Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

24 päivänä helmikuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Ajallinen sovellettavuus – Arvonlisäverolliset suoritukset – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – Arviointiperusteet – Konsernin sisäinen suhde – Takuun piiriin kuuluvien tuuliturbiinien osien korjaaminen tai vaihtaminen uusiin ja vaatimustenvastaisuutta koskevien raporttien laatiminen – Palvelun suorittajan laatimat veloitusilmoitukset, joissa ei mainita arvonlisäveroa – Palvelun suorittaja vähentää aliurakoitsijoiden näistä palveluista laskuttamiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron

Asiassa C-605/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) on esittänyt 1.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.11.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Passer sekä tuomarit N. Wahl (esittelevä tuomari) ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda, edustajinaan L. Scolari ja R. Reigada Pereira, advogados,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa ja R. Campos Laires,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja I. Melo Sampaio,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee lähinnä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda (jäljempänä Suzlon Wind Energy Portugal) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa on kyse sellaisten korjauspalvelujen arvonlisäverollisuudesta, jotka on suoritettu tavaran takuuajan kuluessa yhtiölle, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa ja joka omistaa välillisesti pääasian kantajan koko pääoman.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava: – – verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”

Direktiivi 2006/112

4 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 66 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Velvoite saattaa tämä direktiivi kansallisen lainsäädännön osaksi olisi rajattava säännöksiin, jotka merkitsevät muutosta asiasisältöön verrattuna aikaisempiin direktiiveihin. Velvoite saattaa kansallisen lainsäädännön osaksi säännökset, joita ei ole muutettu, johtuu aikaisemmista direktiiveistä.”

5 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

6 Saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”’palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus”.

7 Kyseisen direktiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

8 Saman direktiivin 411 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Kumotaan direktiivi 67/227/ETY ja [kuudes direktiivi 77/388], sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäsenvaltioiden velvollisuuksia, jotka koskevat liitteessä XI olevassa B osassa mainittuja määräaikoja, joiden kuluessa niiden on saatettava mainitut direktiivit osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sovellettava niitä.”

9 Direktiivin 2006/112 413 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tämä direktiivi tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2007.”

Portugalin oikeus

Arvonlisäverolaki

10 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), sellaisena kuin se on muutettuna 20.6.2008 annetulla asetuksella nro 102/2008 (Decreto-Lei 102/2008) (Diário da República, 1. sarja, nro 118, 20.6.2008; jäljempänä arvonlisäverolaki), 4 §:ssä, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituksen käsite”, säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituksilla tarkoitetaan vastikkeellisia liiketoimia, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia, yhteisöhankintoja tai tavaroiden maahantuontia.

2. Vastikkeellisina palvelujen suorituksina pidetään myös seuraavia:

– –

c) sellaisten irtainten hyödykkeiden luovuttaminen, jotka on valmistettu tai koottu tilauksesta toimeksiantajan tähän tarkoitukseen toimittamista tarvikkeista, riippumatta siitä, onko toimeksisaaja toimittanut osan siihen käytetyistä tuotteista vai ei.

– –

4. Kun palvelut suorittaa omissa nimissään toimiva edustaja, edustaja on palvelun vastaanottaja ja palvelun suorittaja.”

4.5.1989 päivätty vero-ohje

11 Arvonlisäveroviraston 4.5.1989 päivätyn vero-ohjeen nro 49424 (Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424; jäljempänä 4.5.1989 päivätty vero-ohje) sanamuoto on seuraava:

”1. Takuuaikana suoritetut korjaustyöt katsotaan verottomiksi suorituksiksi vain, jos ne suoritetaan maksutta, ja vain siltä osin kuin niiden on katsottu alusta asti sisältyvän implisiittisesti takuun piiriin kuuluvan hyödykkeen myyntihintaan, eikä niitä näin ollen rinnasteta vastikkeellisiin suorituksiin, jollaisia ne muissa olosuhteissa olisivat arvonlisäverolain 3 §:n 3 momentin f kohdassa ja 4 §:n 2 momentin b kohdassa säädetyn perusteella.

Jos näistä palvelusuorituksista (joihin liittyy tai ei liity tarvikkeiden käyttöä) laaditaan lasku, kyseessä on kuitenkin yksiselitteisesti vastikkeellinen suoritus, jota verotetaan näin ollen arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti.

2. Tämän perusteella on niin, että aina laskutettaessa mainituista korjaustöistä eli veloitettaessa kolmansia (joko asiakasta, jälleenmyyjää tai valmistajaa) kannetaan vero ja näin on myös silloin, kun jälleenmyyjä tai valmistaja ilmoittaa saatavasta korjaajan tai jälleenmyyjän tekemän veloituksen sijaan.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Suzlon Wind Energy Portugal on energiateollisuuden alalla, erityisesti tuulienergia-alalla, toimiva yhtiö. Sen toimintaan kuuluu laitteiden valmistaminen, kokoaminen, hyödyntäminen, myynti, pystytys, kehittäminen, koneistus, käyttö ja huolto sekä palvelujen suorittaminen. Se on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Portugalissa. Kyseinen yhtiö on Suzlon Wind Energy A/S:n, jonka kotipaikka on Tanskassa (jäljempänä Suzlon Wind Energy Tanska), kokonaan omistama tytäryhtiö.

13 Intian oikeuden mukaan perustettu yhtiö Suzlon Energy Limited (jäljempänä Suzlon Energy Intia) teki 17.6.2006 Suzlon Wind Energy Tanskan kanssa, jonka osakepääoman se omisti kokonaan, tuuliturbiineja ja lisälaitteita koskevan myyntiehtosopimuksen (Terms and Conditions of Sales Agreement; jäljempänä vuoden 2006 sopimus).

14 Vuoden 2006 sopimuksen 1 kohdassa määrättiin tavarantoimittajan eli Suzlon Energy Intian ja ostajan eli Suzlon Wind Energy Tanskan sekä viimeksi mainitun yhtiön ja sen tytäryhtiöiden välisistä tuuliturbiineja ja lisälaitteita koskevista toimitusehdoista. Sopimuksen 11 kohdan mukaan tavarantoimittaja antoi takuun, jonka piiriin kuuluivat kaikki tuotettujen osien valmistusvirheet kahden vuoden aikana, joka alkoi kulua myyntipäivästä. Tavarantoimittaja antoi siis takuun siitä, että se maksaa kaikkien viallisten osien uusiin vaihtamiseen tarvittavat osat, korjaustyöt, kuljetukset ja työvoimakustannukset. Kun kyse oli kolmansien osapuolten valmistamista osista, tavarantoimittajan piti toimittaa ostajalle toimitussopimukset, jotta ostaja saattoi ottaa itse yhteyttä näihin tavarantoimittajiin sovellettavan takuun hyödyntämiseksi, ja tässä tapauksessa ostajan oli maksettava tästä aiheutuneet kustannukset.

15 Vuosina 2007 ja 2008 Suzlon Wind Energy Portugal hankki suoraan Suzlon Energy Intialta 21 tuuliturbiinia, joista kussakin oli kolme lapaa ja jotka oli tarkoitettu Portugalissa sijaitseviin tuulipuistoihin ja joiden kokonaisarvo oli 3 879 000 euroa. Nämä tuulipuistot kuuluvat kolmansille yrityksille.

16 Vuoden 2007 syyskuusta lähtien eräisiin lapoihin, jotka kuuluivat edelleen takuun piiriin, ilmaantui halkeamia, jotka edellyttivät lapojen korjausta tai niiden vaihtamista uusiin.

17 Suzlon Wind Energy Portugal ja Suzlon Energy Intia tekivät 25.1.2008 palvelusopimuksen (Services Agreement; jäljempänä vuoden 2008 sopimus) 63 viallisen lavan korjaamiseksi tai vaihtamiseksi uusiin. Sopimuksessa täsmennetään, että Suzlon Wind Energy Portugal kykeni perustamaan tuuliturbiinien ja lisälaitteiden korjausyksikön Portugaliin ja että korvaavat lavat kuljetettaisiin Intiasta Portugaliin.

18 Suzlon Energy Intia sitoutui kyseisen sopimuksen nojalla antamaan logistista tukea Suzlon Wind Energy Portugalille ja avustamaan sitä lapojen korjaamisessa tai vaihtamisessa. Viimeksi mainitun yhtiön piti antaa Suzlon Energy Intian käyttöön korjauslaitteistoja ja tarjota lapojen varastointiin ja käsittelyyn liittyviä palveluja. Sen piti myös hankkia Suzlon Energy Intian lukuun kaikki viallisten lapojen korjaamiseen tarvittavat välineistöt ja tarvikkeet ja järjestää korvaavien lapojen kuljetus Portugalissa. Suzlon Wind Energy Portugalin oli vielä tarjottava omalla kustannuksellaan Suzlon Energy Intialle kaikki sen kohtuudella edellyttämät tiedot ja apu.

19 Vuoden 2008 sopimuksessa Suzlon Energy Intian ja Suzlon Wind Energy Portugalin välistä suhdetta luonnehdittiin asiakkaan ja tavarantoimittajan väliseksi suhteeksi, ja Suzlon Energy Intia toimi omaan lukuunsa eikä Suzlon Wind Energy Portugalin edun mukaisesti.

20 Suzlon Wind Energy Portugal suoritti vuoden 2007 syyskuun ja vuoden 2009 maaliskuun välisenä aikana viallisten lapojen sekä tuuliturbiinien eri osien vaihdot ja korjaukset. Se osti tätä varten tarpeellisia tarvikkeita ja teetti alihankintana tiettyjä palveluja kolmansilla osapuolilla, jotka laativat laskut kyseessä olleista tavaroiden ja palveluiden myynneistä. Se vähensi kaikista näistä liiketoimista maksamansa arvonlisäveron, mikä ilmenee sen kirjanpidosta.

21 Suzlon Wind Energy Portugal laati 27.2.2009 veloitusilmoituksen nro 39/2008, jonka vastaanottaja oli Suzlon Energy Intia ja jonka määrä oli 2 909 643 euroa. Tässä veloitusilmoituksessa oli osan kyseisestä määrästä eli 2 232 373 euron osalta maininta ”Raportti vaatimustenvastaisuuksista maaliskuun [2008] loppuun saakka/Liitteenä yksityiskohtainen luettelo [vaatimustenvastaisuuksia koskevista raporteista]”.

22 Suzlon Wind Energy Portugal laati 31.3.2009 toisen veloitusilmoituksen, jonka numero oli 44/2008 ja joka myös oli osoitettu Suzlon Energy Intialle ja jonka määrä oli 3 263 454,84 euroa ja jossa oli maininta ”Lapojen korjaaminen Portugalissa maaliskuuhun 2009 saakka /a) Maaliskuuhun 2009 saakka aiheutuneet kustannukset lapojen korjaamisesta /b) Kustannukset teknisiä muutoksia koskevista ohjeista (hankkeeseen liittymättömät)”.

23 Se laati samana päivänä kolmannen veloitusilmoituksen, jolla oli sama vastaanottaja ja jonka numero oli 50/2008 ja jonka suuruus oli 1 913 533,68 euroa. Viimeksi mainitussa veloitusilmoituksessa oli maininta ”Raportti vaatimustenvastaisuuksista huhtikuulta [20]08 maaliskuuhun [20]09 saakka/Liitteenä yksityiskohtainen luettelo [vaatimustenvastaisuuksia koskevista raporteista]”.

24 Yhteenkään näistä kolmesta veloitusilmoituksesta (jäljempänä yhdessä riidanalaiset veloitusilmoitukset) ei sisältynyt arvonlisäveroa, eikä niissä ollut mainintaa arvonlisäverosta vapauttamisen perusteesta. Arvonlisäveroa ei myöskään maksettu.

25 Lissabonin veroviraston (Portugali) verotarkastusyksikkö antoi 31.5.2012 vuotta 2009 koskevan arvonlisäverotarkastuksen yhteydessä Suzlon Wind Energy Portugalille tiedoksi arvonlisäveron jälkiverotuspäätöksen, joka vastasi lähes kokonaisuudessaan riidanalaisten veloitusilmoitusten yhteydessä maksamatta jäänyttä arvonlisäveroa. Tämän jälkiverotuspäätöksen johdosta annetun maksuunpanopäätöksen suuruus viivästyskorot mukaan lukien oli 1 666 710,02 euroa. Verotarkastusyksikön raportissa esitettyjen seikkojen mukaan on niin, että jos riidanalaisten veloitusilmoitusten taustalla olevista liiketoimista olisi kannettu arvonlisäveroa, arvonlisäveron suuruus olisi ollut 1 481 872,31 euroa.

26 Suzlon Wind Energy Portugal nosti kanteen tästä maksuunpanopäätöksestä. Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin verotuomioistuin, Portugali) hylkäsi kyseisen kanteen 30.6.2017 antamallaan tuomiolla.

27 Suzlon Wind Energy Portugal valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Se väittää, että pelkästään sillä, että sen hankkimien tavaroiden korjaamisesta tai vaihtamisesta sille aiheutuneiden kulujen määrä on vyörytetty tavarantoimittajalle, eli tässä asiassa Suzlon Energy Intialle, takuuaikana, ei pyritä saamaan tuloja. Riidanalaiset veloitusilmoitukset eivät ole vastiketta mistään tavarantoimittajan suorituksesta vaan korvausta Suzlon Wind Energy Portugalille sille kuuluvan tehtävän suorittamisesta aiheutuneista kustannuksista, koska tehtävä johtui Suzlon Wind Energy Portugalin myydylle tuotteelle antamasta takuusta. Kyse ei ole vastikkeellisista palvelujen suorituksista vaan pelkistä kassavirroista, jotka eivät ole arvonlisäveron alaisia, koska niistä ei synny mitään lisäarvoa.

28 Vero- ja tulliviranomainen puolestaan katsoo, että riidanalaisten veloitusilmoitusten kohteena olevat liiketoimet merkitsevät sitä, että Suzlon Wind Energy Portugal on tosiasiallisesti suorittanut vuoden 2008 sopimuksen mukaisesti palvelun Portugalissa ja että se on tämän yhteydessä kirjannut kaikki alihankkijoidensa luovuttamat tavarat ja suorittamat palvelut ja vähentänyt niitä vastaavan arvonlisäveron. Se väittää siten, että näihin palveluihin olisi pitänyt soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa. Tämä viranomainen toteaa erityisesti, että riidanalaisten veloitusilmoitusten sanamuodosta ilmenee, että ne koskevat vaatimustenvastaisuuksista koko hankkeen aikana laadittuja raportteja. Se katsoo lisäksi, että 4.5.1989 päivätyssä vero-ohjeessa, jossa on kyse asiakkaan tavarantoimittajalle takuuaikana suorittamista palveluista ja jota nyt käsiteltävässä asiassa sovelletaan, määrätään, että riidanalaisissa veloitusilmoituksissa tarkoitettujen kaltaisista palveluista on maksettava arvonlisäveroa.

29 Tässä tilanteessa Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko unionin oikeuden mukaista tulkita, että niin kutsutun takuuajan kuluessa suoritetut korjaustyöt katsotaan suorituksiksi, jotka eivät ole arvonlisäveron alaisia, vain jos ne tehdään maksutta ja vain siltä osin kuin ne sisältyvät implisiittisesti takuun piiriin kuuluvan tavaran myyntihintaan, ja että veronalaisiksi on katsottava takuuajan aikaiset palvelusuoritukset (joihin liittyy tai ei liity tarvikkeiden käyttöä), joista laskutetaan, koska niitä ei voida olla katsomatta vastikkeellisiksi palvelusuorituksiksi?

2) Onko tuuliturbiininosien toimittajalle osoitettua veloitusilmoitusta, jossa on kyse näiden osien ostajalle asiaankuuluvan takuuajan aikana aiheutuneiden kustannusten korvaamisesta, kun näihin kustannuksiin on liittynyt osien vaihtamista uusiin (tavarantoimittajan tavaroiden uusia maahantuonteja, joista on kannettu arvonlisävero ja saatu vähennysoikeus) sekä tämän edellyttämiä järjestelyjä (arvonlisäverollisten palveluiden hankkimista kolmansilta) kyseisen ostajan (joka kuuluu samaan konserniin kuin myyjä, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa) tarjotessa kolmansille tuulipuiston pystytyspalveluita, pidettävä pelkkänä kustannusten edelleenveloittamisena ja siten arvonlisäverosta vapautettuna vai pikemmin vastikkeellisena palvelusuorituksena, josta on kannettava vero?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

30 Portugalin hallitus ei väitä muodollisesti, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta, mutta esittää epäilyjä siitä, onko se unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan säännösten mukainen.

31 Tässä yhteydessä on huomautettava, että sen vakiintuneen oikeuskäytännön, joka ilmenee nykyään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklasta, mukaan on niin, että jotta unionin oikeutta voitaisiin tulkita siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, kansallisen tuomioistuimen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä on lisäksi ilmoitettava täsmällisesti ne syyt, joiden perusteella kansallinen tuomioistuin pyytää unionin oikeuden tulkintaa ja on päätynyt siihen, että ennakkoratkaisukysymyksen esittäminen unionin tuomioistuimelle on tarpeellista (tuomio 30.4.2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa pitääkin paikkansa, että tämän tuomion 29 kohdassa toistetuissa ennakkoratkaisukysymyksissä ei mainita mitään tiettyä unionin oikeuden säännöstä tai määräystä taikka Portugalin oikeuden säännöstä, on kuitenkin heti alkuun todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyynnössä kuudenteen direktiiviin 77/388 ja ilmoittaa ”epäilyistä, jotka koskevat [tämän] direktiivin 2 artiklan tulkintaa”. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää lisäksi, ettei se ole löytänyt yksiselitteistä tai selkeää vastausta mainitun direktiivin ja arvonlisäverolain muista säännöksistä. Tämä tuomioistuin viittaa myös 4.5.1989 päivätyssä vero-ohjeessa esitettyyn Portugalin verohallinnon doktriiniin, joka koskee tavaroiden korjaamista takuuajan kuluessa ja jota voidaan siten pitää kansallisena käytäntönä (ks. vastaavasti tuomio 24.10.2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, 39 kohta).

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on siten määrittänyt pääasiaa koskevat oikeussäännöt lyhyesti mutta ymmärrettävästi.

34 Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee riittävän selvästi, että Supremo Tribunal Administrativo pohtii vastikkeellisten palvelujen suoritusten käsitettä suhteessa riidanalaisten veloitusilmoitusten kohteena oleviin liiketoimiin määrittääkseen, ovatko kyseessä olevat liiketoimet arvonlisäverollisia.

35 On syytä muistuttaa, että olettamana on, että unionin oikeuteen liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta, ja että unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen ainoastaan, jos on ilmeistä, että

pyydetyllä unionin oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen, jotka koskevat esitettyjen kysymysten merkityksellisyyttä pääasian ratkaisemisen kannalta, perusteella voidaan nyt käsiteltävässä asiassa arvioida kysymysten ulottuvuutta ja antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus.

37 Lisäksi siitä Euroopan komission väitteestä, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koostuu kahdesta osasta ja että toinen osa, joka koskee sitä, voidaanko kyseessä olevan vastasuorituksen katsoa sisältyvän implisiittisesti tuotteen myyntihintaan silloin, kun korjauspalvelu tarjotaan ilmaiseksi, on jätettävä tutkimatta, koska se koskee palveluja, jotka eivät ole nyt käsiteltävänä olevan asian kohteena, on riittävää todeta, että tämä väite perustuu ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen virheelliseen tulkintaan. Sen sanamuodosta näet ilmenee, että liiketoimet, jotka tehdään ”maksutta ja jotka sisältyvät implisiittisesti takuun piiriin kuuluvan tavaran myyntihintaan”, ovat tämän kysymyksen yhteydessä vain sellainen olettamus kuudennen direktiivin 77/388 tulkinnasta, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta tarkistamaan ja josta seuraisi a contrario se, että pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet ovat arvonlisäverollisia.

38 Ennakkoratkaisupyyntö on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

Direktiivin 2006/112 ajallinen sovellettavuus

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, miten kuudennen direktiivin 77/388 – jonka se katsoo olevan sovellettavissa – 2 artiklaa, sellaisena kuin se oli ”voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikana”, on tulkittava.

40 On kuitenkin todettava, että mainitun tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä olevan jälkiverotuspäätöksen taustalla ovat vuonna 2009 kirjatut riidanalaiset veloitusilmoitukset, joissa ei ole otettu huomioon arvonlisäveroa, jota ei siten ole kyseisenä ajankohtana maksettu. Merkitykselliset tosiseikat ovat siten tapahtuneet myöhemmin kuin 1.1.2007, jolloin direktiivi 2006/112 tuli voimaan ja korvasi kuudennen direktiivin 77/388, kuten direktiivin 2006/112 411 ja 413 artiklasta ilmenee (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 24 kohta).

41 Tässä yhteydessä voidaan korostaa, että kyseisen direktiivin
johdanto-osan 66 perustelukappaleessa todetaan, että ”velvoite saattaa [se] kansallisen lainsäädännön osaksi olisi rajattava säännöksiin, jotka merkitsevät muutosta asiasisältöön verrattuna aikaisempiin direktiiveihin” ja että ”velvoite saattaa kansallisen lainsäädännön osaksi säännökset, joita ei ole muutettu, johtuu aikaisemmista direktiiveistä” (tuomio 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, 29 kohta).

42 Direktiivin 2006/112 liitteessä XII olevasta taulukosta ilmenee, että kuudennen direktiivin 77/388 2 artiklan 1 alakohdan säännökset, joiden mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta, vastaavat direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksiä.

43 Koska direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ei ole sisällöllistä muutosta verrattuna kuudenteen direktiiviin 77/388, on katsottava, että se oli jo saatettu osaksi Portugalin oikeusjärjestystä silloin, kun kyseinen direktiivi tuli voimaan 1.1.2007 (ks. analogisesti tuomio 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, 30 kohta). Kuudes direktiivi 77/388 oli nimittäin saatettava osaksi Portugalin oikeusjärjestystä viimeistään 1.1.1989 Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan liittymisestä Euroopan talousyhteisöön ja Euroopan atomienergiayhteisöön tehdyn sopimuksen (EYVL 1985, L 302, s. 9) 395 artiklan ja liitteessä XXXVI olevan II kohdan loppuosan nojalla.

44 Tästä seuraa, että koska pääasia koskee vuodelta 2009 maksettavan arvonlisäveron kantamista, pääasiaan sovelletaan ajallisesti direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa (ks. analogisesti tuomio 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, 31 kohta). Näin ollen nimenomaan tämän säännöksen tulkinnalla on merkitystä mainittuja ennakkoratkaisukysymyksiä tutkittaessa (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 26 kohta).

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, lähinnä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että liiketoimet, joiden perusteella arvonlisäverovelvollinen on merkinnyt kirjanpitoonsa veloitusilmoitukset ja vähentänyt arvonlisäveron, joka sisältyy kyseiset liiketoimet mahdollistaneiden toimitettujen tavaroiden ja palveluiden hintaan, ovat tässä säännöksessä tarkoitettuja vastikkeellisia palvelujen suorituksia silloin, kun ne ovat yhtäältä koskeneet takuun piiriin kuuluvia tavaroita ja kun verovelvollinen on toisaalta esittänyt ne siten, ettei se ole saanut niistä voittoa.

46 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaan perustuvan arvonlisäverovelvollisuuden edellytyksenä on – kuten jo tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee –, että viiden arviointiperusteen on täytyttävä eli että kyseessä oleva liiketoimi on palvelujen suoritus, että se on vastikkeellinen, että se suoritetaan jäsenvaltion alueella, että sen suorittaa verovelvollinen ja että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan.

47 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee ensinnäkin, että Suzlon Wind Energy Portugal on arvonlisäverovelvollinen Portugalissa ja että kyseessä olevat liiketoimet on suoritettu tämän jäsenvaltion alueella, joten edellisessä kohdassa mainituista arviointiperusteista kaksi näyttää jo täyttyvän.

48 Toiseksi on todettava, että sitä, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan, koskeva arviointiperuste – jota nyt on tutkittava – edellyttää sen määrittämistä, onko verovelvollinen todella toteuttanut kyseessä olevat liiketoimet verovelvollisen ominaisuudessaan, toisin sanoen, onko verovelvollinen yhtäältä toteuttanut liiketoimet muutoin kuin yksityishenkilönä (tuomio 4.10.1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, 16–18 kohta) verollisen toimintansa piirissä (tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 42 kohta) ja

onko verovelvollinen toisaalta niiden tosiasiallinen oikeudellinen toteuttaja. Nyt käsiteltävässä asiassa tämä merkitsee riidanalaisten veloitusilmoitusten kohteena olevien liiketoimien osalta sen tarkistamista, onko Suzlon Wind Energy Portugal toiminut omissa nimissään arvonlisäverovelvollisena vai Suzlon Energy Intian nimissä ja lukuun.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava tässä yhteydessä sopimus- ja kirjanpitoaineisto, johon liittyen riidanalaiset veloitusilmoitukset on laadittu, erityisesti sen ratkaisemiseksi, onko kyse mahdollisesti direktiivin 2006/112 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitetuista läpikulkueristä (ks. vastaavasti tuomio 1.6.2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, 25 kohta).

50 Sopimusoikeudellisesta näkökulmasta on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että vuoden 2006 sopimuksessa määrätään tavarantoimittajan eli Suzlon Energy Intian ja ostajan eli Suzlon Wind Energy Tanskan kesken luovutettujen tavaroiden vaatimustenmukaisuutta ja toimintaa koskevasta takuusta ja että tämä sopimus koskee myös viimeksi mainitun yhtiön tytäryhtiöitä, kuten esimerkiksi Suzlon Wind Energy Portugalia. Nyt käsiteltävässä asiassa on ilmeistä – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluvista tarkistuksista muuta johdu –, että Suzlon Wind Energy Portugal hyödynsi vuoden 2006 sopimuksen mukaista takuuta, kun se toi maahan vialliset tavarat suoraan Suzlon Energy Intialta.

51 On korostettava myös, että – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkistuksista muuta johdu –, kyse ei ole Suzlon Wind Energy Portugalin asiakkailleen tarjoamasta takuusta. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei myöskään ilmene, että Suzlon Energy Intia olisi nyt käsiteltävässä asiassa antanut suoran takuun loppukäyttäjille.

52 Niissä otteissa vuoden 2008 sopimuksesta, joka on toistettu ennakkoratkaisupyynnössä, todetaan nimenomaisesti, että palvelutarjoaja Suzlon Wind Energy Portugal suorittaa sopimuksen kohteena olevat korjaus- ja vaihtopalvelut asiakkaalle eli Suzlon Energy Intialle.

53 Kirjanpidollisesta näkökulmasta on korostettava, että arvonlisäverovelvollisen on kyettävä osoittamaan kirjattujen liiketoimien todenperäisyys ja sisältö. Kansalliset veroviranomaiset voivat tässä yhteydessä ottaa kaikkien muiden merkityksellisten seikkojen ohella huomioon kyseisten liiketoimien otsakkeen määrittääkseen liiketoimen verollisuuden. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnössä mainitaan riidanalaisten veloitusilmoitusten sanamuoto, josta ilmenee, että Suzlon Wind Energy Portugal oli laatinut Suzlon Energy Intian hyväksi useita kyseisiä välineistöjä koskevia ”raportteja vaatimustenvastaisuudesta” ja ”korjauksista”.

54 Suzlon Wind Energy Portugal ilmoitti myös päättäneensä ottaa vastattavakseen asiassa merkitykselliset korjaukset tai vaihdot Portugalin alueella. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että viimeksi mainittu yhtiö on käyttänyt näin tehdessään tavarantoimittajia ja palvelujen suorittajia. Kaikki tämän johdosta toimitetut laskut oli laadittu Suzlon Wind Energy Portugalin nimiin eikä Suzlon Energy Intian nimiin. Suzlon Wind Energy Portugal on vähentänyt kyseisiin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron määrän, jota on näin ollen pidettävä ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona suhteessa riidanalaisten veloitusilmoitusten perusteella kirjattuihin liiketoimiin.

55 Lisäksi vaikuttaa siltä – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava –, että Suzlon Wind Energy Portugal ei ole kirjannut korjaus- ja vaihtotöihin liittyviä summia läpikulkueriksi, kuten mainittujen summien välittömäksi siirtämiseksi on toimittava.

56 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella – ja jollei sen tehtävänä olevista tarkistuksista muuta johdu – on siis katsottava, että arvonlisäverovelvollista, joka on toiminut kuten Suzlon Wind Energy Portugal näyttää toimineen, on pidettävä tässä ominaisuudessaan toimivana verovelvollisena.

57 Kolmanneksi kyseessä olevan liiketoimen on oltava palvelujen suoritus.

58 Direktiivin 2006/112 24 artiklan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus. Kyseessä olevan liiketoimen luokittelemiseksi on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa se tapahtuu (tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 32 kohta). Tässä yhteydessä on otettava huomioon asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset, kun määritetään mainitussa direktiivissä tarkoitetun palvelujen suorittamista koskevan liiketoimen suorittajaa ja vastaanottajaa (tuomio 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy tältä osin ilmi, että vuoden 2008 sopimuksessa, jonka otsikko on ”Palvelusopimus”, ja riidanalaisissa veloitusilmoituksissa, joissa viitataan vaatimustenvastaisuuksia ja korjauksia koskeviin raportteihin, osoitetaan, että Suzlon Wind Energy Portugal näyttää olevan palvelujen suorittaja, jonka asiakas on Suzlon Energy Intia.

60 On lisättävä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet eivät vastaa viallisten tarvikkeiden palauttamista korjausta tai vaihtamista varten tavarantoimittajalle, koska tavarantoimittaja on nyt käsiteltävässä asiassa antanut juuri kyseessä olevien tavaroiden ostajan tehtäväksi suorittaa tiettyjä palveluja, joilla tavarantoimittajan antama takuu on tarkoitus toteuttaa.

61 Neljänneksi palvelujen suorituksen on oltava vastikkeellinen.

62 Aivan aluksi on muistutettava, että palvelujen suoritusta on pidettävä direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisena” ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta. Tällainen tilanne on kyseessä, jos palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (tuomio 16.9.2021, Balgarska Natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näistä eri seikoista tekemästä arvioinnista muuta johdu, yksinkertaisesti ennakkoratkaisupyyntö lukemalla on mahdollista todeta, että ensinnäkin riidanalaisten veloitusilmoitusten taustalla oleva oikeussuhde on muodostunut vuoden 2008 sopimuksesta, toiseksi palvelun suorittajalle maksettava korvaus näyttää vastaavan näitä veloitusilmoituksia ja kolmanneksi Suzlon Wind Energy Portugalin Suzlon Energylle Intialle suorittamat palvelut – eli erityisesti avustaminen viallisten lapojen korjaamisessa ja vaihtamisessa – ovat luonteeltaan vastaanottajan saama, yksilöitävissä oleva palvelu.

64 Se seikka, että tämän palvelun suorituksen vastasuoritus on muodostunut veloitusilmoituksista, ei ole esteenä sille, että sitä pidetään direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna korvauksena. Unionin tuomioistuimella on näet jo ollut tilaisuus muistuttaa, ettei

palvelujen suoritusten vastikkeellisuuden määrittämisessä ole merkitystä sillä, että tällaisen korvauksen suorittaminen ei tapahdu maksun tai tiettyjen kulujen korvaamisen muodossa (tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Lopuksi siitä seikasta – olettaen, että se on näytetty toteen –, että Suzlon Wind Energy Portugal on vyöryttänyt viallisten lapojen vaihtamisesta tai korjaamisesta aiheutuneet kustannukset ilman voittomarginaalia tai lisiä, on muistutettava, että sillä, suoritetaanko liiketoimi omakustannushintaa korkeampaan tai alempaan hintaan, ei ole merkitystä sen kannalta, pidetäänkö sitä ”vastikkeellisena liiketoimena”, koska viimeksi mainittu käsite edellyttää pelkästään, että tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen ja verovelvollisen todellisuudessa saaman vastikkeen välillä on välitön yhteys (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 26 kohta).

66 Edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaileman kaltaiset liiketoimet täyttävät arviointiperusteet, joista säädetään direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa vastikkeellisten palvelujen suoritusten osalta.

67 On lisättävä, että sillä, että luovutetut tavarat kuuluvat takuun piiriin, olisi vaikutusta siihen, luokitellaanko suoritetut palvelut vastikkeellisiksi, vain, jos takuu vaikuttaisi johonkin tässä säännöksessä mainittuun arviointiperusteeseen. Näin olisi esimerkiksi siinä tapauksessa, että palvelujen suorittaja olisi toiminut toisen nimissä ja lukuun ja vain kirjannut ostettuihin tavaroihin sekä vaihto- tai korjaustöihin liittyvät summat direktiivin 2006/112 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi läpikulkueriksi sekä jättänyt niihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämättä ja maininnut tilauksissa ja laskuissa sen yhtiön nimen, jonka lukuun kyseiset tavarat on ostettu ja työt tehty.

68 Tilanne, jossa takuun piiriin kuuluviin tavaroihin liittyvät vaatimustenvastaisuuksia koskevat raportit on laadittu useiden kuukausien aikana ja jossa näitä tavaroita on korjattu, eroaa joka tapauksessa tilanteista, joissa takuun piiriin kuuluvat vialliset tavarat on yksinkertaisesti vaihdettu.

69 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että liiketoimet, jotka liittyvät sopimussuhteeseen, jossa yksilöidään palvelujen suorittaja, niiden hankkija ja kyseessä olevien suoritusten luonne, jotka verovelvollinen on asianmukaisesti kirjannut, joiden otsikko vahvistaa niiden luonteen palveluina ja jotka ovat johtaneet siihen, että palvelujen suorittaja on saanut veloitusilmoitusten muodossa korvauksen, joka on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamista palveluista, muodostavat kyseisessä säännöksessä tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen riippumatta yhtäältä siitä, ettei verovelvollinen ehkä saa voittoa, ja toisaalta siitä, onko annettu takuu, joka kattaa mainittujen suoritusten kohteena olleet tavarat.

Oikeudenkäyntikulut

70 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että liiketoimet, jotka liittyvät sopimussuhteeseen, jossa yksilöidään palvelujen suorittaja, niiden hankkija ja kyseessä olevien suoritusten luonne, jotka verovelvollinen on asianmukaisesti kirjannut, joiden otsikko vahvistaa niiden luonteen palveluina ja jotka ovat johtaneet siihen, että palvelujen suorittaja on saanut veloitusilmoitusten muodossa korvauksen, joka on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta, muodostavat kyseisessä säännöksessä tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen riippumatta yhtäältä siitä, ettei verovelvollinen ehkä saa voittoa, ja toisaalta siitä, onko annettu takuu, joka kattaa mainittujen suoritusten kohteena olleet tavarat.

Allekirjoitukset