Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 24ης Φεβρουαρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ – Δυνατότητα εφαρμογής ratione temporis – Υπηρεσίες υποκείμενες στον ΦΠΑ – Παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας – Κριτήρια – Ενδοομιλική σχέση – Παροχές οι οποίες συνίστανται στην επιδιόρθωση ή την αντικατάσταση εξαρτημάτων ανεμογεννητριών καλυπτόμενων από την εγγύηση και στην κατάρτιση εκθέσεων μη συμμορφώσεως – Χρεωστικά σημειώματα που εκδόθηκαν από τον πάροχο υπηρεσιών χωρίς μνεία περί ΦΠΑ – Έκπτωση από τον πάροχο υπηρεσιών του ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρεώθηκαν σε αυτόν από τους υπεργολάβους του για τις ίδιες παροχές»

Στην υπόθεση C-605/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 1ης Ιουλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Passer, πρόεδρο τμήματος, N. Wahl (εισηγητή) και M. L. Arastey Sahún, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, εκπροσωπούμενη από τους L. Scolari και R. Reigada Pereira, advogados,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes, τη P. Barros da Costa και τον R. Campos Laires,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και I. Melo Sampaio,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (στο εξής: Suzlon Wind Energy Portugal) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία), σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των υπηρεσιών επισκευής που παρασχέθηκαν κατά την περίοδο εγγυήσεως ενός αγαθού υπέρ εταιρίας, εγκατεστημένης σε τρίτο κράτος, η οποία κατέχει εμμέσως το σύνολο του κεφαλαίου της προσφεύγουσας της κύριας δίκης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ

3 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), προέβλεπε τα εξής.

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται: […] 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.»

Η οδηγία 2006/112

4 Κατά την αιτιολογική σκέψη 66 της οδηγίας 2006/112:

«Η υποχρέωση ενσωμάτωσης της παρούσας οδηγίας στο εθνικό δίκαιο θα πρέπει να περιορισθεί στις διατάξεις που επιφέρουν τροποποίηση επί της ουσίας σε σχέση με την προϋπάρχουσα οδηγία. Η υποχρέωση μεταφοράς των διατάξεων που παραμένουν αμετάβλητες ως προς την ουσία προκύπτει από την προϋπάρχουσα οδηγία.»

5 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

6 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

7 Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

8 Το άρθρο 411, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Η οδηγία 67/227/ΕΟΚ και η [έκτη οδηγία 77/388] καταργούνται με την επιφύλαξη των υποχρεώσεων των κρατών μελών όσον αφορά τις προθεσμίες ενσωμάτωσης στο εθνικό δίκαιο και εφαρμογής των οδηγιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα XI, μέρος Β.»

9 Κατά το άρθρο 413 της οδηγίας 2006/112:

«Η παρούσα οδηγία τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

Ο κώδικας περί ΦΠΑ

10 Το άρθρο 4 του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως τροποποιήθηκε με το Decreto-Lei 102/2008 (νομοθετικό διάταγμα 102/2008), της 20ής Ιουνίου 2008 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 118, της 20ής Ιουνίου 2008, στο εξής: κώδικας περί ΦΠΑ), με τίτλο «Έννοια της παροχής υπηρεσιών», προβλέπει τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως παροχές υπηρεσιών οι πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, οι οποίες δεν αποτελούν παραδόσεις, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές αγαθών.

2. Ως παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας νοούνται επίσης:

[…]

c) η παράδοση κινητών αγαθών που κατασκευάσθηκαν ή συναρμολογήθηκαν επί παραγγελία με υλικά τα οποία προμήθευσε προς τούτο ο κύριος του έργου, ανεξάρτητα από το αν ο εργολάβος προμήθευσε ή όχι μέρος των χρησιμοποιηθέντων προϊόντων.

[…]

4. Όταν η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από εντολοδόχο ο οποίος ενεργεί επ' ονόματί του, ο τελευταίος είναι, διαδοχικώς, ο λήπτης και ο πάροχος της υπηρεσίας.»

Η εγκύκλιος της 4ης Μαΐου 1989

11 Η Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (εγκύκλιος της διευθύνσεως υπηρεσιών του ΦΠΑ αριθ. 49424), της 4ης Μαΐου 1989 (στο εξής: εγκύκλιος της 4ης Μαΐου 1989), έχει ως εξής:

«1. Οι επισκευές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου εγγυήσεως θεωρούνται ότι δεν υπόκεινται στον φόρο, εφόσον πραγματοποιούνται δωρεάν, δεδομένου ότι θεωρούνται ότι περιλαμβάνονται σιωπηρώς στην τιμή πωλήσεως του καλυπτόμενου από την εγγύηση αγαθού και, κατά συνέπεια, δεν εξομοιώνονται με πράξεις διενεργούμενες εξ επαχθούς αιτίας, όπως θα συνέβαινε, υπό άλλες περιστάσεις, υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 3, παράγραφος 3, στοιχείο f, και του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο b, του κώδικα περί ΦΠΑ.

Εντούτοις, όταν οι αναφερόμενες παροχές υπηρεσιών (με ή χωρίς τη χρήση υλικών) τιμολογούνται, οι τελευταίες αποτελούν αναμφισβήτητα πράξεις διενεργούμενες εξ επαχθούς αιτίας και, κατά συνέπεια, είναι φορολογητέες υπό τις συνήθεις προϋποθέσεις του κώδικα περί ΦΠΑ.

2. Υπό τις συνθήκες αυτές, αφ' ης στιγμής υπάρχει τιμολόγηση των προαναφερθεισών επισκευών, ήτοι χρέωση πραγματοποιούμενη σε τρίτους (είτε αυτοί είναι ο πελάτης, ο αντιπρόσωπος ή ο κατασκευαστής), θα υπάρξει εκκαθάριση του φόρου, και το ίδιο καθεστώς εφαρμόζεται αν, αντί της χρεώσεως που πραγματοποιεί ο επισκευαστής ή ο αντιπρόσωπος, πρόκειται για πίστωση που γνωστοποίησε ο αντιπρόσωπος ή ο κατασκευαστής.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Suzlon Wind Energy Portugal είναι εταιρία που δραστηριοποιείται στον τομέα της βιομηχανίας παραγωγής ενέργειας, ιδίως στον τομέα της αιολικής ενέργειας. Η δραστηριότητά της περιλαμβάνει την κατασκευή, συναρμολόγηση, εκμετάλλευση, εμπορία, εγκατάσταση, ανάπτυξη, μηχανική κατεργασία, λειτουργία και συντήρηση, καθώς και την παροχή υπηρεσιών. Είναι εγγεγραμμένη στην Πορτογαλία ως υπόχρεη καταβολής ΦΠΑ. Η εταιρία αυτή είναι εξ ολοκλήρου θυγατρική της Suzlon Wind Energy A/S, με έδρα τη Δανία (στο εξής: Suzlon Wind Energy Danemark).

13 Στις 17 Ιουνίου 2006 η Suzlon Energy Limited, εταιρία ινδικού δικαίου (στο εξής: Suzlon Energy Inde), συνήψε με τη Suzlon Wind Energy Danemark, της οποίας κατείχε εξ ολοκλήρου το κεφάλαιο, συμφωνία σχετικά με τους όρους και τις προϋποθέσεις πωλήσεως (Terms and Conditions of Sales Agreement) ανεμογεννητριών και βοηθητικού εξοπλισμού (στο εξής: συμφωνία του 2006).

14 Η συμφωνία του 2006 διείπε τους όρους προμήθειας έργων ανεμογεννητριών και βοηθητικού εξοπλισμού μεταξύ του προμηθευτή, της Suzlon Energy Inde, και του αγοραστή, της Suzlon Wind Energy Danemark, καθώς και μεταξύ αυτής της τελευταίας και των θυγατρικών της, σύμφωνα με τη ρήτρα 1 της εν λόγω συμφωνίας. Κατά τη ρήτρα 11 της ίδιας συμφωνίας, ο

προμηθευτής παρείχε εγγύηση καλύπτουσα τα τυχόν ελαττώματα κατασκευής για το σύνολο των τεμαχίων που είχαν παραχθεί εντός διετίας από την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής. Τοιουτοτρόπως, ο προμηθευτής εγγυόταν την πληρωμή των τεμαχίων, των επισκευών και της μεταφοράς των ελαττωματικών τεμαχίων, ενώ ο αγοραστής εξακολουθούσε να βαρύνεται με το κόστος εργασίας για την αντικατάστασή τους. Όσον αφορά τα κατασκευασθέντα από τρίτους τεμάχια, ο προμηθευτής όφειλε να διαβιβάσει τις συμβάσεις προμήθειας στον αγοραστή, προκειμένου αυτός να έλθει ο ίδιος σε επαφή με τους εν λόγω προμηθευτές με σκοπό την ενεργοποίηση της ισχύουσας εγγυήσεως, ενώ το σχετικό κόστος βάρυνε, στην περίπτωση αυτή, τον αγοραστή.

15 Το 2007 και το 2008 η Suzlon Wind Energy Portugal αγόρασε απευθείας από τη Suzlon Energy Inde ένα σύνολο 21 ανεμογεννητριών με τρία πτερύγια εκάστη, οι οποίες προορίζονταν για αιολικά πάρκα στην Πορτογαλία, συνολικής αξίας 3 879 000 ευρώ. Τα πάρκα αυτά ανήκουν σε τρίτες επιχειρήσεις.

16 Από τον Σεπτέμβριο 2007 εμφανίστηκαν ρωγμές σε ορισμένα πτερύγια που καλύπτονταν ακόμη από την εγγύηση, καθιστώντας απαραίτητη την επισκευή ή την αντικατάστασή τους.

17 Στις 25 Ιανουαρίου 2008 η Suzlon Wind Energy Portugal και η Suzlon Energy Inde συνήψαν σύμβαση παροχής υπηρεσιών (Services Agreement, στο εξής: σύμβαση του 2008) για την επισκευή ή την αντικατάσταση των 63 ελαττωματικών πτερυγίων. Η σύμβαση αυτή διευκρινίζει ότι η Suzlon Wind Energy Portugal είχε την ικανότητα δημιουργίας μονάδας επισκευής των ανεμογεννητριών και του βοηθητικού εξοπλισμού στην Πορτογαλία και ότι τα ανταλλακτικά πτερύγια θα μεταφέρονταν από την Ινδία στην Πορτογαλία.

18 Δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, η Suzlon Energy Inde ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει υλικοτεχνική υποστήριξη στη Suzlon Wind Energy Portugal και να την επικουρεί στην επισκευή ή στην αντικατάσταση των πτερυγίων. Η τελευταία αυτή εταιρία όφειλε να θέσει στη διάθεση της Suzlon Energy Inde εγκαταστάσεις επισκευής και να παράσχει υπηρεσίες συναφείς με την αποθήκευση και τον χειρισμό των πτερυγίων. Όφειλε επίσης να αποκτήσει, για λογαριασμό της Suzlon Energy Inde, το σύνολο του εξοπλισμού και των υλικών που ήσαν αναγκαία για την επισκευή των ελαττωματικών πτερυγίων και να οργανώσει την εσωτερική μεταφορά των ανταλλακτικών πτερυγίων. Τέλος, η Suzlon Wind Energy Portugal όφειλε, με δικές της δαπάνες, να παράσχει στη Suzlon Energy Inde κάθε πληροφορία ή συνδρομή την οποία αυτή ευλόγως απαιτούσε.

19 Η σύμβαση του 2008 χαρακτήριζε τη σχέση μεταξύ της Suzlon Energy Inde και της Suzlon Wind Energy Portugal ως σχέση μεταξύ πελάτη και προμηθευτή, δεδομένου ότι η Suzlon Energy Inde ενεργούσε για ίδιον λογαριασμό και όχι προς το συμφέρον της Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Μεταξύ Σεπτεμβρίου 2007 και Μαρτίου 2009, η Suzlon Wind Energy Portugal προέβη στην αντικατάσταση ή την επισκευή των ελαττωματικών πτερυγίων, καθώς και διαφόρων εξαρτημάτων των ανεμογεννητριών. Προς τούτο, αγόρασε το αναγκαίο υλικό και εξασφάλισε με υπεργολαβία ορισμένες υπηρεσίες από τρίτους, οι οποίοι εξέδωσαν τα τιμολόγια που αντιστοιχούσαν στις εν λόγω πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών. Εξέπεσε τον ΦΠΑ που βάρυνε το σύνολο των πράξεων αυτών, όπερ προκύπτει από τις λογιστικές της καταχωρίσεις.

21 Στις 27 Φεβρουαρίου 2009 η Suzlon Wind Energy Portugal εξέδωσε το χρεωστικό σημείωμα 39/2008, με αποδέκτη τη Suzlon Energy Inde, ύψους 2 909 643 ευρώ. Για μέρος του ποσού αυτού, ήτοι 2 232 373 ευρώ, το σημείωμα αυτό ανέφερε «Έκθεση μη συμμορφώσεως μέχρι το τέλος Μαρτίου [2008]/Διεξοδικός κατάλογος [εκθέσεων μη συμμορφώσεως] συνημμένος σε παράρτημα».

22 Στις 31 Μαρτίου 2009 η Suzlon Wind Energy Portugal εξέδωσε δεύτερο χρεωστικό σημείωμα, με αριθμό 44/2008, το οποίο επίσης απευθυνόταν στη Suzlon Energy Inde, ποσού ύψους 3 263 454,84 ευρώ, με την ένδειξη «Επιδιόρθωση πτερυγίων στην Πορτογαλία μέχρι τον Μάρτιο 2009/a) Δαπάνες επιδιορθώσεως πτερυγίων μέχρι τον Μάρτιο 2009/b) Δαπάνες για OTT (οδηγίες τεχνικών τροποποιήσεων) (μη σχετιζόμενες με το έργο)».

23 Αυθημερόν εξέδωσε τρίτο χρεωστικό σημείωμα, με τον ίδιο παραλήπτη και με αριθμό 50/2008, ανερχόμενο σε 1 913 533,68 ευρώ. Το τελευταίο αυτό χρεωστικό σημείωμα έφερε τη μνεία «Έκθεση μη συμμορφώσεως από τον Απρίλιο [20]08 έως τα τέλη Μαρτίου [20]09/Διεξοδικός κατάλογος [εκθέσεων μη συμμορφώσεως] συνημμένος σε παράρτημα».

24 Κανένα από τα τρία αυτά χρεωστικά σημειώματα (στο εξής από κοινού: επίδικα χρεωστικά σημειώματα) δεν περιελάμβανε τον ΦΠΑ ούτε μνημόνευε κάποιον λόγο απαλλαγής. Εξάλλου, ο ΦΠΑ δεν εκκαθαρίσθηκε.

25 Στις 31 Μαΐου 2012, στο πλαίσιο ελέγχου του ΦΠΑ για το έτος 2009, η Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (υπηρεσία φορολογικού ελέγχου της διευθύνσεως οικονομικών της Λισσαβώνας, Πορτογαλία) κοινοποίησε στη Suzlon Wind Energy Portugal πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΠΑ αντιστοιχούσα, σχεδόν στο σύνολό της, στον ΦΠΑ που δεν είχε περιληφθεί στα επίδικα χρεωστικά σημειώματα. Η επακολουθήσασα πράξη καταλογισμού ανερχόταν σε 1 666 710,02 ευρώ, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας. Σύμφωνα με τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έκθεση της υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου, εάν οι πράξεις στις οποίες στηρίζονται τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα είχαν υπαχθεί στον ΦΠΑ, το ποσό του φόρου αυτού θα ανερχόταν σε 1 481 872,31 ευρώ.

26 Η Suzlon Wind Energy Portugal άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως καταλογισμού. Με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2017, το Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικό δικαστήριο Λισσαβώνας, Πορτογαλία) απέρριψε την προσφυγή.

27 Η Suzlon Wind Energy Portugal άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Υποστηρίζει ότι η απλή μετακύλιση στον προμηθευτή, εν προκειμένω στη Suzlon Energy Inde, κατά τη διάρκεια της περιόδου εγγυήσεως, του ποσού των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε για την επισκευή ή την αντικατάσταση των αγαθών που είχε αγοράσει, δεν αποσκοπεί στην απόκτηση εισοδήματος. Τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα δεν αποτελούν αντιπαροχή για κάποιου είδους παροχή εκ μέρους του προμηθευτή, αλλά επιστροφή των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε για να εκτελέσει εργασία που βάρυνε τον τελευταίο, καθόσον η εκτέλεσή της απέρρεε από την υποχρέωσή του να παράσχει εγγύηση καλύπτουσα το πωληθέν προϊόν. Κατά την άποψή της, δεν πρόκειται για παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, αλλά για απλές ταμειακές ροές οι οποίες δεν υπόκεινται επομένως στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν δημιουργούν προστιθέμενη αξία.

28 Η δε φορολογική και τελωνειακή αρχή εκτιμά ότι οι πράξεις τις οποίες αφορούν τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα αντιστοιχούν στην εκ μέρους της Suzlon Wind Energy Portugal πραγματική παροχή υπηρεσίας που έλαβε χώρα στην Πορτογαλία, προς εκτέλεση της συμβάσεως του 2008, στο πλαίσιο της οποίας η Suzlon Wind Energy Portugal καταχώρισε

λογιστικά το σύνολο των αγαθών που της είχαν παραδώσει και των υπηρεσιών που της είχαν παράσχει οι υπεργολάβοι της και εξέπεσε τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Υποστηρίζει, επομένως, ότι οι υπηρεσίες αυτές έπρεπε να είχαν υπαχθεί στον ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή. Η εν λόγω αρχή επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι από το γράμμα των επίδικων χρεωστικών σημειωμάτων προκύπτει ότι αυτά αφορούν εκθέσεις μη συμμορφώσεως οι οποίες εκπονήθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια του έργου. Επιπλέον, θεωρεί ότι η εγκύκλιος της 4ης Μαΐου 1989, σχετικά με τις υπηρεσίες που παρέσχε ο πελάτης στον προμηθευτή κατά την περίοδο εγγυήσεως, η οποία εφαρμόζεται εν προκειμένω, προβλέπει ότι, για υπηρεσίες όπως αυτές τις οποίες αφορούν τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα, ο ΦΠΑ πρέπει να εκκαθαρίζεται.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία σύμφωνα με την οποία οι επισκευές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της λεγόμενης περιόδου εγγυήσεως θεωρούνται μη υποκείμενες στον φόρο πράξεις μόνον όταν πραγματοποιούνται δωρεάν και στον βαθμό που περιλαμβάνονται σιωπηρά στην τιμή πωλήσεως 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 εγγυήσεως (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;

2) Πρέπει να θεωρηθεί ως απλή πράξη μετακυλίσεως 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 από τον αγοραστή 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 εγγυήσεως για την αντικατάσταση εξαρτημάτων (νέες εισαγωγές προϊόντων του προμηθευτή στις οποίες επιβλήθηκε ΦΠΑ και για τις οποίες χορηγήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως) και την αντίστοιχη επισκευή (μέσω αγοράς υπηρεσιών από τρίτους, για τις οποίες καταβλήθηκε ΦΠΑ), στο πλαίσιο της παροχής σε τρίτους υπηρεσιών εγκαταστάσεως αιολικού πάρκου από τον εν λόγω αγοραστή (που ανήκει στον ίδιο όμιλο με τον έχοντα την έδρα του σε τρίτη χώρα πωλητή);»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

30 Χωρίς να υποστηρίζει ρητώς ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη, η Πορτογαλική Κυβέρνηση εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη συμφωνία της αιτήσεως αυτής προς τις διατάξεις του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.

31 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, την οποία απηχεί πλέον το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, η ανάγκη να δοθεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για τον εθνικό δικαστή απαιτεί να ορίσει αυτός το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή, τουλάχιστον, να εξηγήσει τις πραγματικές περιστάσεις στις οποίες στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά. Η απόφαση περί παραπομπής πρέπει, επιπλέον, να αναφέρει τους συγκεκριμένους λόγους που οδήγησαν τον εθνικό δικαστή να διερωτηθεί ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και να θεωρήσει

αναγκαία την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο (απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Εν προκειμένω, μολονότι είναι ακριβές ότι τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία παρατίθενται στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, δεν μνημονεύουν καμία ειδική διάταξη του δικαίου της Ένωσης ούτε του πορτογαλικού δικαίου, εντούτοις επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην έκτη οδηγία 77/388 και κάνει λόγο για «την ύπαρξη αμφιβολιών ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2 της [εν λόγω] οδηγίας». Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι δεν έχει εντοπίσει κάποια άνευ αμφισημίας ή σαφή απάντηση στις λοιπές διατάξεις της εν λόγω οδηγίας και στον κώδικα ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται επίσης στη θεωρία την οποία εφαρμόζει η πορτογαλική φορολογική αρχή όσον αφορά τις επισκευές αγαθών κατά την περίοδο της εγγυήσεως, η οποία εκτίθεται στην εγκύκλιο της 4ης Μαΐου 1989 και η οποία μπορεί, ως εκ τούτου, να χαρακτηρισθεί ως εθνική πρακτική (πρβλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, σκέψη 39).

33 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο προσδιόρισε κατά τρόπο συνοπτικό, αλλά κατανοητό το νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

34 Επιπλέον, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει με επαρκή σαφήνεια ότι το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διερωτάται, σε σχέση με τις πράξεις τις οποίες αφορούν τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα, ως προς την έννοια της «παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας», προκειμένου να καθορίσει αν οι επίμαχες πράξεις πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ.

35 Υπενθυμίζεται ότι για τα ερωτήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης συντρέχει τεκμήριο λυσιτέλειας και ότι το Δικαστήριο δύναται να αρνηθεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος που έχει υποβληθεί από εθνικό δικαστήριο μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, σκέψη 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο ως προς τη λυσιτέλεια των υποβληθέντων ερωτημάτων για την έκδοση αποφάσεως επί της διαφοράς της κύριας δίκης παρέχουν τη δυνατότητα να εκτιμηθεί το περιεχόμενό τους και να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο εν λόγω δικαστήριο.

37 Επιπλέον, στο μέτρο που η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζει ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αποτελείται από δύο σκέλη και ότι το δεύτερο σκέλος, το οποίο αφορά το ζήτημα αν το επίμαχο αντίτιμο μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται σιωπηρώς στην τιμή πωλήσεως του προϊόντος όταν η υπηρεσία επισκευής παρέχεται δωρεάν, είναι απαράδεκτο διότι αφορά υπηρεσίες που δεν αποτελούν το αντικείμενο της παρούσας υποθέσεως, αρκεί η διαπίστωση ότι η επιχειρηματολογία αυτή στηρίζεται σε παρανόηση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος. Συγκεκριμένα, από τη διατύπωσή του προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του ερωτήματος αυτού, οι πράξεις που «πραγματοποιούνται δωρεάν και […] περιλαμβάνονται σιωπηρά στην τιμή πωλήσεως του προϊόντος που καλύπτεται από την εγγύηση» απηχούν απλώς μια περίπτωση

ερμηνείας της έκτης οδηγίας 77/388 την οποία το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να εξετάσει και από την οποία προκύπτει, a contrario, ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις υπόκεινται στον ΦΠΑ.

38 Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

Επί της ουσίας

Επί της εφαρμογής ratione temporis της οδηγίας 2006/112

39 Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας 77/388, οδηγίας η οποία, κατά την εκτίμησή του, έχει εφαρμογή, «όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών», στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί.

40 Εντούτοις, επισημαίνεται ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΠΑ στην υπόθεση της κύριας δίκης οφείλεται στα επίδικα χρεωστικά σημειώματα που καταχωρίστηκαν λογιστικώς το 2009, τα οποία παραλείπουν τον ΦΠΑ, ο οποίος, ως εκ τούτου, δεν εκκαθαρίστηκε κατά τον χρόνο εκείνο. Επομένως, τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά είναι μεταγενέστερα της 1ης Ιανουαρίου 2007, ημερομηνίας κατά την οποία η οδηγία 2006/112 τέθηκε σε ισχύ και αντικατέστησε την έκτη οδηγία 77/388, όπως προκύπτει από τα άρθρα 411 και 413 της οδηγίας 2006/112 (απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 24).

41 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 66 της οδηγίας αυτής, «[η] υποχρέωση ενσωμάτωσης [της οδηγίας] στο εθνικό δίκαιο θα πρέπει να περιορισθεί στις διατάξεις που επιφέρουν τροποποίηση επί της ουσίας σε σχέση με την προϋπάρχουσα οδηγία» και ότι «[η] υποχρέωση μεταφοράς των διατάξεων που παραμένουν αμετάβλητες ως προς την ουσία προκύπτει από την προϋπάρχουσα οδηγία» (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, σκέψη 29).

42 Από τον δε πίνακα που περιλαμβάνεται στο παράρτημα XII της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι οι διατάξεις του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388, κατά τις οποίες στον ΦΠΑ υπέκειντο οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, αντιστοιχούν στις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ’, της οδηγίας 2006/112.

43 Ελλείψει οποιασδήποτε τροποποιήσεως ουσίας σε σχέση με την έκτη οδηγία 77/388, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ’, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να θεωρηθεί ότι είχε ήδη μεταφερθεί στο πορτογαλικό δίκαιο κατά τον χρόνο που τέθηκε σε ισχύ η οδηγία αυτή, ήτοι την 1η Ιανουαρίου 2007 (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, σκέψη 30). Συγκεκριμένα, η έκτη οδηγία 77/388 έπρεπε να μεταφερθεί στο πορτογαλικό δίκαιο το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1989, κατ’ εφαρμογήν των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 395 και του παραρτήματος XXXVI, II, in fine, της Συνθήκης για την προσχώρηση του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας στην Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα και στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 1985, L 302, σ. 9).

44 Επομένως, στο μέτρο που η κύρια δίκη αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ που οφειλόταν για το έτος 2009, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει εφαρμογή ratione temporis στη διαφορά της κύριας δίκης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, σκέψη 31). Συνεπώς, κρίσιμη στο πλαίσιο της εξετάσεως των εν λόγω προδικαστικών ερωτημάτων είναι η ερμηνεία αυτής της διατάξεως (πρβλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 26).

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

45 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι πράξεις για τις οποίες υπήρξε λογιστική καταχώριση χρεωστικών σημειωμάτων εκ μέρους υποκειμένου στον ΦΠΑ, καθώς και έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε την προμήθεια αγαθών και την παροχή υπηρεσιών χάρη στα οποία κατέστησαν εφικτές οι εν λόγω πράξεις, συνιστούν παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες εξ επαχθούς αιτίας, κατά την εν λόγω διάταξη, όταν, αφενός, αφορούσαν αγαθά καλυπτόμενα από εγγύηση και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον ΦΠΑ παρουσιάζει ότι δεν του απέφεραν κανένα κέρδος.

46 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η υπαγωγή στον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 προϋποθέτει, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα της διατάξεως αυτής, ότι πληρούνται πέντε κριτήρια, ήτοι ότι η επίμαχη πράξη συνιστά παροχή υπηρεσιών, ότι η πράξη αυτή πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, ότι πραγματοποιείται στο έδαφος κράτους μέλους, ότι προέρχεται από υποκείμενο στον φόρο και ότι ο τελευταίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

47 Κατά πρώτον, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η Suzlon Wind Energy Portugal υπόκειται στον ΦΠΑ στην Πορτογαλία και ότι οι επίμαχες πράξεις πραγματοποιήθηκαν στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους, με αποτέλεσμα να πληρούνται ήδη δύο από τα κριτήρια που μνημονεύθηκαν στην προηγούμενη σκέψη.

48 Κατά δεύτερον, πρέπει να επισημανθεί ότι το κριτήριο σχετικά με το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, κριτήριο το οποίο πρέπει να εξετασθεί εν συνεχεία, προϋποθέτει την εκτίμηση ως προς το εάν ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε τις επίμαχες πράξεις υπό την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο, με άλλα λόγια εάν, αφενός, τις πραγματοποίησε όχι ως ιδιώτης (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, σκέψεις 16 έως 18), αλλά στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του (απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 42), και εάν, αφετέρου, είναι ο κατά νομική έννοια πράγματι ενεργών την πράξη. Εν προκειμένω, τούτο συνεπάγεται ότι πρέπει να εξακριβωθεί, όσον αφορά τις πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο των επίδικων χρεωστικών σημειωμάτων, αν η Suzlon Wind Energy Portugal ενήργησε ιδίω ονόματι ως υποκείμενη στον ΦΠΑ ή επ' ονόματι και για λογαριασμό της Suzlon Energy Inde.

49 Εναπόκειται συναφώς στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει το συμβατικό και λογιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εξεδόθησαν τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα, ιδίως προκειμένου να προσδιορίσει την ενδεχόμενη ύπαρξη μεταβατικών λογαριασμών κατά την έννοια του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 1ης Ιουνίου 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, σκέψη 25).

50 Από συμβατική άποψη, επισημαίνεται ότι από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η συμφωνία του 2006 διέπει την εγγύηση συμμορφώσεως και λειτουργίας των παραδοθέντων αγαθών, μεταξύ του προμηθευτή, της Suzlon Energy Inde, και του αγοραστή, της Suzlon Wind Energy Danemark, συμφωνία η οποία εκτείνεται και στις θυγατρικές του αγοραστή, όπως η Suzlon Wind Energy Portugal. Εν προκειμένω, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι, εισάγοντας απευθείας τα ελαττωματικά αγαθά από τη Suzlon Energy Inde, η Suzlon Wind Energy Portugal απολάμβανε της εγγυήσεως που προέβλεπε η συμφωνία του 2006.

51 Πρέπει επίσης να υπογραμμισθεί ότι, υπό την επιφύλαξη επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, δεν τίθεται ζήτημα όσον αφορά την παρεχόμενη από τη Suzlon Wind Energy Portugal εγγύηση στους πελάτες της. Ούτε προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο ότι υφίσταται εν προκειμένω άμεση εγγύηση εκ μέρους της Suzlon Energy Inde υπέρ των τελικών πελατών.

52 Τα αποσπάσματα της συμβάσεως του 2008, τα οποία παρατίθενται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, είναι σαφή ως προς το γεγονός ότι οι υπηρεσίες επισκευής και αντικαταστάσεως που αποτελούν το αντικείμενό της παρέχονται από έναν πάροχο υπηρεσιών, τη Suzlon Wind Energy Portugal, υπέρ ενός πελάτη, της Suzlon Energy Inde.

53 Από λογιστικής απόψεως, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει το υποστατό και το περιεχόμενο των πράξεων που καταχωρίζονται στα λογιστικά του βιβλία. Συναφώς, ο χαρακτηρισμός των εν λόγω πράξεων μπορεί να ληφθεί υπόψη από τις εθνικές φορολογικές αρχές, μεταξύ όλων των λοιπών κρίσιμων περιστάσεων, προκειμένου να καθορισθεί η φορολογητέα φύση μιας πράξεως. Εν προκειμένω, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως γίνεται μνεία της διατυπώσεως των επίδικων χρεωστικών σημειωμάτων, από την οποία προκύπτει ότι η Suzlon Wind Energy Portugal συνέταξε σειρά «εκθέσεων μη συμμορφώσεως» και πραγματοποίησε σειρά «επιδιορθώσεων» του οικείου εξοπλισμού προς όφελος της Suzlon Energy Inde.

54 Η Suzlon Wind Energy Portugal επισήμανε επίσης ότι επέλεξε να αναλάβει τις σχετικές επισκευές ή αντικαταστάσεις στο πορτογαλικό έδαφος. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η τελευταία προσέφυγε, προς τούτο, σε προμηθευτές αγαθών και σε παρόχους υπηρεσιών. Το σύνολο των εκδοθέντων συναφώς τιμολογίων δεν είχε εκδοθεί επ' ονόματι της Suzlon Energy Inde, αλλά της Suzlon Wind Energy Portugal. Η τελευταία εξέπεσε το ποσό του ΦΠΑ επί των εν λόγω τιμολογίων, ο οποίος πρέπει, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί ως ΦΠΑ επί των εισροών για τις πράξεις που καταχωρίσθηκαν λογιστικώς με τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα.

55 Επιπλέον, φαίνεται δεδομένο, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ότι τα ποσά που αφορούν τις εργασίες επισκευής και αντικαταστάσεως δεν καταχωρίσθηκαν λογιστικώς από τη Suzlon Wind Energy Portugal σε μεταβατικούς λογαριασμούς, όπως πρέπει να συμβαίνει με σκοπό τον άμεσο εκ νέου καταλογισμό των εν λόγω ποσών.

56 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο και υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες αυτό οφείλει να προβεί, ότι ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ ο οποίος ενήργησε με τον τρόπο που φαίνεται πως ενήργησε η Suzlon Wind Energy Portugal πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο που ενήργησε υπό την ιδιότητά του αυτή.

57 Κατά τρίτον, η επίμαχη πράξη πρέπει να συνιστά παροχή υπηρεσιών.

58 Κατά το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112, ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών. Για τον χαρακτηρισμό της επίμαχης πράξεως πρέπει να ληφθεί υπόψη το σύνολο των περιστάσεων υπό τις οποίες αυτή διεξάγεται (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 32). Στο πλαίσιο αυτό, οι κρίσιμοι συμβατικοί όροι αποτελούν στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του παρόχου και του αποδέκτη στο πλαίσιο πράξεως «παροχής υπηρεσιών», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας (απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Συναφώς, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η σύμβαση του 2008, με τίτλο «σύμβαση παροχής υπηρεσιών», και τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα που αναφέρονται στις εκθέσεις μη συμμορφώσεως και επιδιορθώσεως καθιστούν σαφές ότι η Suzlon Wind Energy Portugal εμφανίζεται ως πάροχος υπηρεσιών με πελάτη τη Suzlon Energy Inde.

60 Πρέπει να προστεθεί ότι πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη δεν μπορούν να ισοδυναμούν με επιστροφή ελαττωματικού υλικού στον προμηθευτή προς επισκευή ή αντικατάσταση, δεδομένου ότι, εν προκειμένω, ο αγοραστής των επίμαχων αγαθών είναι αυτός στον οποίον ο προμηθευτής ανέθεσε την παροχή ορισμένων υπηρεσιών για την ενεργοποίηση της εγγυήσεως του προμηθευτή.

61 Κατά τέταρτον, η παροχή υπηρεσιών πρέπει να πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας.

62 Πρέπει, κατ’ αρχάς, να υπομνησθεί ότι η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, μόνον αν μεταξύ του παρόχου της υπηρεσίας και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος της υπηρεσίας συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο συμβαίνει όταν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021, Balgarska Natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

63 Υπό την επιφύλαξη της εκτιμήσεως των διαφόρων αυτών στοιχείων από το αιτούν δικαστήριο, επισημαίνεται ότι, από την απλή ανάγνωση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, πρώτον, η σύμβαση του 2008 αποτελεί την έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκαν τα επίδικα χρεωστικά σημειώματα, δεύτερον, η αμοιβή του παρόχου των υπηρεσιών αντιστοιχεί στα εν λόγω χρεωστικά σημειώματα και, τρίτον, οι υπηρεσίες που παρέσχε η Suzlon Wind Energy Portugal στη Suzlon Energy Inde, ήτοι, μεταξύ άλλων, η παρασχεθείσα αρωγή κατά την επισκευή ή την αντικατάσταση των ελαττωματικών πτερυγίων, ανταποκρίνονται στον ορισμό της «εξατομικευμένης υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη».

64 Εν συνεχεία, το γεγονός ότι η αντιπαροχή για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών έλαβε τη μορφή χρεωστικών σημειωμάτων δεν αποτελεί εμπόδιο για τον χαρακτηρισμό της αντιπαροχής αυτής ως αμοιβής κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να υπενθυμίσει ότι δεν έχει σημασία, προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια υπηρεσία παρέχεται εξ επαχθούς αιτίας, το γεγονός ότι η αμοιβή δεν λαμβάνει τη μορφή καταβολής ή πληρωμής ιδιαίτερων εξόδων (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

65 Τέλος, όσον αφορά την περίσταση, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ως αποδεδειγμένη, ότι η Suzlon Wind Energy Portugal μετακύλισε το κόστος της αντικαταστάσεως ή της επισκευής των ελαττωματικών πτερυγίων, χωρίς περιθώριο κέρδους ή προσαύξηση, πρέπει να υπομνησθεί ότι το γεγονός ότι μια οικονομική πράξη πραγματοποιείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη από την τιμή κόστους δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως «πράξεως εξ επαχθούς αιτίας», δεδομένου ότι η τελευταία αυτή έννοια προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, σκέψη 26).

66 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι πράξεις όπως αυτές που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο πληρούν τα κριτήρια περί παροχής υπηρεσιών πραγματοποιούμενης εξ επαχθούς αιτίας τα οποία ορίζει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112.

67 Πρέπει να προστεθεί ότι η ύπαρξη εγγυήσεως καλύπτουσας τα παραδοθέντα αγαθά θα είχε επίπτωση επί του χαρακτηρισμού της παροχής υπηρεσιών ως πραγματοποιούμενης εξ επαχθούς αιτίας μόνον αν η εγγύηση αυτή επηρέαζε κάποιο από τα κριτήρια της ως άνω διατάξεως. Τούτο θα συνέβαινε, για παράδειγμα, αν ο πάροχος των υπηρεσιών είχε ενεργήσει επ’ ονόματι και για λογαριασμό τρίτου, περιοριζόμενος στη μεταφορά των ποσών που αφορούν τα αγορασθέντα αγαθά και τις επίμαχες εργασίες αντικαταστάσεως ή επισκευής σε μεταβατικούς λογαριασμούς κατά την έννοια του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, μη αφαιρώντας τον ΦΠΑ επί των εισροών και αναγράφοντας στις παραγγελίες και στα τιμολόγια την επωνυμία της εταιρίας για λογαριασμό της οποίας αγοράσθηκαν τα εν λόγω αγαθά και εκτελέσθηκαν οι εν λόγω εργασίες.

68 Εν πάση περιπτώσει, μια κατάσταση κατά την οποία επί σειρά μηνών συντάσσονταν εκθέσεις μη συμμορφώσεως των καλυπτόμενων από εγγύηση αγαθών και εκτελούνταν εργασίες επιδιορθώσεως των εν λόγω αγαθών διαφέρει από εκείνη κατά την οποία τα καλυπτόμενα από εγγύηση ελαττωματικά αγαθά απλώς αντικαταστάθηκαν.

69 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο αιτούν δικαστήριο προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι πράξεις οι οποίες εντάσσονται στο πλαίσιο συμβάσεως προσδιορίζουσας έναν πάροχο υπηρεσιών, τον αποδέκτη τους και τη φύση των οικείων υπηρεσιών, οι οποίες καταχωρίζονται δεόντως από τον υποκείμενο στον φόρο στα λογιστικά του βιβλία, οι οποίες φέρουν χαρακτηρισμό που επιβεβαιώνει τη φύση τους ως υπηρεσιών και για τις οποίες εισπράχθηκε αμοιβή από τον πάροχο των υπηρεσιών που συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες υπό μορφή χρεωστικών σημειωμάτων, συνιστούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, παρά, αφενός, την ενδεχόμενη απουσία κέρδους του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, την ύπαρξη εγγυήσεως καλύπτουσας τα αγαθά σε σχέση με τα οποία παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες.

Επί των δικαστικών εξόδων

70 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 (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 2 παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οι πράξεις οι οποίες εντάσσονται στο πλαίσιο συμβάσεως προσδιορίζουσας έναν πάροχο υπηρεσιών, τον αποδέκτη τους και τη φύση των οικείων υπηρεσιών, οι οποίες καταχωρίζονται δεόντως από τον υποκείμενο στον φόρο στα λογιστικά του βιβλία, οι οποίες φέρουν χαρακτηρισμό που επιβεβαιώνει τη φύση τους ως υπηρεσιών και για τις οποίες εισπράχθηκε αμοιβή από τον πάροχο των υπηρεσιών που συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες υπό μορφή χρεωστικών σημειωμάτων, συνιστούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, παρά, αφενός, την ενδεχόμενη απουσία κέρδους του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, την ύπαρξη εγγυήσεως καλύπτουσας τα αγαθά σε σχέση με τα οποία παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες.

(υπογραφές)