Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 24. februarja 2022*

„Predhodno odločanje – Davčna ureditev – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(c) – Uporaba *ratione temporis* – Storitve, ki so predmet DDV – Opravljanje storitev za plačilo – Merila – Razmerja znotraj skupine – Storitve popravila ali nadomestitve sestavnih delov vetrnih turbin pod garancijo in priprave poročil o neskladnosti – Bremepisi, ki jih je izdal izvajalec in v katerih DDV ni naveden – Izvajalčev odbitek DDV na blago in storitve, ki so jih iz naslova istih storitev temu izvajalcu računali njegovi podizvajalci“

V zadevi C-605/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 1. julija 2020, ki je na Sodišče prispela 17. novembra 2020, v postopku

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J. Passer, predsednik senata, N. Wahl (poročevalec), sodnik, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalna pravobranilka: L. Medina,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa in R. Campos Laires, agenti,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in I. Melo Sampaio, agentki,

* Jezik postopka: portugalščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda (v nadaljevanju: družba Suzlon Wind Energy Portugal) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) v zvezi z obdavčitvijo opravljanja storitev popravil, izvedenih v obdobju garancije za blago, v korist družbe s sedežem v tretji državi, ki ima posredno v lasti celoten kapital tožeče stranke v postopku v glavni stvari, z davkom na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta Direktiva 77/388/EGS

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) je določal:

„Predmet [DDV] je naslednje: […] dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.“

Direktiva 2006/112

4 V uvodni izjavi 66 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Obveznost prenosa te direktive v nacionalno pravo mora biti omejena na določbe, ki predstavljajo vsebinsko spremembo glede na prejšnje direktive. Obveznost prenosa nespremenjenih določb izhaja iz prejšnjih direktiv.“

5 Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

6 Člen 24(1) te direktive določa, da „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

7 Člen 28 navedene direktive določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

8 Člen 411(1) iste direktive določa:

„Direktiva 67/227/EGS in [šesta direktiva 77/388/EGS] se razveljavita brez vpliva na obveznosti držav članic v zvezi z roki za prenos teh direktiv v domače pravo in njuno izvajanje, določenimi v delu B Priloge XI.“

9 Člen 413 Direktive 2006/112 določa:

„Ta direktiva začne veljati 1. januarja 2007.“

Portugalsko pravo

Zakonik o DDV

10 Člen 4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost) v različici, ki izhaja iz Decreto-Lei 102/2008 (uredba-zakon št. 102/2008) z dne 20. junija 2008 (*Diário da República*, 1. serija, št. 118, z dne 20. junija 2008; v nadaljevanju: zakonik o DDV), naslovljen „Pojem opravljanja storitev“, določa:

„1. Opravljanje storitev so odplačne transakcije, ki niso dobava blaga, pridobitve blaga znotraj Skupnosti ali uvoz blaga.

2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejejo tudi:

[…]

(c) dobava premičnin, izdelanih ali sestavljenih po naročilu z materiali, ki jih je v ta namen dobavil nosilec projekta, ne glede na to, ali je izvajalec dobavil del uporabljenega blaga ali ne.

[…]

4. Če storitve opravlja mandatar, ki deluje v svojem imenu, je slednji zaporedoma prejemnik storitev in izvajalec storitev.“

Okrožnica z dne 4. maja 1989

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA št. 49424 (okrožnica direkcije služb za DDV št. 49424) z dne 4. maja 1989 (v nadaljevanju: okrožnica z dne 4. maja 1989) določa:

„1. Za popravila, brezplačno opravljena v garancijskem obdobju garancije, se šteje, da niso predmet davka, ker se štejejo za implicitno vključena v prodajno ceno blaga, ki je predmet garancije, in se zato ne štejejo za transakcije, opravljene za plačilo, kot bi bile v drugih okoliščinah ob upoštevanju določb člena 3(3)(f) in člena 4(2)(b) zakonika o DDV.

Kadar pa se navedene storitve (z uporabo materialov ali brez njih) zaračunavajo, so te nedvomno transakcije, opravljene za plačilo, in so zato obdavčljive pod običajnimi pogoji zakonika o DDV.

2. V teh okoliščinah bo davek od trenutka, ko se navedena popravila zaračunajo, to je bremepis, izstavljen tretjim osebam (ne glede na to, ali so stranka, koncesionar ali proizvajalec), obračunan, enaka ureditev pa se uporablja, če gre namesto bremepisa, ki ga izstavi serviser ali koncesionar, za dobropis, ki ga izstavi koncesionar ali proizvajalec.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

12 Suzlon Wind Energy Portugal je družba, ki posluje v sektorju energetske industrije, zlasti v sektorju vetrne energije. Njena dejavnost je izdelava, postavitev, uporaba, trženje, namestitev, razvoj, mehanizacija, delovanje in vzdrževanje ter opravljanje storitev. Na Portugalskem je registrirana kot davčni zavezanec za DDV. Ta družba je hčerinska družba, ki je v stoodstotni lasti družbe Suzlon Wind Energy A/S s sedežem na Danskem (v nadaljevanju: družba Suzlon Wind Energy Danemark).

13 Suzlon Energy Limited (v nadaljevanju: Suzlon Energy Indija), družba indijskega prava, je 17. junija 2006 z družbo Suzlon Wind Energy Danemark, ki jo ima v celoti v lasti, sklenila sporazum o prodajnih pogojih (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) za vetrne turbine in pomožno opremo (v nadaljevanju: sporazum iz leta 2006).

14 Sporazum iz leta 2006 je v skladu z določilom 1 tega sporazuma urejal pogoje za dobavo v okviru projektov vetrnih generatorjev in pomožne opreme med dobaviteljem, družbo Suzlon Energy Indija, in kupcem, družbo Suzlon Wind Energy Danemark, ter med zadnjenavedeno in njenimi hčerinskimi družbami. V skladu z določilom 11 navedenega sporazuma je dobavitelj za proizvodne napake izdal garancijo, ki se nanaša na vse proizvedene dele, za čas dveh let od datuma poslovne transakcije. Dobavitelj je tako jamčil za plačilo delov, popravil in prevoza delov z napako, stroške delovne sile, povezane z nadomestitvijo teh delov, pa je nosil kupec. V zvezi z deli, ki so jih proizvedle tretje osebe, je moral dobavitelj kupcu posredovati pogodbe o dobavi, da bi ta sam vzpostavil stik z navedenimi dobavitelji, da bi lahko uveljavil garancijo, ki se uporablja, pri čemer je s tem povezane stroške v tem primeru kril kupec.

15 Družba Suzlon Wind Energy Portugal je leta 2007 in 2008 od družbe Suzlon Energy Indija neposredno kupila skupaj 21 vetrnih turbin v skupni vrednosti 3.879.000 EUR, ki so imele vsaka po tri lopatice in so bile namenjene za parke vetrnih elektrarn na Portugalskem. Ti parki so v lasti tretjih podjetij.

16 Od septembra 2007 so se v nekaterih lopaticah, ki so bile še pod garancijo, začele pojavljati razpoke, zaradi katerih jih je bilo treba popraviti ali nadomestiti.

17 Družbi Suzlon Wind Energy Portugal in družba Suzlon Energy Indija sta 25. januarja 2008 sklenili pogodbo o opravljanju storitev (*Services Agreement*, v nadaljevanju: pogodba iz leta 2008) za popravilo ali zamenjavo 63 lopatic z napako. V tej pogodbi je navedeno, da ima družba Suzlon Wind Energy Portugal kapacitete za vzpostavitev servisnega oddelka za vetrne turbine in pomožno opremo na Portugalskem in da se bodo nadomestne lopatice iz Indije prepeljale na Portugalsko.

18 Družba Suzlon Energy Indija se je na podlagi navedene pogodbe zavezala, da bo družbi Suzlon Wind Energy Portugal zagotavljala logistično podporo in ji pomagala pri popravilu ali zamenjavi lopatic. Zadnjenavedena je morala družbi Suzlon Energy Indija dati na voljo servisne objekte in zagotavljati storitve, povezane s skladiščenjem in ravnanjem z lopaticami. Prav tako je morala za račun družbe Suzlon Energy Indija pridobiti vso opremo in material, potreben za popravilo lopatic z napako, in organizirati notranji prevoz nadomestnih lopatic. Nazadnje, družba Suzlon Wind Energy Portugal bi morala na svoje stroške družbi Suzlon Energy Indija zagotoviti vse informacije ali pomoč, ki jih bi ta razumno zahtevala.

19 V pogodbi iz leta 2008 je bilo razmerje med družbo Suzlon Energy Indija in družbo Suzlon Wind Energy Portugal opredeljeno kot razmerje med stranko in dobaviteljem, družba Suzlon Energy Indija pa je delovala za lasten račun, in ne v interesu družbe Suzlona Wind Energy Portugal.

20 Med septembrom 2007 in marcem 2009 je družba Suzlon Wind Energy Portugal zamenjala ali popravila lopatice z napako in različne komponente vetrnih turbin. Za to je pridobila potreben material in dala nekatere storitve v podizvajanje tretjim osebam, ki so izdale račune, ki ustrezajo zadevnim prodajam in storitvam. Kot je razvidno iz računovodskih dokumentov te družbe, je odbila DDV, ki je bil obračunan za vse te transakcije.

21 Družba Suzlon Wind Energy Portugal je 27. februarja 2009 na družbo Suzlon Wind Energy Indija naslovila bremepis št. 39/2008 v višini 2.909.643 EUR. Za del tega zneska, in sicer 2.232.373 EUR, je bilo v tem dopisu navedeno „Poročilo o neskladnosti do konca marca [2008]/Podrobni seznam [poročil o neskladnosti] v prilogi“.

22 Družba Suzlon Wind Energy Portugal je 31. marca 2009 ravno tako na družbo Suzlon Wind Energy Indija naslovila drugi bremepis s številko 44/2008 v znesku 3.263.454,84 EUR, v katerem je bilo navedeno „Odprava napak na lopaticah na Portugalskem do marca 2009/a) Stroški odprave napak na lopaticah do marca 2009/b) Stroški NMT (navodila za tehnične spremembe) (nepovezani s projektom).“

23 Istega dne je izdala tretji bremepis z enakim naslovnikom, številka 50/2008, v višini 1.913.533,68 EUR. V tem zadnjem bremepisu je bilo navedeno „Poročilo o neskladnosti od aprila [20]08 do konca marca [20]09/Podroben seznam [poročil o neskladnosti] v prilogi“.

24 Nobeden od teh treh bremepisov (v nadaljevanju skupaj: sporni bremepisi) ni vključeval DDV niti ni bil v njem naveden razlog za oprostitev. Poleg tega DDV ni bil obračunan.

25 Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (služba za davčno inšpekcijo finančne direkcije v Lizboni, Portugalska) je 31. maja 2012 v okviru nadzora DDV za leto 2009 družbi Suzlon Wind Energy Portugal vročila odločbo o odmeri DDV, ki skoraj v celoti ustreza

tistemu davku, ki ni bil vsebovan v spornih bremepisih. Odločba o izterjavi, sprejeta po tej odločbi o odmeri, se je nanašala na vrednost 1.666.710,02 EUR skupaj z zamudnimi obrestmi. Glede na elemente iz poročila službe davčne inšpekcije bi znesek DDV, če bi bile transakcije, na katerih temeljijo sporni bremepisi, predmet tega davka, znašal 1.481.872 EUR.

26 Družba Suzlon Wind Energy Portugal je zoper to odločbo o izterjavi vložila tožbo. Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) je s sodbo z dne 30. junija 2017 to tožbo zavrnilo.

27 Družba Suzlon Wind Energy Portugal je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču. Trdi, da namen tega, da se v garancijskem obdobju znesek stroškov, ki jih je imela zaradi popravila ali nadomestitve blaga, ki ga je pridobila, preprosto prevali na dobavitelja, v tem primeru družbo Suzlon Energy Indija, ni pridobitev dohodka. Sporni bremepisi naj ne bi bili protidajatev za nobeno storitev dobavitelju, ampak vračilo stroškov, ki ji je družba Suzlon Wind Energy Portugal imela zaradi izvedbe naloge, ki jo je imel ta dobavitelj, saj je ta izhajala iz njegove obveznosti garancije za prodani izdelek. Šlo naj ne bi za opravljanje storitev za plačilo, temveč za preproste denarne tokove, ki ne ustvarjajo nobene dodane vrednosti in torej niso predmet DDV.

28 Davčni in carinski organ pa meni, da transakcije, ki so predmet spornih bremepisov, ustrezajo storitvi, ki jo je družba Suzlon Wind Energy Portugal dejansko opravila na Portugalskem na podlagi pogodbe iz leta 2008, v okviru katere je ta družba vknjižila vse blago in storitve, ki so jih dobavili oziroma opravili njeni podizvajalci, ter odbila ustrezen DDV. Trdi torej, da bi morale biti te storitve predmet DDV po splošni stopnji. Ta organ zlasti poudarja, da je iz besedila spornih bremepisov razvidno, da se nanašajo na poročila o neskladnosti, podana v času trajanja projekta. Poleg tega meni, da okrožnica z dne 4. maja 1989, ki se nanaša na storitve, ki jih stranka opravi za dobavitelja v garancijskem obdobju in ki se uporablja v obravnavanem primeru, določa, da je treba za storitve, kakršne so te iz spornih bremepisov, obračunati DDV.

29 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

„1. Ali je s pravom Unije združljiva razlaga v skladu s katero se popravila, izvedena v tako imenovanem ‚garancijskem obdobju‘, štejejo za neobdavčljive transakcije samo takrat, kadar se izvedejo brezplačno in kadar so implicitno vključena v prodajno ceno izdelka, ki je v garanciji, tako da je treba storitve, opravljene v garancijskem obdobju (ne glede na to, ali te vključujejo dobavo materiala) in za katere se izda račun, šteti za obdavčljive, ker jih je treba nujno opredeliti kot storitve, opravljene za plačilo?

2. Ali je treba izdajo bremepisa dobavitelju sestavnih delov vetrnih turbin za povrnitev stroškov, ki jih je plačal kupec navedenih izdelkov v garancijskem obdobju za nadomestitev sestavnih delov (novi uvoz izdelkov dobavitelja, za katere je bil obračunan DDV in ki dajejo pravico do odbitka) in ustrezno popravilo (z nakupom storitev od tretjih oseb z obračunom DDV) v okviru opravljanja storitev postavitve vetrne elektrarne za tretje osebe s strani navedenega kupca (ki pripada isti skupini kot prodajalec, ki ima sedež v tretji državi), obravnavati zgolj kot transakcijo prevalitve stroškov in kot tako oproščeno DDV, ali pa kot opravljanje storitev za plačilo, za katere je treba obračunati navedeni davek?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

30 Portugalska vlada, ne da bi formalno zatrjevala, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nedopusten, dvomi o njegovi skladnosti z določbami člena 94 Poslovnika Sodišča.

31 V zvezi s tem je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso, ki se zdaj odraža v členu 94 tega poslovnika, opozoriti, da nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, od tega sodišča zahteva, da opredeli dejanski in pravni okvir, v katerega se umeščajo vprašanja, ki jih postavlja, ali vsaj razloži dejstva, ki so bila podlaga za ta vprašanja. V predložitveni odločbi morajo poleg tega biti navedeni jasni razlogi, iz katerih se je nacionalno sodišče spraševalo o razlagi prava Unije in iz katerih je menilo, da je treba Sodišču predložiti vprašanje za predhodno odločanje (sodba z dne 30. aprila 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, točka 43 in navedena sodna praksa).

32 Čeprav v obravnavanem primeru drži, da v vprašanjih za predhodno odločanje, navedenih v točki 29 te sodbe, ni omenjena nobena specifična določba prava Unije niti portugalskega prava, je treba vseeno najprej izpostaviti, da se predložitveno sodišče v predložitveni odločbi sklicuje na Šesto direktivo 77/388 in navaja, „da obstajajo dvomi o razlagi člena 2 [te] direktive“. Poleg tega predložitveno sodišče pojasnjuje, da v drugih določbah navedene direktive in v zakoniku o DDV ni našlo nedvoumnega ali jasnega odgovora. To sodišče tudi navaja doktrino portugalske davčne uprave glede popravila blaga v garancijskem obdobju, ki je navedena v okrožnici z dne 4. maja 1989 in jo je tako mogoče opredeliti za nacionalno prakso (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, točka 39).

33 Predložitveno sodišče je torej pravni okvir spora o glavni stvari opredelilo na kratko, vendar razumljivo.

34 Poleg tega iz predloga za sprejetje predhodne odločbe dovolj jasno izhaja, da Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) v zvezi s transakcijami, na katere se nanašajo sporni bremepisi, sprašuje o pojmu „opravljanja storitev za plačilo“, da bi ugotovilo, ali morajo biti zadevne transakcije predmet DDV.

35 Opozoriti pa je treba, da za vprašanja glede prava Unije velja domneva upoštevnosti in da lahko Sodišče zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo koristne odgovore (sodba z dne 26. oktobra 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, točka 16 in navedena sodna praksa).

36 V obravnavani zadevi je mogoče na podlagi navedb predložitvenega sodišča v zvezi z upoštevnostjo vprašanj, postavljenih zaradi odločitve o sporu o glavni stvari, presoditi njihov obseg in predložitvenemu sodišču dati koristen odgovor.

37 Poleg tega, kolikor Evropska komisija trdi, da je prvo vprašanje za predhodno odločanje sestavljeno iz dveh delov in da je drugi del, ki se nanaša na vprašanje, ali je mogoče za zadevno protidajatev šteti, da je implicitno vključena v prodajno ceno proizvoda, če je storitev popravila opravljena brezplačno, nedopusten, ker se nanaša na storitve, ki niso predmet te zadeve, zadostuje ugotovitev, da ta trditev izhaja iz napačnega razumevanja prvega vprašanja za predhodno odločanje. Iz njegove formulacije je namreč razvidno, da v okviru tega vprašanja transakcije,

„opravljene brezplačno in […] implicitno vključene v prodajno ceno izdelka, ki je v garanciji“, pomenijo le hipotezo razlage Šeste direktive 77/388, za katero predložitveno sodišče Sodišče prosi, naj jo preveri, in iz katere bi v nasprotnem primeru izhajalo, da so transakcije iz postopka v glavni stvari obdavčljive z DDV.

38 Zato je treba ugotoviti, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vsebinska presoja

Uporaba Direktive 2006/112 ratione temporis

39 Predložitveno sodišče navaja dvome glede razlage člena 2 Šeste direktive 77/388, za katero meni, da se v različici, „ki je veljala v času dejanskega stanja“, uporablja za spor, o katerem odloča.

40 Vendar je treba poudariti, da po mnenju tega sodišča odločba o odmeri DDV v postopku v glavni stvari temelji na spornih bremepisih, ki so bili računovodsko knjiženi leta 2009 in v katerih ni DDV, ki zato do tega datuma ni bil obračunan. Upoštevna dejstva so torej nastala po 1. januarju 2007, datumu, ko je začela veljati Direktiva 2006/112, ki je tudi nadomestila Šesto direktivo 77/388, kot je razvidno iz členov 411 in 413 Direktive 2006/112 (sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 24).

41 V zvezi s tem je mogoče poudariti, da mora biti v skladu z uvodno izjavo 66 te direktive „obveznost [njenega] prenosa […] v nacionalno pravo […] omejena na določbe, ki predstavljajo vsebinsko spremembo glede na prejšnje direktive“ in da „obveznost prenosa nespremenjenih določb izhaja iz prejšnjih direktiv“ (sodba z dne 4. oktobra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, točka 29).

42 Iz tabele v Prilogi XII k Direktivi 2006/112 pa je razvidno, da določbe člena 2, točka 1, Šeste direktive 77/388, v skladu s katerimi so bile predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, ustrezajo določbam člena 2(1)(c) Direktive 2006/112.

43 Ker glede na Šesto direktivo 77/388 ni bil nikakor vsebinsko spremenjen, je treba za člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 šteti, da je bil 1. januarja 2007, ko je ta direktiva začela veljati, že prenesen v portugalsko pravo (glej po analogiji sodbo z dne 4. oktobra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, točka 30). Šesto direktivo 77/388 je bilo treba namreč na podlagi povezanih določb člena 395 in Priloge XXXVI, II, *in fine*, Pogodbe o pristopu Kraljevine Španije in Portugalske republike k Evropski gospodarski skupnosti in Evropski skupnosti za atomsko energijo (UL 1985, L 302, str. 9) v portugalsko pravo prenesti najpozneje do 1. januarja 1989.

44 Iz tega izhaja, da se, ker se spor o glavni stvari nanaša na izterjavo DDV, ki ga je treba plačati iz naslova leta 2009, člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 *ratione temporis* uporablja za spor o glavni stvari (glej po analogiji sodbo z dne 4. oktobra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, točka 31). Zato je za obravnavo navedenih vprašanj za predhodno odločanje upoštevna razlaga te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 26).

Vprašanji za predhodno odločanje

45 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da transakcije, v zvezi s katerimi je bilo opravljeno računovodsko knjiženje bremepisov s strani davčnega zavezanca za DDV in v zvezi s katerimi je bil odbit vstopni DDV, ki je bil obračunan za dobavo blaga in storitev, ki so omogočili navedene transakcije, pomenijo opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe, če so se po eni strani nanašale na blago v garancijski dobi in jih po drugi strani ta davčni zavezanec predstavi kot take, ki niso v njegovo korist ustvarile nikakršnega dobička.

46 V zvezi s tem je treba opozoriti, da zavezanost za plačilo DDV na podlagi člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 predpostavlja, kot je razvidno iz besedila te določbe, da je izpolnjenih pet meril, in sicer, da zadevna transakcija pomeni opravljanje storitev, da je ta opravljena za plačilo, da se opravi na ozemlju države članice, da jo opravi davčni zavezanec in da ta deluje kot tak.

47 Na prvem mestu, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da je družba Suzlon Wind Energy Portugal zavezanec za DDV na Portugalskem in da so bile zadevne transakcije opravljene na ozemlju te države članice, tako da sta že izpolnjeni dve od meril, navedenih v prejšnji točki.

48 Na drugem mestu je treba navesti, da merilo v zvezi s tem, da davčni zavezanec deluje kot tak, kar je merilo, ki ga je treba preučiti zdaj, zahteva, da se ugotovi, ali je zadevni davčni zavezanec dejansko izvajal zadevne transakcije kot davčni zavezanec, drugače povedano, ali jih, prvič, ni izvajal zasebno (sodba z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, točke od 16 do 18), ampak v okviru svoje obdavčljive dejavnosti (sodba z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 42), in drugič, ali je njihov dejanski pravni izvajalec. V obravnavanem primeru to pomeni, da je treba glede transakcij, ki so predmet spornih bremepisov, preveriti, ali je družba Suzlon Wind Energy Portugal delovala v svojem imenu kot davčni zavezanec za DDV ali pa v imenu in za račun Suzlon Energy Indija.

49 V tem okviru bo moralo predložitveno sodišče preučiti pogodbeni in računovodski okvir, v katerem je prišlo do spornih bremepisov, zlasti zaradi ugotovitve morebitnega obstoja prehodnih kontov v smislu člena 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 1. junija 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, točka 25).

50 S pogodbenega vidika je treba poudariti, da je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da sporazum iz leta 2006 ureja garancijo skladnosti in delovanja dobavljenega blaga med dobaviteljem, Suzlon Energy Indija, in kupcem, Suzlon Wind Energy Danemark, pri čemer se ta sporazum nanaša tudi na njene hčerinske družbe, kot je družba Suzlon Wind Energy Portugal. V obravnavanem primeru se zdi – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče – da je bila družba Suzlon Wind Energy Portugal zaradi neposrednega uvoza blaga z napako od družbe Suzlon Energy Indija deležna garancije iz sporazuma iz leta 2006.

51 S pridržkom preverjanj predložitvenega sodišča je treba tudi poudariti, da garancija, ki jo je Suzlon Wind Energy Portugal ponudila svojim strankam, ni sporna. Prav tako iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno, da bi v obravnavani zadevi obstajala neposredna garancija družbe Suzlon Energy Indija v korist končnih strank.

52 Odlomki pogodbe iz leta 2008, povzeti v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, so jasni glede tega, da storitve popravil in zamenjave, ki so predmet te pogodbe, opravi izvajalec storitev, družba Suzlon Wind Energy Portugal, v korist stranke, ki je družba Suzlon Energy Indija.

53 Z računovodskega vidika je treba poudariti, da mora biti davčni zavezanec za DDV sposoben dokazati resničnost in vsebino transakcij, knjiženih v njegovem računovodstvu. V zvezi s tem lahko nacionalni davčni organi za ugotovitev, ali je transakcija obdavčljiva, med vsemi drugimi upoštevnimi okoliščinami upoštevajo naslov navedenih transakcij. V obravnavanem primeru so v predlogu za sprejetje predhodne odločbe navedeni sporni bremepisi, iz katerih je razvidno, da je družba Suzlon Wind Energy Portugal podala vrsto „poročil o neskladnosti“ in izvedla vrsto „odprav napak“ zadevne opreme v korist podjetja Suzlon Energy Indija.

54 Družba Suzlon Wind Energy Portugal je navedla tudi, da se je odločila prevzeti ustrezna popravila ali nadomestitve na portugalskem ozemlju. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se je ta družba za to obrnila na dobavitelje blaga in izvajalce storitev. Vsi računi, izdani na tej podlagi, niso bili izdani na ime Suzlon Energy Indija, ampak na ime Suzlon Wind Energy Portugal. Ta je odbila znesek DDV v navedenih računih, ki ga je zato treba šteti za vstopni DDV transakcij, ki so bile knjižene s spornimi bremepisi.

55 Poleg tega se zdi dokazano – kar bo moralo preveriti predložitveno sodišče – da družba Suzlon Wind Energy Portugal zneskov, ki se nanašajo na popravila in nadomestitve, ni vknjižila na prehodni konto, kot mora veljati za takojšnjo prerazporeditev navedenih zneskov.

56 Glede na navedbe predložitvenega sodišča in brez poseganja v preverjanja, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, je torej treba šteti, da je treba davčnega zavezanca za DDV, ki je deloval kot se zdi, da je ravnala družba Suzlon Wind Energy Portugal, šteti za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak.

57 Tretjič, zadevna transakcija mora pomeniti opravljanje storitev.

58 V skladu s členom 24 Direktive 2006/112 je opravljanje storitev vsaka transakcija, ki ni dobava blaga. Za opredelitev zadevne transakcije je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi (sodba z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 32). V tem okviru so upoštevna pogodbena določila element, ki ga je treba upoštevati pri identifikaciji izvajalca in prejemnika v transakciji „opravljanja storitev“ v smislu navedene direktive (sodba z dne 2. maja 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, točka 28 in navedena sodna praksa).

59 V zvezi s tem je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da pogodba iz leta 2008, naslovljena „Pogodba o opravljanju storitev“, in sporni bremepisi, ki se nanašajo na poročila o neskladnosti in odpravi napak, kažejo na to, da je družba Suzlon Wind Energy Portugal ponudnik storitev, katere stranka je družba Suzlon Energy Indija.

60 Dodati je treba, da transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, ne morejo pomeniti vrnitve blaga z napako dobavitelju zaradi popravila ali zamenjave, ker je v obravnavanem primeru dobavitelj kupca zadevnega blaga zadolžil za izvedbo določenega števila storitev, namenjenih izpolnitvi garancije tega dobavitelja.

61 Četrtič, storitev mora biti opravljena za plačilo.

62 Najprej je treba opozoriti, da je storitev opravljena za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 le, če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protidajatev za storitev, ki jo je mogoče individualizirati in ki je bila opravljena za prejemnika. Tako je, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protidajatvijo (sodba z dne 16. septembra 2021, Balgarska Natsionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, točka 31 in navedena sodna praksa).

63 Brez poseganja v presojo teh različnih elementov s strani predložitvenega sodišča, je mogoče navesti, da že zgolj branje predloga za sprejetje predhodne odločbe pokaže, prvič, da pravno razmerje, na katerem temeljijo sporni bremepisi, pomeni pogodba iz leta 2008, drugič, plačilo izvajalcu storitev se zdi, da ustreza tem spornim bremepisom, in tretjič, storitve, ki jih je družba Suzlon Wind Energy Portugal opravila za Suzlon Energy Indija, in sicer med drugim pomoč pri popravilu ali nadomestitvi lopatic z napako, ustrezajo opredelitvi „storitev, ki jo je mogoče individualizirati in ki je bila opravljena za upravičenca“.

64 Dalje, okoliščina, da je protidajatev tega opravljanja storitev imela obliko bremepisa, ni ovira za to, da bi se štela za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112. Sodišče je namreč že imelo priložnost opozoriti, da za ugotovitev odplačnosti opravljanja storitev ni pomembno dejstvo, da plačilo ni v obliki nakazila ali plačila specifičnih stroškov (sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 29 in navedena sodna praksa).

65 Nazadnje, glede okoliščine – če bi bila dokazana – da je družba Suzlon Wind Energy Portugal strošek nadomestitve ali popravila lopatic z napako prenesla brez marže ali dodatka, je treba opozoriti, da dejstvo, da je bila ekonomska transakcija opravljena po višji ali nižji ceni od neto cene, ni upoštevno, kadar gre za opredelitev transakcije kot „transakcije za plačilo“, saj ta pojem zahteva le obstoj neposredne povezave med dobavo blaga ali opravljeno storitvijo in protidajatvijo, ki jo je davčni zavezanec dejansko dobil (sodba z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 26).

66 Iz zgoraj navedenega izhaja, da transakcije, kot jih je opisalo predložitveno sodišče, izpolnjujejo merila za opravljanje storitev za plačilo, določena v členu 2(1)(c) Direktive 2006/112.

67 Dodati je treba, da bi obstoj garancije za dobavljeno blago vplival na opredelitev kot opravljanje storitev za plačilo le, če bi vplival na eno od meril iz te določbe. Tako bi bilo na primer, če bi izvajalec storitev deloval v imenu in za račun druge osebe, pri čemer bi se omejil na knjiženje zneskov v zvezi s pridobljenim blagom in zadevnimi nadomestitvami ali popravljalnimi deli na prehodni konto v smislu člena 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive 2006/112, in vstopnega DDV ne bi odbil ter na naročilih in računih navedel ime družbe, za katere račun je bilo navedeno blago pridobljeno in dela opravljena.

68 Vsekakor se položaj, v katerem so bila poročila o neskladnosti blaga pod garancijo sestavljena v obdobju več mesecev in so bile izvedene odprave napak navedenega blaga, razlikuje od tistega, v katerem je bilo blago pod garancijo, ki ima napako, preprosto nadomeščeno.

69 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da so transakcije, ki spadajo v pogodbeni okvir, v katerem je opredeljen izvajalec storitev, prejemnik teh storitev in narava zadevnih storitev, ki jih davčni zavezanec ustrezno vknjiži ter nosijo naslov, ki potrjuje njihovo naravo storitev, ter za katere je izvajalec v obliki bremepisov prejel plačilo, ki pomeni dejansko

protidajatev za navedene storitve, opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe, kljub, prvič, morebitnem neobstoju dobička davčnega zavezanca, in drugič, obstoju garancije, ki se nanaša na blago, ki je bilo predmet navedenih storitev.

Stroški

70 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da so transakcije, ki spadajo v pogodbeni okvir, v katerem je opredeljen izvajalec storitev, prejemnik teh storitev in narava zadevnih storitev, ki jih davčni zavezanec ustrezno vknjiži ter nosijo naslov, ki potrjuje njihovo naravo storitev, ter za katere je izvajalec v obliki bremepisov prejel plačilo, ki pomeni dejansko protidajatev za navedene storitve, opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe, kljub, prvič, morebitnem neobstoju dobička davčnega zavezanca, in drugič, obstoju garancije, ki se nanaša na blago, ki je bilo predmet navedenih storitev.

Podpisi