Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

24 февруари 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Приложимост ratione temporis — Облагаеми с ДДС доставки — Възмездни доставки на услуги — Изисквания — Вътрешни отношения в рамките на група — Доставки на услуги, свързани с ремонт или подмяна на компоненти на обхванати от гаранция вятърни генератори и с изготвянето на доклади за несъответствие — Дебитни известия, издадени от доставчика без посочване на ДДС — Приспадане (във връзка със същите доставки) от доставчика на ДДС по получени доставки на стоки и услуги, фактурирани на него от подизпълнителите му“

По дело C-605/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 1 юли 2020 г., постъпил в Съда на 17 ноември 2020 г., в рамките на производство по дело

Suzlon Wind Energy Portugal - Energia Eólica Unipessoal Lda

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J. Passer, председател на състава, N. Wahl (докладчик) и M. L. Arastey Sahún, съдии,

генерален адвокат: L. Medina,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, от L. Scolari и R. Reigada Pereira, advogados,

* Език на производството: португалски.

– за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa и R. Campos Laires, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и I. Melo Sampaio, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася по същество до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica Unipessoal Lda (наричано по-нататък „Suzlon Wind Energy Portugal“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (данъчен и митнически орган, Португалия) по повод на облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на доставки на ремонтни услуги, извършени в гаранционния срок за съответната стока в полза на дружество, установено в трета държава и притежаващо непряко целия капитал на жалбоподателя в главното производство.

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива 77/388/ЕИО

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1):

„С [ДДС] се облагат: […] доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

Директива 2006/112

4 Съображение 66 от Директива 2006/112 гласи:

„Задължението за транспониране на настоящата директива в националното право трябва да бъде ограничено до разпоредбите, които представляват изменение по същество в сравнение с предходните директиви. Задължението за транспониране на разпоредбите, които не са изменени, произтича от предходните директиви“.

5 Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6 Съгласно член 24, параграф 1 от тази директива „доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

7 Член 28 от посочената директива гласи:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

8 Член 411, параграф 1 от същата директива има следния текст:

„Директива 67/227/ЕИО и [Шеста директива 77/388] се отменят, без да се засягат задълженията на държавите членки относно сроковете, изброени в приложение XI, част Б, за транспонирането в националното право и прилагането на тази директиви“.

9 Съгласно член 413 от Директивата за ДДС:

„Настоящата директива влиза в сила на 1 януари 2007 г.“.

Португалското право

Кодексът за ДДС

10 Съгласно член 4 („Понятие за доставка на услуги“) от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност) в редакцията му съгласно Decreto-Lei 102/2008 (Декрет-закон № 102/2008) от 20 юни 2008 г. (*Diário da República*, серия 1, бр. 118 от 20 юни 2008 г.) (наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“):

„1. За доставки на услуги се считат възмездните сделки, които не са доставки, вътреобщностно придобиване или внос на стоки.

2. За възмездна доставка на услуги се считат и:

[…]

c) доставката на движими вещи, произведени или сглобени по поръчка с материали, предоставени от възложителя за тази цел, независимо дали изпълнителят е предоставил част от използваните продукти.

[…]

4. Когато доставката на услуги се извършва от довереник, действащ от свое име, той последователно е получателят и доставчикът на услугата“.

Циркулярното писмо от 4 май 1989 г.

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (Циркулярно писмо № 49424 на дирекция „Услуги, свързани с ДДС“) от 4 май 1989 г. (наричано по-нататък „циркулярното писмо от 4 май 1989 г.“) гласи следното:

„1. Ремонтът, извършен в т.нар. гаранционен срок, се счита за необлагаема сделка само когато е извършен безвъзмездно, доколкото винаги се приема, че той е имплицитно включен в продажната цена на стоката, обхваната от гаранцията, и следователно не се приравнява на възмездна сделка, каквато би бил при други обстоятелства с оглед на разпоредбата на член 3, параграф 3, буква f) и на член 4, параграф 2, буква b) от Кодекса за ДДС.

Когато обаче посочените доставки на услуги (със или без използване на материали) са предмет на фактуриране, без съмнение е налице възмездна сделка, която подлежи на данъчно облагане по общия ред на Кодекса за ДДС.

2. При това положение винаги когато е налице фактуриране на посочените ремонти, тоест начисляване на разходи за сметка на трети лица (било клиент, търговец или производител), се начислява данък, като това важи и когато вместо начисляване на разходи от ремонтното предприятие или търговеца е налице кредит, съобщен от търговеца или производителя.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 Suzlon Wind Energy Portugal е дружество, което извършва дейност в областта на енергийната промишленост, по-специално в сектора на вятърната енергия. Предмет на дейността му е производство, монтаж, експлоатация, търговия, инсталиране, разработване, машинна обработка, опериране и поддръжка, както и доставка на услуги. Дружеството е регистрирано в Португалия като данъчнозадължено лице за целите на ДДС. То е изцяло притежавано дъщерно дружество на Suzlon Wind Energy A/S, установено в Дания (наричано по-нататък „Suzlon Wind Energy Danemark“).

13 На 17 юни 2006 г. индийското дружество Suzlon Energy Limited (наричано по-нататък „Suzlon Energy India“) сключва със Suzlon Wind Energy Danemark, чийто капитал притежава изцяло, споразумение за условия и договорености за продажба (Terms and Contions of Sales Agreement) на вятърни генератори и помощно оборудване (наричано по-нататък „споразумението от 2006 г.“).

14 Споразумението от 2006 г. урежда условията за доставка по проекти за вятърни генератори и помощно оборудване между доставчика, Suzlon Energy India, и купувача, Suzlon Wind Energy Danemark, както и между последния и дъщерните му дружества, в съответствие с клауза 1 от това споразумение. Съгласно клауза 11 от посоченото споразумение доставчикът осигурява гаранционно обслужване за всички произведени части по

отношение на производствени дефекти за срок от две години, считано от датата на търговската сделка. По този начин доставчикът гарантира заплащането на частите, ремонтите и транспорта на дефектните части, като разходите за труд по подмяната им остават все пак за сметка на купувача. Що се отнася до частите, произведени от трети лица, доставчикът споделя с купувача договорите за доставка, за да може купувачът сам да се свърже с посочените доставчици с цел да се приложи съответната гаранция, като в този случай свързаните разходи са за сметка на купувача.

15 През 2007 г. и 2008 г. Suzlon Wind Energy Portugal придобива пряко от Suzlon Energy India общо 21 вятърни генератора (всеки с по три лопатки), предназначени за вятърни паркове в Португалия и на обща стойност от 3 879 000 EUR. Тези паркове принадлежат на трети предприятия.

16 От септември 2007 г. в рамките на гаранционния срок се появяват пукнатини в някои лопатки, което налага ремонт или подмяна.

17 На 25 януари 2008 г. Suzlon Wind Energy Portugal и Suzlon Energy India сключват договор за доставка на услуги (Services Agreement, наричан по-нататък „договорът от 2008 г.“) за ремонт или подмяна на 63 дефектни лопатки. В този договор се уточнява, че Suzlon Wind Energy Portugal притежава капацитет за създаване на ремонтно звено за вятърни генератори и помощно оборудване в Португалия и че заместващите лопатки ще бъдат транспортирани от Индия до Португалия.

18 По силата на посочения договор Suzlon Energy India се задължава да предостави логистична подкрепа за Suzlon Wind Energy Portugal и да му окаже съдействие при ремонта или подмяната на лопатките. Последното дружество трябва да предостави на Suzlon Energy India ремонтни съоръжения и да предоставя услуги, свързани със складиране и поддръжка на лопатките. То трябва също така да закупи за сметка на Suzlon Energy India всички материали и оборудване, необходими за ремонта на дефектните лопатки, и да организира вътрешния транспорт на заместващите лопатки. Накрая, Suzlon Wind Energy Portugal трябва на свои разноски да предостави на Suzlon Energy India всякаква информация или подкрепа, която разумно се изисква от него.

19 Договорът от 2008 г. квалифицира отношенията между Suzlon Energy India и Suzlon Wind Energy Portugal като отношения между клиент и доставчик, като Suzlon Energy India действа за своя сметка, а не в интерес на Suzlon Wind Energy Portugal.

20 В периода от септември 2007 г. до март 2009 г. Suzlon Wind Energy Portugal пристъпва към ремонт или подмяна на дефектните лопатки и на различни компоненти на вятърните генератори. За тази цел то закупува необходимите материали и ползва услугите на трети лица като подизпълнители, като съответните трети лица издават фактури, съответстващи на въпросните продажби и доставки на услуги. То приспада ДДС, начислен по всички тези сделки, което е видно от неговото счетоводство.

21 На 27 февруари 2009 г. Suzlon Wind Energy Portugal издава на Suzlon Energy India дебитно известие № 39/2008 на стойност 2 909 643 EUR. За част от тази сума, а именно 2 232 373 EUR, в това дебитно известие се посочва „Доклад за несъответствие до края на март [2008 г.]/ Подробен списък на [докладите за несъответствие] — в приложението“.

22 На 31 март 2009 г. Suzlon Wind Energy Portugal издава на Suzlon Energy India второ дебитно известие № 44/2008 на стойност 3 263 454,84 EUR, в което се посочва „Възстановяване на лопатки в Португалия до март 2009 г./ a) Разходи за възстановяване на лопатките до март 2009 г./ b) Разходи за ИТП (инструкции за технически промени) (несвързани с проекта)“.

23 На същата дата дружеството издава на същия адресат трето дебитно известие № 50/2008 на стойност 1 913 533,68 EUR. В последното дебитно известие се посочва „Доклад за несъответствие от април [20]08 г. до края на март [20]09 г./Подробен списък на [докладите за несъответствие] — в приложението“.

24 В нито едно от трите дебитни известия (наричани по-нататък заедно „спорните дебитни известия“) не е включен ДДС, нито е посочено основание за освобождаване. Освен това ДДС не е начислен.

25 На 31 май 2012 г. в рамките на проверка по отношение на ДДС за 2009 г. Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (Службата за данъчен контрол на Финансова дирекция Лисабон, Португалия) връчва на Suzlon Wind Energy Portugal доклад, в който се определя допълнителен ДДС за плащане, съответстващ почти изцяло на пропуснатия в спорните дебитни известия. Съответно е издаден акт за установяване на допълнителни задължения за ДДС и мораторни лихви в размер на 1 666 710,02 EUR. Съгласно данните в доклада на Службата за данъчен контрол, ако сделките в основата на спорните дебитни известия бяха обложени с ДДС, размерът на последния би възлизал на 1 481 872,31 EUR.

26 Suzlon Wind Energy Portugal обжалва акта за установяване на допълнителни задължения за ДДС. С решение от 30 юни 2017 г. Tribunal Tributário de Lisboa (Данъчен съд Лисабон, Португалия) отхвърля жалбата.

27 Suzlon Wind Energy Portugal обжалва това решение пред запитващата юрисдикция. То поддържа, че обикновеното прехвърляне към доставчика (в случая Suzlon Energy India) — в рамките на гаранционния срок — на размера на разходите, направени от него за ремонта или подмяната на закупените от него стоки, не цели получаването на приходи. Според Suzlon Wind Energy Portugal спорните дебитни известия не са свързани с насрещна престация от доставчика, а имат за цел възстановяване на направените от Suzlon Wind Energy Portugal разходи за изпълнение на задача, която е била в тежест на доставчика, тъй като произтича от задължението му за гаранция на продадената стока. Следователно не ставало въпрос за възмездна доставка на услуги, а за обикновени парични потоци, които не генерирали никаква добавена стойност и следователно не подлежали на облагане с ДДС.

28 От своя страна данъчният и митнически орган счита, че сделките в основата на спорните дебитни известия съответстват на действителното предоставяне от Suzlon Wind Energy Portugal на услуга, извършена в Португалия съгласно договора от 2008 г., в рамките на която това дружество е осчетоводило всички доставени от подизпълнителите му стоки и услуги и е приспаднало съответния ДДС. Ето защо той поддържа, че тези услуги е трябвало да бъдат обложени с ДДС по стандартната ставка. Този орган отбелязва по-специално, че видно от текста на спорните дебитни известия, те се отнасят до доклади за несъответствие, изготвяни в хода на целия проект. Освен това той счита, че приложимото в случая циркулярно писмо от 4 май 1989 г. относно услугите, предоставяни от клиента на доставчика в гаранционния срок, предвижда, че за услуги като посочените в спорните дебитни известия ДДС трябва да бъде начисляван.

29 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съвместимо ли е с правото на Съюза тълкуването, че ремонтът, извършен в така наречения „гаранционен срок“, се счита за необлагаема сделка само когато е извършен безвъзмездно и доколкото е имплицитно включен в продажната цена на стоката, обхваната от гаранцията, така че доставката на услуги в гаранционния срок (със или без използване на материали), която е фактурирана, трябва да се счита за облагаема, тъй като не може да не се квалифицира като възмездна?

2) Трябва ли издаването на дебитно известие на доставчик на компоненти за въздушни генератори във връзка с възстановяване на разходи, направени от купувача на тези стоки в съответния гаранционен срок за подмяната на компоненти (нов внос на стоки от доставчика, обложен с ДДС и пораждащ право на приспадане) и за техния ремонт (чрез придобиването на услуги от трети лица със заплащане на ДДС) в контекста на предоставяне на трети лица на услуги по конструиране на вятърен парк от този купувач (принадлежащ към групата на продавача, установен в трета страна), да се квалифицира като обикновена операция по прехвърляне на разходи (следователно освободена от ДДС), или по-скоро като възмездна доставка на услуги, която е основание за начисляване на данък?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

30 Без формално да твърди, че преюдициалното запитване е недопустимо, португалското правителство изразява съмнения относно съответствието му с разпоредбите на член 94 от Процедурния правилник на Съда.

31 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, която вече е отразена в член 94 от този процедурен правилник, необходимостта да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националния съд, изисква последният да определи фактическата и правна обстановка, в която се вписват поставените от него въпроси, или най-малкото да обясни фактическите хипотези, на които те се основават. Актът за преюдициално запитване трябва да посочва и конкретните причини, поради които националният съд си задава въпроси относно тълкуването на правото на Съюза и приема за необходимо да отправи преюдициални въпроси към Съда (решение от 30 април 2020 г., Blue Air — Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, т. 43 и цитираната съдебна практика).

32 В настоящия случай, макар да е вярно, че в преюдициалните въпроси, възпроизведени в точка 29 от настоящото решение, не се споменава нито една конкретна разпоредба от правото на Съюза или от португалското право, в самото начало следва все пак да се отбележи, че в преюдициалното запитване запитващата юрисдикция се позовава на Шеста директива 77/388 и изтъква „наличието на съмнения относно тълкуването на член 2 от [тази] директива“. Освен това запитващата юрисдикция уточнява, че не е намерила еднозначен или ясен отговор в другите разпоредби на посочената директива и в Кодекса за ДДС. Тази юрисдикция посочва и практиката на португалската данъчна администрация относно ремонта на стоки в гаранционния срок, която е изяснена в циркулярното писмо от

4 май 1989 г. и може да се определи като национална практика (вж. в този смисъл решение от 24 октомври 2013 г., Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft, C-440/12, EU:C:2013:687, т. 39).

33 Следователно запитващата юрисдикция е определила накратко, но по разбираем начин правната рамка на спора в главното производство.

34 Освен това от акта за преюдициално запитване достатъчно ясно следва, че Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) има съмнения — във връзка със сделките, до които се отнасят спорните дебитни известия — относно понятието „възмездна доставка на услуги“ за целите на определянето дали въпросните сделки трябва да се обложат с ДДС.

35 Следва да се припомни, че въпросите относно правото на Съюза се ползват с презумпция за релевантност и че Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само когато е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 26 октомври 2017 г., BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, т. 16 и цитираната съдебна практика).

36 В настоящото дело предоставената от запитващата юрисдикция информация относно релевантността на въпросите, поставени с оглед на произнасянето по спора в главното производство, позволява да се прецени техният обхват и да се даде полезен отговор на посочената юрисдикция.

37 Освен това, доколкото Европейската комисия изтъква, че първият преюдициален въпрос се състои от две части и че втората част, която според нея се отнася до въпроса дали разглежданата насрещна престация може да се счита за имплицитно включена в продажната цена на стоката, когато ремонтните услуги се предоставят безвъзмездно, е недопустима, тъй като се отнася до услуги, които не са предмет на настоящото дело, достатъчно е да се посочи, че тези доводи произтичат от неправилен прочит на първия преюдициален въпрос. Всъщност от формулировката му е видно, че в рамките на този въпрос сделките, „извършен[и] безвъзмездно и […] имплицитно включен[и] в продажната цена на стоката, обхванатата от гаранцията“, представляват само хипотеза на тълкуване на Шеста директива 77/388, която запитващата юрисдикция иска от Съда да провери и от която a contrario би следвало, че разглежданите в главното производство сделки са облагаеми с ДДС.

38 Ето защо преюдициалното запитване следва да се приеме за допустимо.

По същество

По приложимостта ratione temporis на Директива 2006/112

39 Запитващата юрисдикция изразява съмнения относно тълкуването на член 2 от Шеста директива 77/388, която според нея е приложима спрямо разглеждания от нея спор в редакцията ѝ „в сила към момента на настъпване на фактите“.

40 Следва обаче да се отбележи, че според тази юрисдикция в основата на установяването на допълнителни задължения за ДДС в главното производство са спорните дебитни известия, които са осчетоводени през 2009 г. и в които не е включен ДДС, който следователно не е бил начислен тогава. Ето защо релевантните обстоятелства са настъпили след 1 януари 2007 г., когато Директива 2006/112 влиза в сила и заменя Шеста директива 77/388, както е видно от членове 411 и 413 от Директива 2006/112 (решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 24).

41 В това отношение следва да се подчертае, че съгласно съображение 66 от тази директива „[з]адължението за транспониране на [същата] в националното право трябва да бъде ограничено до разпоредбите, които представляват изменение по същество в сравнение с предходните директиви“, и че „[з]адължението за транспониране на разпоредбите, които не са изменени, произтича от предходните директиви“ (решение от 4 октомври 2017 г., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, т. 29).

42 Видно от таблицата в приложение XII към Директива 2006/112, член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388, съгласно който с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, съответства на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112.

43 Тъй като липсва изменение по същество спрямо Шеста директива 77/388, член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се разглежда като вече транспониран в португалското право при влизането в сила на последната директива на 1 януари 2007 г. (вж. по аналогия решение от 4 октомври 2017 г., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, т. 30). Всъщност Шеста директива 77/388 е трябвало да бъде транспонирана в португалското право най-късно до 1 януари 1989 г. в приложение на член 395 във връзка с приложение XXXVI, II in fine от Договора за присъединяването на Кралство Испания и на Португалската република към Европейската икономическа общност и Европейската общност за атомна енергия (ОВ L 302, 1985 г., стр. 9).

44 Следователно, доколкото главното производство се отнася до събирането на ДДС, дължим във връзка с 2009 г., член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 се прилага ratione temporis спрямо спора в главното производство (вж. по аналогия решение от 4 октомври 2017 г., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, т. 31). Затова за разглеждането на преюдициалните въпроси е от значение тълкуването именно на тази разпоредба (вж. в този смисъл решение от 12 май 2011 г., Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 26).

По преюдициалните въпроси

45 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че сделките, довели до осчетоводяване на дебитни известия от страна на данъчнозадължено лице, както и до приспадане на ДДС, платен по получени доставки на стоки и услуги, които са направили възможни посочените сделки, представляват възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба, когато, от една страна, тези сделки се отнасят до стоки в гаранция и от друга страна, според данъчнозадълженото лице те не са довели до никакви приходи за него.

46 В това отношение е важно да се припомни, че облагането с ДДС съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 предполага — както следва от самия текст на тази разпоредба — да са изпълнени пет изисквания, а именно разглежданата сделка да представлява доставка на услуги, да е извършена възмездно и на територията на държава членка, да е извършена от данъчнозадължено лице и последното да действа в това си качество.

47 На първо място, от акта за преюдициално запитване е видно, че Suzlon Wind Energy Portugal е данъчнозадължено лице по ДДС в Португалия и че разглежданите сделки са извършени на територията на тази държава членка, така че две от посочените в предходната точка изисквания вече са изпълнени.

48 На второ място, важно е да се посочи, че изискването (което следва да се разгледа понастоящем) данъчнозадълженото лице да действа в това си качество, предполага да се определи дали то действително е извършило разглежданите сделки в качеството си на данъчнозадължено лице, с други думи, от една страна, дали то ги е извършило не в лично качество (решение от 4 октомври 1995 г., Armbrecht, C-291/92—18, EU:C:1995:304, т. 16—18), а в рамките на облагаемата си дейност (решение от 12 януари 2006 г., Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 42) и от друга страна, дали от правна гледна точка ги е извършило именно то. В настоящия случай това означава да се провери — по отношение на сделките, предмет на спорните дебитни известия — дали Suzlon Wind Energy Portugal е действало от свое име като данъчнозадължено лице по ДДС лице, или от името и за сметка на Suzlon Energy India.

49 В това отношение запитващата юрисдикция следва да провери договорната и счетоводната рамка, в която се вписват спорните дебитни известия, по-специално за да установи евентуалното наличие на разчетна сметка по смисъла на член 79, първа алинея, буква в) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 1 юни 2006 г., De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, т. 25).

50 От договорна гледна точка следва да се отбележи, че видно от акта за преюдициално запитване, споразумението от 2006 г. урежда гаранцията за съответствие и за функциониране на доставените стоки между доставчика (Suzlon Energy India) и купувача (Suzlon Wind Energy Danemark), като това споразумение обхваща и дъщерните дружества на последния, каквото е Suzlon Wind Energy Portugal. В случая изглежда — като това следва да се провери от запитващата юрисдикция — че придобивайки пряко дефектните стоки от Suzlon Energy India, Suzlon Wind Energy Portugal се ползва от предвидената в споразумението от 2006 г. гаранция.

51 Следва също така да се подчертае, че (освен ако запитващата юрисдикция установи друго) гаранцията, предоставена от Suzlon Wind Energy Portugal на неговите клиенти, не се оспорва. От преписката, с която разполага Съдът, също така не следва, че в случая съществува пряка гаранция от страна на Suzlon Energy India в полза на крайните клиенти.

52 В частите от договора от 2008 г., възпроизведени в акта за преюдициално запитване, изрично се посочва, че услугите по ремонт и подмяна, които са предмет на този договор, се предоставят от доставчик на услуги (Suzlon Wind Energy Portugal) в полза на клиент (Suzlon Energy India).

53 От счетоводна гледна точка е важно да се подчертае, че данъчнозадължено лице по ДДС трябва да може да докаже действителното извършване и съдържанието на осчетоводените от него сделки. В това отношение наименованието на посочените сделки може да бъде взето предвид от националните данъчни органи (наред с всички останали релевантни обстоятелства), за да се определи облагаемият характер на дадена сделка. В настоящия случай в акта за преюдициално запитване се споменава текстът на спорните дебитни известия, от който е видно, че Suzlon Wind Energy Portugal е изготвило редица „доклади за несъответствие“ и е извършило редица „възстановявания“ на съответното оборудване в полза на Suzlon Energy India.

54 Suzlon Wind Energy Portugal е посочило още, че е избрало да поеме съответните ремонти или подмяна на португалска територия. Запитващата юрисдикция уточнява, че за тази цел то е използвало доставчици на стоки и услуги. Всички издадени в тази връзка фактури са издадени не на Suzlon Energy India, а на Suzlon Wind Energy Portugal. Последното е приспаднало ДДС по посочените фактури, който следователно трябва да се счита за ДДС, платен по получени доставки, необходими за извършването на сделките, осчетоводени чрез спорните дебитни известия.

55 Освен това изглежда установено (запитващата юрисдикция следва да провери това), че сумите, свързани с дейностите по ремонт и подмяна, не са отчетени в счетоводните книги на Suzlon Wind Energy Portugal по разчетна сметка, какъвто трябва да е случаят с оглед на незабавното пренасочване на въпросните суми.

56 Ето защо следва да се приеме — с оглед на предоставената от запитващата юрисдикция информация и без да се засягат проверките от страна на последната — че данъчнозадължено лице по ДДС, което е действало като Suzlon Wind Energy Portugal, трябва да се счита за данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

57 На трето място, разглежданата сделка трябва да представлява доставка на услуги.

58 Съгласно член 24 от Директива 2006/112 доставка на услуги е всяка сделка, която не представлява доставка на стоки. За да се квалифицира разглежданата сделка, следва да се вземат предвид всички обстоятелства, при които тя се осъществява (решение от 17 януари 2013 г., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, т. 32). В този контекст релевантните договорни клаузи представляват един от елементите, които следва да се вземат под внимание при установяване на доставчика и получателя по сделка за „доставка на услуги“ по смисъла на посочената директива (решение от 2 май 2019 г., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, т. 28 и цитираната съдебна практика).

59 В това отношение, видно от преписката, с която разполага Съдът, договорът от 2008 г., озаглавен „Договор за доставка на услуги“, и спорните дебитни известия, които се отнасят до докладите за несъответствие и до възстановяванията, ясно показват, че Suzlon Wind Energy Portugal е доставчик на услуги с клиент Suzlon Energy India.

60 Следва да се добави, че сделки като разглежданите в главното производство не могат да се считат за равностойни на връщане на дефектни материали на доставчика за ремонт или подмяна, тъй като в случая именно купувачът на въпросните стоки е бил натоварен от доставчика да извърши определен брой услуги, предназначени за прилагане на гаранцията на този доставчик.

61 На четвърто място, доставката на услуги трябва да бъде извършена възмездно.

62 Най-напред, следва да се припомни, че доставката на услуги е извършена възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между предоставената услуга и получената ѝ равностойност (решение от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия, C-21/20, EU:C:2021:743, т. 31 и цитираната съдебна практика).

63 Без да се засяга преценката на тези различни елементи от страна на запитващата юрисдикция, може да се посочи, че както следва единствено от прочита на преюдициалното запитване, първо, правоотношението, което е в основата на спорните дебитни известия, е възникнало с договора от 2008 г., второ, възнаграждението на доставчика на услуги съответства на посоченото в тези дебитни известия и трето, услугите, предоставени от Suzlon Wind Energy Portugal на Suzlon Energy India, а именно съдействието при ремонта или подмяната на дефектните лопатки, отговарят на определението за „определяема услуга, предоставена на получателя“.

64 По-нататък, обстоятелството, че равностойността на тази доставка на услуги е посочена под формата на дебитни известия, не е пречка тази равностойност да се счита за възнаграждение по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112. Всъщност Съдът вече е имал повод да припомни, че при определянето на възмездния характер на дадена доставка на услуги е ирелевантен фактът, че възнаграждението не приема формата на комисиона или на плащане на специфични разходи (решение от 22 октомври 2015 г., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 29 и цитираната съдебна практика).

65 Накрая, що се отнася до обстоятелството (ако се приеме за установено), че Suzlon Wind Energy Portugal е прехвърлило разходите за подмяна или ремонт на дефектните лопатки без печалба или приходи, важно е да се припомни, че обстоятелството дали дадена икономическа дейност се извършва на цена над или под себестойността, е ирелевантно с оглед на квалификацията на дадена сделка като „възмездна“, като последното понятие предполага единствено наличие на пряка връзка между доставката на стоки или услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация (решение от 12 май 2016 г., Gemeente Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 26).

66 От гореизложеното следва, че сделки като описаните от запитващата юрисдикция отговарят на предвидените в член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 изисквания за „възмездна доставка на услуги“.

67 Важно е да се добави, че наличието на гаранция за доставените стоки би имало значение за квалифицирането като „възмездна доставка на услуги“ само ако засяга някое от посочените в тази разпоредба изисквания. Такъв би бил например случаят, ако доставчикът на услуги беше действал от името и за сметка на другиго, ограничавайки се до това да отчита сумите, свързани с придобитите стоки и с дейностите по ремонт или подмяна, по разчетна сметка по смисъла на член 79, първа алинея, буква в) от Директива 2006/112, без приспадане на

ДДС по получени доставки и с посочване в поръчките и фактурите на името на дружеството, за сметка на което са придобити посочените стоки и са извършени посочените дейности.

68 Във всеки случай положение, при което в продължение на няколко месеца са изготвяни доклади за несъответствие на стоките в гаранция и е пристъпено към възстановяване на посочените стоки, се различава от случаите, когато дефектните стоки в гаранция са били чисто и просто подменени.

69 По изложените съображения на запитващата юрисдикция следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че сделките, които се вписват се в договорна рамка, определяща доставчик на услуги, получателя на тези услуги и естеството на разглежданите доставки, които са надлежно осчетоводени от данъчнозадълженото лице, които са с наименование, потвърждаващо естеството им на услуги, и които са довели до получаване на възнаграждение от доставчика, представляващо действителната равностойност на посочените услуги (под формата на дебитни известия), съставляват възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба въпреки, от една страна, евентуалната липса на печалба за данъчнозадълженото лице и от друга страна, съществуването на гаранция за стоките, до които се отнасят посочените доставки на услуги.

По съдебните разноски

70 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че сделките, които се вписват се в договорна рамка, определяща доставчик на услуги, получателя на тези услуги и естеството на разглежданите доставки, които са надлежно осчетоводени от данъчнозадълженото лице, които са с наименование, потвърждаващо естеството им на услуги, и които са довели до получаване на възнаграждение от доставчика, представляващо действителната равностойност на посочените услуги (под формата на дебитни известия), съставляват възмездна доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба въпреки, от една страна, евентуалната липса на печалба за данъчнозадълженото лице и от друга страна, съществуването на гаранция за стоките, до които се отнасят посочените доставки на услуги.

Подписи