

**Υπόθεση C-605/20**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

17 Νοεμβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό  
Δικαστήριο, Πορτογαλία)**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

1 Ιουλίου 2020

**Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:**

Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica Unipessoal, Lda

**Αναιρεσίβλητη:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Υπαγωγή στον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από την αναιρεσείουσα στην κύρια δίκη σε εταιρία με έδρα την Ινδία, που ανήκει στον ίδιο όμιλο, στο πλαίσιο της προμήθειας υλικού για επισκευή ή αντικατάσταση, κατά τη διάρκεια της εγγύησης, πτερυγίων ανεμογεννητριών, τα οποία κατασκευάζει και προμηθεύει η δεύτερη εταιρία στην πρώτη. Συμπληρωματική εκκαθάριση ΦΠΑ που δεν εκκαθαρίστηκε με τα χρεωστικά σημειώματα που εξέδωσε η αναιρεσείουσα για την ινδική εταιρία. Συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα, με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ, της ερμηνείας που δόθηκε από την πορτογαλική φορολογική διοίκηση περί υπαγωγής στον ΦΠΑ, σύμφωνα με την Circular n.º 49424 (εγκύκλιο αριθ. 49424), της 4ης Μαΐου 1989, του Direção de Serviços do IVA (διεύθυνση υπηρεσιών ΦΠΑ).

## Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, ειδικότερα, του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ. Άρθρο 267 ΣΛΕΕ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β΄

## Προδικαστικά ερωτήματα

I Είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία σύμφωνα με την οποία οι επισκευές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της λεγόμενης περιόδου εγγύησης θεωρούνται απαλλασσόμενες πράξεις μόνον όταν πραγματοποιούνται δωρεάν και στον βαθμό που περιλαμβάνονται σιωπηρά στην τιμή πώλησης του προϊόντος που καλύπτεται από την εγγύηση, με αποτέλεσμα να πρέπει να θεωρείται ότι υπόκεινται στον φόρο οι υπηρεσίες που παρέχονται κατά τη διάρκεια της περιόδου εγγύησης (ανεξάρτητα από το εάν περιλαμβάνουν ή όχι τη χρήση υλικών) για τις οποίες εκδίδεται τιμολόγιο, εφόσον πρέπει να θεωρηθούν υποχρεωτικά παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας;

II Πρέπει να θεωρηθεί ως απλή πράξη μετακύλισης των δαπανών και, ως εκ τούτου, να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ ή ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας για την οποία πρέπει να καταβληθεί φόρος η έκδοση χρεωστικού σημειώματος για προμηθευτή εξαρτημάτων ανεμογεννητριών προκειμένου αυτός να καταβάλει τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο αγοραστής των εν λόγω προϊόντων κατά τη διάρκεια της περιόδου εγγύησης για την αντικατάσταση εξαρτημάτων (νέες εισαγωγές προϊόντων του προμηθευτή στις οποίες επιβλήθηκε ΦΠΑ και για τις οποίες χορηγήθηκε δικαίωμα έκπτωσης) και η αντίστοιχη επισκευή (μέσω παροχής υπηρεσιών εκ μέρους τρίτων, για τις οποίες καταβλήθηκε ΦΠΑ), στο πλαίσιο της παροχής σε τρίτους υπηρεσιών εγκατάστασης αιολικού πάρκου από τον εν λόγω αγοραστή (που ανήκει στον ίδιο όμιλο με τον έχοντα την έδρα του σε τρίτη χώρα πωλητή);

## Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01).

## Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρα 4 και 16, σημείο 6, του Código do IVA (κώδικας ΦΠΑ, στο εξής: κώδικας ΦΠΑ), Decreto Legislativo 394-B/84 (νομοθετικό διάταγμα 394-B/84, δημοσιευμένο στην εφημερίδα *Diário da República* n.º 297/1984, 1.º Suplemento,

Serie I, της 26<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1984), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο κατά τον οποίο έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά.

Circular n.º 49424, de 4 de mayo de 1989, de la Direção de Serviços do IVA (εγκύκλιος αριθ. 49424, της 4ης Μαΐου 1989, της διεύθυνσης υπηρεσιών ΦΠΑ), διαθέσιμη στο Portal das Finanças στην ηλεκτρονική διεύθυνση: [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](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).

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα εταιρία στην κύρια δίκη (στο εξής: αναιρεσείουσα) έχει ως εταιρικό σκοπό την κατασκευή, συναρμολόγηση, εκμετάλλευση, εμπορία, εγκατάσταση, ανάπτυξη, μηχανική κατεργασία, λειτουργία και συντήρηση και παροχή υπηρεσιών στον τομέα της ενέργειας, ιδίως στον τομέα της αιολικής ενέργειας και την ανάπτυξη συναφών δραστηριοτήτων.
- 2 Το 2009, η αναιρεσείουσα ανήκε 100 % στην εταιρία Suzlon Wind Energy A/S, με έδρα στη Δανία, η οποία, με τη σειρά της, ανήκε στην ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited.
- 3 Στις 17 Ιουνίου 2006, η ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited συνήψε με τη δανική εταιρία Suzlon Energy A/S τη λεγόμενη συμφωνία «Terms and Conditions of Sales Agreement» (συμφωνία περί των όρων και προϋποθέσεων των πωλήσεων), η οποία έπρεπε να εφαρμοστεί στις θυγατρικές της.
- 4 Η εν λόγω συμφωνία, προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι η παράδοση έργων εγκατάστασης ανεμογεννητριών και όλου του βοηθητικού εξοπλισμού (στο εξής, από κοινού: ανεμογεννήτριες) μεταξύ του αγοραστή και του προμηθευτή και μεταξύ του αγοραστή και των θυγατρικών του εταιριών έπρεπε να διέπονται από τη συμφωνία αυτή.
- 5 Σύμφωνα με τη ρήτρα 11.0 της προμηθεύσας συμφωνίας, «ο προμηθευτής πρέπει να παράσχει εγγύηση για όλα τα εξαρτήματα που έχει κατασκευάσει, η οποία θα καλύπτει κατασκευαστικά ελαττώματα, για χρονικό διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα έναρξης της εμπορικής λειτουργίας, κατά τη διάρκεια του οποίου το κόστος για όλα τα ανταλλακτικά, τις επισκευές και τη μεταφορά που αφορούν το έργο βαρύνει τον προμηθευτή και το κόστος εργασίας για την αντικατάσταση των ανταλλακτικών βαρύνει τον αγοραστή. Όσον αφορά τα ανταλλακτικά των ανεμογεννητριών που αγοράζει ο προμηθευτής από τους δικούς του προμηθευτές, ο προμηθευτής θα μεταβιβάσει στον αγοραστή τα απορρέοντα από τις συμβάσεις προμήθειας δικαιώματά του και θα του χορηγήσει οποιαδήποτε άδεια είναι απαραίτητη, ώστε να μπορεί να επικοινωνήσει απευθείας με τους εν λόγω προμηθευτές σχετικά με όλα τα ζητήματα που αφορούν την εγγύηση, τις επισκευές ή τη δωρεάν αντικατάσταση ανταλλακτικών που

αγοράστηκαν από τρίτους. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, το κόστος της εγγύησης/το σχετικό κόστος βαρύνει τον αγοραστή, ο οποίος δεν μπορεί να το μετακυλίσει στον προμηθευτή [...].».

- 6 Στο πλαίσιο διαφόρων συμβάσεων έργου για την προμήθεια και συναρμολόγηση ανεμογεννητριών που προορίζονταν για αιολικά πάρκα που ανήκουν σε τρίτες εταιρίες, σε διάφορες περιοχές της ηπειρωτικής Πορτογαλίας, οι οποίες προσδιορίζονται με ακρίβεια στις αποφάσεις που εκδόθηκαν στο πλαίσιο της κύριας δίκης, η αναιρεσείουσα αγόρασε το 2007 και το 2008 από την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited, με άμεση εισαγωγή, συνολικά είκοσι μία ανεμογεννήτριες, αποτελούμενες από εξήντα τρία πτερύγια, των οποίων το συνολικό κόστος ανήλθε σε 3 879 000 ευρώ.
- 7 Από τον Σεπτέμβριο του 2007, οι στρόβιλοι S88 V2 που τέθηκαν σε λειτουργία άρχισαν να παρουσιάζουν την ίδια ρωγμή στα πτερύγια των προμηθειών ανεμογεννητριών, από τη θέση και τη γεωμετρία των οποίων κατέστη σαφές ότι δεν επρόκειτο για μεμονωμένη ανωμαλία αλλά για γενικό σειριακό ελάττωμα, εξαιτίας του οποίου ήταν αναγκαία η επισκευή ή η αντικατάστασή τους.
- 8 Στις 25 Ιανουαρίου 2008, η αναιρεσείουσα (στο εξής: SWEP) συνήψε με την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited (στο εξής: SEL) τη λεγόμενη σύμβαση «Services Agreement» (σύμβαση παροχής υπηρεσιών), η οποία προέβλεπε, σχετικά με την υπό κρίση υπόθεση, ότι:

«Α — Η SEL είναι εμπορική εταιρία με έδρα στην Ινδία, η οποία παρέχει εξειδικευμένες υπηρεσίες και κατέχει ηγετική θέση στον τομέα του εξοπλισμού και της τεχνολογίας της αιολικής ενέργειας.

Β — Η SWEP είναι πορτογαλική εμπορική εταιρία, η οποία έχει ως σκοπό την εμπορία, τη συναρμολόγηση, την εγκατάσταση και την επισκευή εξοπλισμού αιολικής ενέργειας [(ανεμογεννητριών)] και έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει μια εγκατάσταση για την επισκευή [των ανεμογεννητριών] στην Πορτογαλία [...].

[...]

Δ — Η SEL επιθυμεί να επισκευαστούν 63 πτερύγια από τις 21 [ανεμογεννήτριες] που βρίσκονται στα αιολικά πάρκα [που προσδιορίζονται στη σύμβαση] με επισκευή ή αντικατάσταση κάθε ενός πτερυγίου.

Ε — Τα ανταλλακτικά πτερύγια, τα οποία θα αντικαταστήσουν τα ελαττωματικά πτερύγια που είναι επί του παρόντος τοποθετημένα στις τουρμπίνες, θα μεταφερθούν από την Ινδία στην Πορτογαλία.

Φ — Τα πτερύγια που θα επισκευαστούν είναι αυτά που είναι τοποθετημένα στις [ανεμογεννήτριες], τα οποία θα απεγκατασταθούν, θα επισκευαστούν στη λεγόμενη «ζώνη ανάκτησης» και, στη συνέχεια, θα επανεγκατασταθούν στην [ανεμογεννήτρια].

Πρώτη ρήτρα — Υπηρεσίες

1. Η SEL δεσμεύεται να παρέχει στη SWEP τις υπηρεσίες [...] που προσδιορίζονται κατωτέρω, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρούσα σύμβαση:

a) Παροχή συνδρομής προς τη SWEP για την επισκευή ή τη μεμονωμένη αντικατάσταση των πτερυγίων [που προσδιορίζονται] [...], σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της SWEP και βάσει των οδηγιών που αυτή θα παράσχει.

b) Παροχή συνδρομής προς τη SWEP σε όλα τα στάδια της εφοδιαστικής αλυσίδας, τα οποία αφορούν την επισκευή που αναφέρεται στο στοιχείο a.

c) [Συνδρομή σε τελωνειακά ζητήματα]

2. Για τους σκοπούς της ορθής εκτέλεσης των υπηρεσιών που παρέχονται από την SEL στη SWEP, η τελευταία δεσμεύεται έναντι της πρώτης ότι:

a) θα θέσει στη διάθεσή της εγκαταστάσεις που ονομάζονται «ζώνες αποκατάστασης» και υπηρεσίες σχετικές με την αποθήκευση και τον χειρισμό των πτερυγίων,

b) θα αποκτήσει, για λογαριασμό της SEL, όλο τον εξοπλισμό και τα υλικά που είναι απαραίτητα για το retrofitting [μετασκευή] των πτερυγίων,

c) [Μεταφορά]

[...]

Δεύτερη ρήτρα — Διαδικασία επισκευής (retrofitting) και χρονοδιάγραμμα

[...]

Τέταρτη ρήτρα — Η SEL δεν είναι αντιπρόσωπος της SWEP

Η σχέση που δημιουργείται με την παρούσα σύμβαση μεταξύ της SEL και της SWEP είναι σχέση μεταξύ πελάτη και παρόχου υπηρεσιών, όχι σχέση μεταξύ εργοδότη και εργαζομένου, μεταξύ συνεργατών ή κοινοπραξίας, στον βαθμό που η SEL ενεργεί για λογαριασμό της και δεν εκπροσωπεί την SWEP, και δεν της έχει χορηγηθεί καμία εξουσία να αναλαμβάνει υποχρεώσεις, ρητά ή σιωπηρά, προς το συμφέρον ή για λογαριασμό της SWEP, ή να δεσμεύει τη SWEP με οποιονδήποτε τρόπο [...].»

9 Κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Σεπτεμβρίου 2007 και Μαρτίου 2009, η αναιρεσείουσα ολοκλήρωσε, εντός της εθνικής επικράτειας, την επισκευή ή την αντικατάσταση των πτερυγίων που αναφέρονται στη σύμβαση, καθώς και άλλων εξαρτημάτων των ανεμογεννητριών που παρουσίασαν τεχνικές βλάβες, για την πραγματοποίηση των οποίων αγόρασε υλικά και ανέθεσε υπεργολαβικώς την παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, οι οποίοι εξέδωσαν τα αντίστοιχα τιμολόγια στο

όνομα της αναιρεσείουσας, έγγραφα τα οποία η τελευταία καταχώρισε ως χρεωστικές συναλλαγές για τις οποίες άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

- 10 Στις 27 Φεβρουαρίου 2009 και στις 31 Μαρτίου 2009, η αναιρεσείουσα εξέδωσε για την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited τρία χρεωστικά σημειώματα για ποσά 2 909 643 ευρώ, 1 913 533,68 ευρώ και 3 263 454,84 ευρώ, αντιστοίχως, για τις παρασχεθείσες στην Πορτογαλία από την αναιρεσείουσα υπηρεσίες.
- 11 Το 2011, η Serviços de Inspeção Tributária (υπηρεσία φορολογικού ελέγχου) της Direção de Finanças (φορολογικής διοίκησης) της Λισαβόνας ήλεγξε την αναιρεσείουσα εταιρία διενεργώντας μερικό φορολογικό έλεγχο σχετικά με την εφαρμογή του ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2009.
- 12 Με την έκθεση που εκδόθηκε κατόπιν του φορολογικού ελέγχου, της 31ης Μαΐου 2012, προτάθηκαν αμιγώς αριθμητικές διορθώσεις, συνολικού ποσού 1 485 940,93 ευρώ, σχετικά με τον οφειλόμενο ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2009, οι οποίες προέκυψαν, ειδικότερα, από παρατυπίες που αφορούν τα προμνησθέντα χρεωστικά σημειώματα που εξέδωσε η αναιρεσείουσα για την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited, στα οποία δεν είχε συμπεριληφθεί ο ΦΠΑ, ούτε είχε αναφερθεί ο λόγος της απαλλαγής, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο θεώρησε ότι αφορούν καταβολή αποζημίωσης και, ως εκ τούτου, εξαιρούνται από τη βάση επιβολής ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 16, σημείο 6, του κώδικα ΦΠΑ.
- 13 Βάσει των πραγματικών περιστατικών που παρατίθενται στην έκθεση φορολογικού ελέγχου, η φορολογική διοίκηση εξέδωσε πράξεις συμπληρωματικής εκκαθάρισης ΦΠΑ, με τις αντίστοιχες προσαυξήσεις, για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο και Νοέμβριο 2009, συνολικού ποσού 1 666 710,02 ευρώ.
- 14 Η αναιρεσείουσα προσέφυγε κατά αυτών των πράξεων συμπληρωματικής εκκαθάρισης ενώπιον του Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικού δικαστηρίου της Λισσαβόνας, Πορτογαλία), το οποίο, με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2017, απέρριψε την προσφυγή ως απαράδεκτη. Κατά της εν λόγω αποφάσεως ασκήθηκε αναίρεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία), αιτούντος δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση.

### **Βασικά επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 15 Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει, σχετικά με τα κρίσιμα εν προκειμένω ζητήματα, ότι οι επίμαχες συναλλαγές που αποτελούν αντικείμενο της έκθεσης φορολογικού ελέγχου, για τις οποίες εκδόθηκαν οι πράξεις συμπληρωματικής εκκαθάρισης ΦΠΑ, είναι απαλλασσόμενες πράξεις εφόσον αφορούν εργασίες που παρασχέθηκαν δωρεάν.
- 16 Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η απλή μετακύλιση στον προμηθευτή του ακριβούς ποσού των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ο πελάτης κατά την

επισκευή ή την αντικατάσταση των προϊόντων που αγόρασε, κατά τη διάρκεια της εγγύησης, δεν αποσκοπεί στην απόκτηση εισοδήματος - ως αμοιβή - σε σταθερή βάση, και, ως εκ τούτου, δεν έχει οικονομικό χαρακτήρα.

- 17 Στην υπό κρίση υπόθεση, η μετακύλιση αυτή δεν πραγματοποιήθηκε από τον προμηθευτή έναντι αμοιβής, αλλά με μοναδικό σκοπό την κάλυψη των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε ο πελάτης (η αναιρεσείουσα) για την εκτέλεση εργασίας που βαρύνει τον προμηθευτή, δεδομένου ότι καλύπτεται από την εγγύηση καλής λειτουργίας του προϊόντος, η οποία περιλαμβάνεται στην τιμή πώλησης, δηλαδή ως δικαίωμα αναγωγής.
- 18 Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι, λόγω της έκπτωσης του φόρου που αυτή πραγματοποίησε, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση συνήχθη εσφαλμένα η ύπαρξη φορολογητέας πράξης· ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ και τα άρθρα 19 επ. του CIVA, το σκεπτικό είναι ακριβώς το αντίθετο.
- 19 Το δεύτερο σφάλμα της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως, σύμφωνα με την άποψη της αναιρεσείουσας, είναι απόρροια της διαπίστωσης ότι υφίσταται παροχή υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να φορολογηθεί η απλή μετακύλιση του κόστους, χωρίς κανένα περιθώριο κέρδους, στο πλαίσιο της επισκευής των ελαττωμάτων του προϊόντος κατά τη διάρκεια της εγγύησης.
- 20 Πράγματι, επίσης σύμφωνα με την αναιρεσείουσα, η πορτογαλική φορολογική διοίκηση έχει επανειλημμένα θεωρήσει ότι η μετακύλιση του ακριβούς ποσού των δαπανών —δηλαδή, χωρίς να περιλαμβάνεται κανένα περιθώριο κέρδους— δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 21 Την ίδια άποψη διατύπωσε και το Δικαστήριο με την απόφασή του, της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01), από την οποία, σύμφωνα με την αναιρεσείουσα, μπορεί να συναχθεί ότι, εάν μετακυλιεται το ακριβές ποσό μιας δαπάνης —χωρίς περιθώριο κέρδους, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση— δεν καταβάλλεται αμοιβή και, κατά συνέπεια, δεν υφίσταται φορολογητέα συναλλαγή για τους σκοπούς του ΦΠΑ.
- 22 Αντιθέτως, η φορολογική διοίκηση θεωρεί ότι, σύμφωνα με την περιγραφή των πράξεων που παρατίθεται στα επίμαχα χρεωστικά σημειώματα, η παροχή υπηρεσιών επισκευής που περιλαμβάνεται σε αυτές, η οποία βαρύνει την SUZLON PORTUGAL έναντι του κατασκευαστή, της ινδικής εταιρίας SUZLON, υπόκειται στον γενικό συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει στην Πορτογαλία, σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 18 του CIVA και, συνεπώς ο οφειλόμενος, κατά τα ανωτέρω, φόρος ανέρχεται σε 1 481 872,31 ευρώ.
- 23 Αυτό συμβαίνει επειδή για τις εν λόγω συναλλαγές ισχύει η αρχή που διατυπώνεται στη Circular n.º 49424 (εγκύκλιο αριθ. 49424), της 4ης Μαΐου 1989, της Dirección del Servicio (διεύθυνσης υπηρεσιών ΦΠΑ, Πορτογαλία), η οποία εφαρμόζεται στις υπηρεσίες που παρέχονται από τον πελάτη προς τον προμηθευτή κατά τη διάρκεια της εγγύησης, σύμφωνα με την οποία:

«1. Οι επισκευές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της λεγόμενης “περιόδου της εγγύησης” θεωρούνται απαλλασσόμενες πράξεις μόνο όταν πραγματοποιούνται δωρεάν, υπό την έννοια ότι θεωρείται δεδομένο ότι έχουν συμπεριληφθεί σιωπηρά στην τιμή πώλησης των καλυπτόμενων από την εγγύηση προϊόντων και, συνεπώς, δεν μπορούν να εξομοιωθούν με συναλλαγές που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, όπως θα συνέβαινε, σε άλλες περιπτώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 3, σημείο 3, στοιχείο f, και το άρθρο 4, σημείο 2, στοιχείο b, του CIVA. Εντούτοις, όταν τιμολογείται η εν λόγω παροχή υπηρεσιών (ανεξάρτητα από το εάν χρησιμοποιούνται ή όχι υλικά), θεωρούνται αδιαμφισβήτητα συναλλαγές που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και, κατά συνέπεια, υπόκεινται στον φόρο, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του [CIVA].

2. Κατά συνέπεια, οσάκις οι εν λόγω επισκευές τιμολογούνται, δηλαδή όταν υφίσταται οφειλή έναντι τρίτων (έναντι του πελάτη, του αναδόχου ή του κατασκευαστή), ο φόρος πρέπει να εκκαθαριστεί, και το ίδιο θα συμβεί και όταν, αντί της χρέωσης του επισκευαστή ή του αναδόχου, υφίσταται πίστωση που κοινοποιείται από τον ανάδοχο ή τον κατασκευαστή.

[...]»

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 24 Αντικείμενο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία) στο πλαίσιο της αναίρεσης που άσκησε η αναιρεσείουσα κατά της απόφασης του Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικού δικαστηρίου της Λισαβόνας, Πορτογαλία) είναι η εξέταση της βασιμότητας του αιτήματος της αναιρεσείουσας για ακύρωση της διόρθωσης του ποσού των εκκαθαρίσεων του ΦΠΑ για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο και Νοέμβριο 2009, η οποία, κατ' ουσίαν, πραγματοποιήθηκε συνεπεία του γεγονότος ότι δεν έγινε εκκαθάριση του ΦΠΑ για τα χρεωστικά σημειώματα που εξέδωσε η αναιρεσείουσα για την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited, η οποία κατείχε την εταιρία Suzlon Wind Energy A/S, με έδρα στη Δανία, η οποία κατέχει το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο της αναιρεσείουσας. Επρόκειτο, συνεπώς, για ενδοομιλικές συναλλαγές.
- 25 Το βασικό ζήτημα της διαφοράς, σε αυτό το σημείο, είναι κατά πόσον η μετακύλιση [των δαπανών] υπόκειται σε ΦΠΑ λόγω της έκδοσης χρεωστικών σημειωμάτων που αφορούν τις εργασίες επισκευής ή αντικατάστασης των πτερυγίων και άλλων εξαρτημάτων των ανεμογεννητριών, τις οποίες η αναιρεσείουσα πραγματοποίησε για τους πελάτες της (εταιρίες με τις οποίες η αναιρεσείουσα είχε συνάψει συμβάσεις έργου για την προμήθεια και συναρμολόγηση ανεμογεννητριών, τις οποίες απέκτησε από την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited). Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ εφόσον δεν παρείχε καμία υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας προς την ινδική εταιρία Suzlon Energy Limited. Κατά την άποψή της, οι εν λόγω



χρεωστικές συναλλαγές, οι οποίες προέκυψαν από τις προμηθευθείσες δαπάνες, τις οποίες πραγματοποίησε για την επισκευή των ελαττωμάτων των πτερυγίων των ανεμογεννητριών, πρέπει να χαρακτηριστούν ως συναλλαγές χωρίς οικονομικό περιεχόμενο δεδομένου ότι καλύπτονται από την εγγύηση του εξοπλισμού που είχε προμηθευτεί από την ινδική εταιρία. Η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται κατ' ουσίαν ότι οι επίμαχες συναλλαγές συνιστούν απλή μετακύλιση προς την ινδική εταιρία των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε, κατά τη διάρκεια της εγγύησης, για τη «διόρθωση» των ελαττωμάτων των εξαρτημάτων των ανεμογεννητριών που είχε αγοράσει από την εν λόγω εταιρία. Ως εκ τούτου, επρόκειτο για δαπάνες που προέκυψαν από την απόκτηση προϊόντων, καθώς και από την εκ μέρους τρίτων παροχή υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν ως εναλλακτική δυνατότητα αντί της επιστροφής των προϊόντων (συγκεκριμένα, των πτερυγίων των ανεμογεννητριών) στην Ινδία ή ως εναλλακτική δυνατότητα κατά την αναμονή της παράδοσης νέων υλικών από την ινδική εταιρία, πράξεις που μπορούν να δικαιολογηθούν λόγω της ανάγκης να διασφαλιστεί η έγκαιρη επίλυση του προβλήματος.

- 26 Για τον λόγο αυτόν, σύμφωνα με την αναιρεσείουσα, από τα πραγματικά περιστατικά που θεωρούνται αποδεδειγμένα θα έπρεπε να συναχθεί ότι πρόκειται για περίπτωση μετακύλισης από τον αγοραστή στον πωλητή ελαττωματικού προϊόντος της δαπάνης στην οποία υποβλήθηκε ο πρώτος για την επισκευή του προϊόντος (ένα είδος «δικαιώματος αναγωγής») και όχι για παροχή υπηρεσιών προς τον πωλητή των εξαρτημάτων.
- 27 Η αναιρεσείουσα προσθέτει ότι, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι, εν προκειμένω, υφίσταται παροχή υπηρεσιών, η εν λόγω παροχή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ότι πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς αιτίας εφόσον δεν εισέπραξε καμία αμοιβή από την ινδική εταιρία για τις εργασίες που πραγματοποίησε για την επισκευή των ελαττωμάτων των προϊόντων που η τελευταία της είχε προμηθεύσει, αλλά έλαβε μόνο το ποσό που αντιστοιχούσε στα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε, επομένως, και γι' αυτόν τον λόγο (συναλλαγές άνευ επαχθούς αιτίας), δεν πρέπει να επιβληθεί ΦΠΑ.
- 28 Ωστόσο, η φορολογική αρχή θεωρεί ότι τα χρεωστικά σημειώματα που εκδόθηκαν δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «απλή έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τα εξαρτήματα που απέκτησε» η αναιρεσείουσα από την ινδική εταιρία, εφόσον η επισκευή των πτερυγίων πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της σύμβασης παροχής υπηρεσιών που συνήφθη μεταξύ των δύο εταιριών και η αναιρεσείουσα δεν πραγματοποίησε καμία λογιστική καταχώριση για την «έκπτωση» στο τίμημα που καταβλήθηκε αρχικά για τα εισαγόμενα υλικά, ούτε πραγματοποιήθηκε καμία διόρθωση στο ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε και εξέπεσε. Προς υποστήριξη της άποψης ότι τέτοιες συναλλαγές υπόκεινται στον ΦΠΑ, η φορολογική αρχή προσθέτει ότι, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι οι επίμαχες πράξεις πρέπει να καλύπτονται από την εγγύηση των ανταλλακτικών που παρέχει ο αντίστοιχος κατασκευαστής, δηλαδή ότι τα ποσά που καταβλήθηκαν στη Suzlon India πρέπει να εξομοιωθούν νομικά με τη μετακύλιση των δαπανών, οι εν λόγω συναλλαγές θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να

θεωρηθούν ότι πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας, σύμφωνα με τη Circular n.º 49424 (εγκύκλιο αριθ. 49424), της 4ης Μαΐου 1989, σχετικά με τις «επισκευές προϊόντων κατά τη διάρκεια της εγγύησης», είτε επειδή η δραστηριότητα αυτή περιελάμβανε πράξη εισαγωγής των προς αντικατάσταση υλικών (εισαγωγή που πραγματοποιήθηκε με επιμέλεια της αναιρεσεύουσας όταν ζήτησε εκ νέου από τη Suzlon India μία παροχή) για την οποία καταβλήθηκε εκ νέου ο ΦΠΑ (που ακολούθως εξέπεσε), καθώς και τελωνειακούς δασμούς, είτε επειδή για την πραγματοποίηση των επισκευών ήταν απαραίτητη η εκ μέρους τρίτων παροχή υπηρεσιών.

- 29 Συνεπώς, βάσει των πραγματικών περιστατικών που θεωρούνται αποδεδειγμένα — τα οποία η αναιρεσεύουσα, όπως αναφέρει σαφώς στους ισχυρισμούς της, δεν επιθυμεί να αμφισβητήσει, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διαπιστώνει ότι η ινδική εταιρία και η αναιρεσεύουσα συνήψαν σύμβαση παροχής υπηρεσιών (Services Agreement, μνεία της οποίας γίνεται στην έκθεση των πραγματικών περιστατικών), στην τέταρτη ρήτρα της οποίας αναφέρεται ρητά ότι «η σχέση που δημιουργείται με την παρούσα σύμβαση μεταξύ της [ινδικής εταιρίας] SEL και της SWEP [αναιρεσεύουσας] είναι σχέση μεταξύ πελάτη και παρόχου υπηρεσιών [...] στον βαθμό που η SEL ενεργεί για λογαριασμό της και όχι εκπροσωπώντας την [αναιρεσεύουσα]».
- 30 Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, από την ανάγνωση του περιεχομένου της συμβάσεως προκύπτει ότι πρόκειται για σύμβαση παροχής υπηρεσιών, δυνάμει της οποίας η ινδική εταιρία παρείχε υλική και τεχνική υποστήριξη στην αναιρεσεύουσα για τη δημιουργία εγκατάστασης για την επισκευή ανεμογεννητριών στην Πορτογαλία.
- 31 Δεν υπάρχει κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι η αναιρεσεύουσα πραγματοποίησε δραστηριότητες αντικατάστασης και επισκευής των εξαρτημάτων στο όνομα ή για λογαριασμό της ινδικής εταιρίας και, όπως αναφέρει στις παρατηρήσεις της, δεν υπάρχει άμεση καταναλωτική σχέση μεταξύ της ινδικής εταιρίας, κατασκευαστή του εξοπλισμού, και των αναδόχων των αιολικών πάρκων, δεδομένου ότι η αναιρεσεύουσα ενεργεί ως μεσάζουσα στην εν λόγω σχέση, όπως συμβαίνει γενικά σε τέτοιες συμβάσεις, δηλαδή η αναιρεσεύουσα είναι υπεύθυνη για τις επισκευές και τις αντικαταστάσεις σε περίπτωση που το έργο παρουσιάσει πρόβλημα και ο κατασκευαστής των εξαρτημάτων ευθύνεται έναντι του διαχειριστή του έργου (εν προκειμένω, της αναιρεσεύουσας) για την επισκευή και προμήθεια νέων εξαρτημάτων, όταν τα ελαττωματικά πρέπει να αντικατασταθούν (όπως αναφέρεται, επιπλέον, στη ρήτρα 11 της σύμβασης πώλησης και προμήθειας που συνήφθη μεταξύ της ινδικής εταιρίας και της δανικής εταιρίας, κατόχου του μετοχικού κεφαλαίου της αναιρεσεύουσας). Συνοπτικά, πρόκειται για εγγύηση προϊόντος, που παρέχεται από τον κατασκευαστή (την ινδική εταιρία), και για εγγύηση τεχνικών εργασιών (εν προκειμένω, της λειτουργίας του αιολικού πάρκου), που παρέχεται από την αναιρεσεύουσα στους αναδόχους των αιολικών πάρκων, στην δε ανωτέρω εγγύηση τεχνικών εργασιών πρέπει να συμπεριλαμβάνεται και η εγγύηση προϊόντος, την οποία πρέπει να διασφαλίζει ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου.

- 32 Στο πλαίσιο του εν λόγω συνδυασμού αρμοδιοτήτων, πρέπει να ερμηνευθεί η λογιστική καταχώριση των συναλλαγών που παρατίθενται στην πράξη που εξέδωσε η φορολογική αρχή, σύμφωνα με την οποία: i) η αναιρεσείουσα κατέβαλε και εξέπεσε στην Πορτογαλία τον αναλογούντα ΦΠΑ για τα «προς αντικατάσταση πτερύγια» που εισήγαγε, ii) δεν καταχώρισε καμία αντισταθμιστική συναλλαγή ή δραστηριότητα για τα αρχικά «πτερύγια» (αυτά που αντικαταστάθηκαν) και, επιπλέον, iii) ανέθεσε σε τρίτους τις εργασίες επισκευής των πτερυγίων.
- 33 Σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, όλες αυτές οι δραστηριότητες συνιστούν οικονομικές συναλλαγές, οι οποίες, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, πρέπει να χαρακτηριστούν ως παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιεί η αναιρεσείουσα προς την ινδική εταιρία στο πλαίσιο της εγγύησης των προϊόντων.
- 34 Λαμβανομένων υπόψη όλων αυτών των στοιχείων, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η φορολογική αρχή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να έχουν ορθώς καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η λογιστική καταχώριση των συναλλαγών που πραγματοποίησε η αναιρεσείουσα για την επίλυση των προβλημάτων που αντιμετώπισαν οι πελάτες της λόγω των ελαττωμάτων των εξαρτημάτων των ανεμογεννητριών μπορεί να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών προς την ινδική εταιρία και όχι καταναλωτική σχέση μεταξύ των δύο αυτών εταιριών, εφόσον η αναιρεσείουσα δεν ζήτησε απλώς από την εν λόγω εταιρία την επισκευή των ελαττωματικών προϊόντων και την αντίστοιχη αντικατάστασή τους, αλλά προέβη σε διάφορες ενέργειες με σκοπό την αποκατάσταση, προς όφελος των πελατών της, των ζημιών που προκλήθηκαν από τα διαπιστωθέντα κατασκευαστικά ελαττώματα. Με τις ενέργειες αυτές, αποσκοπούσε, επίσης, κατά κάποιον τρόπο, στην εκπλήρωση της υποχρέωσης της ινδικής εταιρίας να επισκευάσει τα ελαττωματικά προϊόντα (δηλαδή εντάσσονται στην εγγύηση του προϊόντος). Επομένως, πρόκειται για γεγονότα που μπορούν να συμπεριληφθούν στην ευρεία (και δευτερεύουσα) έννοια της παροχής υπηρεσιών που έχει υιοθετηθεί σύμφωνα με τον κανόνα της εφαρμογής του ΦΠΑ (άρθρο 4 του CIVA).
- 35 Ούτε μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση χαρακτήρισε ορθώς την εν λόγω παροχή υπηρεσιών ως πραγματοποιηθείσα εξ επαχθούς αιτίας σύμφωνα με τις διατάξεις της προμνησθείσας Circular n.º 49424 (εγκυκλίου αριθ. 49424) της Dirección del Servicio del IVA (διεύθυνσης υπηρεσιών ΦΠΑ). Όπως προβλέπει η τελευταία, μόνο η παροχή υπηρεσιών στις οποίες το ποσό της επισκευής περιλαμβάνεται στην τιμή του προϊόντος μπορεί να θεωρηθεί δωρεάν παροχή. Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση, έχει αποδειχθεί ότι, από λογιστική άποψη, η πράξη δεν καταχωρίστηκε ούτε από την αναιρεσείουσα ούτε από την ινδική εταιρία ως «έκπτωση τιμήματος», αλλά ως τιμολόγηση της πρώτης, της αναιρεσείουσας (μέσω της έκδοσης χρεωστικών σημειωμάτων) έναντι της δεύτερης, της ινδικής εταιρίας, των δαπανών για τις εργασίες αντικατάστασης των εξαρτημάτων (νέες εισαγωγές) και της επισκευής αυτών.

- 36 Τα γεγονότα αυτά, τα οποία θεωρούνται αποδεδειγμένα για τους σκοπούς του εφαρμοστέου δικαίου, συνεπάγονται, σύμφωνα με την προμνησθείσα Circular (αριθ. 4), την ακόλουθη φορολογική μεταχείριση: «όταν ο παραλήπτης έχει πραγματοποιήσει εργασίες επισκευής ανταλλακτικών ή υλικών που δεν έχουν παραληφθεί σε καλή κατάσταση, γεγονός που συνεπάγεται, λόγω της ευθύνης του προμηθευτή, την ανάληψη χρέους ή την παροχή πίστωσης από τον προμηθευτή, πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να καταβληθεί ΦΠΑ».
- 37 Στην ουσία, κατά τη σύναψη της σύμβασης, τα μέρη διέκριναν την εγγύηση προϊόντος από την εγγύηση της υπηρεσίας εγκατάστασης του αιολικού πάρκου για τους σκοπούς της κατανομής της ευθύνης μεταξύ τους, μολονότι είναι αληθές ότι για τον ανάδοχο του αιολικού πάρκου δεν υφίσταται αυτή η διαφορά, εφόσον η αναιρεσείουσα, ως τεχνικός υπεύθυνος του έργου, αναλαμβάνει πλήρως την ευθύνη.
- 38 Εντούτοις, το συνολικό αυτό πλαίσιο εγγυήσεων και ευθύνης «τροποποιήθηκε» με μεταγενέστερη συμφωνία, η οποία συνήφθη μεταξύ της αναιρεσείουσας και του προμηθευτή του εξοπλισμού, προκειμένου να επιλυθεί το συντομότερο το πρόβλημα που διαπιστώθηκε στα πτερύγια των ανεμογεννητριών. Συνεπώς, με τη λύση που δόθηκε — σύμβαση δυνάμει της οποίας η αναιρεσείουσα (αντί να «αιτηθεί» την αντικατάσταση των εξαρτημάτων) ανέλαβε να επισκευάσει τα πτερύγια και να εισαγάγει νέα εξαρτήματα— προστέθηκε μια σειρά «υπηρεσιών» σε μια αρχικώς απλή υποχρέωση εγγύησης προϊόντος. Ο χαρακτηρισμός των εν λόγω «υπηρεσιών» για τους σκοπούς του ΦΠΑ εγείρει τα ερωτήματα που τίθενται εν προκειμένω, συγκεκριμένα, εάν, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, είναι επιτρεπτό συναλλαγές, όπως οι επίμαχες στο πλαίσιο της συμφωνίας που συνήφθη μεταξύ των ανωτέρω εταιριών, να θεωρούνται παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται δωρεάν (απλή μετακύλιση του κόστους), εφόσον ισοδυναμούν με παροχή εγγύησης προϊόντων.
- 39 Συνεπώς, παρά τα προαναφερθέντα και λαμβανομένων υπόψη όλων των στοιχείων, το αιτούν δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ούτε το κείμενο του νόμου (διατάξεις του CIVA), ούτε η οδηγία ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά, ούτε η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαντούν κατηγορηματικά και με σαφήνεια στα ζητήματα που τίθενται εν προκειμένω.
- 40 Για τους ανωτέρω λόγους, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι, μολονότι τα δικαστήρια των κρατών μελών είναι αρμόδια για την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, αρμόδιο για την ερμηνεία των «πράξεων των θεσμικών ή λοιπών οργάνων ή οργανισμών της Ένωσης» είναι σύμφωνα με το άρθρο 267, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπλέον, όπως προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ «[δ]ικαστήριο κράτους μέλους, ενώπιον του οποίου ανακύπτει τέτοιο ζήτημα [σχετικά με την ερμηνεία των πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ένωσης] σε εκκρεμή υπόθεση

και του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, οφείλει να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο».

- 41 Συνεπώς, επειδή υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 2 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι, προτού να λάβει την απόφασή του, πρέπει να υποβάλει αίτηση προδικαστικής απόφασεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ