Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

24. veljače 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Primjenjivost *ratione temporis* – Isporuke koje podliježu PDV-u – Isporuka usluga uz naknadu – Kriteriji – Odnos unutar grupe – Isporuke koje se sastoje od popravka ili zamjene sastavnih dijelova vjetroagregata pod jamstvom i sastavljanja izvješća o neusklađenosti – Obavijesti o terećenju koje je izdao isporučitelj bez navođenja PDV-a – Isporučiteljev odbitak PDV-a za proizvode i usluge za koje su mu račun izdali njegovi podizvođači na osnovi istih isporuka”

U predmetu C-605/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 1. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 17. studenoga 2020., u postupku

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, N. Wahl (izvjestitelj) i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: portugalski

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i I. Melo Sampaio, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (u daljnjem tekstu: društvo Suzlon Wind Energy Portugal) i Autoridadea Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) u vezi s oporezivanjem porezom na dodanu vrijednost (PDV) isporuka usluga popravaka pruženih tijekom jamstvenog razdoblja za proizvod, u korist društva sa sjedištem u trećoj državi, koje neizravno drži cijeli kapital tužitelja u glavnom postupku.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 77/388/EEZ

3 Članak 2. točka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), predviđao je:

„[PDV-u] podliježu: […] isporuke robe i usluga unutar teritorija države koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav u zamjenu za plaćanje”. [neslužbeni prijevod]

Direktiva 2006/112

4 U skladu s uvodnom izjavom 66. Direktive 2006/112:

„Obveze prenošenja ove Direktive u nacionalno pravo treba ograničiti na one odredbe koje predstavljaju značajnu promjenu u usporedbi s prethodnim Direktivama. Obveza prenošenja u nacionalno pravo nepromijenjenih odredaba proizlazi iz ranijih Direktiva.”

5 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

6 Prema članku 24. stavku 1. te direktive, „isporuka usluga” znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

7 Članak 28. navedene direktive glasi:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

8 Članak 411. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Direktiva 67/227/EEZ i [Šesta direktiva 77/388] stavljaju se izvan snage, ne dovodeći u pitanje obveze država članica koje se odnose na rokove za prijenos u nacionalno zakonodavstvo i provedbu tih Direktiva, navedene u Prilogu XI. dijelu B.”

9 U skladu s člankom 413. Direktive 2006/112:

„Ova Direktiva stupa na snagu 1. siječnja 2007.”

Portugalsko pravo

Zakonik o PDV-u

10 Članak 4. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja proizlazi iz Decreta-Lei 102/2008 (Zakonodavna uredba br. 102/2008) od 20. lipnja 2008. (*Diário da República*, 1. serija, br. 118, od 20. lipnja 2008., u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), naslovljen „Pojam pružanja usluga”, predviđa:

„1. Isporukom usluga smatraju se transakcije obavljene uz naknadu koje nisu isporuke robe, stjecanje robe unutar Zajednice ili uvoz robe.

2. Isporukom usluga uz naknadu smatraju se i:

[…]

c) isporuke pokretnina proizvedenih ili sastavljenih po narudžbi od materijala koji je nositelj projekta u tom smislu stavio na raspolaganje, bez obzira na to je li ugovaratelj isporučio dio korištenih proizvoda ili nije.

[…]

4. Ako isporuku usluga obavlja opunomoćenik koji djeluje u vlastito ime, tada je on prvo primatelj, a zatim i pružatelj usluge.”

Okružnica od 4. svibnja 1989.

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (Okružnica Uprave za PDV br. 49424) od 4. svibnja 1989. (u daljnjem tekstu: Okružnica od 4. svibnja 1989.) glasi kako slijedi:

„1. Popravci tijekom jamstvenog razdoblja smatraju se transakcijama izuzetima od poreza ako se obavljaju bez naknade jer se podrazumijeva da su prešutno uključeni u nabavnu cijenu proizvoda koji je pokriven jamstvom, zbog čega ih se ne može izjednačiti s naplatnim transakcijama, kao što bi to inače bilo u drugim okolnostima, u skladu s člankom 3. stavkom 3. točkom (f) i člankom 4. stavkom 2. točkom (b) Zakonika o PDV-u.

Međutim, ako se za navedeno pružanje usluga (sa ili bez upotrebe materijala) izdaje račun, ono se neupitno smatra naplatnom transakcijom i, posljedično, oporezuje u skladu s općim odredbama Zakonika o PDV-u.

2. U tim okolnostima porez treba obračunati od trenutka izdavanja računa za navedene popravke, odnosno terećenja trećih osoba (bilo da je riječ o kupcu, ovlaštenom trgovcu ili proizvođaču), kao i u slučaju kada je, umjesto terećenja koje su izdali serviser ili ovlašteni trgovac, riječ o kreditu danom ovlaštenom trgovcu ili proizvođaču.

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Suzlon Wind Energy Portugal društvo je koje posluje u sektoru energetske industrije, osobito u sektoru energije vjetra. Predmet poslovanja tog društva je proizvodnja, sastavljanje, uporaba, stavljanje u promet, instaliranje, razvoj, strojna obrada, provedba i održavanje te pružanje usluga. Registrirano je u Portugalu kao porezni obveznik PDV-a. Kao društvo kći nalazi se u 100 %-tnom vlasništvu društva Suzlon Wind Energy A/S sa sjedištem u Danskoj (u daljnjem tekstu: Suzlon Wind Energy Danska).

13 Društvo Suzlon Energy Limited, osnovano u skladu s indijskim pravom (u daljnjem tekstu: Suzlon Energy Indija), sklopilo je 17. lipnja 2006. s društvom Suzlon Wind Energy Danska, čiji je kapital u cijelosti u njegovu vlasništvu, sporazum o uvjetima prodaje (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) za vjetroagregate i pomoćnu opremu (u daljnjem tekstu: Sporazum iz 2006.).

14 Sporazumom iz 2006. bili su uređeni uvjeti isporuke vjetroagregata i pomoćne opreme između dobavljača, društva Suzlon Energy Indija, i kupca, društva Suzlon Wind Energy Danska, kao i između potonjeg društva i njegovih društava kćeri, u skladu s odredbom 1. tog sporazuma. U skladu s odredbom 11. navedenog sporazuma, dobavljač je izdao jamstvo za slučaj pogreške u proizvodnji svih proizvedenih dijelova tijekom dvije godine od dana prodaje. Dobavljač je tako jamčio plaćanje dijelova, popravaka i prijevoza neispravnih dijelova, pri čemu su troškovi rada povezani s time bili međutim na trošak kupca. Što se tiče dijelova koje su proizvele treće osobe, dobavljač je morao proslijediti ugovore o isporuci kupcu kako bi on sam kontaktirao s navedenim dobavljačima radi ostvarivanja prava iz jamstva, pri čemu je kupac u tom slučaju snosio s tim povezane troškove.

15 Društvo Suzlon Wind Energy Portugal je 2007. i 2008. kupilo izravno od društva Suzlon Energy Indija 21 vjetroagregat, svaki opremljen s tri lopatice, namijenjen vjetroelektranama smještenima u Portugalu, u ukupnoj vrijednosti od 3 879 000 eura. Ti su vjetroparkovi u vlasništvu trećih poduzeća.

16 Od rujna 2007. na pojedinim su se lopaticama, za koje je još vrijedilo jamstvo, počele pojavljivati pukotine zbog kojih je te lopatice bilo potrebno popraviti ili zamijeniti.

17 Društva Suzlon Wind Energy Portugal i Suzlon Energy Indija sklopila su 25. siječnja 2008. ugovor o pružanju usluga (*Services Agreement*, u daljnjem tekstu: ugovor iz 2008.) za popravak ili zamjenu 63 neispravne lopatice. Tim se ugovorom određuje da društvo Suzlon Wind Energy Portugal ima dovoljno kapaciteta za osnivanje jedinice za popravak vjetroagregata i pomoćne opreme u Portugalu i da će se zamjenske lopatice prevesti iz Indije u Portugal.

18 Na temelju navedenog ugovora društvo Suzlon Energy Indija obvezalo se pružati logističku podršku društvu Suzlon Wind Energy Portugal te mu pomoći u popravku ili zamjeni lopatica. Potonje je društvo moralo društvu Suzlon Energy Indija staviti na raspolaganje opremu za popravak i isporučiti usluge povezane sa skladištenjem lopatica i njihovim rukovanjem. Također je za račun društva Suzlon Energy Indija moralo nabaviti svu opremu i materijal potreban za popravak neispravnih lopatica i organizirati unutarnji prijevoz zamjenskih lopatica. Društvo Suzlon Wind Energy Portugal trebalo je, naposljetku, dati društvu Suzlon Energy Indija o svojem trošku sve informacije ili pomoć koje ono razumno zahtijeva.

19 Ugovorom iz 2008. odnos između društava Suzlon Energy Indija i Suzlon Wind Energy Portugal kvalificiran je kao odnos između klijenta i dobavljača, pri čemu društvo Suzlon Energy Indija djeluje za vlastiti račun, a ne u interesu društva Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Između rujna 2007. i ožujka 2009. društvo Suzlon Wind Energy Portugal mijenjalo je ili popravljalo neispravne lopatice kao i različite sastavne dijelove vjetroagregata. U tu je svrhu nabavilo potreban materijal i trećim osobama kao podizvođačima povjerilo obavljanje određenih usluga, koji su izdali odgovarajuće račune za predmetne kupnje i usluge. Ono je odbilo PDV obračunan na sve te transakcije, što proizlazi iz njegova računovodstva.

21 Društvo Suzlon Wind Energy Portugal izdalo je 27. veljače 2009. obavijest o terećenju broj 39/2008 društvu Suzlon Energy Indija, u iznosu od 2 909 643 eura. Za jedan dio tog iznosa, odnosno 2 232 373 eura, ta obavijesti navodi „Izvješće o neusklađenosti do kraja ožujka [2008.]/Detaljan popis [izvješća o neusklađenosti] u prilogu”.

22 Društvo Suzlon Wind Energy Portugal izdalo je 31. ožujka 2009. drugu obavijest o terećenju broj 44/2008, također upućenu društvu Suzlon Energy Indija, u iznosu od 3 263 454,84 eura, uz napomenu „Obnova lopatica u Portugalu do ožujka 2009./a) Troškovi obnove lopatica do ožujka 2009./b) Troškovi ITM-a (Instrukcije i tehničke modifikacije) (koji nisu povezani s projektom)”.

23 Istog je dana izdalo treću obavijest o terećenju s istim primateljem, pod brojem 50/2008, u iznosu od 1 913 533,68 eura. Potonja obavijest o terećenju sadržavala je napomenu „Izvješće o neusklađenosti od travnja [20]08. do kraja ožujka [20]09./Detaljan popis [izvješća o neusklađenosti] u prilogu”.

24 Nijedna od tih triju obavijesti o terećenju (u daljnjem tekstu zajedno: sporne obavijesti o terećenju) nije uključivala PDV niti se navodio razlog za oslobođenje. Osim toga, PDV nije obračunan.

25 Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (Služba poreznog nadzora Uprave za financije u Lisabonu, Portugal) je 31. svibnja 2012. u okviru nadzora PDV-a za 2009. dostavila društvu Suzlon Wind Energy Portugal naknadni obračun PDV-a koji gotovo u cijelosti odgovara PDV-u koji je izostavljen iz spornih obavijesti o terećenju. Porezno rješenje izdano nakon tog naknadnog obračuna glasilo je na iznos od 1 666 710,02 eura, što uključuje zatezne kamate. Prema elementima iz izvješća službe poreznog nadzora, ako bi se na transakcije na kojima se temelje sporne obavijesti o terećenju obračunao PDV, on bi iznosio 1 481 872,31 euro.

26 Društvo Suzlon Wind Energy Portugal podnijelo je tužbu protiv tog poreznog rješenja. Presudom od 30. lipnja 2017. Tribunal Tributário de Lisboa (Porezni sud u Lisabonu, Portugal) odbio je tu tužbu.

27 Društvo Suzlon Wind Energy Portugal podnijelo je žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev. Tvrdi da puko prevaljivanje iznosa troškova koje je ono snosilo prilikom popravka ili zamjene kupljene robe na dobavljača tijekom razdoblja jamstva, u ovom slučaju na društvo Suzlon Energy Indija, nije namijenjeno ostvarivanju prihoda. Sporne obavijesti o terećenju nisu protučinidba ni za kakvu dobavljačevu isporuku, nego povrat troškova koje je ono snosilo radi izvršavanja dobavljačeva zadatka, koji proizlazi iz njegova jamstva za prodani proizvod. Nije riječ o pružanju usluga uz naknadu, nego o običnim novčanim tokovima koji, s obzirom na to da ne stvaraju nikakvu dodanu vrijednost, ne podliježu PDV-u.

28 Porezno i carinsko tijelo pak smatra da transakcije koje su predmet spornih obavijesti o terećenju odgovaraju stvarnom pružanju usluge društva Suzlon Wind Energy Portugal u Portugalu na temelju ugovora iz 2008. u okviru kojeg je potonje društvo knjižilo svu robu i usluge koje su isporučili njegovi podizvođači i odbilo odgovarajući PDV. Stoga tvrdi da su te usluge trebale podlijegati PDV-u po standardnoj stopi. To tijelo osobito ističe da iz teksta spornih obavijesti o terećenju proizlazi da se one odnose na izvješća o neusklađenosti sastavljena tijekom trajanja cijelog projekta. Osim toga, smatra da Okružnica od 4. svibnja 1989., koja se odnosi na usluge koje klijent pruža pružatelju usluga tijekom jamstvenog razdoblja, koja je primjenjiva u ovom slučaju, predviđa da PDV treba biti obračunan za usluge poput onih na koje se odnose sporne obavijesti o terećenju.

29 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s pravom Unije tumačenje prema kojem se popravci tijekom takozvanog jamstvenog razdoblja smatraju transakcijama izuzetima od poreza ako se obave bez naknade i ako su prešutno uključeni u nabavnu cijenu proizvoda koji je pokriven jamstvom, na način da se pružene usluge u jamstvenom razdoblju (neovisno o tome uključuju li upotrebu materijala) za koje se izdaje račun trebaju smatrati oporezivima jer ih se nužno treba kvalificirati kao pružanje usluga uz naknadu?

2. Treba li se samo izdavanje obavijesti o terećenju dobavljaču sastavnica vjetroagregata radi naknade troškova zamjene sastavnica koje je kupac navedenih proizvoda snosio tijekom jamstvenog razdoblja (novi uvozi proizvoda od dobavljača na koje je obračunan PDV i za koje se ostvaruje pravo na odbitak) te odgovarajućeg popravka (nabavom usluga od trećih strana uz

obračun PDV-a), u okviru usluga izgradnje vjetroelektrane trećim osobama koje navedeni kupac pruža (i koji pripada istoj grupi kao i prodavatelj, sa sjedištem u trećoj zemlji), kvalificirati kao jednostavan prijenos troškova i, kao takav, biti oslobođen od PDV-a, ili pak kao naplatno pružanje usluga na koje treba obračunati porez?"

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

30 Iako formalno ne tvrdi da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten, portugalska vlada izražava sumnje u pogledu njegove usklađenosti s odredbama članka 94. Poslovnika Suda.

31 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, koju sada odražava članak 94. Poslovnika Suda, potreba za tumačenjem prava Unije koje bi bilo korisno nacionalnom sudu zahtijeva da on odredi činjenični i zakonodavni okvir unutar kojeg se nalaze pitanja koja postavlja ili da barem objasni činjenične tvrdnje na kojima se ona temelje. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku treba usto navesti točne razloge koji su nacionalni sud naveli na to da postavi pitanje o tumačenju prava Unije i da ocijeni nužnim upućivanje prethodnog pitanja Sudu (presuda od 30. travnja 2020., Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, t. 43. i navedena sudska praksa).

32 U ovom slučaju, iako je točno da se u prethodnim pitanjima, navedenima u točki 29. ove presude, ne spominje nikakva posebna odredba prava Unije ni portugalskog prava, ipak valja odmah istaknuti da se u zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev poziva na Šestu direktivu 77/388 i navodi da „postoje sumnje u vezi s tumačenjem članka 2. [te] direktive". Štoviše, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da jasan i nedvosmislen odgovor nije pronašao ni u drugim odredbama navedene direktive ni u Zakoniku o PDV-u. Taj se sud također poziva na doktrinu portugalske porezne uprave o popravcima proizvoda tijekom jamstvenog razdoblja, iznesenu u Okružnici od 4. svibnja 1989., koja se stoga može smatrati nacionalnom praksom (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 2013., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, t. 39.).

33 Sud koji je uputio zahtjev stoga je sažeto, ali razumljivo definirao pravni okvir glavnog postupka.

34 Osim toga, iz zahtjeva za prethodnu odluku dovoljno jasno proizlazi da se Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) pita, u pogledu transakcija na koje se odnose sporne obavijesti o terećenju, o pojmu isporuke usluga obavljenih uz naknadu, kako bi utvrdio podliježu li transakcije o kojima je riječ PDV-u.

35 Valja podsjetiti na to da za pitanja koja se odnose na pravo Unije vrijedi pretpostavka relevantnosti i da odbijanje Suda da odluči o prethodnom pitanju koje je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očito da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi pružio koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 26. listopada 2017., BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, t. 16. i navedena sudska praksa).

36 U ovom predmetu podaci koje je pružio sud koji je uputio zahtjev u pogledu relevantnosti postavljenih pitanja za odlučivanje u glavnom postupku omogućuju ocjenu njihova dosega i davanje korisnog odgovora navedenom sudu.

37 Osim toga, u mjeri u kojoj Europska komisija ističe da se prvo prethodno pitanje sastoji od dva dijela i da je drugi dio, koji se odnosi na pitanje može li se smatrati da je predmetna protuvrijednost prešutno uključena u nabavnu cijenu proizvoda kada se usluga popravljanja pruža besplatno, nedopušten jer se odnosi na usluge koje nisu predmet ovog postupka, dovoljno je utvrditi da ta argumentacija proizlazi iz pogrešnog tumačenja prvog prethodnog pitanja. Naime, iz njegove formulacije proizlazi da u okviru tog pitanja transakcije „[obavljene] bez naknade i […] prešutno uključen[e] u nabavnu cijenu proizvoda koji je pokriven jamstvom" predstavljaju samo jedan mogući način tumačenja Šeste direktive 77/388 koji sud koji je uputio zahtjev traži od Suda da provjeri i iz kojeg bi *a contrario* proizlazilo da transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku podliježu PDV-u.

38 Stoga valja utvrditi da je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

Meritum

Primjenjivost ratione temporis ***Direktive 2006/112***

39 Sud koji je uputio zahtjev iznosi dvojbe u pogledu tumačenja članka 2. Šeste direktive 77/388, za koji smatra da se primjenjuje na spor koji se pred njim vodi u verziji „koja je na snazi u vrijeme nastanka činjenica".

40 Međutim, valja istaknuti da je, prema navodima tog suda, do naknadnog obračuna PDV-a u glavnom postupku došlo na temelju spornih obavijesti o terećenju knjiženih 2009. godine, koje ne sadržavaju PDV i koji stoga na taj dan nije bio obračunan. Relevantne činjenice stoga su nastale nakon 1. siječnja 2007., kada je Direktiva 2006/112 stupila na snagu i zamijenila Šestu direktivu 77/388, kako proizlazi iz članaka 411. i 413. Direktive 2006/112 (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 24.).

41 U tom pogledu, može se naglasiti da, u skladu s uvodnom izjavom 66. te direktive, „[o]bveze [njezina] prenošenja u nacionalno pravo treba ograničiti na one odredbe koje predstavljaju značajnu promjenu u usporedbi s prethodnim Direktivama" i da „[o]bveza prenošenja u nacionalno pravo nepromijenjenih odredaba proizlazi iz ranijih Direktiva" (presuda od 4. listopada 2017., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, t. 29.).

42 Iz tablice u Prilogu XII. Direktivi 2006/112 pak proizlazi da odredbe članka 2. točke 1. Šeste direktive 77/388, prema kojima PDV-u podliježu isporuke usluga uz naknadu na teritoriju određene države koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav, odgovaraju odredbama članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

43 Budući da nema suštinskih promjena u odnosu na Šestu direktivu 77/388, valja smatrati da je članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 već prenesen u portugalsko pravo u trenutku stupanja na snagu te direktive, 1. siječnja 2007. (vidjeti po analogiji presudu od 4. listopada 2017., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, t. 30.). Šesta direktiva 77/388 morala je biti prenesena u portugalsko pravo najkasnije 1. siječnja 1989., u skladu s odredbama članka 395. i priloga XXXVI., II., *in fine*, Ugovoru o pristupanju Kraljevine Španjolske i Portugalske Republike Europskoj ekonomskoj zajednici i Europskoj zajednici za atomsku energiju (SL 1985., L 302, str. 9.).

44 Iz toga slijedi da, u mjeri u kojoj se glavni postupak odnosi na naplatu PDV-a koji se duguje za 2009., članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 primjenjuje se *ratione temporis* na glavni postupak (vidjeti po analogiji presudu od 4. listopada 2017. Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, t. 31.). Prema tome, tumačenje te odredbe bitno je za ispitivanje navedenih prethodnih pitanja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 26.).

O prethodnim pitanjima

45 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 tumačiti na način da transakcije koje su dovele do knjiženja obavijesti o terećenju od strane poreznog obveznika PDV-a i do odbitka pretporeza na isporuke roba i usluga koji su omogućili te transakcije čine isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe, u situaciji kada se one, s jedne strane, odnose na proizvode pod jamstvom i, s druge strane, kada je taj porezni obveznik naveo da tim transakcijama nije ostvario nikakvu korist za sebe.

46 U tom pogledu valja podsjetiti na to da oporezivanje PDV-om na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 pretpostavlja, kao što to proizlazi iz samog teksta te odredbe, da je ispunjeno pet kriterija, odnosno da transakcija o kojoj je riječ predstavlja isporuku usluga, da se obavlja uz naknadu, da se odvija na državnom području države članice, da ju obavlja porezni obveznik i da porezni obveznik djeluje kao takav.

47 Kao prvo, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je društvo Suzlon Wind Energy Portugal obveznik PDV-a u Portugalu i da su transakcije o kojima je riječ obavljene na državnom području te države članice, tako da su dva kriterija navedena u prethodnoj točki već ispunjena.

48 Kao drugo, važno je navesti da je za kriterij koji se odnosi na činjenicu da porezni obveznik djeluje kao takav, koji sada valja ispitati, potrebno utvrditi je li on doista izvršio predmetne transakcije u svojstvu poreznog obveznika, drugim riječima, da ih on, s jedne strane, nije izvršio u okviru svoje privatne aktivnosti (presuda od 4. listopada 1995., Ambrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, t. 16. do 18.), nego u okviru svoje oporezive djelatnosti (presuda od 12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 42.) i, s druge strane, pripisuju li se s pravnog gledišta te transakcije njemu. U ovom slučaju to podrazumijeva, u pogledu transakcija koje su predmet spornih obavijesti o terećenju, provjeru je li društvo Suzlon Wind Energy Portugal djelovalo u svoje vlastito ime, kao obveznik PDV-a, ili u ime i za račun društva Suzlon Energy Indija.

49 U tom će pogledu sud koji je uputio zahtjev morati ispitati ugovorni i računovodstveni okvir u kojem su nastale sporne obavijesti o terećenju, osobito radi utvrđivanja mogućeg postojanja prijelaznog računa, u smislu članka 79. prvog stavka točke (c) Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 1. lipnja 2006., De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, t. 25.).

50 S ugovorne strane, valja istaknuti da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se Sporazumom iz 2006. uređuje jamstvo sukladnosti i pravilnog funkcioniranja isporučenih proizvoda između dobavljača, društva Suzlon Energy Indija, i kupca, društva Suzlon Wind Energy Danska, koji obuhvaća i njegova društva kćeri, poput društva Suzlon Wind Energy Portugal. U ovom slučaju, podložno provjerama koje je dužan provesti sud koji je uputio zahtjev, društvo Suzlon Wind Energy Portugal je, uvozeći neispravne proizvode izravno od društva Suzlon Energy Indija, uživao jamstvo predviđeno Sporazumom iz 2006.

51 Također valja istaknuti da, pod uvjetom provjera koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, nije riječ o jamstvu koje društvo Suzlon Wind Energy Portugal daje svojim klijentima. Iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi ni da u ovom slučaju postoji izravno jamstvo društva Suzlon Energy Indija u korist njegovih krajnjih kupaca.

52 Dijelovi ugovora iz 2008., čiji je sadržaj preuzet u zahtjevu za prethodnu odluku, izričiti su u pogledu činjenice da usluge popravka i zamjene, koje su njegov predmet, pruža pružatelj usluga, društvo Suzlon Wind Energy Portugal, u korist klijenta, društva Suzlon Energy Indija.

53 S računovodstvene strane važno je naglasiti da obveznik PDV-a mora moći dokazati stvarno postojanje i sadržaj transakcija evidentiranih u svojim poslovnim knjigama. U tom pogledu, kako bi utvrdila oporezivi karakter transakcije, nacionalna porezna tijela mogu, među svim ostalim relevantnim okolnostima, uzeti u obzir i naziv navedenih transakcija. U ovom slučaju, u zahtjevu za prethodnu odluku navodi se tekst spornih obavijesti o terećenju, iz kojih proizlazi da je društvo Suzlon Wind Energy Portugal sastavilo niz „izvješća o neusklađenosti” i „obnovi” predmetne opreme u korist društva Suzlon Energy Indija.

54 Društvo Suzlon Wind Energy Portugal također je navelo da je odlučilo preuzeti relevantne popravke ili zamjene na portugalskom državnom području. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se potonje društvo u tu svrhu obratilo dobavljačima proizvoda i pružateljima usluga. Svi računi izdani na toj osnovi nisu izdani na ime društva Suzlon Energy Indija, nego na ime društva Suzlon Wind Energy Portugal. Potonje je društvo provelo odbitak PDV-a koji se odnosi na navedene račune, koji stoga treba smatrati pretporezom na transakcije knjižene putem spornih obavijesti o terećenju.

55 Osim toga, čini se utvrđenim, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da društvo Suzlon Wind Energy Portugal nije knjižilo iznose koji se odnose na radove popravka i zamjene na prijelazne račune, kao što to mora biti slučaj radi trenutačnog preraspoređivanja navedenih iznosa.

56 Stoga valja smatrati da se, s obzirom na navode suda koji je uputio zahtjev i podložno njegovim provjerama, kada je porezni obveznik djelovao na način kao što je to činilo društvo Suzlon Wind Energy Portugal, njega mora smatrati poreznim obveznikom koji djeluje kao takav.

57 Kao treće, predmetna transakcija mora predstavljati isporuku usluga.

58 Prema članku 24. Direktive 2006/112, isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe. Kako bi se predmetna transakcija kvalificirala, valja uzeti u obzir sve okolnosti u kojima se ona odvija (presuda od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 32.). U tom kontekstu, relevantne ugovorne odredbe element su koji valja uzeti u obzir kada treba utvrditi pružatelja usluga i korisnika u transakciji „isporuke usluga” u smislu navedene direktive (presuda od 2. svibnja 2019., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, t. 28. i navedena sudska praksa).

59 U tom pogledu iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da ugovor iz 2008., naslovljen „Ugovor o pružanju usluga” i sporne obavijesti o terećenju, koje se odnose na izvješća o neusklađenosti i obnovi, upućuju na činjenicu da je društvo Suzlon Wind Energy Portugal pružatelj usluga, čiji je klijent društvo Suzlon Energy Indija.

60 Valja dodati da se transakcije poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ne mogu izjednačiti s vraćanjem neispravnog materijala dobavljaču radi popravka ili zamjene jer je u ovom slučaju dobavljač zadužio kupca predmetne robe da izvrši određeni broj usluga namijenjenih provedbi jamstva tog dobavljača.

61 Kao četvrto, isporuka usluga mora se obavljati uz naknadu.

62 Valja, prije svega, podsjetiti na to da se usluga isporučuje uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 samo ako između pružatelja i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene primatelju. To je slučaj ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe (presuda od 16. rujna 2021., Balgarska Nacionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, t. 31. i navedena sudska praksa).

63 Ne dovodeći u pitanje ocjenu tih različitih elemenata suda koji je uputio zahtjev, moguće je navesti da se, na temelju samog čitanja zahtjeva za prethodnu odluku, kao prvo, pravni odnos koji je doveo do spornih obavijesti o terećenju sastoji od ugovora iz 2008., da, kao drugo, nagrada pružatelju usluga odgovara tim obavijestima o terećenju i da, kao treće, usluge koje je društvo Suzlon Wind Energy Portugal pružilo društvu Suzlon Energy Indija, odnosno, među ostalim, pomoć pružena u popravku ili zamjeni neispravnih lopatica, odgovaraju definiciji „odredive usluge pružene primatelju”.

64 Nadalje, okolnost da je protuvrijednost tog pružanja usluga imala oblik obavijesti o terećenju nije prepreka tomu da se ta protuvrijednost smatra naknadom u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112. Naime, Sud je već imao priliku zaključiti da je kod određivanja je li isporuka usluge naplatne naravi bez ikakve važnosti činjenica da naknada nema oblik naplate provizije ili plaćanja posebnih troškova (presuda od 22. listopada 2015., Hedquist, C-264/14, EU:C:2015:718, t. 29. i navedena sudska praksa).

65 Naposljetku, kad je riječ o okolnosti, pod pretpostavkom da je utvrđena, da je društvo Suzlon Wind Energy Portugal prenijelo trošak zamjene ili popravka neispravnih lopatica bez marže ili doplate, važno je podsjetiti na to da činjenica da se gospodarska transakcija obavlja po cijeni koja je viša ili niža od cijene koštanja nije relevantna kada je riječ o kvalifikaciji te transakcije kao „transakcije uz naknadu” jer potonji pojam pretpostavlja jedino postojanje izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 26.).

66 Iz prethodno navedenog proizlazi da transakcije poput onih koje je opisao sud koji je uputio zahtjev ispunjavaju kriterije za isporuku usluga uz naknadu, koje postavlja članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112.

67 Važno je dodati da postojanje jamstva koje se odnosi na isporučene proizvode ima utjecaj na kvalifikaciju isporuke usluga uz naknadu samo ako bi ono utjecalo na jedan od kriterija navedenih u toj odredbi. To bi, primjerice, bio slučaj da je pružatelj usluga djelovao u ime i za račun drugoga samo prenoseći iznose u vezi s kupljenom robom i zamjenskim radovima ili popravkom na prijelazne račune u smislu članka 79. prvog stavka točke (c) Direktive 2006/112, ne odbijajući pritom pretporez i navodeći na narudžbama i računima ime društva za čiji je račun ta roba stečena i radovi izvršeni.

68 U svakom slučaju, situacija u kojoj su izvješća o neusklađenosti proizvoda pod jamstvom izrađena za razdoblje od nekoliko mjeseci i u kojoj je izvršena obnova tih proizvoda razlikuje se od situacije u kojoj su neispravni proizvodi pod jamstvom bili jednostavno zamijenjeni.

69 S obzirom na prethodna razmatranja, sudu koji je uputio zahtjev valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da transakcije koje ulaze u ugovorni okvir u kojem se određuje dobavljač usluga, stjecatelj tih usluga i priroda predmetnih usluga, koje je porezni obveznik uredno knjižio, a koje imaju naziv koji potvrđuje da je riječ o uslugama, i koje su dovele do naknade koju je primio pružatelj usluge, a koja čini stvarnu protuvrijednost navedenih usluga u obliku obavijesti o terećenju, čine isporuku usluga uz naknadu, u smislu te odredbe, neovisno o tome što, s jedne strane, porezni obveznik možda nije ostvario dobit i, s druge strane, postoji jamstvo koje se odnosi na proizvode koji su predmet navedenih isporuka.

Troškovi

70 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da transakcije koje ulaze u ugovorni okvir u kojem se određuje dobavljač usluga, stjecatelj tih usluga i priroda predmetnih usluga, koje je porezni obveznik uredno knjižio, a koje imaju naziv koji potvrđuje da je riječ o uslugama, i koje su dovele do naknade koju je primio pružatelj usluge, a koja čini stvarnu protuvrijednost navedenih usluga u obliku obavijesti o terećenju, čine isporuku usluga uz naknadu, u smislu te odredbe, neovisno o tome što, s jedne strane, porezni obveznik možda nije ostvario dobit i, s druge strane, postoji jamstvo koje se odnosi na proizvode koji su predmet navedenih isporuka.

Potpisi