

Sprawa C-605/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

17 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Supremo Tribunal Administrativo (naczelny sąd administracyjny, Portugalia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

1 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

Druga strona postępowania

Autoridade Tributária e Aduaneira

Przedmiot postępowania głównego

Opodatkowanie VAT usług świadczonych przez spółkę skarżącą w postępowaniu głównym na rzecz spółki z siedzibą w Indiach, powiązaną z grupą, w ramach dostawy materiału w celu naprawy łopat turbin wiatrowych wyprodukowanych i dostarczonych przez drugą spółkę na rzecz pierwszej w okresie gwarancyjnym. Obciążenie dodatkowym zobowiązaniem VAT nienaliczonym na notach dłużnych wystawionych przez skarżącą indyjskiej spółce. Zgodność z prawem Unii, a konkretnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG wykładni opodatkowania VAT dokonanej przez portugalski organ podatkowy w Ofício-Circulado (oficjalnym okólniku) nr 49424 z 04/05/1989 wydanym przez Direção de Serviços do IVA (dyrekcję służb ds. VAT).

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii, a konkretnie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG; art. 267 lit. b) TFUE.

Pytania prejudycjalne

I Czy zgodna z prawem europejskim jest wykładnia, zgodnie z którą naprawy dokonane w trakcie tak zwanego okresu gwarancyjnego są uznawane za transakcje niepodlegające opodatkowaniu tylko wtedy, jeżeli są dokonywane nieodpłatnie i w zakresie, w jakim w sposób dorozumiany zostały one zawarte w cenie sprzedaży towaru objętego gwarancją, przez co należy uznać za podlegające opodatkowaniu świadczenie usług w okresie gwarancyjnym (bez lub przy użyciu materiałów), które podlega fakturowaniu, ponieważ obowiązkowo jest one kwalifikowane odpłatne świadczenie usług?

II Czy wystawienie not debetowych dostawcy części do turbin wiatrowych w celu dokonania przez niego zwrotu kosztów poniesionych przez nabywcę tych towarów w trakcie odnośnego okresu gwarancyjnego związanych z zastąpieniem części (nowy import towarów dostawcy, które zostały opodatkowane VAT i spowodowały powstanie prawa do odliczenia) i odpowiednimi pracami naprawczymi (za pomocą nabycia usług od osób trzecich z naliczeniem VAT) w ramach świadczenia na rzecz osób trzecich usługi budowy farmy wiatrowej przez owego nabywcę (który jest powiązany z grupą dostawy mającego siedzibę w państwie trzecim), należy zakwalifikować jako zwykłą transakcję obciążenia kosztami, jako taką zwolnioną z VAT, czy raczej jako odpłatne świadczenie usług, które powinno prowadzić do naliczenia podatku?

Przytoczone przepisy prawa Unii

Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145 z 13.6.1977, s. 1)

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01

Przytoczone przepisy prawa krajowego

Artykuły 4 i 16 ust. 6 Código do IVA (kodeksu VAT, zwanego dalej „CIVA”), Decreto-Lei n.º 394-B/84 (dekret z mocą ustawy nr 394-B/84) (opublikowany w Diário da República nr 297/1984, Dodatek 1, Seria I z dnia 26 grudnia 1984 r.) w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych.

Ofício-Circulado n.º 49424, de 04/05/1989, da Direção de Serviços do IVA (oficjalny okólnik nr 49424 z 4 maja 1989 wydany przez dyrekcję służb VAT), do skonsultowania na stronie internetowej ministerstwa finansów: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_ad_ministrativas/Documents/oficio-circulado_49424_de_04-05-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych

- 1 Przedmiotem działalności spółki skarżącej w postępowaniu głównym (zwanej dalej „skarżącą”) jest produkcja, montaż, badania, sprzedaż, instalacja, rozwój, mechanizacja, funkcjonowanie i serwisowanie oraz świadczenie usług w dziedzinie przemysłu energetycznego, w szczególności w sektorze energii wiatrowej, oraz rozwój działalności z tym związanej.
- 2 W 2009 r. skarżąca znajdowała się w 100% w posiadaniu spółki Suzlon Wind Energy A/S z siedzibą w Danii, która z kolei znajdowała się w posiadaniu indyjskiej spółki Suzlon Energy Limited.
- 3 W dniu 17 czerwca 2006 r. indyjska spółka Suzlon Energy Limited zawarła z duńską spółką Suzlon Energy A/S porozumienie o nazwie „Terms and Conditions of Sales Agreement” (porozumienie dotyczące terminów i warunków sprzedaży), które miało być stosowane do jej spółek zależnych.
- 4 Zgodnie z postanowieniami tego porozumienia ustalono min., że dostawy projektów generatorów do turbin wiatrowych i całego dodatkowego wyposażenia (zwanego dalej „WTG’s”) pomiędzy nabywcą a dostawcą oraz jego spółkami zależnymi są regulowane przez owe porozumienie.
- 5 Zgodnie z postanowieniem 11.0 tego porozumienia „Dostawca udziela gwarancji na wszystkie wyprodukowane przez niego części w związku z wadami produktu w dwuletnim okresie gwarancyjnym liczonym od dnia czynności handlowej, w trakcie którego dostawca płaci za wszystkie części/naprawy i transport związany z projektem, a nabywca płaci koszty nakładu pracy związane z zastąpieniem części. W przypadku części do WTG’s, jakie dostawca kupuje od swoich własnych dostawców, nabywca bierze udział z dostawcą w umowach dostawy, a dostawca udziela mu wszelkich upoważnień koniecznych do zapewnienia, że nabywca będzie mógł kontaktować się z owymi dostawcami bezpośrednio w związku ze wszystkimi kwestiami związanymi z gwarancją/naprawami/zamianą bez ponoszenia kosztów części zakupionych u osób trzecich. We wszystkich tych wypadkach koszt gwarancji/koszty z nią związane spoczywają na nabywcy i nie mogą zostać przeniesione na dostawcę (...).”
- 6 W ramach szeregu umów dotyczących zamówień na dostawę i instalację turbin wiatrowych („Wind Turbine Generators”, WTGs), przeznaczonych na farmy wiatrowe położone w różnych miejscowościach Portugalii kontynentalnej, dokładniej wskazanych w aktach postępowania głównego, należących do innych przedsiębiorstw, Skarżąca w latach 2007 i 2008 nabyła od indyjskiej spółki Suzlon Energy Limited w drodze importu bezpośredniego zespołu 21 turbin wiatrowych, liczących łącznie 63 łopat, o wartości 3.879.000,00 EUR.
- 7 Począwszy od września 2007 r. na działających turbinach S88 V2 zaczęto dostrzegać powszechne pęknięcia na łopatach turbin wiatrowych, o których mowa w poprzednim punkcie, których umiejscowienie i geometria świadczyły o tym, że

nie chodziło o indywidualną nieprawidłowość, lecz że dotyczyła ona całej serii, oraz że wada ta wymagała naprawy/zastąpienia całej serii.

- 8 W dniu 25 stycznia 2008 r. skarżąca (zwana dalej „SWEP”) zawarła z indyjską spółką Suzlon Energy Limited (zwaną dalej „SEL”) porozumienie nazwane „Services Agreement” (umowa o świadczenie usług), mające, w podsumowaniu mającym znaczenie dla niniejszej, następującą treść:

„A – SEL jest spółką handlową z siedzibą w Indiach, będącą specjalistą i liderem w dziedzinie wyposażenia i technologii energii wiatrowej;

B – SWEP jest spółką handlową prawa portugalskiego zajmującą się działalnością handlową, montażem, instalacją oraz naprawą urządzeń energii wiatrowej (WTG) i posiadającą zdolność do utworzenia jednostki naprawiającej WTG w Portugalii [...];

(...)

D – SEL zmierza do tego, aby naprawiono 63 palety w 21 WTGs położonych na farmach wiatrowych [wskazanych w umowie] poprzez naprawę lub zamianę każdej poszczególnej łopaty.

E – Łopaty zamienne, które są przeznaczone do zastąpienia łopat aktualnie zamontowanych na turbinach, zostaną przetransportowane z Indii do Portugalii;

F – Przedmiotem naprawy są łopaty, które są aktualnie zainstalowane na WTG’s. Zostaną one zdemontowane i naprawione w tak zwanej „strefie naprawy”, a następnie ponownie zamontowane na WTG.

Postanowienie pierwsze – Usługi

1. SEL zobowiązuje się do świadczenia na rzecz SWEP poniżej wymienionych [...] usług w sposób przewidziany w niniejszej umowie:

a) Udzielać pomocy SWEP przy naprawie lub zamianie indywidualnych łopat [wskazanych] [...] w sposób, o jaki zwróci się SWEP i zgodnie z udostępnionymi przez nią wskazówkami;

b) Udzielać pomocy SWEP w każdej logistyce związanej z naprawą, o której mowa w poprzedniej literze;

c) [Pomoc celna]

2. W celu prawidłowego wykonania usług świadczonych przez SEL na rzecz SWEP, ostatnia z wymienionych spółek zobowiązuje się do udostępnienia pierwszej tego, co następuje:

a) Udostępnić instalacje zwane „szpitalami polowymi” oraz usługi związane ze składowaniem i obsługą łopat;

b) Nabyć w imieniu SEL cały sprzęt i materiały konieczne do „retrofittingu” łopat;

c) [Transport]

[...]

Postanowienie drugie – Procedura naprawy („Retrofittingu”) i harmonogram [...]

Postanowienie czwarte – SEL nie jest pełnomocnikiem SWEP

Stosunek pomiędzy SEL i SWEP ustanowiony za pomocą niniejszej umowy jest stosunkiem pomiędzy klientem a usługodawcą, a nie pomiędzy pracodawcą i zatrudnionym, wspólnikami lub przedsiębiorstwem w zakresie, w jakim SEL działa na własny rachunek, a nie w interesie SWEP. Nie przyznano SEL również żadnego uprawnienia do zaciągnięcia jakiegokolwiek zobowiązania, bezpośredniego lub pośredniego w interesie lub w imieniu SWEP, lub w celu zobowiązania w jakikolwiek sposób SWEP [...]

- 9 W okresie od września 2007 r. do marca 2009 r. skarżącą dokonała na terytorium kraju naprawy i zamiany łopat wymienionych w umowie oraz innych części składowych turbin wiatrowych, które wykazywały wady techniczne, w którym to celu nabyła ona materiały i podzleciła wykonanie usług osobom trzecim, które to osoby wystawiły odpowiednie faktury na skarżącą. Dokumenty te zostały zaksięgowane jako transakcje obciążeniowe, a przez to dające prawo do odliczenia VAT.
- 10 W dniu 27 lutego i 31 marca 2009 r. skarżącą wystawiła na indyjską spółkę Suzlon Energy Limited trzy noty debetowe w wysokości, odpowiednio: 2.909.643,00 EUR, 1.913.533,68,643,00 EUR i 3.263.454,84 EUR, związane z usługami wykonanymi przez skarżącą w Portugalii.
- 11 W 2011 r. Serviços de Inspeção Tributária (służby kontroli skarbowej „SIT”) da Direção de Finanças de Lisboa (dyrekcji skarbowej w Lizbonie) przeprowadziły zewnętrzną kontrolę skarżącej częściowo w dziedzinie VAT za rok 2009.
- 12 W sprawozdaniu z kontroli skarbowej z dnia 31 maja 2012 r. znalazły się propozycje korekty o charakterze czysto arytmetycznym w łącznej wysokości 1.485.940,93 EUR z tytułu brakującego podatku VAT za rok 2009, wynikającego między innymi z nieprawidłowości dotyczących wspomnianych wyżej not debetowych wystawionych przez skarżącą indyjskiej spółce Suzlon Energy bez naliczenia VAT i bez wskazania powodu zwolnienia, ponieważ podatnik uznał, że stanowiły one obciążenie z tytułu odszkodowania za wyrządzone szkody, a tym samym, że były one w ten sposób wyłączone z podstawy opodatkowania tym podatkiem na podstawie art. 16 ust. 6 Código do IVA.
- 13 Na podstawie okoliczności faktycznych ustalonych w sprawozdaniu z kontroli podatkowej, organ podatkowy wydał decyzje w sprawie dodatkowych

zobowiązań z tytułu VAT i odsetek wyrównawczych dotyczące miesięcy: lutego, marca i listopada 2009 r. w łącznej wysokości 1.666.710,02 EUR.

- 14 Przeciwno owym decyzjom ustalającym dodatkowe zobowiązanie podatkowe skarżąca wniosła skargę do Tribunal Tributário de Lisboa (sądu podatkowego w Lizbonie), który wyrokiem z dnia 30 czerwca 2017 r. oddalił skargę jako nieuzasadnioną. Od tego wyroku skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Supremo Tribunal Administrativo (naczelnego sądu administracyjnego), obecnie sadu odsyłającego.

Istotne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 15 W użytecznym dla niniejszej sprawy podsumowaniu skarżąca twierdzi, że sporne transakcje, które były przedmiotem sprawozdania z kontroli podatkowej i doprowadziły do wydania decyzji w sprawie dodatkowych zobowiązań z tytułu VAT, nie są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, ponieważ chodzi o transakcje dokonane nieodpłatnie.
- 16 Jest tak, ponieważ zwykle przeniesienie na dostawcę dokładnej kwoty wydatków poniesionych przez klienta w związku z naprawą/zamianą nabytych towarów w ramach okresu gwarancyjnego nie ma na celu uzyskanie przychodów – takich jak wynagrodzenie – w sposób ciągły, z którego to względu nie ma ono charakteru gospodarczego.
- 17 W niniejszym konkretnym przypadku owo przeniesienie nie zostało dokonane w zamian za świadczenie wzajemne dostawcy, a jedynie w celu odzyskania wydatków poniesionych przez klienta (skarżącą) przy wykonywaniu zadania ciążącego na dostawcy, ponieważ było ono objęte gwarancją prawidłowego funkcjonowania towaru włączoną w cenę sprzedaży, to znaczy przeniesienie to zostało dokonane w ramach prawa do zwrotu.
- 18 W zaskarżonym wyroku błędnie wywnioskowano na podstawie odliczenia dokonanego przez skarżącą o istnieniu opodatkowanej transakcji; tymczasem w świetle postanowień art. 168 dyrektywy VAT i art. 19 i nast. CIVA rozumowanie jest dokładnie odwrotne.
- 19 Drugi błąd zaskarżonego wyroku wynika zdaniem skarżącej z założenia istnienia świadczenia usług w celu opodatkowania zwykłego obciążenia kosztami, bez ich zwiększenia, w kontekście naprawy wad towarów w okresie gwarancyjnym.
- 20 W związku z tym zdaniem skarżącej przy licznych okazjach portugalski organ podatkowy uznał, że obciążenie kosztami w ich dokładnej wartości – tj. bez dodawania do nich jakiegokolwiek marży, nie stanowi świadczenia usług i znajduje się poza zakresem VAT.
- 21 Takie rozumowanie przyjął również Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, na podstawie którego skarżąca wnioskuje, że

jeżeli obciążenie kosztami następuje w ich dokładnej wysokości – bez marży, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie – brak jest wynagrodzenia, a tym samym nie ma transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT.

- 22 Z kolei Administração Tributária (organ podatkowy) twierdzi, że zgodnie z opisem transakcji leżących u podstaw spornych not obciążeniowych świadczenie zawartych w tych notach usług naprawy, którymi SUZLON PORTUGAL obciążyła producenta, indyjską spółkę SUZLON i które to usługi podlegają opodatkowaniu VAT w Portugalii według normalnej stawki zgodnie z art. 4 i 18 CIVA, prowadzą do naliczenia brakującego z tego tytułu podatku w wysokości 1.481.872,31 EUR.
- 23 Dzieje się tak dlatego, że do wymienionych transakcji ma zastosowanie doktryna z urzędowego okólnika nr 49424 z dnia 4 maja 1989 r. dyrekcji służb VAT, który ma zastosowanie do świadczenia usług wykonanych przez klienta na rzecz dostawcy w okresie gwarancji i zgodnie z którym:

„1. Naprawy dokonane w trakcie tak zwanego okresu gwarancji tylko wówczas są uznawane za transakcje niepodlegające opodatkowaniu, jeżeli zostały dokonane nieodpłatnie w zakresie, w jakim przyjęto, że są one w sposób dorozumiany zawarte w cenie sprzedaży towaru objętego gwarancją, a w konsekwencji nie można ich uznać za transakcje odpłatne, jak miałyby to miejsce w innych okolicznościach w świetle postanowień art. 3 ust. 3 lit. f) i art. 4 ust. 2 lit. b) CIVA. Niemniej jednak, jeżeli wspomniane świadczenie usług (zarówno bez zastosowania jak i z zastosowaniem materiałów) jest przedmiotem fakturowania, mamy w sposób jednoznaczny do czynienia z transakcjami dokonanymi odpłatnie, a w konsekwencji podlegającymi opodatkowaniu zgodnie ze zwykłymi postanowieniami kodeksu VAT.

2. W ten sposób zawsze, gdy następuje fakturowanie wspomnianych napraw, to znaczy obciążenie kosztami osób trzecich (tak klienta, jak i koncesjonariusza lub producenta), dochodzi do naliczenia podatku, co ma miejsce również i wówczas, gdy zamiast noty debetowej wystawionej przez naprawiającego lub koncesjonariusza, koncesjonariusz lub producent informują o wierzytelności.”

[...]

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku prejudycjalnego

- 24 Sprawa przedstawiona ocenie Supremo Tribunal Administrativo (naczelnego sądu administracyjnego) w wyniku skrgi kasacyjnej wniesionej przez skarżącą od wyroku Tribunal Tributário de Lisboa (sądu podatkowego w Lizbonie) dotyczy tego, czy zasadne jest zakwestionowanie przez skarżącą korekty arytmetycznej naliczonego VAT za miesiące luty, marzec i listopad 2009 r., które to korekty wynikają zasadniczo z tego, że skarżąca nie dokonała naliczenia VAT na notach debetowych wystawionych na indyjską spółkę Suzlon Energy Limited, która posiadała spółkę Suzlon Wind Energy A/S z siedzibą w Danii, która z kolei

posiadała cały kapitał skarżącej, w związku z czym chodzi o transakcje dokonane wewnątrz grupy.

- 25 Pytanie leżące u podstaw sporu w tej części dotyczy ustalenia tego, czy obciążenie kosztami poprzez wystawienie not debetowych dotyczących transakcji naprawy/zastąpienia łopat i innych części składowych turbin wiatrowych, które skarżąca dokonała na rzecz swoich klientów (spółek, z którymi skarżąca zawarła umowy dotyczące robót związanych z dostawą i montażem turbin wiatrowych zakupionych od indyjskiej spółki Suzlon Energy Limited), podlegało VAT. Skarżąca twierdzi, że sporne transakcje nie podlegały VAT w zakresie, w jakim nie wyświadczyła ona żadnej odpłatnej usługi na rzecz indyjskiej spółki Suzlon Energy Limited. Z kolei sporne transakcje obciążeniowe wynikające ze wspomnianych już kosztów związanych z naprawą wad łopat turbin wiatrowych należało zaklasyfikować jako transakcje niemające treści gospodarczej, ponieważ są one objęte zakresem gwarancji sprzętu dostarczonego jej przez indyjską spółkę. Zasadniczo skarżąca podnosi, że sporne transakcje polegały na zwykłym obciążeniu poniesionymi przez nią kosztami indyjskiej spółki w trakcie okresu gwarancyjnego z jednoczesną „naprawą” wad części składowych turbin wiatrowych, które nabyła od tej spółki. W związku z tym mielibyśmy do czynienia z kosztami wynikającymi z zakupu towarów, jak również z nabyciem usług od osób trzecich, dokonanych w miejsce odesłania towarów (w szczególności łopat turbin wiatrowych) do Indii lub zamiast czekania na dostawę nowych towarów przez indyjską spółkę, co uzasadnione było koniecznością zapewnienia rozwiązania problemu na czas.
- 26 Z tego względu zdaniem skarżącej wykazane okoliczności należało potraktować jako przerzucenie przez nabywcę na sprzedawcę wadliwej rzeczy kosztu poniesionego w związku z naprawą towaru (rodzaj „prawa do zwrotu”), a nie jako świadczenie usług na rzecz sprzedawcy części składowych.
- 27 Skarżąca dodaje jeszcze, że nawet jeżeliby przyjąć, że w niniejszym przypadku istnieje świadczenie usług, to i tak w żadnym przypadku nie można by było zaklasyfikować go jako odpłatnego, ponieważ skarżąca nie otrzymała żadnego wynagrodzenia od indyjskiej spółki za czynności przedsięwzięte w celu naprawy wad towarów, jakie spółka ta dostarczyła, a jedynie kwotę odpowiadającą poniesionym kosztom, z którego to względu (brak odpłatnego charakteru transakcji), również nie powinno się naliczać VAT.
- 28 Z kolei organ administracji podatkowej (AT) uważa, że wystawione noty debetowe nie mogą zostać uznane za „zwykłe obniżenie kosztów nabytych części składowych” przez skarżącą spółce indyjskiej, ponieważ naprawa łopat została dokonana na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej pomiędzy dwoma spółkami, a skarżąca nigdy nie zanotowała w swojej księgowości jakiegokolwiek „obniżenia” ceny pierwotnie zapłaconej za importowane towary, ani też nie dokonała korekty wartości VAT, który już zapłaciła i odliczyła. AT dodaje ponadto na poparcie tezy o opodatkowaniu VAT tych transakcji, że nawet jeżeliby przyjąć, iż wspomniane transakcje należy objąć zakresem gwarancji na części

składowe udzielonej przez odpowiedniego producenta, to znaczy, że kwoty zapłacone spółce Suzlon Índia powinny prawnie prowadzić do obciążenia kosztami, to i tak transakcje te należy zaklasyfikować jako odpłatne według urzędowego okólnika nr 49424 z dnia 4 maja 1989 r. „o naprawie towarów w okresie gwarancyjnym”, zarówno z uwagi na to, że czynność ta oznaczała transakcję przywozu części zamiennych (przywóz dokonany ponownie przez skarżącą z wykorzystaniem dostaw od Suzlon Índia), z tytułu której ponownie naliczono VAT (następnie odliczonego) i należności celne, jak i z uwagi na to, że naprawy wiązały się z nabyciem usług od osób trzecich.

- 29 Otóż, na podstawie wykazanych okoliczności faktycznych – odnośnie do których skarżąca wyraźnie stwierdza w uwagach, że nie zamierza ich kwestionować - Supremo Tribunal Administrativo uznaje za udowodnione, że pomiędzy indyjską spółką a skarżącą doszło do zawarcia umowy o świadczenie usług („services agreement”, dołączonej do akt), gdzie stwierdza się wyraźnie w postanowieniu czwartym, że „stosunek pomiędzy SEL [indyjską spółką] a SWEP [skarżącą] ustanowiony za pomocą [...] umowy jest stosunkiem pomiędzy klientem a usługodawcą [...] w zakresie, w jakim SEL działa na własny rachunek, a nie w interesie skarżącej”.
- 30 Sąd odsyłający wnioskuje z lektury treści umowy, że chodzi o umowę o świadczenie usług, dla którego indyjska spółka dostarczyła wsparcia materialnego i technicznego skarżącej przy tworzeniu jednostki naprawiającej turbiny wiatrowe w Portugalii.
- 31 Żaden dokument nie wskazuje na to, że skarżąca dokonała czynności zamiany i naprawy części składowych w imieniu i na rachunek indyjskiej spółki, i jak sama ona wskazuje w uwagach, nie istnieje bezpośredni konsumencki stosunek pomiędzy spółką indyjską, producentem wyposażenia a promotorami farm wiatrowych, ponieważ w stosunku tym pośredniczy skarżąca, tak jak jest to w zwyczaju w takich umowach, to znaczy, skarżąca jest odpowiedzialna za naprawy i wymianę, gdy projekt napotyka trudności, a producent części składowych jest odpowiedzialny wobec pomiotu odpowiedzialnego za projekt (w niniejszym przypadku, wobec skarżącej) za naprawy i za dostawę nowych części składowych, gdy wadliwe części muszą być zastąpione (zresztą wynika to z postanowienia 11 umowy w sprawie sprzedaży i dostaw zawartej pomiędzy indyjską spółką a duńską spółką posiadającą kapitał zakładowy skarżącej). Podsumowując, mamy do czynienia z gwarancją na towary udzieloną przez producenta (spółkę indyjską) i gwarancją techniczną na roboty (w niniejszym przypadku na funkcjonowanie farmy wiatrowej) udzieloną przez skarżącą promotorom farm wiatrowych, przy czym w owej gwarancji technicznej na roboty zawiera się gwarancja na towary, której realizację zapewnia odpowiedzialny technicznie za roboty.
- 32 To w kontekście owej złożoności odpowiedzialności należy interpretować rejestr księgowy transakcji znajdujący się w sprawozdaniu AT, zgodnie z którym: i) skarżąca naliczyła i odliczyła w Portugalii VAT z tytułu importowanych przez nią

- „łopat, którymi zastąpiono wcześniejsze”; ii) nie zarejestrowała w swoich księgach rachunkowych żadnej odwrotnej transakcji lub czynności dotyczących pierwotnych „łopat” (które zostały zastąpione); i ponadto iii) zakontraktowała osoby trzecie przy czynnościach związanych z naprawą łopat.
- 33 W rozumieniu AT wszystkie te czynności stanowiły transakcje gospodarcze, które dla celów VAT powinny sprowadzać się do świadczenia usług przez skarżącą na rzecz indyjskiej spółki w ramach gwarancji na towary.
- 34 Po zapoznaniu się z tymi wszystkimi elementami sąd odsyłający uznaje, iż nie można wykluczyć, że AT w zaskarżonej decyzji miał rację dochodząc do wniosku, że ramy rachunkowe transakcji dokonanych przez skarżącą w celu rozwiązania u swoich klientów problemów związanych z wadami części składowych turbin wiatrowych sprowadzają się do świadczenia usług na rzecz indyjskiej spółki, a nie do stosunku konsumenckiego pomiędzy obydwojma spółkami, ponieważ skarżąca nie ograniczyła się do żądania od indyjskiej spółki naprawy wadliwych towarów i odpowiedniej naprawy części zamiennych, lecz dokonał różnych czynności w celu zmniejszenia po stronie swoich klientów szkód wynikających z wykrytych wad produktów. Czynności te jego zdaniem miały również na celu zaspokojenie potrzeb spółki indyjskiej w zakresie naprawy wadliwych towarów (były objęte gwarancją na towary). W związku z tym mamy do czynienia z okolicznościami, które mogą mieścić się w zakresie szerokiego pojęcia (i rezydualnego) świadczenia usług przyjętego przez przepis o podleganiu VAT (art. 4.° CIVA).
- 35 Nie można również wykluczyć, że słusznie w zaskarżonej decyzji zaklasyfikowano jako odpłatne owe świadczenie usług na podstawie wspomnianego już urzędowego okólnika nr 49424 dyrekcji służb VAT. Jak mowa w owym dokumencie, tylko wówczas można zaklasyfikować świadczenie usług za nieodpłatne, gdy wartość naprawy była zawarta w cenie towaru. W niniejszym przypadku udowodniono, że z rachunkowego punktu widzenia transakcja nie została zaklasyfikowana przez skarżącą i spółkę indyjską jako „obniżka ceny”, lecz jako fakturowanie przez pierwszą, skarżącą (poprzez wystawienie not debetowych), na rzecz drugiej, indyjskiej spółki, kosztów transakcji zamiany części składowych (nowy import) i naprawy tych części.
- 36 Owe okoliczności faktyczne, które zostały uznane za ustalone dla celów prawa właściwego, powinny otrzymać zgodnie ze wspomnianym urzędowym okólnikiem (nr 4) następujące traktowanie pod względem podatkowym: „jeżeli istnieją prace naprawcze ze strony odbiorcy, części lub materiał, które zostały otrzymane w niedobrym stanie, z których wynika z tytułu odpowiedzialności, jaką można przypisać dostawcy, dług lub wierzytelność objęte wystawioną przez niego notą, zawsze dochodzi do naliczenia VAT”.
- 37 Zasadniczo strony podpisując umowę dokonały rozróżnienia pomiędzy gwarancją na towar i gwarancją na usługi instalacyjne farmy wiatrowej w celu rozdzielenia pomiędzy sobą odpowiedzialności, przy czym oczywiste jest że dla promotora

farmy wiatrowej owe rozróżnienie nie istniało, albowiem cała odpowiedzialność została przejęta przez skarżącą jako ponoszącą odpowiedzialność techniczną za ów park.

- 38 Niemniej jednak owo ogólne uregulowanie gwarancji i odpowiedzialności zostało „zakłócone” przez późniejsze porozumienie zawarte pomiędzy skarżącą a dostawcą sprzętu z zamiarem szybkiego rozwiązania problemu wykrytego w turbinach wiatrowych. Znalezione rozwiązanie – w umowa, na podstawie której skarżąca zobowiązała się (zamiast „dochodzenia” naprawy części zamiennych) do naprawienia łopat i przywozu nowych części zamiennych – dodaje nowe „usługi” do usług związanych z gwarancją na towary, „usługi”, których klasyfikacja pod względem VAT powoduje wątpliwości w niniejszej sprawie, w szczególności odnośnie do tego, czy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. dopuszcza, aby transakcje takie jak transakcje objęte porozumieniem pomiędzy spółkami mogły zostać zaklasyfikowane jako dokonane nieodpłatnie (zwykle obciążenie kosztami) dostawy towarów i świadczenie usług, ponieważ sprowadzają się do świadczenia usług z tytułu gwarancji na towary.
- 39 Tym samym, niezależnie od powyższych twierdzeń i przedstawionych okoliczności, sąd odsyłający stwierdza, że ani w ustawie (CIVA), ani w szóstej dyrektywie VAT 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych, ani w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, nie ma jednoznacznej lub oczywistej odpowiedzi na powstałe pytania.
- 40 W ten sposób, pomimo iż sądy państw członkowskich są właściwe do stosowania prawa Unii, tutejszy sąd odsyłający uważa, że kompetencja do dokonywania wykładni „aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii” należy zgodnie z postanowieniami art. 267 lit. b) TFUE do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Otóż, o czym mowa we wspomnianym art. 267 akapit trzecie TFUE „W przypadku gdy takie pytanie [dotyczące wykładni aktów instytucji Unii] jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału”.
- 41 W związku z tym, wobec wątpliwości, jakie istnieją odnośnie do art. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/CEE z dnia 17 maja 1977 r., przed wydaniem orzeczenia tutejszy sąd uznaje, że ma obowiązek wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym.