Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

24. února 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Časová působnost – Plnění, která jsou předmětem DPH – Poskytování služeb za úplatu – Kritéria – Vztah uvnitř skupiny – Plnění spočívající v opravě nebo výměně dílů větrných generátorů, na které se vztahuje záruka, a ve vypracovávání hlášení vad – Vrubopisy vystavené poskytovatelem služeb bez uvedení DPH – Odpočet DPH provedený poskytovatelem služeb ze zboží a služeb, které mu byly fakturovány jeho subdodavateli v souvislosti s týmiž plněními“

Ve věci C-605/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 1. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2020, v řízení

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. Passer, předseda senátu, N. Wahl (zpravodaj) a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokátka: L. Medina,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda L. Scolarim a R. Reigada Pereirou, advogados,

– za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, P. Barros da Costa a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: portugalština.

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a I. Melo Sampaio, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se v podstatě týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; oprava Úř. věst. 2007, L 335, s. 60).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (dále jen „Suzlon Wind Energy Portugalsko“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) ve věci zdanění služeb opravy zboží poskytnutých v průběhu záruční doby ve prospěch společnosti usazené ve třetí zemi, která nepřímo vlastní 100 % kapitálu žalobkyně v původním řízení, daní z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice 77/388/EHS

3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) stanovil:

„Předmětem [DPH] je: […] dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

Směrnice 2006/112

4 Bod 66 odůvodnění směrnice 2006/112 zní:

„Povinnost provést tuto směrnici ve vnitrostátním právu by se měla omezit na ustanovení, která přinášejí věcnou změnu oproti předchozím směrnicím. Povinnost provést ve vnitrostátním právu ustanovení, která zůstávají beze změny, vyplývá z předchozích směrnic.“

5 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6 Podle čl. 24 odst. 1 směrnice se „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

7 Článek 28 uvedené směrnice zní:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

8 Článek 411 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Zrušují se směrnice 67/227/EHS a [šestá směrnice 77/388], aniž jsou dotčeny povinnosti členských států, pokud jde o lhůty pro provedení těchto směrnic ve vnitrostátním právu a pro jejich použitelnost uvedené v části B přílohy XI.“

9 Článek 413 směrnice 2006/112 zní:

„Tato směrnice vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.“

Portugalské právo

Zákoník o DPH

10 Článek 4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty), ve znění Decreto-Lei 102/2008 (nařízení vlády s mocí zákona č. 102/2008 ze dne 20. června 2008 (*Diário da República*, řada 1, č. 118, ze dne 20. června 2008, dále jen „zákoník o DPH“), nadepsaný „Pojem ‚poskytnutí služby‘ “, stanoví:

„1. Za poskytnutí služby se považují plnění uskutečněná za úplatu, která nejsou dodáním zboží, pořízením zboží uvnitř Společenství nebo dovozem zboží.

2. Za poskytnutí služby za úplatu se považuje rovněž:

[…]

c) dodání movitých věcí vyrobených nebo smontovaných na objednávku z materiálů dodaných za tímto účelem zadavatelem bez ohledu na to, zda některé z použitých výrobků dodal zhotovitel;

[…]

4. Je-li služba poskytnuta zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, je tento zprostředkovatel nejprve příjemcem a následně poskytovatelem služby.“

Oběžník ze dne 4. května 1989

11 V Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (oběžník ředitelství služby DPH č. 49424) ze dne 4. května 1989 (dále jen „oběžník ze dne 4. května 1989“) se uvádí:

„1. Opravy provedené v průběhu záruční doby se za plnění, která nejsou předmětem daně, považují jen tehdy, když jsou provedeny bez úplaty, a jen v rozsahu, v němž se vždy mělo za to, že jsou konkludentně zahrnuty v kupní ceně výrobku, na který se vztahuje záruka, takže je nelze považovat za plnění uskutečněná za úplatu, jako by tomu muselo být za jiných okolností, jak stanoví čl. 3 bod 3 písm. f) a čl. 4 bod 2 písm. b) zákoníku o DPH.

Jsou-li ovšem tato poskytnutí služeb (bez ohledu na to, zda zahrnují či nezahrnují použití materiálu) fakturována, považují se jednoznačně za plnění uskutečněná za úplatu, a tudíž zdanitelná podle obecných ustanovení zákoníku o DPH.

2. Jsou-li tedy takové opravy fakturovány, tzn. je-li třetí osobě (ať již odběrateli, koncesionáři nebo výrobci) účtována částka k úhradě, musí dojít k naúčtování daně; totéž platí v případě, kdy namísto účtování částky k úhradě opravitelem nebo koncesionářem vystaví koncesionář nebo výrobce dobropis.

[…]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Suzlon Wind Energy Portugalsko je společnost působící v odvětví energetiky, zejména větrné. Předmětem její činnosti je výroba, montáž, provoz, prodej, instalování, vývoj, mechanizace, chod a údržba, jakož i poskytování služeb. Je zaregistrována jako osoba povinná k DPH v Portugalsku. Tato společnost je 100% dceřinou společností Suzlon Wind Energy A/S se sídlem v Dánsku (dále jen „Suzlon Wind Energy Dánsko“).

13 Dne 17. června 2006 uzavřela Suzlon Energy Limited, společnost založená podle indického práva (dále jen „Suzlon Energy Indie“), se Suzlon Wind Energy Dánsko, jejíž kapitál ze 100 % vlastnila Suzlon Energy Indie, dohodu o podmínkách prodeje (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) větrných generátorů a příslušenství k nim (dále jen „dohoda z roku 2006“).

14 Dohoda z roku 2006 upravovala podmínky odevzdávání projektů větrných generátorů a příslušenství k nim mezi dodavatelkou, společností Suzlon Energy Indie, a kupující, Suzlon Wind Energy Dánsko, jakož i mezi Suzlon Wind Energy Dánsko a jejími dceřinými společnostmi, jak stanoví ujednání 1 uvedené dohody. Ujednání 11 této dohody stanoví, že dodavatelka poskytne na všechny jí vyrobené součástky záruku na výrobní vady po dobu dvou let od data uzavření obchodu. Dodavatelka měla v této souvislosti hradit veškeré součástky, opravy a dopravu vadných součástek, zatímco náklady na lidskou práci k výměně těchto součástek měla nést kupující. K součástkám vyrobeným třetími osobami měla dodavatelka poskytnout kupující smlouvy o dodávkách, tak aby je kupující mohla za účelem uplatnění práv z příslušné záruky kontaktovat sama, přičemž související náklady měla v tomto případě nést kupující.

15 V letech 2007 a 2008 Suzlon Wind Energy Portugalsko nakoupila přímo od Suzlon Energy Indie soubor 21 třílistých větrných generátorů určených pro větrné parky v Portugalsku v celkové hodnotě 3 879 000 eur. Tyto parky jsou ve vlastnictví třetích osob.

16 Od září 2007 se na některých listech, na které se ještě vztahovala záruka, začaly objevovat trhliny vyžadující jejich opravu nebo výměnu.

17 Dne 25. ledna 2008 Suzlon Wind Energy Portugalsko a Suzlon Energy Indie uzavřely za účelem opravy nebo výměny 63 vadných listů smlouvu o poskytnutí služeb (*Services Agreement*, dále jen „smlouva z roku 2008“). Tato smlouva upřesňuje, že Suzlon Wind Energy Portugalsko má kapacity pro vybudování opravny větrných generátorů a příslušenství k nim v Portugalsku a že náhradní listy budou přepraveny z Indie do Portugalska.

18 Uvedenou smlouvou se Suzlon Energy Indie zavázala poskytnout společnosti Suzlon Wind Energy Portugalsko logistickou podporu a pomoc při opravách nebo výměnách listů. Suzlon Wind Energy Portugalsko měla poskytnout společnosti Suzlon Energy Indie zařízení k opravám a poskytovat služby související se skladováním listů a manipulací s nimi. Měla rovněž na účet Suzlon Energy Indie zakoupit veškeré vybavení a materiály nezbytné k opravě vadných listů a zajistit vnitrostátní přepravu náhradních listů. Suzlon Wind Energy Portugalsko konečně měla na své náklady poskytnout Suzlon Energy Indie veškeré informace a veškerou podporu, které Suzlon Energy Indie mohla rozumně požadovat.

19 Smlouva z roku 2008 kvalifikovala vztah mezi Suzlon Energy Indie a Suzlon Wind Energy Portugalsko jako vztah odběratele a dodavatele s tím, že Suzlon Energy Indie jedná na vlastní účet, a nikoli v zájmu Suzlon Wind Energy Portugalsko.

20 V období od září 2007 do března 2009 provedla Suzlon Wind Energy Portugalsko výměnu nebo opravu vadných listů a různých dílů větrných generátorů. Za tímto účelem nakoupila potřebný materiál a služby od subdodavatelů, kteří na dotčené zboží a služby vystavili příslušné faktury. U všech těchto plnění provedla odpočet DPH, kterou byla tato plnění zatížena, což vyplývá z jejího účetnictví.

21 Dne 27. února 2009 vystavila Suzlon Wind Energy Portugalsko vrubopis č. 39/2008, jehož adresátkou byla Suzlon Energy India, na částku 2 909 643 eur. Ve vztahu k části této částky, a sice 2 232 373 eurům, byla v tomto vrubopise uvedena poznámka „Hlášení vad do konce března [2008]/Podrobný seznam [hlášení vad] viz příloha“.

22 Dne 31. března 2009 vystavila Suzlon Wind Energy Portugalsko druhý vrubopis, s číslem 44/2008, jehož adresátkou byla rovněž Suzlon Energy Indie, na částku 3 263 454,84 eura a s poznámkou „Odstranění vad listů v Portugalsku do března 2009/a) Náklady na odstranění vad listů do března 2009/b) Náklady na PTZ (pokyny k technickým změnám) (nesouvisející s projektem)“.

23 Téhož dne vystavila třetí vrubopis s touž adresátkou, s číslem 50/2008 a na částku 1 913 533,68 eura. Posledně uvedený vrubopis obsahoval poznámku „Hlášení vad od dubna [20]08 do konce března [20]09/Podrobný seznam [hlášení vad] viz příloha“.

24 Žádný z těchto tří vrubopisů (dále společně jen „sporné vrubopisy“) nezahrnoval DPH a v žádném nebyl uveden důvod pro osvobození od daně. DPH ostatně nebyla ani vyúčtována.

25 Dne 31. května 2012, v rámci kontroly uplatňování DPH ve zdaňovacím období roku 2009, doručily Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (služby daňové inspekce finančního ředitelství v Lisabonu, Portugalsko) společnosti Suzlon Wind Energy Portugalsko dodatečný výměr na DPH odpovídající téměř celé částce DPH nenaúčtované ve sporných vrubopisech. Platební výměr vystavený po tomto dodatečném výměru, jenž zahrnoval

úroky z prodlení, zněl na částku 1 666 710,02 eura. Podle údajů uvedených ve zprávě služeb daňové inspekce by DPH v případě, že by podkladová plnění sporných vrubopisů byla předmětem DPH, dosahovala výše 1 481 872,31 eura.

26 Suzlon Wind Energy Portugalsko podala proti tomuto platebnímu výměru žalobu. Tribunal Tributário de Lisboa (soud pro daňové věci v Lisabonu, Portugalsko) žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. června 2017.

27 Proti uvedenému rozsudku podala Suzlon Wind Energy Portugalsko odvolání k předkládajícímu soudu. Tvrdí, že účelem pouhého přeúčtování částky výdajů, které nesla v souvislosti s opravou nebo výměnou dříve nabytého zboží, dodavatelce, v daném případě společnosti Suzlon Energy Indie, v průběhu záruční doby není dosahování příjmů. Sporné vrubopisy nepředstavují protiplnění za jakékoli plnění dodavatelky, nýbrž refundaci nákladů, které sama vynaložila na splnění úkolu příslušejícímu dodavatelce, protože vyplýval z dodavatelčina závazku poskytnout na prodaný výrobek záruku. Nejedná se o poskytnutí služby za úplatu, nýbrž o pouhé hotovostní toky, které vzhledem k tomu, že nevytvářejí žádnou přidanou hodnotu, nejsou předmětem DPH.

28 Daňový a celní úřad má za to, že plnění, která jsou předmětem sporných vrubopisů, odpovídají skutečnému poskytnutí služby společností Suzlon Wind Energy Portugalsko na základě smlouvy z roku 2008, v jejímž rámci tato společnost zaúčtovala veškeré zboží dodané a plnění poskytnutá jejími subdodavateli a odečetla odpovídající DPH. Tvrdí tedy, že tyto služby měly podléhat základní sazbě DPH. Tento orgán zejména uvádí, že ze znění sporných vrubopisů plyne, že tyto vrubopisy se vztahují k hlášením vad vypracovaným v průběhu celého projektu. Mimoto má za to, že oběžník ze dne 4. května 1989, který se vztahuje na poskytnutí služeb odběratelem dodavateli v záruční době a je na projednávanou věc použitelný, stanoví, že za takové služby, jako jsou služby uvedené ve sporných vrubopisech, musí být DPH vyúčtována.

29 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je s unijním právem v souladu výklad, podle kterého se opravy provedené v průběhu tzv. ‚záruční doby' považují za plnění, která nejsou předmětem daně, jen tehdy, jsou-li uskutečněny bez úplaty a v rozsahu, v němž jsou konkludentně zahrnuty do kupní ceny výrobku, na který se vztahuje záruka, takže služby poskytnuté v průběhu záruční doby (bez ohledu na to, zda zahrnují či nezahrnují použití materiálu), které jsou fakturovány, musí být považovány za plnění, která jsou předmětem daně, protože musí nutně být považována za poskytnutí služeb za úplatu?

2) Musí být vystavení vrubopisu, na jehož základě má dodavatel dílů větrných generátorů refundovat výdaje vynaložené v průběhu záruční doby pořizovatelem uvedených výrobků na výměnu dílů (nové dovozy výrobků dodavatele, na které byla uplatněna DPH a u kterých vznikl nárok na odpočet) a příslušnou opravu (nákupem služeb u třetích osob s vyúčtováním DPH) v rámci poskytnutí služeb výstavby větrného parku uvedeným pořizovatelem (náležejícím do téže skupiny jako prodávající, který má sídlo ve třetí zemi) třetím osobám, kvalifikováno jako pouhé přeúčtování výdajů a jako takové osvobozeno od DPH, nebo jako poskytnutí služeb za úplatu, ze kterého musí být daň vyúčtována?"

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

30 Portugalská vláda – ačkoli formálně nenamítá nepřípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – vyjadřuje pochybnosti o souladu této žádosti s ustanoveními článku 94 jednacího řádu Soudního dvora.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, která se nyní odráží v článku 94 téhož jednacího řádu, nezbytnost dospět k takovému výkladu unijního práva, který bude užitečný pro vnitrostátní soud, vyžaduje, aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, do něhož spadají jím položené otázky, nebo alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na nichž jsou tyto otázky založeny. Předkládací rozhodnutí musí kromě toho uvést přesné důvody, které vedly vnitrostátní soud k tomu, aby si kladl otázky ohledně výkladu unijního práva a usoudil, že je nezbytné položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, bod 43 a citovaná judikatura).

32 V projednávané věci je sice pravda, že předběžné otázky reprodukované v bodě 29 tohoto rozsudku nezmiňují žádné konkrétní ustanovení unijního ani portugalského práva, avšak zároveň je třeba poukázat na to, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud odkazuje na šestou směrnici 77/388 a uvádí, že existují „pochybnosti o výkladu článku 2 [této] směrnice“. Předkládající soud navíc upřesňuje, že v ostatních ustanoveních uvedené směrnice ani v zákoníku o DPH nenalezl jednoznačnou či jasnou odpověď. Uvedený soud poukazuje rovněž na doktrínu portugalské daňové správy týkající se opravy zboží v průběhu záruční doby a obsaženou v oběžníku ze dne 4. května 1989, kterou lze v této souvislosti kvalifikovat jako vnitrostátní praxi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, bod 39).

33 Předkládající soud tedy vymezil právní rámec sporu v původním řízení stručně, ale srozumitelně.

34 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce navíc dostatečně jasně vyplývá, že Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) v souvislosti s plněními, ke kterým se vztahují sporné vrubopisy, a za účelem určení, zda dotčená plnění mají být předmětem DPH, zkoumá pojem „poskytnutí služeb za úplatu“.

35 Je přitom třeba připomenout, že na otázky týkající se unijního práva se vztahuje domněnka relevance a že odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 26. října 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, bod 16 a citovaná judikatura).

36 V projednávané věci umožňují údaje poskytnuté předkládajícím soudem v souvislosti s relevancí položených otázek pro rozhodnutí sporu v původním řízení posoudit dosah těchto otázek a poskytnout na ně uvedenému soudu užitečnou odpověď.

37 Dále k námitce Evropské komise, že první předběžná otázka se skládá ze dvou částí, z nichž druhá, týkající se otázky, zda může dotčená protihodnota být považována za konkludentně zahrnutou do kupní ceny výrobku, je-li služba opravy poskytnuta bezúplatně, je nepřípustná, protože se týká služeb, které nejsou předmětem projednávané věci, postačí konstatovat, že tato argumentace vychází z nesprávného výkladu první předběžné otázky. Z její formulace totiž vyplývá, že v rámci

této otázky představují plnění „uskutečněn[á] bez úplaty a […] konkludentně zahrnut[á] do kupní ceny výrobku, na který se vztahuje záruka“ jen hypotetický výklad šesté směrnice 77/388, o jehož ověření předkládající soud žádá Soudní dvůr a z něhož by *a contrario* vyplývalo, že plnění dotčená v původním řízení jsou předmětem DPH.

38 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy třeba považovat za přípustnou.

K věci samé

K časové působnosti směrnice 2006/112

39 Předkládající soud vyjadřuje pochybnosti o výkladu článku 2 šesté směrnice 77/388, kterou ve znění „účinném v rozhodné době“ považuje za použitelnou na spor, jenž mu byl předložen.

40 Je ovšem třeba podotknout, že podle tohoto soudu jsou základem dodatečného výměru na DPH dotčeného ve věci v původním řízení sporné vrubopisy zaúčtované v roce 2009, z nichž DPH nebyla naúčtována, potažmo nebyla posléze za dané období vyúčtována. Relevantní skutkové okolnosti tedy nastaly až po 1. lednu 2007, kdy, jak vyplývá z článků 411 a 413 směrnice 2006/112, vstoupila tato směrnice v platnost a nahradila šestou směrnici 77/388 (rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Marica Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 24).

41 V tomto ohledu lze zdůraznit, že v bodě 66 odůvodnění této směrnice se uvádí, že „[p]ovinnost provést tuto směrnici ve vnitrostátním právu by se měla omezit na ustanovení, která přinášejí věcnou změnu oproti předchozím směrnicím“, a že „[p]ovinnost provést ve vnitrostátním právu ustanovení, která zůstávají beze změny, vyplývá z předchozích směrnic“ (rozsudek ze dne 4. října 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, bod 29).

42 Z tabulky obsažené v příloze XII směrnice 2006/112 přitom vyplývá, že ustanovením čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388, podle nichž je předmětem DPH poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, odpovídají ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

43 Vzhledem k tomu, že nedošlo k žádné podstatné změně oproti šesté směrnici 77/388, je třeba mít za to, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 byl v okamžiku, kdy tato směrnice vstoupila k 1. lednu 2007 v platnost, v portugalském právu již provedený (obdobně viz rozsudek ze dne 4. října 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, bod 30). Šestá směrnice 77/388 měla totiž být do portugalského práva provedena nejpozději do 1. ledna 1989, jak stanoví článek 395 ve spojení s přílohou XXXVI části II *in fine* Smlouvy o přistoupení Španělského království a Portugalské republiky k Evropskému hospodářskému společenství a Evropskému společenství pro atomovou energii (Úř. věst. 1985, L 302, s. 9).

44 Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, že se spor v původním řízení týká vymáhání DPH splatné za rok 2009, je na spor v původním řízení použitelný *ratione temporis* čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 (obdobně viz rozsudek ze dne 4. října 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, bod 31). Pro posouzení uvedených předběžných otázek je proto relevantní výklad tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Marica Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 26).

K předběžným otázkám

45 Podstatou dvou otázek předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že plnění, která vedla k zaúčtování vrubopisů osobou povinnou k DPH a u kterých došlo k odpočtu DPH na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb, jež umožnily uskutečnění uvedených plnění, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení, když souvisela zbožím, na které se vztahuje záruka, a když je osoba povinná k dani prezentuje tak, že jí nepřinesla žádný zisk.

46 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zdanění daní z přidané hodnoty na základě čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 předpokládá, jak vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení, splnění pěti kritérií, a sice že dotčené plnění je poskytnutím služby, že je uskutečněno za úplatu, že k němu dochází v rámci členského státu, že je uskutečněno osobou povinnou k dani a tato osoba jedná jako taková.

47 V prvním sledu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že Suzlon Wind Energy Portugalsko je osobou povinnou k DPH v Portugalsku a že předmětná plnění byla uskutečněna na území tohoto členského státu, takže dvě z kritérií uvedených v předchozím bodě jsou podle všeho již splněna.

48 Ve druhém sledu je třeba uvést, že kritérium, které je nyní třeba posoudit, a sice aby osoba povinná k dani jednala jako taková, předpokládá určení, zda tato osoba skutečně uskutečnila dotčená plnění jakožto osoba povinná k dani, jinými slovy, zda je uskutečnila nikoli pro soukromé účely (rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, body 16 až 18), nýbrž v rámci své zdanitelné činnosti (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42), a dále zda je z pohledu práva uskutečnila skutečně ona. V projednávané věci je proto třeba u plnění, která jsou předmětem sporných vrubopisů, ověřit, zda Suzlon Wind Energy Portugalsko jednala vlastním jménem jakožto osoba povinná k dani, nebo jménem Suzlon Energy Indie a na její účet.

49 V této souvislosti bude příslušet předkládajícímu soudu, aby posoudil smluvní a účetní rámec, v němž byly vydány sporné vrubopisy, zejména aby určil, zda o nich případně bylo účtováno jako o průběžných položkách ve smyslu čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. června 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, bod 25).

50 Z hlediska smluvního rámce je třeba uvést, že podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce upravuje dohoda z roku 2006 záruku bezvadnosti a funkčnosti dodaného zboží, a to mezi dodavatelkou, Suzlon Energy Indie, a kupující, Suzlon Wind Energy Dánsko, přičemž tato dohoda se vztahuje rovněž na dceřiné společnosti kupující, jako je Suzlon Wind Energy Portugalsko. V projednávané věci se – s výhradou ověření, které přísluší předkládajícímu soudu – jeví, že Suzlon Wind Energy Portugalsko je v důsledku toho, že vadné zboží dovezla přímo od Suzlon Energy Indie, oprávněná ze záruky upravené v dohodě z roku 2006.

51 Zdůraznit je rovněž třeba – s výhradou ověření předkládajícím soudem – že není dotčena záruka poskytnutá společností Suzlon Wind Energy Portugalsko jejím odběratelům. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, rovněž nevyplývá, že by Suzlon Energy Indie v projednávané věci poskytla přímou záruku koncovým odběratelům.

52 Z výňatků ze smlouvy z roku 2008, reprodukovaných v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, výslovně plyne, že služby opravy a výměny, které jsou jejím předmětem, poskytuje Suzlon Wind Energy Portugalsko coby poskytovatelka služeb společnosti Suzlon Energy Indie coby jejich příjemkyni.

53 Z hlediska účetního rámce je třeba zdůraznit, že osoba povinná k DPH musí být schopna doložit, že k plněním zaúčtovaným v jejím účetnictví skutečně došlo a jaký byl jejich obsah. V tomto ohledu mohou vnitrostátní daňové orgány vzít při určování zdanitelnosti plnění v úvahu – mezi všemi ostatními relevantními okolnostmi – název uvedených plnění. V projednávané věci je v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zmíněn text sporných vrubopisů, z něhož vyplývá, že Suzlon Wind Energy Portugalsko vypracovala řadu „hlášení vad“ a provedla řadu „odstranění vad“ dotčeného vybavení ve prospěch Suzlon Energy Indie.

54 Suzlon Wind Energy Portugalsko rovněž uvedla, že se rozhodla zajistit příslušné opravy nebo výměny na portugalském území. Předkládající soud upřesňuje, že se za tímto účelem obrátila na dodavatele zboží a poskytovatele služeb. Všechny faktury vystavené z tohoto titulu byly vystaveny nikoli na jméno Suzlon Energy Indie, nýbrž na jméno Suzlon Wind Energy Portugalsko. Suzlon Wind Energy Portugalsko odpočetla částku DPH uvedenou na zmíněných fakturách, kterou je proto třeba považovat za DPH na vstupu z plnění zaúčtovaných spornými vrubopisy.

55 Dále se jeví jako prokázané, což musí ověřit předkládající soud, že Suzlon Wind Energy Portugalsko neúčtovala o částkách odpovídajících pracím na opravách a výměnách jako o průběžných položkách, což je pro účely okamžité změny určení uvedených částek nutné.

56 S ohledem na údaje poskytnuté předkládajícím soudem a s výhradou ověření, která mu přísluší, je tedy třeba mít za to, že osoba povinná k DPH, která jednala způsobem, jakým podle všeho jednala Suzlon Wind Energy Portugalsko, musí být považována za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková.

57 Ve třetím sledu musí dotčené plnění představovat poskytnutí služby.

58 Podle článku 24 směrnice 2006/112 se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Za účelem kvalifikace dotčeného plnění je třeba zohlednit veškeré okolnosti, za nichž probíhá (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32). V této souvislosti relevantní smluvní ujednání představují prvek, který je třeba zohlednit při identifikaci poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu uvedené směrnice (rozsudek ze dne 2. května 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 28 a citovaná judikatura).

59 V tomto ohledu ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že smlouva z roku 2008, nazvaná „smlouva o poskytnutí služeb“, a sporné vrubopisy, které odkazují na hlášení vad a odstranění vad, ukazují na skutečnost, že Suzlon Wind Energy Portugalsko je poskytovatelkou služeb, jejichž příjemkyní je Suzlon Energy Indie.

60 Je třeba dodat, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená v původním řízení, nelze považovat za rovnocenná vrácení vadného materiálu dodavateli k opravě nebo výměně, neboť v projednávané věci dodavatelka pověřila poskytnutím určitých služeb určených k realizaci své záruky právě kupující dotčeného zboží.

61 Ve čtvrtém sledu musí být poskytnutí služeb uskutečněno za úplatu.

62 Předně je třeba připomenout, že k poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 bodu 1 písm. c) směrnice 2006/112 dochází pouze tehdy, když je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (rozsudek ze dne 16. září 2021, Balgarska Nacionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31 a citovaná judikatura).

63 Aniž je dotčeno posouzení těchto jednotlivých skutečností předkládajícím soudem, ze samotného textu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce lze konstatovat zaprvé, že právní vztah, v jehož rámci byly vystaveny sporné vrubopisy, byl založen smlouvou z roku 2008, zadruhé že odměna poskytovateli služeb podle všeho odpovídá těmto vrubopisům a zatřetí že služby, které Suzlon Wind Energy Portugalsko poskytla společnosti Suzlon Energy Indie, a sice zejména podpora při opravě nebo výměně vadných listů, odpovídají definici „individualizovatelné služby poskytnuté příjemci“.

64 Dále okolnost, že protihodnota za toto poskytnutí služeb měla podobu vrubopisů, nebrání tomu, aby tato protihodnota byla považována za odměnu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Soudní dvůr již totiž připomněl, že pro účely určení úplatné povahy poskytnutí služby není relevantní skutečnost, že taková odměna nemá formu platby nebo úhrady určitých výdajů (rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 29 a citovaná judikatura).

65 Konečně k okolnosti – za předpokladu, že je prokázána – že Suzlon Wind Energy Portugalsko přeúčtovala náklady na výměnu nebo opravu vadných listů bez marže či příplatku, je třeba připomenout, že skutečnost, že je hospodářské plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní nebo režijní, není pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu“ významná, protože tento pojem předpokládá pouze to, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně získaným osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 26).

66 Z výše uvedeného vyplývá, že taková plnění, jako jsou plnění popsaná předkládajícím soudem, splňují kritéria poskytnutí služby za úplatu stanovená v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

67 Je nutno dodat, že existence záruky týkající se dodaného zboží by měla vliv na kvalifikování jakožto poskytnutí služby za úplatu jen v případě, že by ovlivnila některé z kritérií uvedených v tomto ustanovení. Tak by tomu bylo například tehdy, kdyby poskytovatelka služeb jednala jménem a na účet jiné osoby a omezila se na převedení částek souvisejících s pořízeným zbožím a dotčenými pracemi výměny nebo opravy jakožto průběžných položek ve smyslu čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice 2006/112, přičemž by neodpočetla DPH na vstupu a na objednávkách a fakturách by uvedla název společnosti, na jejíž účet byly pořízeny uvedené zboží a práce.

68 V každém případě se situace, kdy po dobu několika měsíců byla vypracovávána hlášení vad zboží v záruce a odstraňovány vady uvedeného zboží, liší od situací, kdy vadné zboží v záruce bylo prostě vyměněno.

69 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba předkládajícímu soudu odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že plnění spadající do smluvního rámce, v němž je označen dodavatel služeb, příjemce služeb a povaha dotčených plnění, která jsou osobou povinnou k dani řádně zaúčtována, jsou nazvána způsobem potvrzujícím jejich povahu služby a vedla k odměně získané poskytovatelem a představující skutečnou protihodnotu za uvedené služby v podobě vrubopisů, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení, a to bez ohledu na případnou absenci zisku u osoby povinné k dani a na existenci záruky vztahující se na zboží, které bylo předmětem těchto plnění.

K nákladům řízení

70 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že plnění spadající do smluvního rámce, v němž je označen dodavatel služeb, příjemce služeb a povaha dotčených plnění, která jsou osobou povinnou k dani řádně zaúčtována, jsou nazvána způsobem potvrzujícím jejich povahu služby a vedla k odměně získané poskytovatelem a představující skutečnou protihodnotu za uvedené služby v podobě vrubopisů, představují poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení, a to bez ohledu na případnou absenci zisku u osoby povinné k dani a na existenci záruky vztahující se na zboží, které bylo předmětem těchto plnění.

Podpisy.