

Asia C-605/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

17.11.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin,
Portugali)**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

1.7.2020

Valittaja:

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

Vastapuoli:

Autoridade Tributária ja Aduaneira

Pääasian kohde

Arvonlisäveron kantaminen pääasian valittajana olevan yrityksen tarjoamista konsernin sisäisistä palveluista yritykselle, jonka kotipaikka on Intiassa, sellaisten tavarantoimitusten yhteydessä, joissa on ollut kyse viimeksi mainitun yrityksen ensin mainitulle yritykselle valmistamien ja toimittamien tuuliturbiinien lapojen korjaamisesta/vaihtamisesta takuuajana. Valittajan intialaiselle yritykselle osoittamiin veloitusilmoituksiin sisällyttämättä arvonlisäveroa koskeva jälkiveropäätös. Arvonlisäveroviraston (Direção de Serviços do IVA) 4.5.1989 hyväksymässä vero-ohjeessa (Ofício-Circulado) nro 49424 esitetyn, Portugalin verohallinnon (Administração Fiscal Portuguesa) antaman arvonlisäveron kantamista koskevan tulkinnan yhdenmukaisuus unionin oikeuden ja varsinaisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohdan kanssa.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Unionin oikeuden, varsinaisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohdan, tulkinta; SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko unionin oikeuden mukaista tulkita, että niin kutsutun takuuajan kuluessa suoritettavat korjaustyöt katsotaan suorituksiksi, jotka eivät ole arvonlisäveron alaisia, vain jos ne tehdään maksutta ja vain siltä osin kuin ne sisältyvät implisiittisesti takuun piiriin kuuluvan tavaran myyntihintaan, ja että veronalaisiksi on katsottava takuuajan aikaiset palvelusuoritukset (joihin liittyy tai ei liity tarvikkeiden käyttöä), joista laskutetaan, koska niitä ei voida olla katsomatta vastikkeellisiksi palvelusuorituksiksi?

2. Onko tuuliturbiiniosien toimittajalle osoitettua veloitusilmoitusta, jossa on kyse näiden osien ostajalle asiaankuuluvan takuuajan aikana aiheutuneiden kustannusten korvaamisesta, kun näihin kustannuksiin on liittynyt osien vaihtamista uusiin (tavarantoimittajan tavaroiden uusia maahantuonteja, joista on kannettu arvonlisävero ja saatu vähennysoikeus) sekä tämän edellyttämiä järjestelyjä (arvonlisäverollisten palveluiden hankkimista kolmansilta) kyseisen ostajan (joka kuuluu samaan konserniin kuin myyjä, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa) tarjotessa kolmansille tuulipuiston pystytyspalveluita, pidettävä pelkkänä kustannusten edelleenveloittamisena ja siten arvonlisäverosta vapautettuna vai pikemmin vastikkeellisena palvelusuorituksena, josta on kannettava vero?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1) 2 artiklan 1 alakohta.

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.4.2004, EDM, C-77/01.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Arvonlisäverolain (Código do IVA, jäljempänä CIVA) hyväksymisestä annetun asetuksen (Decreto-Lei) nro 394-B/84 (julkaistu Portugalin virallisessa lehdessä nro 297/1984, 1.º Suplemento, Série I, 26.12.1984), sellaisena kuin se on ollut voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 4 § ja 16 §:n 6 momentti.

Arvonlisäveroviraston 4.5.1989 antama vero-ohje nro 49424, joka on saatavana Portugalin verohallinnon verkkosivuilla (Portal das Finanças) osoitteessa

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_49424_de_04-05-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Pääasian valittajana olevan yrityksen (jäljempänä valittaja) toimiala on energiateollisuuden, erityisesti tuulienergia-alan, laitteiden valmistaminen, kokoaminen, hyödyntäminen, myynti, pystytys, kehittäminen, koneistus, käyttö ja huolto sekä näihin liittyvät palvelut ja liitännäinen toiminta.
- 2 Suzlon Wind Energy A/S, jonka kotipaikka on Tanskassa, omisti valittajasta 100 prosenttia vuonna 2009, ja Suzlon Wind Energy A/S:n omistaa puolestaan intialainen Suzlon Energy Limited -yhtiö.
- 3 Intialainen Suzlon Energy Limited -yhtiö teki 17.6.2006 tanskalaisen Suzlon Energy A/S -yhtiön kanssa myyntiehtosopimuksen ("Terms and Conditions of Sales Agreement"), jota oli tarkoitus soveltaa sen tytäryhtiöihin.
- 4 Tuossa sopimuksessa määrättiin muun muassa, että sitä sovelletaan tuuliturbiinihankkeisiin tarvittavissa tavarantoimituksissa ja kaikkien niihin liittyvien välineiden toimituksissa (jäljempänä yhteisesti tavarantoimitukset) ostajan ja tavarantoimittajan sekä ostajan ja tämän tytäryhtiöiden välillä.
- 5 Sopimuksen 11.0 kohdan mukaan "tavarantoimittaja huolehtii kaikkiin valmistamisessaan osissa havaittaviin valmistusvirheisiin liittyvistä takuuasioista kahden (2) vuoden takuuaikana, joka alkaa kulua myyntipäivästä ja jonka aikana tavarantoimittaja maksaa kaikki osat/korjaustyöt sekä kuljetukset hankepaikalle ja ostaja maksaa osien vaihtamiseen tarvittavasta työvoimasta aiheutuvat kustannukset. Tavarantoimittajan on esitettävä ostajalle omilta alihankkijoiltaan ostamistaan tavarantoimituksiin sisältyvistä osista toimitussopimukset ja annettava ostajalle mahdollisesti tarvittavat valtuudet sen varmistamiseksi, että ostaja voi ottaa yhteyttä asianomaisiin alihankkijoihin suoraan, jos ostajalle tulee kysyttävää kolmansilta ostettuihin osiin liittyvistä takuista tai osien maksuttomista korjaus- ja vaihtotöistä. Ostaja vastaa kaikissa näissä tapauksissa takuun kustannuksista tai takuuseen liittyvistä kustannuksista, eikä niitä ei voida siirtää tavarantoimittajalle --".
- 6 Eri puolilla manner-Portugalia sijaitseviin, kolmansien omistamiin tuulipuistoihin, jotka on yksilöity tarkemmin pääasian asiakirjoissa, tarkoitettujen tuuliturbiinien toimitusta ja pystytystä koskevien urakasopimusten yhteydessä valittaja osti vuosina 2007 ja 2008 intialaiselta Suzlon Energy Limited -yhtiöltä suoraan maahantuotuna kaikkiaan 21 tuuliturbiinia, joihin kuuluvien 63 lavan kokonaishinta oli 3 879 000,00 euroa.
- 7 Syyskuusta 2007 lähtien käytössä olevien S88 V2 -tyypin turbiinien edellä mainitussa kohdassa tarkoitetuissa lavoissa alettiin havaita yleinen halkeama,

jonka sijainti ja muoto osoittivat, ettei kyseessä ollut yksittäinen vika vaan yleinen valmistusongelma, joka edellytti lapojen korjausta/vaihtoa.

- 8 Valittaja (jäljempänä sopimuksessa SWEP) teki 25.1.2008 Suzlon Energy Limitedin (jäljempänä sopimuksessa SEL) kanssa palvelusopimuksen (”Services Agreement”), jossa sovittiin nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisiltä osin seuraavaa:

”A – SEL on kaupallinen yritys, jonka kotipaikka on Intiassa ja joka on johtava asiantuntija tuulienergiälaitteistojen ja -teknologian alalla.

B – SWEP on Portugalin oikeuden mukaan perustettu kaupallinen yritys, joka harjoittaa tuulienergiälaitteistojen myyntiä, kokoamista, pystytystä ja korjausta ja joka pystyy perustamaan tuuliturbiinien korjausyksikön Portugaliin – –.

--

D – SEL aikoo korjata 63 lapa 21 tuuliturbiinista, jotka sijaitsevat [sopimuksessa yksilöidyissä] tuulipuistoissa, joko korjaamalla tai vaihtamalla kunkin lavan.

E – Tällä hetkellä turbiineissa kiinnitettyinä olevien viallisten lapojen tilalle vaihdettavat uudet lavat kuljetetaan Intiasta Portugaliin.

F – Korjattavat lavat ovat tällä hetkellä kiinnitettyinä tuuliturbiineihin, jotka puretaan; lavat korjataan niin kutsutulla ”korjausalueella” ja kiinnitetään myöhemmin tuuliturbiiniin.

Ensimmäinen kohta – Palvelut

1. SEL sitoutuu tarjoamaan SWEP:lle jäljempänä eriteltyt palvelut – – tässä sopimuksessa määrätyn mukaisesti:

a) SEL auttaa SWEP:tä korjaamaan tai vaihtamaan [yksilöidyt] lavat yksitellen – – SWEP:n esittämän pyynnön mukaisesti ja sen antamia ohjeita noudattaen.

b) SEL auttaa SWEP:tä edellisessä alakohdassa tarkoitettuun korjaustyöhön liittyvässä logistiikassa.

c) [Tullimenettelyissä avustaminen]

2. Jotta SEL pystyy tarjoamaan palvelut SWEP:lle asianmukaisesti, SWEP sitoutuu tekemään SEL:n hyväksi seuraavaa:

a) SWEP antaa korjausalueeksi sopivat tilat käyttöön ja huolehtii lapojen varastointiin ja käsittelyyn liittyvistä palveluista.

b) SWEP ostaa SEL:n nimissä kaikki lapojen jälkiasennukseen tarvittavat välineistöt ja tarvikkeet.

c) [Kuljetus]

--

Toinen kohta – Korjaus (jälkiasennus) ja aikataulutus --

Neljäs kohta – SEL ei ole SWEP:n edustaja

Tähän sopimukseen perustuva SEL:n ja SWEP:n välinen suhde on asiakkaan ja palveluntarjoajan välinen suhde, ei työnantajan ja työntekijän, yhtiömiesten tai yhteisyritysten [(joint ventures)] välinen suhde, sillä SEL toimii omaan lukuunsa eikä SWEP:n edun vuoksi eikä SEL saa mitään valtuuksia antaa nimenomaisia tai implisiittisiä sitoumuksia SWEP:n edun vuoksi tai SWEP:n nimissä eikä sopia mistään SWEP:tä sitovista velvoitteista --”.

- 9 Valittaja suoritti Portugalissa syyskuusta 2007 maaliskuuhun 2009 sopimuksessa tarkoitettujen lapojen sekä tuuliturbiinien muiden osien, joissa oli jokin tekninen vika, korjaukset ja vaihdot, joita varten se osti tarvikkeita ja palveluja kolmansilta, jotka laativat valittajan nimellä näistä laskuja, jotka valittaja merkitsi kirjanpitoon menoiksi ja joiden osalta valittaja käytti arvonlisäveron vähennysoikeuden.
- 10 Valittaja osoitti 27.2.2009 ja 31.3.2009 intialaiselle Suzlon Energy Limited -yhtiölle kolme veloitusilmoitusta, joihin merkityt määrät olivat 2 909 643,00 euroa, 1 913 533,68 euroa ja 3 263 454,84 euroa ja jotka koskivat kaikkia valittajan Portugalissa suorittamia palveluja.
- 11 Lissabonin verotoimiston (Direção de Finanças de Lisboa) verotarkastusyksikkö (Serviços de Inspeção Tributária, SIT) teki valittajalle vuonna 2011 ulkopuolisen osittaisen verotarkastuksen, joka koski arvonlisäveroa verovuodelta 2009.
- 12 Verotarkastuskertomuksessa, joka oli päivätty 31.5.2012, esitettiin pelkästään laskennallisia oikaisuja ja täsmennettiin vuodelta 2009 maksamatta olevan arvonlisäveron kokonaismääräksi 1 485 940,93 euroa, joka johtui muun muassa edellä mainittuihin valittajan intialaiselle Suzlon Energy Limited -yhtiölle osoittamiin veloitusilmoituksiin sisältyneistä sääntöjenvastaisuuksista; veloitusilmoituksiin ei sisältenyt arvonlisäveroa eikä niissä ollut mainintaa arvonlisäverosta vapauttamisen perusteesta, sillä verovelvollinen oli katsonut niissä olevan kyse vahingonkorvausten veloittamisesta, minkä vuoksi niitä ei ollut luettu mukaan arvonlisäveron osalta verotettavaan määrään arvonlisäverolain 16 §:n 6 momentin nojalla.
- 13 Verotarkastuskertomuksessa selvitettyjen tietojen perusteella verohallinto teki jälkiveropäätökset, jotka koskivat vuoden 2009 helmi-, maaliskuu- ja marraskuulta kertynyttä arvonlisäveroa ja viivästyskorkoja, joiden määräksi se täsmensi 1 666 710,02 euroa.
- 14 Valittaja nosti näitä jälkiveropäätöksiä koskevan kanteen Tribunal Tributário de Lisboaassa (Lissabonin verotuomioistuim, Portugali), joka hylkäsi kanteen

30.6.2017 antamallaan tuomiolla. Kyseisestä tuomiosta valitettiin Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali), joka pyytää nyt ennakkoratkaisua.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 15 Valittaja väittää lyhyesti sanottuna, etteivät riidanalaiset suoritukset, joita verotarkastuskertomus koskee ja joiden johdosta arvonlisäverotusta koskeva jälkiveropäätös tehtiin, ole veronalaisia suorituksia, sillä ne ovat vastikkeettomia.
- 16 Kyse on nimittäin pelkästään niiden kustannusten täsmällisen määrän vyöryttämisestä tavarantoimittajalle, jotka ovat aiheutuneet asiakkaalle ostettujen hyödykkeiden korjaamisesta/vaihtamisesta takuuaikana; pyrkimyksenä ei ole jatkuvien tulojen (palkkion) saaminen, joten toimet eivät ole luonteeltaan taloudellisia.
- 17 Kyseistä kustannusten vyörytystä ei toteutettu varsinaisesti tavarantoimittajan antamaa vastiketta vastaan, vaan sillä pyrittiin ainoastaan saamaan takaisin kustannukset, jotka olivat aiheutuneet asiakkaalle (valittajalle) tämän suorittaessa tavarantoimittajan vastuulle kuulunutta tehtävää myyntihintaan sisältyneen, tuotteen moitteetonta toimintaa koskevan takuun ollessa voimassa eli takautumisoikeuden nojalla.
- 18 Valittaja väittää, että valituksenalaisessa tuomiossa päätellään virheellisesti valittajan tekemän verovähennyksen perusteella, että verotettava suoritus oli olemassa, sillä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa sekä CIVA:n 19 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn perusteella päädytään täysin päinvastaiseen päätelmään.
- 19 Valittajan mukaan valituksenalaisessa tuomiossa tehdään toinen virhe olettamalla kuvitteellinen palvelusuoritus, jonka perusteella verotettavaksi tulee pelkkä takuuaikana tuotteissa havaittujen vikojen korjaamisesta aiheutuneiden kustannusten veloittaminen ilman minkäänlaista lisää.
- 20 Edelleen valittajan mukaan Administração Tributária on katsonut nimittäin useita kertoja, että täsmälleen kustannusten määrään rajautuvat veloitukset, joihin ei sisälly mitään voittomarginaalia, eivät ole palvelusuorituksia eikä niistä kanneta siten arvonlisäveroa.
- 21 Myös unionin tuomioistuin on katsonut valittajan mukaan näin 29.4.2004 annettussa tuomiossa EDM (C-77/01), jonka perusteella voidaan valittajan mielestä päätellä, että jos kustannuksen veloitus koskee kustannusten täsmällistä määrää ilman voittomarginaalia – kuten käsiteltävässä asiassa – palkkiota ei makseta eikä kyseessä näin ollen ole arvonlisäveron osalta verotettava suoritus.
- 22 Administração Tributária (jäljempänä AT) katsoo päinvastoin, että riidanalaisiin veloituseräisiin liittyvien suoritusten kuvausten perusteella niihin sisältyneet

korjaustöitä koskevat palvelusuoritukset, jotka Suzlon Portugal oli veloittanut valmistajalta, intialaiselta yritykseltä, olivat Portugalissa arvonlisäveron alaisia ja yleisen verokannan mukaan verotettavia CIVA:n 4 ja 18 §:n mukaisesti; tällä perusteella maksamatta olevan veron määräksi tuli 1 481 872,31 euroa.

- 23 Näin on sillä perusteella, että kyseisiin suorituksiin on sovellettava arvonlisäveroviraston 4.5.1989 antamaa vero-ohjetta nro 49424, jota voidaan soveltaa asiakkaan tavarantoimittajalle takuuajana toteuttamiin palvelusuorituksiin ja jossa todetaan seuraavaa:

”1. Niin sanottuna takuuajana suoritettavat korjaustyöt katsotaan verottomiksi suorituksiksi vain, jos ne suoritetaan maksutta ja vain siltä osin kuin niiden on katsottu alusta asti sisältyvän implisiittisesti takuun piiriin kuuluvan hyödykkeen myyntihintaan, eikä niitä näin ollen rinnasteta vastikkeellisiin suorituksiin, jollaisia ne muissa olosuhteissa olisivat CIVA:n 3 §:n 3 momentin f kohdassa ja 4 §:n 2 momentin b kohdassa säädetyn perusteella. Jos näistä palvelusuorituksista (joihin liittyy tai ei liity tarvikkeiden käyttöä) laaditaan lasku, kyseessä on kuitenkin yksiselitteisesti vastikkeellinen suoritus, jota verotetaan näin ollen arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti.

2. Tämän perusteella on niin, että aina laskutettaessa mainituista korjaustöistä eli veloittaessa kolmansia (joko asiakasta, jälleenmyyjää tai valmistajaa) kannetaan vero ja näin on myös silloin, kun jälleenmyyjä tai valmistaja ilmoittaa saatavasta korjaajan tai jälleenmyyjän tekemän veloituksen sijaan.”

--

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 24 Valittajan tekemä Tribunal Tributário de Lisboaan tuomiota koskeva valitus, joka on saatettu Supremo Tribunal Administrativon käsiteltäväksi, koskee sen selvittämistä, onko valittajan ollut perusteltua riitauttaa vuoden 2009 helmi-, maalisi- ja marraskuulta kertynyttä arvonlisäveroa koskevissa veropäätöksissä tehty laskennallinen oikaisu, joka on johtunut lähinnä siitä, ettei valittaja ollut veloittanut arvonlisäveroa veloituseroilmoituksissa, jotka se oli osoittanut intialaiselle Suzlon Energy Limited -yhtiölle, joka omistaa Suzlon Wind Energy A/S -yhtiön, jonka kotipaikka on Tanskassa ja joka puolestaan omisti valittajan koko yhtiöpääoman; kyseessä ovat siis konsernin sisäiset suoritukset.
- 25 Riidan taustalla olevassa kysymyksessä on tältä osin varmistettava, ovatko veloituseroilmoituksilla tehdyt kustannusten veloitukset arvonlisäveron alaisia, kun kyseessä ovat olleet tuuliturbiinien lapojen ja muiden osien korjaus-/vaihtotyöt, jotka valittaja on tehnyt omille asiakkailleen (yrityksille, joiden kanssa valittaja on tehnyt intialaiselta Suzlon Energy Limited -yhtiöltä ostamiensa tuuliturbiinien toimitusta ja pystytystä koskevia urakkasopimuksia). Valittajan mukaan kyseiset suoritukset eivät ole arvonlisäveron alaisia, koska intialaiselle Suzlon Energy Limited -yhtiölle ei ole tarjottu mitään vastikkeellista palvelua. Valittajan

näkemyksen mukaan kyseiset veloitukset johtuivat edellä mainituista kustannuksista, joita tuuliturbiinien lavoissa ilmenneiden vikojen korjaamisesta oli aiheutunut, ja ne oli katsottava ilman taloudellista sisältöä oleviksi suorituksiksi, koska ne kuuluivat intialaisen yrityksen sille toimittamien laitteistojen takuuseen. Valittaja väittää olennaisesti, että kyseiset suoritukset ovat pelkästään niiden kustannusten edelleenveloittamista intialaiselta yritykseltä, joita valittajalle on aiheutunut takuuajana suoritetuista, kyseiseltä yritykseltä ostetuissa tuuliturbiinien osissa ilmenneiden vikojen korjaustöistä. Kyseessä ovat siis kustannukset, jotka ovat aiheutuneet hyödykkeiden hankinnasta sekä kolmansille tarjottujen palveluiden ostamisesta vaihtoehtona sille, että hyödykkeet (erityisesti tuuliturbiinien lavat) lähetettäisiin uudelleen Intiaan tai että odotettaisiin, kunnes intialainen yritys toimittaisi uudet tarvikkeet, mikä on ollut perusteltua ongelman nopean ratkaisemisen varmistamiseksi.

- 26 Tästä syystä valittaja katsoo, että toteen näytettyjen tosiseikkojen perusteella kyseessä on tilanne, jossa ostaja on vyöryttänyt myyjälle viallisen tuotteen korjaamisesta aiheutuneen kustannuksen (eräänlainen ”takautumisoikeus”), eikä osien myyjälle tarjottu palvelusuoritus.
- 27 Valittaja lisää vielä, että vaikka kyse katsottaisiin olevan palvelusuorituksesta, ei tätä voitaisi pitää missään tapauksessa vastikkeellisena, sillä valittaja ei ole saanut intialaiselta yritykseltä minkäänlaista palkkiota intialaisen yrityksen sille toimittamissa tuotteissa ilmenneiden vikojen korjaamiseksi toteutetuista toimenpiteistä, vaan se on saanut ainoastaan aiheutuneita kustannuksia vastaavan määrän, joten arvonlisäveroa ei tulisi kantaa tästäkään syystä (suoritukset eivät ole olleet vastikkeellisia).
- 28 AT katsoo puolestaan, ettei veloitusilmoituksia voida pitää pelkkänä valittajan ”hankkimista osista aiheutuneiden kustannusten suuruusena alennuksena” intialaiselta yritykseltä, sillä laojen korjaus suoritettiin näiden kahden yrityksen välillä tehdyn palvelusopimuksen nojalla eikä valittaja missään vaiheessa merkinnyt kirjanpitoonsa minkäänlaista maahantuoduista tavaroista alun perin maksetun hinnan ”alennusta” tai oikaissut tuolloin maksetun ja vähennetyn arvonlisäveron määrää. AT lisää vielä kyseisten suoritusten arvonlisäveron alaisuuden tueksi, että vaikka suoritusten katsottaisiin sisältyvän asianomaisen valmistajan antaman tuotetakuun piiriin eli vaikka intialaiselta yritykseltä laskutettujen määrien olisi katsottava juridisesti olevan kulujen edelleenveloitusta, kyseisiä suorituksia olisi edelleen pidettävä ”hyödykkeiden korjauksista takuuajana” 4.5.1989 hyväksytyin vero-ohjeen nro 49424 mukaisesti vastikkeellisina joko sillä perusteella, että kyseiseen toimintaan on liittynyt korvaavien tarvikkeiden maahantuontia (uuteen maahantuontiin johtanut valittajan pyytämä tavarantoimitus intialaiselta yritykseltä), josta on maksettu (ja myöhemmin vähennetty) uudelleen arvonlisävero ja peritty tullimaksut, tai sillä perusteella, että korjaustöihin on liittynyt palveluiden ostamista kolmansilta.
- 29 Niiden toteen näytettyjen tosiseikkojen perusteella, joita valittaja ei lausumassaan selvästikään kiistä, Supremo Tribunal Administrativo pitää toteen näytettynä, että

intialaisen yrityksen ja valittajan välillä tehtiin sopimus palvelun tarjoamisesta (tosiseikoissa mainittu ”services agreement”), jonka neljännessä kohdassa vahvistetaan nimenomaisesti, että ”sopimukseen perustuva SEL:n [(intialainen yritys)] ja SWEP:n [(valittaja)] välinen suhde on asiakkaan ja palveluntarjoajan välinen suhde, – – sillä SEL toimii omaan lukuunsa eikä [valittajan] edun vuoksi”.

- 30 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuimien päättää sopimuksen sisällön tulkinnan perusteella, että kyseessä on palvelun tarjoamista koskeva sopimus, jonka nojalla intialainen yritys on antanut valittajalle aineellista ja teknistä tukea tuuliturbiinien korjausyksikön perustamiseen Portugalissa.
- 31 Mistään asiakirjasta ei ilmene, että valittaja olisi tehnyt osien vaihto- ja korjaustyöt intialaisen yrityksen nimissä ja lukuun, eikä laitteistot valmistaneen intialaisen yrityksen ja tuulivoimalatoimijoiden välillä ole olemassa suoraa asiakassuhdetta, kuten valittaja lausumassaan esittää, vaan valittaja toimii kyseisessä suhteessa välikätenä, kuten tällaisissa sopimuksissa on tyypillistä; toisin sanoen valittaja vastaa hankkeessa ilmenevien ongelmien korjaamisesta ja osien vaihtamisesta, ja osien valmistaja on vastuussa hankkeesta vastaavalle toimijalle (tässä tapauksessa valittajalle) osien korjauksesta ja uusien osien toimituksesta, jos vialliset osat on vaihdettava uusiin (mikä ilmenee sitä paitsi intialaisen yrityksen ja valittajan yhtiöpääoman omistavan tanskalaisen yrityksen välillä tehdyn toimitus- ja myyntiehtosopimuksen 11 kohdasta). Yhteenvedona voidaan todeta, että kyseessä ovat tuotetakuu, jonka antaa valmistaja (intialainen yritys), sekä urakkaa (tässä tapauksessa tuulipuiston toimintaa) koskeva tekninen takuu, jonka valittaja antaa tuulivoimalatoimijoille ja johon sisältyy tuotetakuu, josta urakan teknisestä puolesta vastaavan toimijan on huolehdittava.
- 32 Suoritusten merkitsemistä kirjanpitoon on tulkittava tämän vastuista muodostuvan kokonaisuuden yhteydessä; AT:n tarkastuskertomuksen mukaan i) valittaja on maksanut ja vähentänyt Portugalissa arvonnäköveron maahantuomistaan vaihdettaviksi tarkoitetuista uusista lavoista, ii) valittaja ei ole merkinnyt kirjanpitoon mitään alkuperäisiin lapoihin (jotka vaihdettiin uusiin) liittyvää päinvastaista suoritusta tai tapahtumaa ja lisäksi iii) valittaja on tehnyt kolmansien kanssa sopimuksia lapojen korjaustöistä.
- 33 AT:n näkemyksen mukaan kaikki nämä toiminnot ovat taloudellisia suoritteita, jotka on katsottava arvonnäköverotuksen kannalta palvelusuorituksiksi, jotka valittaja on toteuttanut intialaiselle yritykselle tuotetakuun yhteydessä.
- 34 Kun kaikki seikat on tutkittu, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuimien pitää mahdollisena, että AT ja valituksenalainen tuomio ovat oikeassa siinä toteamuksessa, että suoritukset, jotka valittaja on toteuttanut tuuliturbiinien osissa ilmenneistä vioista johtuvien ongelmien ratkaisemiseksi suhteessa omiin asiakkaisiinsa, on katsottava kirjanpidossa intialaisen yrityksen hyväksi tehdyiksi palvelusuorituksiksi eikä niiden molempien väliseksi asiakassuhteeksi, sillä valittaja on paitsi vaatinut kyseiseltä yritykseltä viallisten tuotteiden korjaamista ja vaihtamista uuteen, se on myös aloittanut erilaisia toimia, joilla se on pyrkinyt

vähentämään havaituista valmistusvirheistä asiakkailleen aiheutuvia vahinkoja; kyseisillä toimilla pyrittiin eräällä tapaa täyttämään myös viallisten tuotteiden korjaamiseen liittyneet intialaisen yrityksen tarpeet (eli ne kuuluivat tuotetakuun alaan). Kyseessä ovat siis tosiseikat, jotka voivat sijoittua sen palvelujen tarjoamisen laajan (muiden vaihtoehtojen poissulkemiseen perustuvan) käsitteen alaan, joka vahvistetaan arvonnisäveron kantamista koskevassa säännöksessä (CIVA:n 4 §).

- 35 On niin ikään mahdollista, että valituksenalaisessa tuomiossa on ollut perusteltua katsoa kyseisen palvelusuorituksen olevan vastikkeellinen edellä mainitun arvonnisäveroviraston vero-ohjeen nro 49424 nojalla. Kuten ohjeessa todetaan, maksuttomaksi voidaan katsoa ainoastaan palvelusuoritus, jossa korjaustyön hinta sisältyy hyödykkeen hintaan. Tässä tapauksessa on osoitettu, etteivät valittaja eikä intialainen yritys merkinneet kyseistä suoritusta kirjanpitoihinsa ”hinnanalennukseksi”, vaan ensin mainitun eli valittajan jälkimmäiselle eli intialaiselle yritykselle osoittamaksi (veloituseroituksen muodossa laadituksi) laskuksi, joka koski osien vaihtotöistä (uudesta maahantuonnista) ja korjaustöistä aiheutuneita kustannuksia.
- 36 Kyseisiä tosiseikkoja, joita pidetään sovellettavan oikeuden kannalta toteen näytettyinä, on käsiteltävä verotuksessa edellä mainitun vero-ohjeen (4 kohdan) mukaan seuraavasti: ”jos vastaanottaja joutuu toteuttamaan toimia periäkseen takaisin osia tai tarvikkeita, jotka eivät ole olleet vastaanotettaessa moitteettomassa kunnossa, ja tästä aiheutuu tavarantoimittajalle kuuluvaan vastuuseen liittyvistä syistä velka tai saatava, on arvonnisävero aina kannettava”.
- 37 Pohjimmiltaan osapuolet ovat erotelleet sopimuksen tehdessään tuotetakuun ja tuulipuiston asennukseen liittyvän palvelutakuun jakaakseen vastuun keskenään, mutta tämä erottelu ei näy suhteessa tuulivoimalatoimijaan, sillä valittaja kantaa koko vastuun tuulipuistohankkeen teknisenä vastaavana.
- 38 Tämä vakuuksien ja vastuiden kokonaisuus ”häiriintyi” kuitenkin, kun valittajan ja laitetoimittajan välillä tehtiin myöhemmin sopimus, jolla pyrittiin ratkaisemaan tuuliturbiinien lavoissa ilmennyt ongelma ripeästi. Aikaan saatu ratkaisu – sopimus, jolla valittaja sitoutui korjaamaan lavat ja tuomaan maahan uudet osat (sen sijaan että olisi vaatinut osien vaihtamista) – lisää ”palveluja”, jotka sisältyvät pelkkään tuotetakuusta johtuvaan velvoitteeseen, ja näiden palvelujen kohtelusta arvonnisäverotuksessa on herännyt käsiteltävässä asiassa epäilyksiä: on nimittäin selvítettävä, onko kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet mahdollista katsoa 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston arvonnisäverodirektiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohdan perusteella yritysten välillä tehdyn sopimuksen yhteydessä vastikkeettomiksi tavaroiden luovutuksiksi ja palvelusuorituksiksi (pelkiksi kustannusten veloituksiksi) sillä perusteella, että ne ovat tuotetakuuseen kuuluvia suorituksia.
- 39 Edellä esitetystä huolimatta ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa siis kaikki seikat tutkittuaan, ettei tässä esitettyihin kysymyksiin saada yksiselitteistä

eikä selkeää vastausta lain (CIVA:n) sanamuodosta eikä 17.5.1977 annetusta neuvoston kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on ollut voimassa tosizeikkojen tapahtuma-aikaan, eikä myöskään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

- 40 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo näin ollen, että vaikka jäsenvaltioiden tuomioistuimet ovat toimivaltaisia soveltamaan unionin oikeutta, ”unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen” tulkintaan toimivaltainen on SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa määrätyn mukaisesti Euroopan unionin tuomioistuin. Kuten SEUT 267 artiklan kolmannelta kohdasta toisin sanoen ilmenee, ”jos tällainen [unionin toimielimen säädöksen tulkintaa koskeva] kysymys tulee esille sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa, jonka päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaan saa hakea muutosta, tämän tuomioistuimen on saatettava kysymys Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi”.
- 41 Koska 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan tulkinta on epäselvää, on Euroopan unionin tuomioistuimelle näin ollen esitettävä kysymys ennen tuomion antamista.

TYÖASIAKIRJA