod automat că trebuie să se considere că respectivele livrări constituie o singură operațiune în sensul Directivei 2006/112.

- 52 Așa fiind, este posibil să trebuiască să se facă o excepție de la principiul enunțat la punctul 49 din prezenta hotărâre. Astfel, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA (Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 20, și Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 58 și jurisprudența citată).
- 53 Potrivit unei jurisprudențe constante, este necesar să se considere că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 22, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 54 În plus, în anumite împrejurări, mai multe operațiuni distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente. Aceasta este situația în special atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii care au același tratament fiscal precum prestația principală (Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 21 și jurisprudența citată, Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 30, și Hotărârea din 17 octombrie 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punctul 48).
- 55 În cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, revine instanțelor naționale sarcina de a stabili dacă, în împrejurările speței concrete, prestația în cauză constituie o prestație unică și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință. Revine însă Curții sarcina de a furniza instanțelor menționate toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru

soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 17 octombrie 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punctul 49 și jurisprudența citată).

- 56 În speță, din decizia de trimitere reiese că componentele fabricate cu ajutorul echipamentului în litigiu au făcut obiectul mai multor livrări intracomunitare efectuate direct de IME Bulgaria către Brose Priedviza. Acest echipament a cărui livrare a fost supusă TVA-ului în discuție în litigiul principal a fost vândut de Brose Coburg acesteia din urmă, dar a rămas în Bulgaria și a fost pus la dispoziția IME Bulgaria.
- 57 Or, în primul rând, faptul că mai multe livrări de bunuri identice, în speță componentele, au avut loc între aceleași societăți nu este suficient pentru a se putea aprecia că aceste livrări trebuie, în sine și independent de livrarea echipamentului în litigiu, să fie considerate o operațiune unică. Astfel, identitatea de obiect a acestor livrări nu implică în mod automat că ele formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indisociabilă, a cărei divizare ar avea un caracter artificial.
- 58 Acest lucru este valabil cu atât mai mult atunci când două livrări de bunuri diferite, în speță echipamentul în litigiu și componentele, sunt efectuate de doi prestatori independenți. Astfel, după cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 46 și 47 din concluzii, din punctul de vedere al unui consumator mediu, tratarea separată a livrărilor efectuate de doi prestatori independenți este perfect logică.
- 59 În plus, așa cum s-a arătat deja la punctele 50 și 51 din prezenta hotărâre, faptul că există o anumită legătură între operațiuni, din moment ce echipamentul în litigiu este necesar pentru fabricarea componentelor, nu presupune că ele trebuie considerate ca reprezentând o singură operațiune și nici, așadar, ca prestații indisociabile.
- 60 Totuși, în mod excepțional, două prestații furnizate de doi prestatori independenți pot fi considerate o prestație unică complexă. Aceasta este situația atunci când se stabilește că a avut loc o fracționare artificială a acestor prestații.
- 61 O asemenea situație a fost luată în considerare de Curte în Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108). Or, după cum precizează în decizia sa de trimitere, instanța de trimitere s-a întemeiat pe punctele 56 și 57 din hotărârea menționată – în care Curtea a subliniat caracteristicile operațiunilor în discuție în cauza în care s-a pronunțat hotărârea respectivă – pentru a considera că livrările componentelor și livrarea echipamentului în litigiu trebuiau considerate ca formând o prestație unică căreia trebuie să i se aplice același regim fiscal.

- 62 Totuși, indicațiile care figurează la punctele 56 și 57 din Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), nu pot permite să se considere că livrări precum cele în discuție în litigiul principal au făcut obiectul unei scindări artificiale, din moment ce niciuna dintre caracteristicile operațiunilor descrise de Curte în această privință nu este comparabilă cu cele ale acestor livrări.
- 63 Astfel, spre deosebire de o situație juridică precum cea în discuție în litigiul principal, cele două societăți care prestau servicii aceluiași client în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre erau legate în măsura în care făceau parte din același grup. În plus, livrări precum cele în discuție în litigiul principal își au, fiecare, originea nu într-o fracționare deliberată a prestației consimțite de un furnizor, ci în contracte distincte încheiate cu doi prestatori independenți, astfel încât, privite izolat, aceste livrări urmează o logică economică proprie. Pe de altă parte, în speță, instanța de trimitere a considerat că nici nu s-a invocat, nici nu s-a demonstrat că societatea destinatară a diferitelor livrări, și anume Brose Priedidza, urmărea să obțină un avantaj fiscal necuvenit rezultat dintr-un tratament fiscal diferit al livrărilor în cauză, în condițiile în care Curtea a amintit în esență la punctele 58-62 din Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), că acest element joacă un rol esențial în calificarea operațiunilor ca făcând obiectul unei scindări artificiale.
- 64 De altfel, faptul că un echipament nu este destinat producției unei singure piese sau a unui singur lot de piese și nici nu este destinat să fie integrat în componente, ci să fie utilizat pentru producția în serie a acestor piese sau componente, poate contribui la demonstrarea faptului că livrarea acestui echipament nu este atât de strâns legată de o livrare specifică de piese încât să trebuiască să fie considerată ca formând cu această livrare specifică de piese, în mod obiectiv, o singură prestație economică indisociabilă.
- 65 În al doilea rând, în ceea ce privește aspectul dacă o prestație trebuie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale, potrivit unei jurisprudențe constante, aceasta este situația atunci când prestația respectivă nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 52 și jurisprudența citată, Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 60 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punctul 48). Rezultă că, dimpotrivă, aceste prestații au pentru client fiecare o funcție sau o finalitate proprie, una nu poate fi calificată drept accesorie în raport cu cealaltă.

- 66 Astfel, atunci când achiziționarea unui echipament indispensabil pentru fabricarea de bunuri, care este pus la dispoziția furnizorului acestor bunuri, conferă cumpărătorului o garanție care îi permite să își protejeze poziția față de acest furnizor, în special în caz de insolvabilitate a acestuia din urmă, sau permite cumpărătorului respectiv să transfere sau să deplaseze acest echipament, în cazul în care procesul de producție ar necesita acest lucru, o asemenea împrejurare constituie un indiciu puternic al faptului că livrarea echipamentului menționat constituie un scop în sine pentru acest cumpărător și că, așadar, ea nu ar trebui considerată ca fiind accesorie livrării de piese fabricate prin intermediul acestuia, care are o altă finalitate.
- 67 În plus, în calitate de instrument, se poate prezuma, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, că un echipament va fi utilizat pe tot parcursul ciclului de producție a bunurilor fabricate prin intermediul acestuia, motiv pentru care a fost pus la dispoziția producătorului. În consecință, livrarea unui asemenea echipament are o finalitate proprie în raport cu diferitele livrări ale componentelor, astfel încât nu poate fi considerată accesorie acestora.
- 68 Deși, desigur, faptul că echipamentul constituie o condiție prealabilă oricărei livrări ulterioare de bunuri fabricate prin intermediul acestuia este susceptibil să indice că achiziționarea sa ar constitui mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea acestor bunuri și, prin urmare, ar putea apărea ca fiind o prestație accesorie celei a livrării acestor bunuri, elementul respectiv trebuie totuși să fie apreciat în ansamblul circumstanțelor în care se desfășoară aceste operațiuni.
- 69 Astfel, revine instanței de trimitere sarcina de a lua în considerare realitatea economică și comercială ca element pertinent pentru calificarea unei livrări ca accesorie sau, dimpotrivă, ca independentă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, punctul 22). Luarea în considerare a realității economice a operațiunilor în cauză, care este, în principiu, reflectată în relațiile contractuale ale părților, este considerată ca reprezentând un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 70 În această privință, modelul de întreprindere al grupului din care fac parte unele dintre societățile implicate în livrările în discuție în litigiul principal constituie un element care trebuie luat în considerare de instanța națională. În speță, Brose Prievidza a arătat, în observațiile sale scrise depuse în fața Curții, că faptul că echipamentul în litigiu a fost vândut mai întâi de IME Bulgaria către Brose Coburg înainte ca ea însăși să îl achiziționeze de la aceasta din urmă este justificat de centralizarea, la Brose Coburg, a comenzilor de utilaje în cadrul grupului Brose.

Astfel, la momentul comenzii unui echipament, entitatea grupului care trebuie să producă piesele care includ componentele fabricate prin intermediul acestui echipament nu ar fi încă cunoscută. Alegerea acestei entități ar depinde în special de situarea geografică a clienților și a societății terțe care produce echipamentul respectiv. Totuși, transferul aceluiași echipament către entitatea menționată ar avea loc după ce aceasta din urmă a fost desemnată. Or, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, acest mod de a proceda în cadrul grupului Brose pare să corespundă realității economice și comerciale a operațiunilor de livrare în discuție în litigiul principal, care este reflectată de contractele de vânzare succesive ale echipamentului în litigiu și cu privire la care instanța de trimitere a constatat că nu constituie un aranjament în vederea săvârșirii unui abuz fiscal sau în scopul obținerii unui avantaj fiscal necuvenit. Fiecare livrare, indiferent dacă privește acest echipament sau componentele, pare să corespundă unei etape în procesul de producție a pieselor fabricate care le includ pe acestea din urmă, ceea ce ar putea justifica calificarea acestor diferite livrări drept prestații independente care trebuie impozitate în mod independent.

- 71 În sfârșit, din decizia de trimitere reiese că livrările intracomunitare de componente și livrarea echipamentului în litigiu au făcut obiectul unei facturări distincte. Or, în această privință, Curtea a considerat deja în esență că, dacă din împrejurările cauzei principale rezultă că clientul intenționează să cumpere prestații distincte, este necesar să se considere că operațiunea efectuată cuprinde prestații independente, chiar dacă acest client a plătit un preț unic (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punctele 31 și 32). *A fortiori*, atunci când prestațiile au făcut obiectul unei plăți separate, acest element, deși nu este determinant în sine (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, punctul 21), militează în favoarea unei calificări a prestațiilor în cauză ca fiind prestații independente.
- 72 Dacă, având în vedere caracteristicile și obiectivele proprii, precum și ansamblul împrejurărilor în care au avut loc livrările în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere ajunge la concluzia că livrarea echipamentului în litigiu trebuie calificată drept independentă în raport cu livrările componentelor, această livrare nu ar putea fi calificată drept intracomunitară și, prin urmare, nu ar putea fi scutită în temeiul articolului 138 din Directiva 2006/112. În consecință, în acest caz, rambursarea TVA-ului achitat nu poate fi exclusă în temeiul articolului 4 litera (b) din Directiva 2008/9.
- 73 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9 coroborat cu articolul 138 alineatul (1) și cu articolul 171 din Directiva 2006/112 trebuie

interpretat în sensul că se opune refuzului rambursării TVA-ului care a fost aplicat livrării unui echipament către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru decât statul membru în care a fost cumpărat acest bun, atunci când echipamentul menționat nu a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru al furnizorului său, cu excepția cazului în care, având în vedere ansamblul împrejurărilor care caracterizează operațiunile în cauză, această livrare trebuie considerată ca făcând parte dintr-o singură prestație economică indisociabilă sau ca fiind accesorie unei prestații principale constituite din livrări intracomunitare de bunuri produse cu ajutorul acestui echipament și destinate acestei persoane impozabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 74 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolul 4 litera (b) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare coroborat cu articolul 138 alineatul (1) și cu articolul 171 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018,

trebuie interpretat în sensul că

se opune refuzului rambursării taxei pe valoarea adăugată care a fost aplicată livrării unui echipament către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru decât statul membru în care a fost cumpărat acest bun, atunci când echipamentul menționat nu a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru al furnizorului său, cu excepția cazului în care, având în vedere ansamblul împrejurărilor care caracterizează operațiunile în cauză, această livrare trebuie considerată ca făcând parte dintr-o singură prestație economică indisociabilă sau ca fiind accesorie unei prestații principale constituite din livrări intracomunitare de bunuri produse cu ajutorul acestui echipament și destinate acestei persoane impozabile.