Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 24 lutego 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zastosowanie ratione temporis – Świadczenia podlegające opodatkowaniu VAT – Odpłatne świadczenie usług – Kryteria – Stosunki wewnątrz grupy – Świadczenie polegające na naprawie lub wymianie części turbin wiatrowych w ramach gwarancji oraz na sporządzaniu sprawozdań dotyczących niezgodności – Noty obciążeniowe wystawione przez usługodawcę bez wzmianki dotyczącej VAT – Odliczenie przez usługodawcę VAT obciążającego towary i usługi, które zostały mu zafakturowane przez jego podwykonawców z tytułu tych samych świadczeń

W sprawie C-605/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 1 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2020 r., w postępowaniu:

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Passer, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca) i L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda – L. Scolari i R. Reigada Pereira, advogados,

* Język postępowania: portugalski.

– w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa i R. Campos Laires, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i I. Melo Sampaio, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (zwaną dalej „Suzlon Wind Energy Portugal”), a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) świadczenia usług naprawy towaru wykonanych w okresie gwarancji na rzecz spółki z siedzibą w państwie trzecim, posiadającej pośrednio cały udział w kapitale skarżącej w postępowaniu głównym.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa 77/388/EWG

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) przewidywał:

„Opodatkowaniu [VAT] podlegają: […] dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

Dyrektywa 2006/112

4 Zgodnie z motywem 66 dyrektywy 2006/112:

„Obowiązek transpozycji niniejszej dyrektywy do prawa krajowego powinien ograniczyć się do przepisów, które wprowadzają merytoryczne zmiany w stosunku do poprzednich dyrektyw. Obowiązek transpozycji niezmienionych przepisów do prawa krajowego wynika z poprzednich dyrektyw”.

5 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

6 Zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

7 Artykuł 28 wspomnianej dyrektywy głosi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

8 Artykuł 411 ust. 1 tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Dyrektywa 67/227/EWG i [szósta dyrektywa 77/388/EWG] zostają uchylone bez uszczerbku dla obowiązków państw członkowskich dotyczących określonych w załączniku XI część B terminów transpozycji do prawa krajowego i wykonania powyższych dyrektyw”.

9 Zgodnie z art. 413 dyrektywy 2006/112:

„Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie 1 stycznia 2007 r.”.

Prawo portugalskie

Kodeks VAT

10 Artykuł 4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej), w brzmieniu wynikającym z Decreto-Lei 102/2008 (dekretu z mocą ustawy nr 102/2008) z dnia 20 czerwca 2008 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 118 z dnia 20 czerwca 2008 r., zwanego dalej „kodeksem VAT”), zatytułowany „Pojęcie świadczenia usług”, przewiduje:

„1. Transakcje dokonywane odpłatnie, które nie są dostawą, nabyciem wewnątrzwspólnotowym lub przywozem towarów, uznaje się za świadczenie usług.

2. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

[…]

c) dostawę towarów wyprodukowanych lub zmontowanych na zamówienie wraz z materiałami dostarczonymi w tym celu przez wykonawcę, niezależnie od tego, czy wykonawca dostarczył część wykorzystywanych towarów, czy też nie.

[…]

4. W przypadku gdy usługa jest świadczona przez pełnomocnika działającego we własnym imieniu, jest on kolejno usługobiorcą i usługodawcą".

Okólnik z dnia 4 maja 1989 r.

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (okólnik dyrekcji służb VAT nr 49424) z dnia 4 maja 1989 r. (zwany dalej „okólnikiem z dnia 4 maja 1989 r.") ma następujące brzmienie:

„1. Naprawy dokonane w okresie gwarancji uznaje się za niepodlegające opodatkowaniu i dokonywane nieodpłatnie, ponieważ zostały one uznane za w sposób dorozumiany zawarte w cenie sprzedaży towaru będącego przedmiotem gwarancji, a w konsekwencji nie są one traktowane jako transakcje dokonywane odpłatnie, jak w innych okolicznościach byłyby traktowane w świetle przepisów art. 3 ust. 3 lit. f) i art. 4 ust. 2 lit. b) kodeksu VAT.

Jednakże w przypadku gdy wskazane usługi (z wykorzystaniem materiałów lub bez ich wykorzystania) są fakturowane, są one bezsprzecznie czynnościami dokonywanymi odpłatnie i w konsekwencji podlegającymi opodatkowaniu w normalnych warunkach zastosowania kodeksu VAT.

2. W tych okolicznościach od momentu, w którym dochodzi do zafakturowania wskazanych wyżej napraw, a mianowicie za pomocą polecenia zapłaty wystawionego osobom trzecim (niezależnie od tego, czy są one klientami, koncesjonariuszami lub producentami), podatek zostaje naliczony, przy czym ten sam system znajduje zastosowanie, jeżeli zamiast polecenia zapłaty wystawionego przez zakład naprawczy lub koncesjonariusza koncesjonariusz lub producent informuje o obciążeniu konta.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Suzlon Wind Energy Portugal jest spółką działającą w sektorze przemysłu energetycznego, w szczególności w sektorze energii wiatrowej. Zajmuje się ona produkcją, montażem, eksploatacją, wprowadzaniem do obrotu, instalacją, rozwojem, obróbką, wdrażaniem i utrzymywaniem, a także świadczeniem usług. Jest ona zarejestrowana w Portugalii jako podatnik VAT. Spółka ta jest spółką zależną w 100% od Suzlon Wind Energy A/S, z siedzibą w Danii (zwanej dalej „Suzlon Wind Energy Danemark")..

13 W dniu 17 czerwca 2006 r. spółka prawa indyjskiego Suzlon Energy Limited (zwana dalej „Suzlon Energy Inde") zawarła ze spółką Suzlon Wind Energy Danemark, której kapitał posiada ona w całości, umowę w sprawie warunków sprzedaży (Terms and Conditions of Sales Agreement) turbin wiatrowych i urządzeń pomocniczych (zwaną dalej „umową z 2006 r.").

14 Umowa z 2006 r. regulowała warunki dostaw projektów turbin wiatrowych i urządzeń pomocniczych pomiędzy dostawcą, Suzlon Energy Inde, a nabywcą, Suzlon Wind Energy Danemark, a także pomiędzy tą ostatnią spółką a jej spółkami zależnymi, zgodnie z warunkiem 1 tej umowy. Zgodnie z warunkiem 11 owej umowy dostawca udzielał gwarancji na wypadek wad fabrycznych wszystkich wyprodukowanych części na okres dwóch lat od daty transakcji handlowej. Dostawca gwarantował w ten sposób zapłatę za części, naprawę i transport wadliwych części, przy czym koszty robocizny związane z ich wymianą ponosił jednak nabywca.

W odniesieniu do części produkowanych przez podmioty trzecie dostawca musiał przekazać umowy o świadczenie usług nabywcy, aby mógł on sam nawiązać kontakt z rzeczonymi dostawcami w celu skorzystania z obowiązującej gwarancji, przy czym związane z tym koszty ponosił w tym przypadku nabywca.

15 W latach 2007 i 2008 spółka Suzlon Wind Energy Portugal nabyła bezpośrednio od Suzlon Energy Inde łącznie 21 turbin wiatrowych, przy czym każda z nich była wyposażona w trzy łopaty, przeznaczonych dla położonych w Portugalii farm wiatrowych, o łącznej wartości 3 879 000 EUR. Farmy te należą do przedsiębiorstw trzecich.

16 Począwszy od września 2007 r. w niektórych łopatach objętych gwarancją pojawiły się pęknięcia, wymagające naprawy lub wymiany.

17 W dniu 25 stycznia 2008 r. Suzlon Wind Energy Portugal i Suzlon Energy Inde zawarły umowę o świadczenie usług (Services Agreement, zwaną dalej „umową z 2008 r.") związanych z naprawą lub wymianą 63 wadliwych łopat. Umowa ta precyzowała, że spółka Suzlon Wind Energy Portugal miała możliwość utworzenia punktu naprawy turbin wiatrowych i urządzeń pomocniczych w Portugalii i że wymieniane łopaty miały zostać przewiezione z Indii do Portugalii.

18 Na podstawie wspomnianej umowy Suzlon Energy Inde zobowiązała się do udzielania wsparcia logistycznego spółce Suzlon Wind Energy Portugal i do pomocy w zakresie naprawy lub wymiany łopat. Spółka ta miała udostępnić Suzlon Energy Inde urządzenia naprawcze i świadczyć usługi związane ze składowaniem łopat i ich obsługą. Miała ona również nabyć na rachunek Suzlon Energy Inde wszystkie urządzenia i materiały niezbędne do naprawy wadliwych łopat i zorganizować transport wewnętrzny wymienionych łopat. Suzlon Wind Energy Portugal miała wreszcie, na własny koszt, dostarczyć Suzlon Energy Inde wszelkich informacji lub pomocy, jakich miała ona zasadnie zażądać.

19 Umowa z 2008 r. określała stosunek między Suzlon Energy Inde a Suzlon Wind Energy Portugal jako stosunek między klientem a dostawcą, przy czym spółka Suzlon Energy Inde działała na własny rachunek, a nie w interesie Suzlon Wind Energy Portugal.

20 W okresie od września 2007 r. do marca 2009 r. spółka Suzlon Wind Energy Portugal dokonała wymiany lub naprawy wadliwych łopat, a także różnych części turbin wiatrowych. W tym celu nabyła ona niezbędne materiały i zleciła wykonanie pewnych usług podmiotom trzecim, które wystawiły faktury odpowiadające odnośnej sprzedaży i odnośnym usługom. Spółka ta odliczyła VAT obciążający wszystkie te transakcje, co wynika z jej ksiąg rachunkowych.

21 W dniu 27 lutego 2009 r. spółka Suzlon Wind Energy Portugal wystawiła notę obciążeniową nr 39/2008, której adresatem była spółka Suzlon Energy Inde, na kwotę 2 909 643 EUR. W odniesieniu do części tej kwoty, czyli 2 232 373 EUR, nota ta zawierała wzmiankę: „Sprawozdanie dotyczące niezgodności do końca marca [2008 r.] / Szczegółowy wykaz [sprawozdań dotyczących niezgodności] w załączniku".

22 W dniu 31 marca 2009 r. spółka Suzlon Wind Energy Portugal wystawiła drugą notę obciążeniową, oznaczoną numerem 44/2008, również skierowaną do Suzlon Energy Inde, na kwotę 3 263 454,84 EUR i zawierającą wzmiankę „Przywrócenie do stanu użytkowania łopat w Portugalii do końca marca 2009 r. / a) Koszty przywrócenia do stanu użytkowania łopat do końca marca 2009 r. / b) Koszty IZT (instrukcje dotyczące zmian technicznych) (niezwiązane z projektem)".

23 W tym samym dniu spółka ta wystawiła trzecią notę obciążeniową, skierowaną do tego samego adresata i oznaczoną numerem 50/2008, opiewającą na kwotę 1 913 533,68 EUR. Ta ostatnia nota obciążeniowa zawierała wzmiankę „Sprawozdanie dotyczące niezgodności od kwietnia [20]08 r. do końca marca [20]09 r. / Szczegółowy wykaz [sprawozdań dotyczących niezgodności] w załączniku".

24 Żadna z tych trzech not obciążeniowych (zwanych dalej łącznie „spornymi notami obciążeniowymi") nie zawierała VAT ani nie wskazywała powodu do zwolnienia z owego podatku. Ponadto VAT nie został naliczony.

25 W dniu 31 maja 2012 r., w ramach kontroli VAT za rok 2009, Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (departament ds. kontroli podatkowej dyrekcji ds. finansowych w Lizbonie, Portugalia) doręczył Suzlon Wind Energy Portugal wezwanie do zapłaty zaległego VAT odpowiadającego, prawie w całości, VAT pominiętemu w spornych notach obciążeniowych. Decyzja podatkowa wydana w następstwie tego wezwania wskazywała kwotę 1 666 710,02 EUR, wraz z odsetkami za zwłokę. Zgodnie z informacjami zawartymi w sprawozdaniu departamentu ds. kontroli podatkowej, gdyby transakcje leżące u podstaw spornych not obciążeniowych podlegały VAT, kwota tego podatku wynosiłaby 1 481 872,31 EUR.

26 Spółka Suzlon Wind Energy Portugal wniosła skargę na rzeczoną decyzję podatkową. Wyrokiem z dnia 30 czerwca 2017 r. Tribunal Tributário de Lisboa (sąd podatkowy w Lizbonie, Portugalia) oddalił tę skargę.

27 Spółka Suzlon Wind Energy Portugal wniosła środek odwoławczy od tego wyroku do sądu odsyłającego. Twierdzi ona, że samo przerzucenie w okresie gwarancji na dostawcę, w niniejszym przypadku spółkę Suzlon Energy Inde, kwoty wydatków, które poniosła ona w związku z naprawą lub wymianą nabytych przez nią towarów, nie ma na celu uzyskania dochodu. Sporne noty obciążeniowe nie stanowią wynagrodzenia za jakąkolwiek usługę świadczoną przez dostawcę, lecz zwrot kosztów poniesionych w związku z wykonaniem zadania, które na nim spoczywało, ponieważ wynikało ono z ciążącego na nim obowiązku objęcia gwarancją sprzedawanego produktu. Zdaniem Suzlon Wind Energy Portugal nie chodzi tu o odpłatne świadczenie usług, lecz o zwykłe przepływy pieniężne, które z uwagi na to, że nie generują żadnej wartości dodanej, nie są objęte VAT.

28 Organ podatkowy i celny uważa ze swej strony, że transakcje będące przedmiotem spornych not obciążeniowych odpowiadają faktycznemu świadczeniu przez Suzlon Wind Energy Portugal usługi wykonanej w Portugalii na podstawie umowy z 2008 r., w ramach której spółka ta zaksięgowała wszystkie dostarczone towary i usługi wykonane przez jej podwykonawców i odliczyła odpowiadający im VAT. Twierdzi on zatem, że usługi te powinny były zostać opodatkowane VAT według stawki podstawowej. Organ ten podnosi w szczególności, że ze spornych not obciążeniowych wynika, iż odnoszą się one do sprawozdań dotyczących niezgodności sporządzonych w trakcie całego projektu. Ponadto uważa on, że okólnik z dnia 4 maja 1989 r. dotyczący usług świadczonych przez klienta na rzecz dostawcy w okresie gwarancji, mający zastosowanie w niniejszej sprawie, przewiduje, iż w odniesieniu do usług takich jak usługi, o których mowa w spornych notach obciążeniowych, VAT podlega rozliczeniu.

29 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wykładnia, zgodnie z którą naprawy dokonane w trakcie tak zwanego okresu »gwarancji« powinny być uznawane za transakcje niepodlegające opodatkowaniu tylko wtedy, gdy są one dokonywane nieodpłatnie, i w zakresie, w jakim w sposób dorozumiany zostały one zawarte w cenie sprzedaży towaru objętego gwarancją, w związku z czym usługi świadczone w okresie gwarancji (bez użycia lub przy użyciu materiałów) – pod warunkiem, że zostały zafakturowane – należy uznać za podlegające opodatkowaniu, ponieważ nie mogą one zostać uznane za usługi świadczone odpłatnie, jest zgodna z prawem Unii?

2) Czy wystawienie przez nabywcę noty obciążeniowej dostawcy części turbin wiatrowych w celu dokonania zwrotu kosztów poniesionych przez niego w trakcie okresu gwarancji związanych z wymianą części (nowy przywóz towarów przez dostawcę, które zostały opodatkowane VAT i w odniesieniu do których powstało prawo do odliczenia) oraz ich naprawą (za pomocą nabycia usług od osób trzecich z naliczeniem VAT) w ramach świadczenia na rzecz podmiotów trzecich usługi budowy farmy wiatrowej przez owego nabywcę (która należy do grupy zbywcy mającego siedzibę w państwie trzecim) należy zakwalifikować jako zwykłą transakcję leżącą u podstaw przerzucenia kosztów, zwolnioną z tego tytułu z VAT, czy raczej jako odpłatne świadczenie usług, które powinno prowadzić do opodatkowania?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

30 Nie podnosząc formalnie, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, rząd portugalski wyraża wątpliwości co do zgodności tego wniosku z przepisami art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

31 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, które znajduje obecnie odzwierciedlenie w art. 94 regulaminu postępowania, konieczność dokonania wykładni prawa Unii, która będzie przydatna dla sądu krajowego, wymaga, aby sąd ten określił okoliczności faktyczne i prawne, na tle których wyłoniły się przedstawione przezeń pytania, albo co najmniej wskazał stan faktyczny stanowiący podstawę sformułowania tych pytań. Postanowienie odsyłające musi ponadto wskazywać dokładne powody, dla których sąd krajowy powziął wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa Unii i uznał za konieczne zadanie pytania prejudycjalnego Trybunałowi (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszym przypadku, o ile prawdą jest, że pytania prejudycjalne przedstawione w pkt 29 niniejszego wyroku nie wymieniają żadnego konkretnego przepisu prawa Unii ani prawa portugalskiego, o tyle należy jednak zauważyć na wstępie, że we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający odwołuje się do szóstej dyrektywy 77/388 i wskazuje „na istnienie wątpliwości co do wykładni art. 2 [tej] dyrektywy”. Ponadto sąd odsyłający wyjaśnia, że nie znalazł jednoznacznej i jasnej odpowiedzi w innych przepisach wspomnianej dyrektywy ani w kodeksie VAT. Sąd ten powołuje się również na doktrynę portugalskiego organu podatkowego dotyczącą naprawy towarów w okresie gwarancji, przedstawioną w okólniku z dnia 4 maja 1989 r., którą można w związku z tym uznać za praktykę krajową (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 2013 r., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, pkt 39).

33 Sąd odsyłający określił zatem w sposób zwięzły, lecz zrozumiały ramy prawne sporu w postępowaniu głównym.

34 Ponadto z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika w sposób wystarczająco jasny, że Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny) zastanawia się w odniesieniu do transakcji, których dotyczą sporne noty obciążeniowe, nad wykładnią pojęcia „odpłatnego świadczenia usług" w celu ustalenia, czy odnośne transakcje powinny podlegać VAT.

35 Tymczasem należy przypomnieć, że pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy, oraz że odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 26 października 2017 r., BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, pkt 16 i przytoczone orzecznictwo).

36 W niniejszej sprawie uwagi przekazane przez sąd odsyłający dotyczące zasadności zadanych pytań w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym umożliwiają dokonanie oceny zakresu tych pytań i udzielenie na nie użytecznej odpowiedzi rzeczonemu sądowi.

37 Ponadto w zakresie, w jakim Komisja Europejska podnosi, że pierwsze pytanie prejudycjalne składa się z dwóch części i że część druga, która dotyczy kwestii, czy rozpatrywane świadczenie wzajemne można uznać za zawarte w sposób dorozumiany w cenie sprzedaży produktu, w sytuacji gdy usługa naprawy jest świadczona nieodpłatnie, jest niedopuszczalna, ponieważ dotyczy usług, które nie są przedmiotem niniejszej sprawy, wystarczy stwierdzić, iż argumentacja ta wynika z błędnej interpretacji pierwszego pytania prejudycjalnego. Z brzmienia owego pierwszego pytania prejudycjalnego wynika bowiem, że w jego ramach transakcje „dokonane nieodpłatnie i […] w sposób dorozumiany zawarte w cenie sprzedaży towaru objętego gwarancją" stanowią jedynie przypadek wariantu wykładni szóstej dyrektywy 77/388, o którego zbadanie sąd odsyłający zwraca się do Trybunału i z którego wynikałoby a contrario, że transakcje będące przedmiotem postępowania głównego podlegają opodatkowaniu VAT.

38 W związku z powyższym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

Co do istoty

W przedmiocie stosowania ratione temporis dyrektywy 2006/112

39 Sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do wykładni art. 2 szóstej dyrektywy 77/388, która w jego ocenie znajduje zastosowanie, w brzmieniu „obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych", w zawisłym przed nim sporze.

40 Należy jednak zauważyć, że zdaniem tego sądu źródłem zaległości w zakresie VAT w postępowaniu głównym są sporne noty obciążeniowe, zaksięgowane w 2009 r., które pomijają VAT, który w związku z tym nie został naliczony w tym dniu. Okoliczności faktyczne wystąpiły

zatem po dniu 1 stycznia 2007 r., w którym dyrektywa 2006/112 weszła w życie i, jak wynika z jej art. 411 i 413, zastąpiła szóstą dyrektywę 77/388 (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 24).

41 W tym względzie można podkreślić, że zgodnie z motywem 66 tej dyrektywy „obowiązek transpozycji [tej] dyrektywy do prawa krajowego powinien ograniczyć się do przepisów, które wprowadzają merytoryczne zmiany w stosunku do poprzednich dyrektyw", i że „obowiązek transpozycji niezmienionych przepisów do prawa krajowego wynika z poprzednich dyrektyw" (wyrok z dnia 4 października 2017 r., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, pkt 29).

42 Tymczasem z tabeli zamieszczonej w załączniku XII do dyrektywy 2006/112 wynika, że przepisy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy 77/388, zgodnie z którymi opodatkowaniu VAT podlegają usługi świadczone odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, odpowiadają przepisom art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

43 Wobec braku merytorycznych zmian w stosunku do szóstej dyrektywy 77/388 należy uznać, że art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 został już transponowany do prawa portugalskiego w chwili wejścia w życie tej dyrektywy w dniu 1 stycznia 2007 r. (zob. analogicznie wyrok z dnia 4 października 2017 r., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, pkt 30). Szósta dyrektywa 77/388 miała bowiem zostać transponowana do prawa portugalskiego najpóźniej do dnia 1 stycznia 1989 r. na podstawie art. 395 i załącznika XXXVI II in fine Traktatu dotyczącego przystąpienia Królestwa Hiszpanii i Republiki Portugalskiej do Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 1985, L 302, s. 9).

44 Z powyższego wynika, że w zakresie, w jakim spór w postępowaniu głównym dotyczy poboru VAT należnego za rok 2009, art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie ratione temporis do sporu w postępowaniu głównym (zob. analogicznie wyrok z dnia 4 października 2017 r., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, pkt 31). W związku z tym to wykładnia tego przepisu ma znaczenie dla zbadania wspomnianych pytań prejudycjalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 26).

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

45 Poprzez dwa pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że transakcje, na podstawie których podatnik zaksięgował noty obciążeniowe do celów VAT oraz odliczył VAT naliczony obciążający dostawę towarów i usług, które umożliwiły dokonanie wspomnianych transakcji, stanowią odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy, po pierwsze, dotyczą one towarów objętych gwarancją, a po drugie, zostały one przedstawione przez tego podatnika jako niepowodujące powstania zysku na jego rzecz.

46 W tym względzie należy przypomnieć, że opodatkowanie VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 zakłada, jak wynika z samego brzmienia tego przepisu, iż spełnionych zostało pięć kryteriów, a mianowicie, że dana transakcja stanowi świadczenie usług, że jest ona odpłatna, że ma ona miejsce na terytorium państwa członkowskiego, że jest ona dokonywana przez podatnika i że działa on w takim charakterze.

47 W pierwszej kolejności z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że Suzlon Wind Energy Portugal jest podatnikiem VAT w Portugalii i że rozpatrywane transakcje zostały dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, w związku z czym dwa z kryteriów wymienionych w poprzednim punkcie wydają się już spełnione.

48 W drugiej kolejności należy wskazać, że kryterium dotyczące tego, czy podatnik działa w takim charakterze, które to należy obecnie zbadać, zakłada ustalenie, czy podatnik ten rzeczywiście wykonał rozpatrywane transakcje jako podatnik, innymi słowy, czy, po pierwsze, dokonał ich w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 42), a nie w celach prywatnych (wyrok z dnia 4 października 1995 r., Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 16–18). W niniejszej sprawie oznacza to sprawdzenie w odniesieniu do transakcji będących przedmiotem spornych not obciążeniowych, czy spółka Suzlon Wind Energy Portugal działała we własnym imieniu jako podatnik VAT, czy też w imieniu i na rachunek Suzlon Energy Inde.

49 W tym względzie do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie ram umownych i księgowych, w których umieszczono sporne noty obciążeniowe, w szczególności w celu ustalenia ewentualnego istnienia konta przejściowego w rozumieniu art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 1 czerwca 2006 r., De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, pkt 25).

50 Z punktu widzenia umownego należy zauważyć, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż umowa z 2006 r. reguluje gwarancję zgodności i funkcjonowania towarów dostarczanych pomiędzy dostawcą, Suzlon Energy Inde, a nabywcą, Suzlon Wind Energy Daniemark, przy czym umowa ta obejmuje również jej spółki zależne, takie jak Suzlon Wind Energy Portugal. W niniejszej sprawie wydaje się, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, że poprzez przywóz wadliwych towarów nabytych bezpośrednio od Suzlon Energy Inde spółka Suzlon Wind Energy Portugal korzystała z gwarancji przewidzianej w umowie z 2006 r.

51 Należy również podkreślić, że gwarancja oferowana przez spółkę Suzlon Wind Energy Portugal jej klientom, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, nie stanowi kwestii spornej w niniejszej sprawie. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika też, by w niniejszej sprawie istniała bezpośrednia gwarancja ze strony Suzlon Energy Inde na rzecz klientów końcowych.

52 Fragmenty umowy z 2008 r. przytoczone we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnoszą się wyraźnie do faktu, że usługi naprawy i wymiany, które stanowią przedmiot tej umowy, są świadczone przez usługodawcę, Suzlon Wind Energy Portugal, na rzecz klienta, Suzlon Energy Inde.

53 Z księgowego punktu widzenia należy podkreślić, że podatnik VAT musi być w stanie wykazać prawdziwość i treść transakcji wykazanych w jego księgach rachunkowych. W tym względzie tytuły tych transakcji mogą zostać uwzględnione przez krajowe organy podatkowe, pośród wszystkich innych istotnych okoliczności, przy ustalaniu podlegającego opodatkowaniu charakteru transakcji. W niniejszej sprawie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnosi się do brzmienia spornych not obciążeniowych, z których wynika, że spółka Suzlon Wind Energy Portugal sporządziła szereg „sprawozdań dotyczących niezgodności” i „przywrócenia do stanu użytkowania” odnośnych urządzeń na rzecz Suzlon Energy Inde.

54 Spółka Suzlon Wind Energy Portugal wskazała również, że zdecydowała się pokryć koszty odpowiedniej naprawy lub wymiany urządzeń na terytorium Portugalii. Sąd odsyłający wyjaśnia, że spółka ta skorzystała w tym celu z usług dostawców towarów i usługodawców. Wszystkie faktury wystawione z tego tytułu wystawiane były nie w imieniu Suzlon Energy Inde, lecz w imieniu Suzlon Wind Energy Portugal. Ta ostatnia spółka odliczyła kwotę VAT wykazaną na rzeczonych fakturach, którą należy w związku z tym uznać za VAT naliczony od transakcji zaksięgowanych na podstawie spornych not obciążeniowych.

55 Ponadto wydaje się, że zostało ustalone, co powinien zbadać sąd odsyłający, iż kwoty związane z pracami naprawczymi i wymianą urządzeń nie zostały zaksięgowane przez spółkę Suzlon Wind Energy Portugal na jej koncie przejściowym, co powinno mieć miejsce w przypadku natychmiastowego przeniesienia wspomnianych kwot.

56 Należy zatem uznać, w świetle wskazówek dostarczonych przez sąd odsyłający i z zastrzeżeniem spoczywających na nim ustaleń, że podatnika VAT, który działał tak, jak wydaje się, iż działała spółka Suzlon Wind Energy Portugal, należy uznać za podatnika działającego w takim charakterze.

57 W trzeciej kolejności rozpatrywana transakcja musi stanowić świadczenie usług.

58 Zgodnie z art. 24 dyrektywy 2006/112 świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów. W celu zakwalifikowania danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 32). W tym kontekście istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, gdy trzeba ustalić, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu rzeczonej dyrektywy (wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że umowa z 2008 r., zatytułowana „umowa o świadczenie usług”, oraz sporne noty obciążeniowe, odnoszące się do sprawozdań dotyczących niezgodności i przywrócenia do stanu użytkowania urządzeń, świadczą o tym, że spółka Suzlon Wind Energy Portugal wydaje się usługodawcą, którego klientem jest Suzlon Energy Inde.

60 Należy dodać, że transakcje takie jak będące przedmiotem postępowania głównego nie mogą być równoznaczne z odesłaniem wadliwych materiałów dostawcy do naprawy lub wymiany, ponieważ w niniejszej sprawie to nabywca odnośnych towarów został zobowiązany przez dostawcę do wykonania pewnej liczby usług mających na celu skorzystanie z gwarancji owego dostawcy.

61 W czwartej kolejności świadczenie usług musi być wykonywane odpłatnie.

62 Należy przede wszystkim przypomnieć, że w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Ma to miejsce, gdy pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym istnieje bezpośredni związek (wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Bez uszczerbku dla oceny tych poszczególnych elementów przez sąd odsyłający można wskazać, że po zapoznaniu się z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, po pierwsze, stosunek prawny leżący u podstaw spornych not obciążeniowych stanowi umowa z 2008 r., po drugie, wynagrodzenie usługodawcy wydaje się odpowiadać tym notom obciążeniowym, a po trzecie, usługi świadczone przez Suzlon Wind Energy Portugal na rzecz Suzlon Energy Inde, a mianowicie w szczególności pomoc w zakresie naprawy lub wymiany wadliwych łopat, są objęte definicją „wyodrębnionej usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy".

64 Następnie okoliczność, że świadczenie wzajemne za to świadczenie usług przybrało formę not obciążeniowych, nie stanowi przeszkody dla uznania owego świadczenia wzajemnego za wynagrodzenie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Trybunał miał już bowiem okazję przypomnieć, że do celów ustalenia odpłatnego charakteru świadczenia usług nie ma znaczenia fakt, że takie wynagrodzenie nie przybiera formy zapłaty lub zapłaty szczególnych opłat (wyrok z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

65 Wreszcie, co się tyczy okoliczności – przy założeniu, że zostanie ona wykazana – że spółka Suzlon Wind Energy Portugal przerzuciła koszt wymiany lub naprawy wadliwych łopat, bez marży lub dodatkowych opłat, należy przypomnieć, iż okoliczność, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej lub wyższej od kosztu produkcji, nie ma znaczenia dla kwalifikacji „odpłatnej transakcji", gdyż to ostatnie pojęcie wymaga wyłącznie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a zapłatą rzeczywiście otrzymaną przez podatnika (wyrok z 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 26).

66 Z powyższego wynika, że transakcje takie jak te opisane przez sąd odsyłający spełniają kryteria odpłatnego świadczenia usług określone w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

67 Należy dodać, że istnienie gwarancji udzielonej na dostarczone towary miałoby znaczenie dla kwalifikacji odpłatnego świadczenia usług tylko wtedy, gdyby miało ono wpływ na jedno z kryteriów wymienionych w tym przepisie. Tak byłoby na przykład w przypadku, gdyby usługodawca działał w imieniu i na rzecz podmiotu trzeciego, ograniczając się do przeniesienia kwot związanych z nabytymi towarami oraz wymianą odnośnych urządzeń lub ich naprawą na konto przejściowe w rozumieniu art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112, nie odliczając naliczonego VAT i podając na zamówieniach i fakturach nazwę spółki, na rzecz której owe towary zostały nabyte, a prace naprawcze wykonane.

68 W każdym wypadku sytuacja, w której sprawozdania dotyczące niezgodności towarów objętych gwarancją były sporządzane przez kilka miesięcy i w której nastąpiło przywrócenie do stanu użytkowania owych towarów, różni się od sytuacji, w której wadliwe towary objęte gwarancją zostały po prostu wymienione.

69 W świetle powyższych rozważań sądowi odsyłającemu należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 trzeba interpretować w ten sposób, że transakcje, które wpisują się w ramy umowne identyfikujące dostawcę usług, nabywcę tych usług oraz charakter odnośnych usług, należycie zaksięgowane przez podatnika, które zostały opatrzone tytułem potwierdzającym ich charakter jako usług i które doprowadziły do otrzymania przez usługodawcę wynagrodzenia stanowiącego rzeczywiste odzwierciedlenie wartości owych usług w formie not obciążeniowych,

stanowią odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od ewentualnego braku zysku po stronie podatnika z jednej strony oraz istnienia gwarancji udzielonej na towary będące przedmiotem tych usług z drugiej strony.

W przedmiocie kosztów

70 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że transakcje, które wpisują się w ramy umowne identyfikujące dostawcę usług, nabywcę tych usług oraz charakter odnośnych usług, należycie zaksięgowane przez podatnika, które zostały opatrzone tytułem potwierdzającym ich charakter jako usług i które doprowadziły do otrzymania przez usługodawcę wynagrodzenia stanowiącego rzeczywiste odzwierciedlenie wartości owych usług w formie not obciążeniowych, stanowią odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od ewentualnego braku zysku po stronie podatnika z jednej strony oraz istnienia gwarancji udzielonej na towary będące przedmiotem tych usług z drugiej strony.

Podpisy