Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 13ης Μαΐου 2026*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 2, σημείο 1 – Υπαγωγή στον ΦΠΑ – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Κριτήρια – Ενδοομιλικές σχέσεις – Αναπροσαρμογές των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης αυτοκινήτων μεταξύ παραγωγών και διανομέων – Συνεκτίμηση των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκαν οι διανομείς για την επισκευή των εν λόγω οχημάτων μετά την πώληση – Ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας αντιπαροχής – Ύπαρξη έννομης σχέσης στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές»

Στην υπόθεση C-603/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Σεπτεμβρίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

**Stellantis Portugal, S.A.**

κατά

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Condinanzi, πρόεδρο τμήματος, R. Frendo και A. Kornezov (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Stellantis Portugal, S.A., εκπροσωπούμενη από τον P. Braz, advogado,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την P. Barros da Costa, την C. Bento, τον R. Campos Laires και την A. Rodrigues,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και P. Carlin,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 15ης Ιανουαρίου 2026,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2 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) (στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ).

2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Stellantis Portugal, S.A., ως καθολικής διαδόχου της Opel Portugal, Lda. [πρώην General Motors Portugal (στο εξής: GMP)], και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία), σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) υπηρεσιών επισκευής αυτοκινήτων που φέρεται να παρείχε η GMP σε άλλες εταιρίες του ομίλου General Motors (Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής), ο οποίος δραστηριοποιείται στον τομέα της αυτοκινητοβιομηχανίας.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

3 Η έκτη οδηγία ΦΠΑ καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από την 1η Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1). Ωστόσο, λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πραγματικών περιστατικών, στην υπό κρίση διαφορά τυγχάνει εφαρμογής η έκτη οδηγία ΦΠΑ.

4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προέβλεπε τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

2) οι εισαγωγές αγαθών.»

5 Το άρθρο 6 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ όριζε τα εξής:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

[…]

4. Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

[…]»

6 Το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ είχε ως εξής:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β), γ) και δ) οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.

[…]»

### *Το πορτογαλικό δίκαιο*

7 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο a, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας), ο οποίος εγκρίθηκε με το Decreto-Lei n.º 394-B/84 (νομοθετικό διάταγμα 394-B/84), της 26ης Δεκεμβρίου 1984 (*Diário da República*, σειρά I-A, αριθ. 297, της 26ης Δεκεμβρίου 1984), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται εξ επαχθούς αιτίας στην εθνική επικράτεια από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή υπόκεινται στον ΦΠΑ.

8 Το άρθρο 4 του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζει τα εξής:

«1. Λογίζονται ως παροχές υπηρεσιών οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και δεν συνιστούν μεταβιβάσεις, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές αγαθών.

[…]

4. Όταν η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από εντολοδόχο ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι, ο εντολοδόχος είναι διαδοχικώς ο λήπτης και ο πάροχος της υπηρεσίας.

[…]»

**Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

9 Η GMP ανήκε στον όμιλο General Motors.

10 Ο όμιλος General Motors περιλάμβανε, μεταξύ άλλων, εταιρίες τις οποίες το αιτούν δικαστήριο αποκαλεί «κατασκευαστές γνήσιου εξοπλισμού» (Original Equipment Manufacturers, στο εξής: OEM) και οι οποίες κατασκεύαζαν αυτοκίνητα, ανταλλακτικά και εξαρτήματα, και/ή τα προμήθευαν σε άλλες εταιρίες του ίδιου ομίλου, καθώς και εταιρίες τις οποίες το αιτούν δικαστήριο αποκαλεί «εθνικές εταιρίες πωλήσεων/εθνικές οργανώσεις πωλήσεων» (National Sales Company/National Sales Organisation, στο εξής: NSC/NSO) και οι οποίες διένειμαν τα προϊόντα αυτά σε συγκεκριμένη γεωγραφική αγορά.

11 Η GMP λειτουργούσε ως NSC/NSO στην Πορτογαλία. Υπό την ιδιότητά της αυτή αγόραζε, μεταξύ άλλων, αυτοκίνητα από εγκατεστημένους στην Ευρωπαϊκή Ένωση OEM (στο εξής: OEM της Ένωσης) και τα πωλούσε σε ανεξάρτητους αντιπροσώπους που δραστηριοποιούνταν στην Πορτογαλία, οι οποίοι, στη συνέχεια, τα μεταπωλούσαν σε τελικούς πελάτες.

12 Όταν τα αυτοκίνητα παρουσίαζαν κατασκευαστικά ελαττώματα (Recall Campaigns) ή ανωμαλίες καλυπτόμενες από τις παρεχόμενες από τον κατασκευαστή εγγυήσεις (Policy and Warranty) ή χρειάζονταν οδική βοήθεια (Road Side Assistance), οι πελάτες τα προσκόμιζαν στους αντιπροσώπους προκειμένου εκείνοι να τα επισκευάσουν στις εγκαταστάσεις τους. Οι αντιπρόσωποι στη συνέχεια χρέωναν τις δαπάνες για τις εν λόγω επισκευές στην GMP, υπολογίζοντας επί των δαπανών αυτών τον αναλογούντα ΦΠΑ.

13 Η GMP ενημέρωνε τους OEM της Ένωσης για τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρυνόταν όσον αφορά τη διανομή των αυτοκινήτων, καθώς και των ανταλλακτικών και των εξαρτημάτων με τα οποία την προμήθευαν οι εν λόγω OEM, στις οποίες περιλαμβάνονταν και οι δαπάνες για τις ως άνω επισκευές, πλέον των λειτουργικών δαπανών της GMP, όπως έξοδα προσωπικού, ηλεκτρικής ενέργειας και εμπορικής προώθησης.

14 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, δυνάμει συμφωνίας συναφθείσας το 2004 μεταξύ των εταιριών του ομίλου General Motors με αντικείμενο τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης των οχημάτων εντός του ομίλου (στο εξής: συμφωνία του 2004), η τιμή των αυτοκινήτων, των ανταλλακτικών και των εξαρτημάτων που πωλούσαν οι OEM στις NSC/NSO μπορούσε να αναπροσαρμόζεται προκειμένου οι NSC/NSO να εξασφαλίζουν προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους. Ειδικότερα, κατά τη ρήτρα 1.0 της συμφωνίας του 2004, οι τιμές ενδοομιλικής μεταβίβασης των εν λόγω προϊόντων καθορίζονταν με την αφαίρεση από τις αποκαλούμενες «εξωτερικές» τιμές πώλησης –ήτοι από τις τιμές πώλησης των αυτοκινήτων αυτών σε τρίτους, όπως οι αντιπρόσωποι– του ποσού των δαπανών που αφορούσαν τη διανομή και του προκαθορισμένου περιθωρίου κέρδους της NSC/NSO. Οι αρχικές τιμές ενδοομιλικών μεταβιβάσεων καθορίζονταν για κάθε περίοδο αναφοράς κατόπιν υπολογισμού ενός ακαθάριστου περιθωρίου επί των προβλεπόμενων εξωτερικών τιμών πώλησης. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, διενεργούνταν αναπροσαρμογές των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης προκειμένου να αυξηθεί ή να μειωθεί το πραγματικό περιθώριο κέρδους της NSC/NSO, ώστε να συμπίπτει με το προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους. Κατά τη ρήτρα 4.0 της συμφωνίας του 2004, οι αρχικές τιμές των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων αναπροσαρμόζονταν στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, προκειμένου τα πραγματικά οικονομικά αποτελέσματα των NSC/NSO να συμπίπτουν με το προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους. Η αναπροσαρμογή λάμβανε χώρα εντός της οικείας περιόδου αναφοράς, ενώ η αντίστοιχη αύξηση ή μείωση των τιμών ενδοομιλικής

μεταβίβασης έπρεπε να εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία των ΟΕΜ. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, η αναπροσαρμογή πιστοποιούνταν με πιστωτικό ή χρεωστικό σημείωμα το οποίο εξέδιδαν οι ΟΕΜ με αποδέκτρια την GMP.

15 Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στην GMP για τη χρήση του 2006, η φορολογική και τελωνειακή αρχή συνέταξε έκθεση στις 10 Δεκεμβρίου 2009, με την οποία διαπίστωνε ότι η ευθύνη για την αποκατάσταση των κατασκευαστικών ελαττωμάτων που παρουσίαζαν τα αυτοκίνητα οχήματα και των ανωμαλιών που καλύπτονταν από τις εγγυήσεις του κατασκευαστή, καθώς και για την επισκευή των εν λόγω οχημάτων στο πλαίσιο των διαδικασιών οδικής βοήθειας, βάρυνε τους ΟΕΜ της Ένωσης. Η εν λόγω αρχή διαπίστωσε επίσης ότι οι δαπάνες για τις επισκευές που έπρεπε να πραγματοποιηθούν εξαιτίας των ως άνω ελαττωμάτων και ανωμαλιών βάρυναν αρχικώς την GMP, η οποία τις μετακύλιε στη συνέχεια στους ΟΕΜ, αναπροσαρμόζοντας τις τιμές ενδοομιλικής μεταβίβασης των οχημάτων. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η φορολογική και τελωνειακή αρχή έκρινε ότι η GMP είχε παράσχει στους ΟΕΜ της Ένωσης, στην εθνική επικράτεια, υπηρεσίες επισκευής αυτοκινήτων και ότι οι υπηρεσίες αυτές έπρεπε να υπαχθούν στον ΦΠΑ. Αποφάσισε, ως εκ τούτου, ότι η GMP, ως υποκείμενη στον φόρο, όφειλε να καταβάλει το ποσό των 1 504 215,49 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε στον οφειλόμενο για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ΦΠΑ και σε αντισταθμιστικούς τόκους.

16 Η GMP προσέφυγε ενώπιον του Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (διοικητικού και φορολογικού δικαστηρίου της Σίντρα, Πορτογαλία) κατά της απόφασης της φορολογικής και τελωνειακής αρχής με την οποία είχε διαταχθεί η καταβολή του ποσού που μνημονεύεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης, υποστηρίζοντας ότι οι αναπροσαρμογές των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης των αυτοκινήτων, των ανταλλακτικών και των εξαρτημάτων με τα οποία οι ΟΕΜ της Ένωσης προμήθευαν την GMP δεν αποτελούσαν αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών επισκευής των αυτοκινήτων αυτών.

17 Δεδομένου ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή της GMP, η φορολογική και τελωνειακή αρχή άσκησε έφεση ενώπιον του Tribunal Central Administrativo Sul (κεντρικού διοικητικού δικαστηρίου Νότιας Πορτογαλίας), το οποίο έκανε δεκτή την έφεση.

18 Η GMP άσκησε έκτακτη αναίρεση κατά της αποφάσεως του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

19 Στο μεταξύ, η GMP μετατράπηκε σε Opel Portugal, η οποία στη συνέχεια απορροφήθηκε από τη Stellantis Portugal.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 2 της [έκτης οδηγίας ΦΠΑ], όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, την έννοια ότι η παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας που περιέχεται στη διάταξη αυτή συμπεριλαμβάνει την αναπροσαρμογή της τιμής πωλήσεως των οχημάτων, η οποία έχει δεόντως καθορισθεί και προσδιορισθεί σε σύμβαση συναφθείσα μεταξύ των μερών με σκοπό την επίτευξη ενός ελάχιστου περιθωρίου κέρδους και η οποία πιστοποιείται με την έκδοση πιστωτικού ή χρεωστικού σημειώματος από τους Ευρωπαίους κατασκευαστές του ομίλου General Motors στο όνομα της προσφεύγουσας/αναιρεσείουσας;»

**Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

21 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εγείρει ζήτημα παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, καθόσον το αιτούν δικαστήριο φέρεται να μην παρέσχε όλα τα στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να διαπιστωθεί αν τα ποσά τα οποία οι ΟΕΜ της Ένωσης πίστωναν ή χρέωναν στην GMP ανταποκρίνονταν στις δαπάνες επισκευής των αυτοκινήτων ή αν λαμβάνονταν υπόψη και άλλες παράμετροι προκειμένου να διασφαλίζεται προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους για την GMP.

22 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής αποτελεί τη βάση της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να διευκρινίσει, στην ίδια την απόφαση περί παραπομπής, μεταξύ άλλων, το πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης (πρβλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2024, Omnitel Comunicaciones κ.λπ., C-441/23, EU:C:2024:916, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Πράγματι, τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής πρέπει να παρέχουν τη δυνατότητα, αφενός, στο Δικαστήριο να δίδει χρήσιμες απαντήσεις στα ερωτήματα που υποβάλλει το εθνικό δικαστήριο και, αφετέρου, στις κυβερνήσεις των κρατών μελών και στους λοιπούς ενδιαφερομένους να ασκήσουν το δικαίωμα που τους απονέμει το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης να υποβάλουν παρατηρήσεις. Στο Δικαστήριο εναπόκειται να μεριμνά για τη διασφάλιση του δικαιώματος αυτού, λαμβανομένου υπόψη ότι, δυνάμει της διατάξεως αυτής, μόνον οι αποφάσεις περί παραπομπής κοινοποιούνται στους ενδιαφερομένους (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2024, Omnitel Comunicaciones κ.λπ., C-441/23, EU:C:2024:916, σκέψη 70 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Οι σωρευτικές απαιτήσεις που αφορούν το περιεχόμενο αποφάσεως περί παραπομπής προβλέπονται ρητώς στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου και μνημονεύονται, μεταξύ άλλων, στο σημείο 15 των συστάσεων προς τα εθνικά δικαστήρια σχετικά με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ΕΕ 2019, C 380, σ. 1). Οι εν λόγω απαιτήσεις περιλαμβάνονται πλέον στο σημείο 15 των συστάσεων προς τα εθνικά δικαστήρια σχετικά με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ΕΕ C, C/2024/6008).

25 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε, έστω και συνοπτικώς, τα πραγματικά στοιχεία της διαφοράς της κύριας δίκης κατά τρόπο ο οποίος καθιστά δυνατή την κατανόηση του αντικειμένου της. Ειδικότερα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι αναπροσαρμογές των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης των επίμαχων αυτοκινήτων διενεργούνταν από τους ΟΕΜ σε συνάρτηση με το σύνολο των δαπανών διανομής των εν λόγω οχημάτων, στις οποίες είχε υποβληθεί η GMP, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών επισκευής τους και των λειτουργικών δαπανών της GMP.

26 Συνεπώς, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

27 Με το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποτελεί αντιπαροχή για «παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας», κατά την εν λόγω διάταξη, αναπροσαρμογή τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης αυτοκινήτων η οποία:

– καθορίζεται δεόντως σε συμφωνία συναφθείσα μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, με σκοπό να εξασφαλίζεται στην αγοράστρια εταιρία, η οποία προβαίνει στη μεταπώληση τέτοιων οχημάτων, προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους επί της μεταπώλησης αυτών,

– πιστοποιείται με πιστωτικό ή χρεωστικό σημείωμα το οποίο εκδίδει η πωλήτρια εταιρία για την αγοράστρια εταιρία και

– υπολογίζεται, μεταξύ άλλων, με βάση τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η αγοράστρια εταιρία στο πλαίσιο της επισκευής των οχημάτων από τρίτους.

28 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

29 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται «κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

30 Κατά πάγια νομολογία, για να πραγματοποιείται παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, και να υπόκειται, ως εκ τούτου, η παροχή υπηρεσιών στον ΦΠΑ, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών, αφενός, και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής, αφετέρου. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει το πρόσωπο που προβαίνει στην παροχή συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (πρβλ. απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, σκέψη 43· βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, σκέψη 26, και της 4ης Σεπτεμβρίου 2025, Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, σκέψη 33).

31 Εν προκειμένω, από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι οι ΟΕΜ της Ένωσης πωλούσαν στην GMP, μεταξύ άλλων, αυτοκίνητα τα οποία η GMP μεταπωλούσε στη συνέχεια σε ανεξάρτητους αντιπροσώπους εγκατεστημένους στην Πορτογαλία, οι οποίοι, με τη σειρά τους, αναλάμβαναν την πώληση των αυτοκινήτων στους τελικούς πελάτες.

32 Σε περίπτωση κατασκευαστικών ελαττωμάτων των αυτοκινήτων, ανωμαλιών καλυπτόμενων από τις παρεχόμενες από τον κατασκευαστή εγγυήσεις ή διαδικασιών οδικής βοήθειας, οι αντιπρόσωποι προέβαιναν στην επισκευή των αυτοκινήτων και χρέωναν στην GMP τις σχετικές δαπάνες, ενώ η GMP ενημέρωνε στη συνέχεια τους ΟΕΜ της Ένωσης για τις εν λόγω δαπάνες που είχε αναλάβει, καθώς και για άλλες δαπάνες, όπως για τις λειτουργικές δαπάνες της, στις οποίες περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων, τα έξοδα προσωπικού, ηλεκτρικής ενέργειας και εμπορικής προώθησης.

33 Επιπλέον, δυνάμει της συμφωνίας του 2004, διασφαλίστηκε προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους για την GMP επί της μεταπώλησης των αυτοκινήτων. Προς τούτο, οι ΟΕΜ της Ένωσης προέβαιναν σε αναπροσαρμογές των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης των επίμαχων αυτοκινήτων, οι οποίες υπολογίζονταν με βάση το σύνολο των δαπανών που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, και εξέδιδαν, κατά περίπτωση, πιστωτικό ή χρεωστικό σημείωμα με αποδέκτρια την GMP, προκειμένου να διασφαλιστεί το προκαθορισμένο περιθώριο.

34 Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν πρέπει να γίνει δεκτό ότι η GMP παρείχε στους ΟΕΜ της Ένωσης υπηρεσίες επισκευής των επίμαχων οχημάτων, αμοιβή για τις οποίες αποτελούσε το σύνολο ή μέρος των ποσών που προέκυπταν από τις ως άνω αναπροσαρμογές.

35 Το αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά, οφείλει να εξακριβώσει τη φύση των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων. Πάντως, το Δικαστήριο οφείλει να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορεί να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουλίου 2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, σκέψεις 24 και 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Επισημαίνεται συναφώς, πρώτον, ότι η μόνη έννομη σχέση μεταξύ της GMP και των ΟΕΜ της Ένωσης στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο είναι η απορρέουσα από τη συμφωνία του 2004.

37 Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η συμφωνία του 2004 είχε ως αντικείμενο τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης των αυτοκινήτων που πωλούσαν οι ΟΕΜ της Ένωσης στην GMP και ότι οι προβλεπόμενες στην εν λόγω συμφωνία αναπροσαρμογές των τιμών αποσκοπούσαν στη διασφάλιση προκαθορισμένου περιθωρίου κέρδους για την GMP.

38 Από καμία ρήτρα της συμφωνίας του 2004, εκ των μνημονευόμενων στην απόφαση περί παραπομπής, δεν προκύπτει ότι μεταξύ της GMP και των ΟΕΜ της Ένωσης υφίστατο έννομη σχέση βάσει της οποίας η GMP είχε την υποχρέωση να αναλαμβάνει, έναντι αμοιβής, την επισκευή των οχημάτων που αγόραζε από τους εν λόγω ΟΕΜ.

39 Εξάλλου, η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει άλλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων, ενδεχομένως, πραγματικών στοιχείων τα οποία δεν αποτυπώνονται εγγράφως και από τα οποία θα μπορούσε να συναχθεί η ύπαρξη τέτοιας έννομης σχέσης.

40 Κατά συνέπεια, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη έννομης σχέσης μεταξύ της GMP και των ΟΕΜ της Ένωσης, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, η οποία να απορρέει από τη συμφωνία του 2004 ή από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο της δικογραφίας και στο πλαίσιο της οποίας οι εταιρίες αυτές να ανταλλάσσουν αμοιβαίως παροχές, εκ των οποίων η μία παροχή να συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών επισκευής αυτοκινήτων από την GMP στους ΟΕΜ της Ένωσης και η άλλη στην παροχή ανταλλάγματος για τις υπηρεσίες αυτές.

41 Σε περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο, στηριζόμενο σε στοιχεία τα οποία δεν τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου και τα οποία θα εκτιμηθούν ενδεχομένως σε συνδυασμό με τη συμφωνία του 2004, καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υφίσταται τέτοια έννομη σχέση μεταξύ της GMP και των

ΟΕΜ της Ένωσης, θα πρέπει περαιτέρω να εξετάσει αν οι επίμαχες στην κύρια δίκη αναπροσαρμογές αποτελούν πραγματικό αντάλλαγμα για εξατομικευμένες υπηρεσίες, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, δηλαδή αν συνιστούν αμοιβή της GMP για την παροχή υπηρεσιών επισκευής των επίμαχων οχημάτων.

42 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο αβέβαιος χαρακτήρας της ίδιας της ύπαρξης αμοιβής είναι τέτοιας φύσεως ώστε να διαρρηγνύεται η άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της παρεχόμενης στον λήπτη υπηρεσίας και της εισπραττόμενης, κατά περίπτωση, αμοιβής (απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2025, Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, προκειμένου να μπορεί να θεμελιωθεί τέτοια σχέση, η αμοιβή αυτή δεν πρέπει να είναι ούτε εκούσια, ούτε τυχαία, ούτε δυσχερώς ποσοτικοποιήσιμη (πρβλ. απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2025, Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη αναπροσαρμογές υπολογίζονταν με βάση όχι μόνον τις δαπάνες για επισκευές τις οποίες πραγματοποιούσαν οι ανεξάρτητοι αντιπρόσωποι και τις οποίες χρέωναν στην GMP, αλλά και τις λειτουργικές δαπάνες της GMP. Επομένως, οι δαπάνες για επισκευές οι οποίες πραγματοποιούνταν στα επίμαχα αυτοκίνητα φαίνεται να αποτελούν απλώς μία από τις παραμέτρους που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των αναπροσαρμογών. Κατά συνέπεια, αναλόγως του συνολικού ύψους των ανωτέρω δαπανών σε σχέση με τις αρχικές τιμές των ενδοομιλικών μεταβιβάσεων, οι αναπροσαρμογές μπορούσαν να οδηγήσουν στην έκδοση όχι μόνον πιστωτικών αλλά και χρεωστικών σημειωμάτων, τα οποία εξέδιδαν οι ΟΕΜ με αποδέκτρια την GMP.

44 Επιπλέον, οι διάφορες δαπάνες τις οποίες επωμιζόταν η GMP στο πλαίσιο της διανομής των αυτοκινήτων λαμβάνονταν υπόψη μόνον προκειμένου να διασφαλιστεί η επίτευξη του προκαθορισμένου περιθωρίου κέρδους, με αποτέλεσμα, μετά την επίτευξή του, να μην μπορεί να θεωρηθεί δεδομένο ότι οι ΟΕΜ της Ένωσης θα επέστρεφαν στην GMP το σύνολο των ως άνω δαπανών, ιδίως δε τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για την επισκευή των αυτοκινήτων.

45 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο σύμφωνα με τη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι η σχέση που ενδέχεται να υφίσταται μεταξύ, αφενός, της εκ μέρους της GMP παροχής τυχόν υπηρεσιών επισκευής των επίμαχων αυτοκινήτων προς τους ΟΕΜ της Ένωσης και, αφετέρου, των αναπροσαρμογών των τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης των αυτοκινήτων αυτών είναι, το πολύ, απλώς έμμεση.

46 Όσον αφορά, δεύτερον, το επιχείρημα της Πορτογαλικής Κυβέρνησης κατά το οποίο η GMP, αναλαμβάνοντας τις δαπάνες για την επισκευή των αυτοκινήτων, ενήργησε για λογαριασμό των ΟΕΜ της Ένωσης και μεσολάβησε στην εκ μέρους των αντιπροσώπων παροχή υπηρεσιών προς τους εν λόγω ΟΕΜ, με αποτέλεσμα ο καταλογισμός των σχετικών δαπανών στους ΟΕΜ να πρέπει να χαρακτηριστεί ως γενεσιουργός αιτία πράξης υποκείμενης στον ΦΠΑ, κατ’ εφαρμογήν του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, αρκεί η επισήμανση ότι η δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν περιέχει στοιχεία βάσει των οποίων να μπορεί να γίνει δεκτό ότι η GMP μεσολάβησε σε τέτοιου είδους παροχή υπηρεσιών και ότι ενήργησε για λογαριασμό άλλου.

47 Τρίτον και τελευταίον, στην περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη αναπροσαρμογές δεν συνιστούν αμοιβή για την παροχή εκ μέρους της GMP υπηρεσιών επισκευής αυτοκινήτων στους ΟΕΜ της Ένωσης, αλλά εκ των υστέρων τροποποίηση του τιμήματος που κατέβαλε η GMP κατά την αγορά των εν λόγω αυτοκινήτων από τους ΟΕΜ της Ένωσης, επισημαίνεται ότι, όπως εξέθεσε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 56 έως 62 των προτάσεών της, θα πρέπει, ενδεχομένως, οι αρμόδιες εθνικές αρχές να εκτιμήσουν τις συνέπειες μιας τέτοιας τροποποίησης για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου επί της πράξης παράδοσης των αυτοκινήτων αυτών από τους εν λόγω ΟΕΜ στην GMP, ιδίως υπό το πρίσμα του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

48 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αναπροσαρμογή τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης αυτοκινήτων η οποία:

– καθορίζεται δεόντως σε συμφωνία συναφθείσα μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, με σκοπό να εξασφαλίζεται στην αγοράστρια εταιρία, η οποία προβαίνει στη μεταπώληση τέτοιων οχημάτων, προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους επί της μεταπώλησης αυτών,

– πιστοποιείται με πιστωτικό ή χρεωστικό σημείωμα το οποίο εκδίδει η πωλήτρια εταιρία για την αγοράστρια εταιρία και

– υπολογίζεται, μεταξύ άλλων, με βάση τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η αγοράστρια εταιρία στο πλαίσιο της επισκευής των οχημάτων από τρίτους

δεν αποτελεί αντιπαροχή για «παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας», κατά την εν λόγω διάταξη, εκτός εάν μεταξύ των δύο εταιριών υφίσταται έννομη σχέση χαρακτηριζόμενη από αμοιβαίες δεσμεύσεις οι οποίες αφορούν την παροχή υπηρεσιών από την αγοράστρια εταιρία στην πωλήτρια εταιρία και την καταβολή από την πωλήτρια εταιρία αμοιβής για τις υπηρεσίες αυτές υπό τη μορφή τέτοιας αναπροσαρμογής, κατά τρόπο ώστε να θεμελιώνεται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής των υπηρεσιών αυτών και της αναπροσαρμογής.

## Επί των δικαστικών εξόδων

49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

**Το άρθρο 2, σημείο 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,**

**έχει την έννοια ότι:**

**αναπροσαρμογή τιμών ενδοομιλικής μεταβίβασης αυτοκινήτων η οποία:**

– **καθορίζεται δεόντως σε συμφωνία συναφθείσα μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου, με σκοπό να εξασφαλίζεται στην αγοράστρια εταιρία, η οποία προβαίνει στη μεταπώληση τέτοιων οχημάτων, προκαθορισμένο περιθώριο κέρδους επί της μεταπώλησης αυτών,**

– **πιστοποιείται με πιστωτικό ή χρεωστικό σημείωμα το οποίο εκδίδει η πωλήτρια εταιρία για την αγοράστρια εταιρία και**

– **υπολογίζεται, μεταξύ άλλων, με βάση τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η αγοράστρια εταιρία στο πλαίσιο της επισκευής των οχημάτων από τρίτους**

**δεν αποτελεί αντιπαροχή για «παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας», κατά τη διάταξη αυτή, εκτός εάν μεταξύ των δύο εταιριών υφίσταται έννομη σχέση χαρακτηριζόμενη από αμοιβαίες δεσμεύσεις οι οποίες αφορούν την παροχή υπηρεσιών από την αγοράστρια εταιρία στην πωλήτρια εταιρία και την καταβολή από την πωλήτρια εταιρία αμοιβής για τις υπηρεσίες αυτές υπό τη μορφή τέτοιας αναπροσαρμογής, κατά τρόπο ώστε να θεμελιώνεται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής των υπηρεσιών αυτών και της αναπροσαρμογής.**

(υπογραφές)