Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

24. februar 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – anvendelse ratione temporis – momspligtige ydelser – levering af ydelser mod vederlag – kriterier – forhold inden for en koncern – tjenesteydelser, der består i at reparere eller udskifte vindmøllekomponenter under garanti og i at udarbejde rapporter om manglende overensstemmelse – debetnotaer udstedt af tjenesteyderen uden angivelse af moms – det af tjenesteyderen foretagne fradrag for den moms, der er blevet pålagt de varer og tjenesteydelser, som den pågældende er blevet faktureret af sine underleverandører for leveringerne heraf«

I sag C-605/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved afgørelse af 1. juli 2020, indgået til Domstolen den 17. november 2020, i sagen

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J. Passer, og dommerne N. Wahl (refererende dommer) og M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

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

* Processprog: portugisisk.

– den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og I. Melo Sampaio, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører nærmere bestemt fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (herefter »Suzlon Wind Energy Portugal«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte-, afgifts- og toldmyndighed, Portugal) vedrørende pålæggelsen af merværdiafgift (moms) på tjenesteydelser i form af reparationer, som under en vares garantiperiode er blevet foretaget til fordel for et selskab, der har hjemsted i et tredjeland, og som indirekte ejer hele kapitalen i appellanten i hovedsagen.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv 77/388/EØF

3 Artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) fastsatte:

»Merværdiafgift pålægges: […] Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

Direktiv 2006/112

4 66. betragtning til direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Forpligtelsen til at gennemføre dette direktiv i national ret bør kun omfatte de bestemmelser, hvori der er foretaget ændringer af indholdet i forhold til de tidligere direktiver. Forpligtelsen til at gennemføre de bestemmelser, hvori der ikke er foretaget ændringer, følger af de tidligere direktiver.«

5 Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

6 Ifølge direktivets artikel 24, stk. 1, forstås ved »levering af ydelser« enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

7 Det nævnte direktivs artikel 28 fastsætter:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

8 Direktivets artikel 411, stk. 1, er affattet på følgende måde:

»Direktiv 67/227/EØF og [sjette direktiv 77/388] ophæves, uden at dette berører medlemsstaternes forpligtelser med hensyn til de i bilag XI, del B, angivne frister for gennemførelse i national ret og anvendelse af direktiverne.«

9 Artikel 413 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Dette direktiv træder i kraft den 1. januar 2007.«

Portugisisk ret

Momsloven

10 Artikel 4 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift), som affattet ved Decreto-Lei 102/2008 (lovdekret nr. 102/2008) af 20. juni 2008 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 118 af 20.6.2008, herefter »momsloven«), og som har overskriften »Begrebet levering af tjenesteydelser«, bestemmer:

»1. Ved levering af tjenesteydelser forstås transaktioner, der foretages mod vederlag, og som ikke er leveringer af varer, erhvervelser inden for Fællesskabet eller indførsel af varer.

2. Følgende anses ligeledes for levering af tjenesteydelser mod vederlag:

[…]

c) levering af løsøre, der er fremstillet eller samlet på bestilling med materialer, som ordregiveren har leveret i dette øjemed, uanset om medkontrahenten har leveret en del af de anvendte varer eller ej

[…]

4. Når leveringen af tjenesteydelserne foretages af en fuldmægtig, der handler i eget navn, er sidstnævnte successivt aftageren og yderen af tjenesteydelsen.«

Cirkulæreskrivelsen af 4. maj 1989

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA nr. 49424 (momsdirektoratets cirkulæreskrivelse nr. 49424) af 4. maj 1989 (herefter »cirkulæreskrivelsen af 4. maj 1989«) er affattet på følgende måde:

»1. De reparationer, der foretages i garantiperioden, anses for ikke at være afgiftspligtige og for at være foretaget vederlagsfrit, eftersom de anses for at indgå implicit i salgsprisen for den vare, som er under garanti, og de kan følgelig ikke sidestilles med transaktioner, der foretages mod vederlag, således som de under andre omstændigheder ville blive det i henhold til bestemmelserne i momslovens artikel 3, stk. 3, litra f), og artikel 4, stk. 2, litra b).

Når de nævnte tjenesteydelser (med eller uden anvendelse af materialer) faktureres, er disse imidlertid utvivlsomt transaktioner, der foretages mod vederlag, og de er følgelig afgiftspligtige under de normale betingelser, som er fastsat i momsloven.

2. På denne baggrund skal afgiften betales, når der foretages en fakturering af de nævnte reparationer, dvs. en debitering til tredjemand (hvad enten det er kunden, forhandleren eller producenten), og den samme ordning finder anvendelse, hvis der i stedet for en debitering, der foretages af reparatøren eller forhandleren, er tale om en kredit meddelt af forhandleren eller producenten.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Suzlon Wind Energy Portugal er et selskab, der driver virksomhed inden for energisektoren, navnlig inden for vindenergisektoren. Selskabets aktiviteter består i fremstilling, montering, drift, markedsføring, installation, udvikling, forarbejdning, implementering og vedligeholdelse samt levering af tjenesteydelser. Selskabet er registreret som momspligtig person i Portugal. Selskabet er et 100%-ejet datterselskab af Suzlon Wind Energy A/S, der har hjemsted i Danmark (herefter »Suzlon Wind Energy Danmark«).

13 Den 17. juni 2006 indgik Suzlon Energy Limited, der er et indisk selskab (herefter »Suzlon Energy Indien«), en aftale med Suzlon Wind Energy Danmark, som det ejede hele kapitalen i, om vilkårene og betingelserne for salg (Terms and Conditions of Sales Agreement) af vindmøller og hjælpeudstyr (herefter »aftalen af 2006«).

14 Aftalen af 2006 indeholdt de nærmere vilkår for levering af vindmølleprojekter og hjælpeudstyr mellem leverandøren, Suzlon Energy Indien, og køberen, Suzlon Wind Energy Danmark, samt mellem sidstnævnte og dennes datterselskaber i overensstemmelse med denne aftales vilkår 1. Ifølge aftalens vilkår 11 garanterede leverandøren alle producerede dele imod fabrikationsfejl i to år fra datoen for handelstransaktionen. Leverandøren garanterede således betaling for reservedele samt reparation og transport af mangelfulde reservedele, idet arbejdsomkostninger i forbindelse med udskiftning af de sidstnævnte dog fortsat skulle afholdes af køberen. For så vidt angår de af

tredjemand fremstillede reservedele skulle leverandøren overføre leveringskontrakterne til køberen, således at denne selv kunne kontakte de nævnte leverandører med henblik på at gøre brug af den gældende garanti, idet de tilknyttede omkostninger i dette tilfælde påhvilede køberen.

15 I 2007 og 2008 erhvervede Suzlon Wind Energy Portugal i alt 21 vindmøller, der havde tre vinger hver, og som var beregnet til vindmølleparker beliggende i Portugal, direkte fra Suzlon Energy Indien for et samlet beløb på 3 879 000 EUR. Disse parker tilhører tredjepartsvirksomheder.

16 Fra september 2007 opstod der i nogle af de vinger, som stadig var under garanti, revner, der krævede en reparation eller udskiftning af vingerne.

17 Den 25. januar 2008 indgik Suzlon Wind Energy Portugal og Suzlon Energy Indien en tjenesteydelsesaftale (Services Agreement, herefter »aftalen af 2008«) med henblik på reparation eller udskiftning af de 63 mangelfulde vinger. Det fremgår nærmere af denne aftale, at Suzlon Wind Energy Portugal havde kapacitet til at oprette en enhed til reparation af vindmøller og hjælpeudstyr i Portugal, og at erstatningsvingerne skulle transporteres fra Indien til Portugal.

18 I henhold til den nævnte aftale forpligtede Suzlon Energy Indien sig til at yde logistisk bistand til Suzlon Wind Energy Portugal og til at bistå sidstnævnte i reparationen eller udskiftningen af vingerne. Det sidstnævnte selskab skulle stille reparationsanlæg til rådighed for Suzlon Energy Indien og levere tjenester med tilknytning til lagringen og håndteringen af vingerne. Selskabet skulle ligeledes på vegne af Suzlon Energy Indien erhverve alt det udstyr og materiel, der var nødvendigt til reparationen af de mangelfulde vinger, og tilrettelægge den interne transport af erstatningsvingerne. Suzlon Wind Energy Portugal skulle endelig for egen regning forsyne Suzlon Energy Indien med enhver oplysning eller bistand, som sidstnævnte med rimelighed kunne kræve.

19 I aftalen af 2008 blev forholdet mellem Suzlon Energy Indien og Suzlon Wind Energy Portugal kvalificeret som et forhold mellem en kunde og en leverandør, idet Suzlon Energy Indien handlede for egen regning og ikke i Suzlon Wind Energy Portugals interesse.

20 Mellem september 2007 og marts 2009 udskiftede eller reparerede Suzlon Wind Energy Portugal de mangelfulde vinger og forskellige komponenter i vindmøllerne. Med henblik herpå anskaffede selskabet det nødvendige materiel og gav nogle af tjenesteydelserne i underentreprise til tredjeparter, der udstedte fakturaer for de pågældende køb og tjenesteydelser. Selskabet fradrog den moms, der var blevet pålagt alle disse transaktioner, hvilket fremgår af selskabets bogføring.

21 Den 27. februar 2009 udstedte Suzlon Wind Energy Portugal debetnota nr. 39/2008, der var rettet til Suzlon Energy Indien, og som var på 2 909 643 EUR. Med hensyn til en del af dette beløb, nemlig 2 232 373 EUR, angav denne nota »Rapport om manglende overensstemmelse indtil udgangen af marts [2008]/Detaljeret liste over [rapporterne om manglende overensstemmelse] vedlagt som bilag«.

22 Den 31. marts 2009 udstedte Suzlon Wind Energy Portugal en anden debetnota, der havde nr. 44/2008, og som ligeledes var rettet til Suzlon Energy Indien, på 3 263 454,84 EUR med angivelsen »Opgradering af vinger i Portugal indtil marts 2009 /a) Omkostninger til opgradering af vingerne indtil marts 2009 /b) Omkostninger til ITM (instrukser vedrørende tekniske modifikationer) (ikke knyttet til projektet)«.

23 Samme dag udstedte selskabet en tredje debetnota – med samme adressat og med nr. 50/2008 – på 1 913 533,68 EUR. Sidstnævnte debetnota var påført angivelsen »Rapport om manglende overensstemmelse fra april [20]08 til udgangen af marts [20]09/Detaljeret liste over [rapporterne om manglende overensstemmelse] vedlagt som bilag«.

24 Ingen af disse tre debetnotaer (herefter samlet »de omtvistede debetnotaer«) var inklusive moms eller indeholdt nogen fritagelsesgrund. I øvrigt er momsen ikke blevet afregnet.

25 I forbindelse med en momskontrol for 2009 meddelte Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (skatteinspektoratet under finansstyrelsen i Lissabon, Portugal) den 31. maj 2012 Suzlon Wind Energy Portugal en efteropkrævning af moms, som næsten fuldt ud svarede til den, der var blevet udeladt i de omtvistede debetnotaer. Det betalingspålæg, der blev udstedt som følge af denne efteropkrævning, var på 1 666 710,02 EUR inklusive morarenter. Det fremgår af oplysningerne i skatteinspektoratets rapport, at såfremt de transaktioner, der lå til grund for de omtvistede debetnotaer, var blevet pålagt moms, ville momsbeløbet have været på 1 481 872,31 EUR.

26 Suzlon Wind Energy Portugal anlagde sag til prøvelse af dette betalingspålæg. Ved dom af 30. juni 2017 forkastede Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon, Portugal) dette søgsmål.

27 Suzlon Wind Energy Portugal har iværksat appel til prøvelse af den nævnte dom for den forelæggende ret. Selskabet har gjort gældende, at formålet med, at de udgifter, som leverandøren – i den foreliggende sag Suzlon Energy Indien – har afholdt i forbindelse med reparationen eller udskiftningen af de af selskabet erhvervede varer, blot overvæltes på den pågældende leverandør i garantiperioden, ikke er at opnå en indtægt. De omtvistede debetnotaer er ikke modydelsen for nogen ydelse fra leverandøren, men godtgørelsen af de omkostninger, som Suzlon Wind Energy Portugal har afholdt med henblik på udførelsen af en opgave, der påhvilede leverandøren, eftersom opgaven fulgte af den pågældendes garantiforpligtelse med hensyn til den solgte vare. Der er ikke tale om levering af ydelser mod vederlag, men om simple pengestrømme, der ikke er momspligtige, eftersom de ikke medfører nogen merværdi.

28 Skatte-, afgifts- og toldmyndigheden er af den opfattelse, at de transaktioner, der er genstand for de omtvistede debetnotaer, svarer til Suzlon Wind Energy Portugals faktiske levering af en tjenesteydelse foretaget i Portugal i henhold til aftalen af 2008, i forbindelse med hvilken sidstnævnte bogførte samtlige de varer og tjenesteydelser, der var blevet leveret af selskabets underleverandører, og fradrog den tilsvarende moms. Myndigheden har således gjort gældende, at disse tjenesteydelser skulle have været pålagt moms efter den normale sats. Myndigheden har bl.a. anført, at det fremgår af ordlyden af de omtvistede debetnotaer, at disse vedrører rapporter om manglende overensstemmelse, der blev udarbejdet under hele projektets forløb. Myndigheden er desuden af den opfattelse, at cirkulæreskrivelsen af 4. maj 1989 vedrørende tjenesteydelser, som kunden leverer til leverandøren i garantiperioden – hvilken cirkulæreskrivelse finder anvendelse i den foreliggende sag – fastsætter, at momsen for tjenesteydelser som dem, der er omhandlet i de omtvistede debetnotaer, skal udlignes.

29 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EU-retten til hinder for en fortolkning, hvorefter reparationer, der foretages i den såkaldte »garantiperiode«, kun anses for afgiftsfritagne transaktioner, når de foretages vederlagsfrit, og for så vidt som de stiltiende er inkluderet i salgsprisen for det produkt, der er dækket af garantien, således at de tjenesteydelser, der leveres i garantiperioden, skal anses for at være afgiftspligtige (uanset om de indebærer anvendelse af materialer eller ej), der er underlagt fakturering, da de nødvendigvis skal anses for levering af tjenesteydelser mod vederlag?

2) Skal udstedelsen af en debetnota til en leverandør af vindmøllekomponenter med henblik på godtgørelse af de omkostninger, som køberen af disse varer har afholdt i garantiperioden for udskiftningen af komponenter (ny indførsel af produkter fra leverandøren, som har været pålagt moms, og som har udløst en fradragsret) og for en tilsvarende reparation (gennem erhvervelse af ydelser til tredjemand med afregning af moms) i forbindelse med levering til tredjemand af installationsservice vedrørende en vindmøllepark på vegne af den nævnte køber (tilhørende samme koncern som sælgeren, der er hjemmehørende i et tredjeland), anses for en simpel transaktion i form af overvæltning af udgifter og som sådan [for] momsfritaget eller [for] en tjenesteydelse mod vederlag, der skal medføre afregning af afgiften?«

Spørgsmålet om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling

30 Uden formelt at gøre gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, har den portugisiske regering udtrykt tvivl om, hvorvidt anmodningen er i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 94 i Domstolens procesreglement.

31 Det bemærkes i denne henseende, at det i henhold til fast retspraksis, som nu afspejles i nævnte procesreglements artikel 94, for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i al fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål. Forelæggelsesafgørelsen skal endvidere angive de nøjagtige grunde til, at den nationale ret har rejst spørgsmål om fortolkningen af EU-retten og har fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål (dom af 30.4.2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

32 Selv om det er korrekt, at der i de præjudicielle spørgsmål, som er gengivet i denne doms præmis 29, ikke er angivet nogen specifik bestemmelse i EU-retten eller i portugisisk ret, skal det imidlertid i det foreliggende tilfælde indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret har henvist til sjette direktiv 77/388 og anført, at der er »tvivl om fortolkningen af [dette direktivs] artikel 2«. Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at den ikke har fundet et entydigt eller klart svar i de øvrige bestemmelser i det nævnte direktiv eller i momsloven. Den nævnte ret har ligeledes henvist til de portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheders doktrin om reparationer af varer i løbet af garantiperioden, hvilken doktrin der er redegjort for i cirkulæreskrivelsen af 4. maj 1989, og som således kan anses for national praksis (jf. i denne retning dom af 24.10.2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, præmis 39).

33 Den forelæggende ret har således defineret de retlige rammer for tvisten i hovedsagen på en summarisk, men forståelig måde.

34 Endvidere følger det tilstrækkeligt klart af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) med hensyn til de transaktioner, som de omtvistede debetnotaer vedrører, ønsker oplysninger om begrebet »levering af ydelser, som [foretages] mod vederlag«, med henblik på at afgøre, om de pågældende transaktioner skal pålægges moms.

35 Det bemærkes, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante, og at Domstolen kun kan afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

36 I den foreliggende sag gør de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt med hensyn til relevansen af de forelagte spørgsmål med henblik på at træffe afgørelse i tvisten i hovedsagen, det muligt at vurdere rækkevidden heraf og give den nævnte ret et hensigtsmæssigt svar.

37 For så vidt som Europa-Kommissionen har gjort gældende, at det første præjudicielle spørgsmål består af to dele, og at den anden del – der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende modværdi kan anses for stiltiende inkluderet i produktets salgspris, når reparationstjenesten leveres gratis – ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom den vedrører tjenesteydelser, der ikke er genstand for den foreliggende sag, skal det endvidere blot bemærkes, at denne argumentation følger af en forkert læsning af det første præjudicielle spørgsmål. Det fremgår således af affattelsen heraf, at inden for rammerne af dette spørgsmål udgør transaktioner, der »foretages vederlagsfrit, og [som] stiltiende er inkluderet i salgsprisen for det produkt, der er dækket af garantien«, blot en mulig fortolkning af sjette direktiv 77/388, som den forelæggende ret har anmodet Domstolen om at efterprøve, og hvoraf det tværtimod følger, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner er momspligtige.

38 Det skal derfor fastslås, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

Anvendelse ratione temporis af direktiv 2006/112

39 Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorledes artikel 2 i sjette direktiv 77/388, hvilket direktiv den nævnte ret anser for i den affattelse, der var »gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder«, at finde anvendelse på den for retten verserende sag, skal fortolkes.

40 Det skal imidlertid bemærkes, at efteropkrævningen af moms i hovedsagen ifølge den forelæggende ret udspringer af de omtvistede debetnotaer, der blev bogført i 2009, og som ikke indeholdt moms, hvilken følgelig ikke blev afregnet på dette tidspunkt. De relevante faktiske omstændigheder vedrører derfor tiden efter den 1. januar 2007, som er den dato, hvor direktiv

2006/112 trådte i kraft og erstattede sjette direktiv 77/388, således som det fremgår af artikel 411 og 413 i direktiv 2006/112 (dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 24).

41 I denne henseende skal det bemærkes, at det fremgår af 66. betragtning til det nævnte direktiv, at »[f]orpligtelsen til at gennemføre dette direktiv i national ret […] kun [bør] omfatte de bestemmelser, hvori der er foretaget ændringer af indholdet i forhold til de tidligere direktiver«, og at »[f]orpligtelsen til at gennemføre de bestemmelser, hvori der ikke er foretaget ændringer, følger af de tidligere direktiver« (dom af 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, præmis 29).

42 Det fremgår af den tabel, der er indeholdt i bilag XII til direktiv 2006/112, at bestemmelserne i artikel 2, nr. 1), i sjette direktiv 77/388 – hvorefter levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms – svarer til bestemmelserne i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

43 Da der ikke foreligger nogen ændringer af indholdet i forhold til sjette direktiv 77/388, skal artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 anses for allerede at være gennemført i portugisisk ret på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden, dvs. den 1. januar 2007 (jf. analogt dom af 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, præmis 30). Sjette direktiv 77/388 skulle nemlig være gennemført i portugisisk ret senest den 1. januar 1989 i henhold til artikel 395 i traktaten om Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og Det Europæiske Atomenergifællesskab (EFT 1985, L 302, s. 9), sammenholdt med bilag XXXVI, II, in fine, til denne traktat.

44 Det følger heraf, at for så vidt som tvisten i hovedsagen vedrører inddrivelse af skyldig moms for 2009, finder artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 anvendelse ratione temporis på tvisten i hovedsagen (jf. analogt dom af 4.10.2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, præmis 31). Det er derfor fortolkningen af denne bestemmelse, som er relevant for undersøgelsen af de nævnte præjudicielle spørgsmål (jf. i denne retning dom af 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 26).

Om de præjudicielle spørgsmål

45 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at transaktioner, der har givet anledning til en momspligtig persons bogføring af debetnotaer og til fradrag for den indgående moms på leveringen af de varer og tjenesteydelser, som har muliggjort de nævnte transaktioner, udgør levering af ydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand, når disse transaktioner dels vedrørte varer under garanti, dels af denne afgiftspligtige person blev fremstillet således, at de ikke havde givet den pågældende nogen fortjeneste.

46 I denne henseende bemærkes, at momspligt i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, således som det fremgår af selve ordlyden af denne bestemmelse, forudsætter, at fem kriterier er opfyldt, nemlig at den omhandlede transaktion udgør en levering af ydelser, at den foretages mod vederlag, at den finder sted på en medlemsstats område, at den foretages af en afgiftspligtig person, og at sidstnævnte handler i denne egenskab.

47 For det første fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Suzlon Wind Energy Portugal er momspligtig i Portugal, og at de omhandlede transaktioner er blevet foretaget på denne medlemsstats område, således at to af de kriterier, der er nævnt i den foregående præmis, allerede synes opfyldt.

48 For det andet skal det bemærkes, at kriteriet vedrørende den omstændighed, at den afgiftspligtige person handler i denne egenskab – hvilket kriterium skal undersøges nu – forudsætter en fastlæggelse af, om personen faktisk har foretaget de omhandlede transaktioner i sin egenskab af afgiftspligtig person, det vil med andre ord sige, om den pågældende dels ikke har foretaget dem som privatperson (dom af 4.10.1995, Armbrecht, C-291/12, EU:C:1995:304, præmis 16-18), men som led i sin afgiftspligtige virksomhed (dom af 12.1.2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 42), dels er den reelle juridiske ophavsmand til disse. I det foreliggende tilfælde indebærer dette, at det med hensyn til de transaktioner, som er genstand for de omtvistede debetnotaer, efterprøves, om Suzlon Wind Energy Portugal har handlet i eget navn i sin egenskab af momspligtig person eller i Suzlon Energy Indiens navn og på dette selskabs vegne.

49 Det tilkommer i denne henseende den forelæggende ret at undersøge den aftalemæssige og regnskabsmæssige sammenhæng, som de omtvistede debetnotaer er indgået i, navnlig med henblik på at afgøre, om der eventuelt foreligger interimskonti som omhandlet i artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 1.6.2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, præmis 25).

50 Det skal ud fra et aftalemæssigt synspunkt bemærkes, at det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at aftalen af 2006 regulerer overensstemmelses- og funktionsgarantien for de leverede varer mellem leverandøren, Suzlon Energy Indien, og køberen, Suzlon Wind Energy Danmark, idet denne aftale også omfatter sidstnævntes datterselskaber, såsom Suzlon Wind Energy Portugal. I det foreliggende tilfælde fremgår det – med forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage – at Suzlon Wind Energy Portugal ved at indføre de mangelfulde varer direkte fra Suzlon Energy Indien var omfattet af den garanti, der var fastsat i aftalen af 2006.

51 Det skal ligeledes bemærkes, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf er der ikke rejst tvivl om den garanti, som Suzlon Wind Energy Portugal har ydet sine kunder. Det fremgår heller ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at Suzlon Energy Indien i den foreliggende sag har stillet en direkte garanti til fordel for slutkunderne.

52 De uddrag af aftalen af 2008, som er gengivet i anmodningen om præjudiciel afgørelse, er klare med hensyn til den omstændighed, at de reparations- og udskiftningsydelser, der er genstand for aftalen, leveres af en tjenesteyder, Suzlon Wind Energy Portugal, til fordel for en kunde, Suzlon Energy Indien.

53 Ud fra et regnskabsmæssigt synspunkt skal det bemærkes, at en momspligtig person skal være i stand til at godtgøre rigtigheden og indholdet af de transaktioner, der er bogført i den pågældendes regnskab. I denne henseende kan de nationale afgiftsmyndigheder tage disse transaktioners betegnelse i betragtning blandt alle de øvrige relevante omstændigheder med henblik på at fastslå en transaktions afgiftspligtige karakter. I det foreliggende tilfælde indeholder anmodningen om præjudiciel afgørelse en angivelse af ordlyden af de omtvistede debetnotaer, hvoraf det fremgår, at Suzlon Wind Energy Portugal har udarbejdet en række »rapporter om manglende overensstemmelse« og foretaget »opgraderinger« af det pågældende udstyr til fordel for Suzlon Energy Indien.

54 Suzlon Wind Energy Portugal har ligeledes anført, at selskabet valgte at påtage sig de relevante reparationer eller udskiftninger på portugisisk område. Den forelæggende ret har præciseret, at sidstnævnte med henblik herpå har benyttet sig af leverandører af varer og tjenesteydere. Samtlige de fakturaer, der blev udstedt i denne forbindelse, blev ikke udfærdiget i Suzlon Energy Indiens navn, men i Suzlon Wind Energy Portugals. Sidstnævnte fradrog det momsbeløb, der var anført på de nævnte fakturaer, og momsen skal derfor anses for indgående moms af de transaktioner, som var blevet bogført på grundlag af de omtvistede debetnotaer.

55 Det synes endvidere godtgjort, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at Suzlon Wind Energy Portugal ikke har bogført beløbene for reparations- og udskiftningsarbejdet på interimskonti, således som det skal være tilfældet med henblik på en øjeblikkelig reallokering af de nævnte beløb.

56 Henset til de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, og med forbehold af den efterprøvelse, der påhviler denne, skal det derfor fastslås, at en momspligtig person, der har handlet, som Suzlon Wind Energy Portugal synes at have gjort, skal anses for en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

57 For det tredje skal den pågældende transaktion udgøre en levering af ydelser.

58 I henhold til artikel 24 i direktiv 2006/112 forstås ved levering af ydelser enhver transaktion, der ikke er en levering af varer. For at kvalificere den omhandlede transaktion skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 32). I denne forbindelse udgør de relevante kontraktvilkår et element, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af ydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivet (dom af 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

59 I denne henseende fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at det i aftalen af 2008, der har overskriften »Tjenesteydelsesaftale«, og i de omtvistede debetnotaer, som henviser til rapporterne om manglende overensstemmelse og opgraderingsrapporterne, fremhæves, at Suzlon Wind Energy Portugal synes at være en tjenesteyder, der har Suzlon Energy Indien som kunde.

60 Det skal endvidere bemærkes, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede ikke kan sidestilles med en tilbagelevering af mangelfuldt materiel til leverandøren med henblik på reparation eller udskiftning, eftersom det i det foreliggende tilfælde er køberen af de pågældende varer, som har fået til opgave af leverandøren at udføre en række tjenesteydelser beregnet til at opfylde leverandørens garanti.

61 For det fjerde skal leveringen af ydelser foretages mod vederlag.

62 Det bemærkes indledningsvis, at en levering af ydelser kun foretages mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

63 Uden at det berører den forelæggende rets bedømmelse af disse forskellige forhold, er det muligt at anføre, at det ved en simpel læsning af anmodningen om præjudiciel afgørelse fremgår, at det retsforhold, der ligger til grund for de omtvistede debetnotaer, for det første udgøres af aftalen af 2008, at tjenesteyderens vederlag for det andet synes at svare til disse debetnotaer, og at de tjenesteydelser, som Suzlon Wind Energy Portugal har leveret til Suzlon Energy Indien – dvs. navnlig bistand ydet i forbindelse med reparationen eller udskiftningen af de mangelfulde vinger – for det tredje opfylder definitionen af »den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren«.

64 Dernæst er den omstændighed, at modværdien af denne tjenesteydelse havde form af debetnotaer, ikke til hinder for, at denne modværdi kan anses for et vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Domstolen har således allerede haft lejlighed til at fastslå, at det med henblik på fastlæggelsen af, om en tjenesteydelse er sket mod vederlag, er irrelevant, at et sådant vederlag ikke erlægges i form af en indbetaling eller betaling af bestemte gebyrer (dom af 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

65 Hvad endelig angår den omstændighed – såfremt den anses for godtgjort – at Suzlon Wind Energy Portugal har overvæltet omkostningerne ved udskiftningen eller reparationen af de mangelfulde vinger uden avance eller tillæg, skal det bemærkes, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en »transaktion mod vederlag«, idet sidstnævnte begreb udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget (dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 26).

66 Det følger af det ovenstående, at transaktioner som dem, der er blevet beskrevet af den forelæggende ret, opfylder de i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 fastsatte kriterier for levering af ydelser, som foretages mod vederlag.

67 Det skal tilføjes, at den omstændighed, at der foreligger en garanti for de leverede varer, kun ville have betydning for kvalificeringen som en ydelse mod vederlag, såfremt den påvirkede et af de kriterier, der er nævnt i denne bestemmelse. Dette ville f.eks. være tilfældet, hvis tjenesteyderen havde handlet i en anden persons navn og for dennes regning, idet tjenesteyderen blot havde overført beløbene vedrørende de erhvervede varer og de omhandlede udskiftnings- eller reparationsarbejder til interimskonti som omhandlet i artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 uden at fratrække den indgående moms og ved på ordrerne og fakturaerne at angive navnet på det selskab, for hvis regning de nævnte varer var blevet erhvervet, og de nævnte arbejder udført.

68 Under alle omstændigheder adskiller den situation, hvor rapporter om manglende overensstemmelse af varer under garanti er blevet udarbejdet over flere måneder, og hvor der er blevet foretaget opgraderinger af de nævnte varer, sig fra den situation, hvor de mangelfulde varer under garanti slet og ret er blevet udskiftet.

69 Henset til ovenstående betragtninger skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at transaktioner – der finder sted som led i et aftaleforhold, der identificerer en leverandør af tjenesteydelser, erhververen af disse og arten af de pågældende ydelser – som den afgiftspligtige person behørigt har bogført, hvorpå der er angivet en betegnelse, der bekræfter deres karakter af tjenesteydelser, og som har

givet anledning til et af tjenesteyderen modtaget vederlag, der udgør den faktiske modværdi af de nævnte ydelser i form af debetnotaer, udgør en levering af ydelser, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand, uanset om den afgiftspligtige person for det første eventuelt ikke har oppebåret nogen fortjeneste, og der for det andet foreligger en garanti vedrørende de varer, som har været genstand for de nævnte tjenesteydelser.

Sagsomkostninger

70 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at transaktioner – der finder sted som led i et aftaleforhold, der identificerer en leverandør af tjenesteydelser, erhververen af disse og arten af de pågældende ydelser – som den afgiftspligtige person behørigt har bogført, hvorpå der er angivet en betegnelse, der bekræfter deres karakter af tjenesteydelser, og som har givet anledning til et af tjenesteyderen modtaget vederlag, der udgør den faktiske modværdi af de nævnte ydelser i form af debetnotaer, udgør en levering af ydelser, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand, uanset om den afgiftspligtige person for det første eventuelt ikke har oppebåret nogen fortjeneste, og der for det andet foreligger en garanti vedrørende de varer, som har været genstand for de nævnte tjenesteydelser.

Underskrifter