TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 24 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Taikymas *ratione temporis* – Apmokestinamas PVM paslaugų teikimas – Paslaugų teikimas už atlygį – Kriterijai – Santykis grupės viduje – Garantinių vėjo generatorių remonto ar komponentų keitimo ir neatitikties ataskaitų rengimo paslaugų teikimas – Paslaugų teikėjo išrašytos sąskaitos faktūros be nurodyto PVM – Paslaugų teikėjo atlikta PVM už prekes ir paslaugas, dėl kurių sąskaitas faktūras jam išrašė subrangovai vykdant tą patį paslaugų teikimą, atskaita“

Byloje C-605/20

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas, Portugalija) 2020 m. liepos 1 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Passer, teisėjai N. Wahl (pranešėjas) ir M. L. Arastey Sahún,

generalinė advokatė L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa ir R. Campos Laires,

* Proceso kalba: portugalų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir I. Melo Sampaio,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš esmės pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 2 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda* (toliau – *Suzlon Wind Energy Portugal*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) ginčą dėl remonto paslaugų, teikiamų prekių garantijos laikotarpiu trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei, netiesiogiai turinčiai visą ieškovės pagrindinėje byloje kapitalą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 77/388/EEB

3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 2 straipsnio 1 punkte numatyta:

„[PVM] apmokestinamas: <…> prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

Direktyva 2006/112

4 Direktyvos 2006/112 66 konstatuojamoje dalyje nustatyta:

„Prievolė perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turėtų apsiriboti tomis nuostatomis, kurios pakeistos iš esmės lyginant su ankstesnėmis direktyvomis. Prievolė perkelti nepakitusias nuostatas į nacionalinę teisę nustatyta ankstesnėse direktyvose.“

5 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

6 Pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

7 Minėtos direktyvos 28 straipsnyje nurodyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

8 Šios direktyvos 411 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Direktyva 67/227/EEB ir [Šeštoji direktyva 77/388] panaikinamos, nepažeidžiant valstybių narių prievolių perkelti šių direktyvų nuostatas į nacionalinę teisę ir įgyvendinti tas direktyvas XI priedo B dalyje išvard[y]tais terminais.“

9 Direktyvos 2006/112 413 straipsnis suformuluotas taip:

„Ši direktyva įsigalioja 2007 m. sausio 1 d.“

Portugalijos teisė

PVM kodeksas

10 2008 m. birželio 20 d. *Decreto-Lei 102/2008* (Dekretas-Įstatymas 102/2008) priimtos redakcijos *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, *Diário da República*, 1 serija, Nr. 118, 2008 m. birželio 20 d.; toliau – PVM kodeksas) 4 straipsnyje „Paslaugų teikimo sąvoka“ numatyta:

„1. Paslaugų teikimu laikomi sandoriai, sudaryti už atlygį, kurie nėra prekių tiekimas, įsigijimas Bendrijos viduje ar importas.

2. Paslaugų teikimu už atlygį taip pat laikoma:

<…>

c) pagal užsakymą pagaminto ar surenkamo kilnojamojo turto tiekimas naudojant užsakovo šiuo tikslu patiektas medžiagas, neatsižvelgiant į tai, ar rangovas tiekė dalį naudotų produktų, ar ne.

<…>

4. Kai paslaugas teikia įgaliotinis, veikiantis savo vardu, jis paeiliui yra paslaugų gavėjas ir teikėjas.“

1989 m. gegužės 4 d. aplinkraštis

11 1989 m. gegužės 4 d. *Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424* (PVM tarnybos direkcijos aplinkraštis Nr. 49424; toliau – 1989 m. gegužės 4 d. aplinkraštis) suformuluotas taip:

„1. Garantiniu laikotarpiu atliktas remontas laikomas neapmokestinamu, atliekamu neatlygintinai, nes jis laikomas netiesiogiai įskaičiuotu į prekių, kurioms taikoma garantija, pardavimo kainą, todėl – atlygintinu sandoriu, kaip būtų kitomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į PVM kodekso 3 straipsnio 3 dalies f punkto ir 4 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatas.

Vis dėlto, kai už minėtas paslaugas (su medžiagomis ar be jų) išrašomos sąskaitos faktūros, jos neabejotinai yra sandoriai už atlygį, todėl apmokestinami įprastomis PVM kodekso sąlygomis.

2. Šiomis aplinkybėmis nuo tada, kai pateikiamos sąskaitos faktūros už minėtą remontą, t. y. debetuojama tretiesiems asmenims (nesvarbu, ar tai klientas, koncesininkas ar gamintojas), mokestis sumokamas, ir ta pati tvarka taikoma, jei ne remontininkas ar koncesininkas debetuoja, bet koncesininkas ar gamintojas kredituoja.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Suzlon Wind Energy Portugal* yra energetikos sektoriuje, be kita ko, vėjo energijos sektoriuje, veikianti bendrovė. Jos veikla – gamyba, surinkimas, eksploatavimas, pardavimas, montavimas, plėtra, mechanizavimas, įdiegimas, priežiūra ir paslaugų teikimas. Portugalijoje ji įregistruota kaip PVM mokėtoja. Ši bendrovė yra Danijoje įsteigtos *Suzlon Wind Energy A/S* (toliau – *Suzlon Wind Energy Danemark*) 100 % priklausanti patronuojamoji bendrovė.

13 2006 m. birželio 17 d. pagal Indijos teisę įsteigta bendrovė *Suzlon Energy Limited* (toliau – *Suzlon Energy Inde*) su *Suzlon Wind Energy Danemark*, kurios visas kapitalas priklausė pirmajai bendrovei, sudarė susitarimą dėl vėjo generatorių ir papildomos įrangos pardavimo sąlygų (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) (toliau – 2006 m. susitarimas).

14 2006 m. susitarime buvo reglamentuojamos vėjo generatorių ir papildomos įrangos projektų tiekimo tarp tiekėjos *Suzlon Energy Inde* ir pirkėjos *Suzlon Wind Energy Danemark* bei tarp šios pirkėjos ir jos patronuojamųjų bendrovių sąlygos pagal minėto susitarimo 1 sąlygą. Pagal šio susitarimo 11 sąlygą tiekėja visoms pagamintoms detalėms suteikia garantiją dėl gamybos defektų dvejus metus nuo komercinio sandorio dienos. Taigi tiekėja garantuoja detalių, nekokybiškų detalių remonto ir transporto apmokėjimą, bet darbo išlaidas, susijusias su šių detalių keitimu, dengia pirkėja. Kalbant apie trečiųjų asmenų pagamintas detales, pažymėtina, kad tiekėja turėjo perduoti tiekimo sutartis pirkėjai tam, kad ji pati kontaktuotų su minėtais tiekėjais, siekdama pasinaudoti taikoma garantija, o tokiu atveju su tuo susijusios išlaidos tenka pirkėjai.

15 2007 ir 2008 m. *Suzlon Wind Energy Portugal* tiesiogiai iš *Suzlon Energy Inde* įsigijo 21 vėjo generatorių, kiekvieną su trimis mentėmis, skirtus Portugalijoje esantiems vėjo jėgainių parkams, iš viso už 3 879 000 EUR. Šie parkai priklauso trečiosioms įmonėms.

16 Nuo 2007 m. rugsėjo mėn. ant kai kurių dar garantinių menčių atsirado įtrūkimų, dėl to mentes reikėjo remontuoti ar pakeisti.

17 2008 m. sausio 25 d. *Suzlon Wind Energy Portugal* ir *Suzlon Energy Inde* sudarė paslaugų teikimo sutartį (*Services Agreement*, toliau – 2008 m. sutartis) dėl 63 nekokybiškų menčių remonto ar pakeitimo. Šioje sutartyje patikslinta, kad *Suzlon Wind Energy Portugal* galėjo įsteigti vėjo generatorių ir papildomos įrangos remonto padalinį Portugalijoje ir kad pakaitinės mentės bus gabenamos iš Indijos į Portugaliją.

18 Pagal minėtą sutartį *Suzlon Energy Inde* įsipareigojo teikti logistinę paramą *Suzlon Wind Energy Portugal* ir padėti jai taisyti ar pakeisti mentes. Pastaroji turėjo suteikti *Suzlon Energy Inde* remonto įrenginius ir teikti su menčių sandėliavimu ir tvarkymu susijusias paslaugas. *Suzlon Energy Inde* vardu ji taip pat turėjo įsigyti visą įrangą ir medžiagas, reikalingas nekokybiškų menčių remontui, ir organizuoti vidinį pakaitinių menčių gabenimą. Galiausiai *Suzlon Wind Energy Portugal* savo lėšomis turėjo pateikti *Suzlon Energy Inde* visą reikalingą informaciją ar pagalbą.

19 2008 m. sutartyje *Suzlon Energy Inde* ir *Suzlon Wind Energy Portugal* santykiai buvo apibrėžti kaip kliento ir tiekėjo santykiai, nes *Suzlon Energy Inde* veikia savo naudai, o ne *Suzlon Wind Energy Portugal* interesais.

20 Nuo 2007 m. rugsėjo mėn. iki 2009 m. kovo mėn. *Suzlon Wind Energy Portugal* pakeitė arba sutaisė nekokybiškas mentes ir įvairius vėjo generatorių komponentus. Tam ji įsigijo reikiamų medžiagų ir subrangos pagrindu tam tikras paslaugas iš trečiųjų asmenų, kurie išrašė sąskaitas faktūras už atitinkamus pardavimus ir paslaugas. Ji atskaitė PVM už visus šiuos sandorius, o tai matyti iš jos apskaitos.

21 2009 m. vasario 27 d. *Suzlon Wind Energy Portugal* pateikė debeto avizą Nr. 39/2008, kurios gavėja – *Suzlon Energy Inde*, dėl 2 909 643 eurų sumos. Dėl dalies šios sumos, t. y. 2 232 373 eurų, šioje avizoje buvo nurodyta „Neatitikties ataskaita iki [2008 m.] kovo mėn. pabaigos / Išsamus [neatitikties ataskaitų] sąrašas priede“.

22 2009 m. kovo 31 d. *Suzlon Wind Energy Portugal* išdavė antrą debeto avizą Nr. 44/2008, taip pat skirtą *Suzlon Energy Inde*, dėl 3 263 454,84 euro sumos, kurioje nurodyta: „Menčių remontas Portugalijoje iki 2009 m. kovo mėn. / a) Menčių remonto išlaidos iki 2009 m. kovo mėn. / b) TPI (techninių pakeitimų instrukcijos) išlaidos (nesusijusios su projektu)“.

23 Tą pačią kovo 31 d. ji išdavė trečią debeto avizą Nr. 50/2008, kurios gavėja buvo ta pati, dėl 1 913 533,68 euro sumos. Šioje debeto avizoje buvo nurodyta „[20]08 m. balandžio mėn. – [20]09 m. kovo mėn. pabaigos neatitikties ataskaita / Išsamus [neatitikties ataskaitų] sąrašas priede“.

24 Nė vienoje iš šių trijų debeto avizų (toliau kartu – ginčijamos debeto avizos) PVM nebuvo įtrauktas ir nebuvo nurodytas neapmokestinimo pagrindas. Be to, PVM nebuvo sumokėtas.

25 2012 m. gegužės 31 d. atlikusi PVM patikrinimą už 2009 m. *Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa* (Lisabonos finansų direkcijos mokesčių inspekcijos tarnyba, Portugalija) pateikė *Suzlon Wind Energy Portugal* priminimą apie mokėtiną PVM, beveik visiškai atitinkantį nenurodytąjį ginčijamose debeto avizose. Po šio priminimo buvo pateiktas pranešimas apie išieškojimą – 1 666 710,02 euro suma, įskaitant delspinigius. Remiantis Mokesčių inspekcijos tarnybos akte pateiktais duomenimis, kadangi sandoriai, kuriais grindžiamos ginčijamos debeto avizos, buvo apmokestinti PVM, šio mokesčio suma sudarė 1 481 872,31 euro.

26 *Suzlon Wind Energy Portugal* pateikė skundą dėl šio pranešimo dėl išieškojimo. 2017 m. birželio 30 d. sprendimu *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija) atmetė šį skundą.

27 *Suzlon Wind Energy Portugal* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Ji teigia, kad paprastas išlaidų, patirtų dėl jos įsigytų prekių remonto ar pakeitimo, perkėlimas tiekėjui, šiuo atveju *Suzlon Energy Inde* garantijos laikotarpiu, nesusijęs su pajamų gavimu. Ginčijamos debeto avizos yra ne atlygis už kokį nors tiekėjo atliktą tiekimą, bet išlaidų, kurias ji patyrė vykdydama tiekėjui tenkančią užduotį, atlyginimas, nes jos patirtos dėl pareigos suteikti parduotam produktui garantiją. Tai yra ne paslaugų teikimas už atlygį, o paprastas pinigų srautas, kuris nesukuria jokios pridėtinės vertės, todėl neapmokestinamas PVM.

28 Mokesčių ir muitų institucija savo ruožtu mano, kad sandoriai, dėl kurių pateiktos ginčijamos debeto avizos, atitinka faktiškai *Suzlon Wind Energy Portugal* atliktą paslaugų teikimą Portugalijoje pagal 2008 m. sutartį, pagal kurią ši įmonė apskaitė visas jos subrangovų patiektas prekes ir suteiktas paslaugas ir atskaitė atitinkamą PVM. Taigi ji teigia, kad šios paslaugos turėjo būti apmokestintos standartiniu PVM tarifu. Ši institucija, be kita ko, pažymi, kad iš ginčijamų debeto avizų teksto matyti, kad jos susijusios su per visą projektą parengtomis neatitikties ataskaitomis. Be to, ji mano, kad 1989 m. gegužės 4 d. aplinkraštis dėl kliento paslaugų tiekėjui garantijos laikotarpiu, kuris taikomas šioje byloje, suteiktų paslaugų numato, kad už paslaugas, kaip antai nurodytas ginčijamose debeto avizose, reikia mokėti PVM.

29 Šiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas, Portugalija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Sąjungos teisę atitinka aiškinimas, kad remontas, atliktas per vadinamąjį garantinį laikotarpį, laikomas neapmokestinamu sandoriu tik tuomet, kai jis vykdomas neatlygintinai ir tiek, kiek jis automatiškai įtraukiamas į prekės, kuriai taikoma garantija, pardavimo kainą, todėl garantiniu laikotarpiu teikiamos paslaugos turi būti laikomos apmokestinamomis (neatsižvelgiant į tai, ar jos teikiamos naudojant medžiagas), jei dėl jų išrašytos sąskaitos faktūros, nes jos gali būti laikomos tik paslaugomis, teikiamomis už atlygį?

2. Ar debeto avizos pateikimas vėjo generatorių komponentų tiekėjui, kad būtų kompensuotos šių prekių pirkėjo išlaidos, patirtos per garantinį laikotarpį dėl komponentų keitimo (naujas tiekėjo prekių importas, kuriam pritaikytas PVM ir dėl kurio atsirado teisė į atskaitą) ir remonto (iš trečiųjų asmenų įsigyjant paslaugų, už kurias sumokėtas PVM), kai šis pirkėjas (jis priklauso pardavėjų, įsisteigusių trečioje šalyje, grupei) teikia vėjo jėgainių parko įrengimo paslaugas tretiesiems asmenims, turi būti laikomas paprasčiausiu išlaidų perkėlimo sandoriu, kuris, kaip toks, neapmokestinamas PVM, ar paslaugų teikimu už atlygį, kuris turi būti apmokestintas?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

30 Formaliai netvirtindama, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, Portugalijos vyriausybė abejoja dėl jo atitikties Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnio nuostatoms.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, kuri šiuo metu įtvirtinta šio procedūros reglamento 94 straipsnyje, dėl būtinybės pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad šis teismas apibrėžtų pateikiamo klausimo faktines aplinkybes ir pagrindines teisines nuostatas arba bent paaiškintų šiuos klausimus pagrindžiančias faktines prielaidas. Be to, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti nurodytos tikslios priežastys, dėl kurių nacionalinis teismas kelia Sąjungos teisės aiškinimo klausimus ir mano, kad būtina Teisingumo Teismui pateikti prejudicinį klausimą (2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Blue Air – Airline Management Solutions*, C-584/18, EU:C:2020:324, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Nagrinėjamu atveju, nors tiesa, kad šio sprendimo 29 punkte pateiktuose prejudiciniuose klausimuose neminima jokios konkrečios Sąjungos ar Portugalijos teisės nuostatos, vis dėlto reikia iš karto pažymėti, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Šeštąja direktyva 77/388 ir nurodo, kad „kyla abejonių dėl [šios] direktyvos 2 straipsnio aiškinimo“. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad kitose šios direktyvos nuostatose ir PVM kodekse nėra vienareikšmiško ar aiškaus atsakymo. Šis teismas taip pat remiasi Portugalijos mokesčių administratoriaus doktrina, susijusia su prekių remontu garantiniu laikotarpiu, išdėstyta 1989 m. gegužės 4 d. aplinkraštyje, kuri gali būti laikoma nacionaline praktika (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, 39 punktą).

33 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas glaustai, bet suprantamai apibrėžė pagrindinės bylos teisinį pagrindą.

34 Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą pakankamai aiškiai matyti, kad *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) dėl sandorių, su kuriais susijusios ginčijamos debeto avizos, kelia klausimą dėl sąvokos „paslaugų teikimas už atlygį“, siekiant nustatyti, ar nagrinėjami sandoriai turi būti apmokestinti PVM.

35 Primintina, kad nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo yra taikoma svarbos prezumpcija ir Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija dėl pateiktų klausimų svarbos sprendimui pagrindinėje byloje priimti leidžia įvertinti jų apimtį ir pateikti naudingą atsakymą minėtam teismui.

37 Be to, kadangi Europos Komisija tvirtina, kad pirmąjį prejudicinį klausimą sudaro dvi dalys, o antroji dalis, susijusi su klausimu, ar nagrinėjamas atlygis gali būti laikomas numanomai įtrauktu į prekės pardavimo kainą, kai remonto paslauga teikiama nemokamai, yra nepriimtina, nes susijusi su paslaugomis, kurios nėra nagrinėjamos šioje byloje, pakanka konstatuoti, kad šie argumentai grindžiami klaidingu pirmojo prejudicinio klausimo aiškinimu. Iš tiesų iš jo formuluotės matyti, kad, kalbant apie šį klausimą, „neatlygintini sandoriai <…>, numanomai įtraukti į prekės, kuriai taikoma garantija, pardavimo kainą“, yra tik Šeštosios direktyvos 77/388 aiškinimo prielaida,

kurią prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo patikrinti ir iš kurio *a contrario* matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai apmokestinami PVM.

38 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia pripažinti priimtinu.

Dėl esmės

Dėl Direktyvos 2006/112 taikymo „ratione temporis“

39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl Šeštosios direktyvos 77/388, kurios „faktinių aplinkybių metu galiojusi“ redakcija, jo nuomone, taikytina jo nagrinėjamoje byloje, 2 straipsnio aiškinimo.

40 Vis dėlto reikia pažymėti, kad, šio teismo teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjamas priminimas apie mokėtiną PVM buvo susijęs su 2009 m. apskaitytomis ginčijamomis debeto avizomis, kuriose nebuvo nurodytas ir dėl to tą dieną nesumokėtas PVM. Taigi reikšmingos faktinės aplinkybės susiklostė po 2007 m. sausio 1 d., kai įsigaliojo Direktyva 2006/112 ir buvo pakeista Šeštoji direktyva 77/388, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 411 ir 413 straipsnių (2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 24 punktas).

41 Šiuo klausimu galima pažymėti, kad pagal šios direktyvos 66 konstatuojamąją dalį „[p]rievolė perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turėtų apsiriboti tomis nuostatomis, kurios pakeistos iš esmės lyginant su ankstesnėmis direktyvomis“, ir kad „[p]rievolė perkelti nepakitusias nuostatas į nacionalinę teisę nustatyta ankstesnėse direktyvose“ (2017 m. spalio 4 d. Sprendimo *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 29 punktas).

42 Iš Direktyvos 2006/112 XII priede pateiktos lentelės matyti, kad Šeštosios direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punkto nuostatos, pagal kurias PVM apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį šalies teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, atitinka Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto nuostatas.

43 Kadangi Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas, palyginti su Šeštąja direktyva 77/388, nebuvo iš esmės pakeistas, turi būti laikoma, kad jis jau buvo perkeltas į Portugalijos teisę nuo šios direktyvos įsigaliojimo 2007 m. sausio 1 d. (pagal analogiją žr. 2017 m. spalio 4 d. Sprendimo *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 30 punktą). Šeštoji direktyva 77/388 turėjo būti perkelta į Portugalijos teisę vėliausiai 1989 m. sausio 1 d., remiantis Sutarties dėl Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos stojimo į Europos ekonominę bendriją ir Europos atominės energijos bendriją (OL L 302, 1985, p. 9) 395 straipsnio ir XXXVI priedo II dalies pabaigos nuostatomis.

44 Iš to matyti, kad tiek, kiek pagrindinė byla susijusi su už 2009 m. mokėtino PVM išieškojimu, Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas pagrindinėje byloje taikytinas *ratione temporis* (pagal analogiją žr. 2017 m. spalio 4 d. Sprendimo *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 31 punktą). Taigi šios nuostatos išaiškinimas yra svarbus nagrinėjant šiuos prejudicinius klausimus (šiuo klausimu žr. 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 26 punktą).

Dėl prejudicinių klausimų

45 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sandoriai, dėl kurių PVM mokėtojas apskaito debeto avizas ir atsiranda teisė į pirkimo PVM, sumokėto už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, dėl kurių įvyko šie sandoriai, atskaitą, yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, jei, viena vertus, šis apmokestinamasis asmuo juos apibrėžia kaip nesuteikusius jam jokio pelno.

46 Šiuo klausimu reikia priminti, kad apmokestinimas PVM, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, reiškia, kad, kaip matyti iš pačios šios nuostatos formuluotės, turi būti tenkinami penki kriterijai, t. y. kad nagrinėjamas sandoris yra paslaugų teikimas, vykdomas už atlygį valstybės narės teritorijoje apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks.

47 Pirma, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Suzlon Wind Energy Portugal* yra PVM mokėtoja Portugalijoje ir kad aptariami sandoriai buvo įvykdyti šios valstybės narės teritorijoje, todėl du iš pirmesniame punkte nurodytų kriterijų jau yra įvykdyti.

48 Antra, svarbu pažymėti, kad kriterijus, susijęs su aplinkybe, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, t. y. kriterijus, kurį reikia nagrinėti dabar, reiškia, kad būtina nustatyti, ar jis iš tikrųjų įvykdė nagrinėjamus sandorius, veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, kitaip tariant, ar, viena vertus, jis juos įvykdė ne privačiai (1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 16–18 punktai), bet vykdydamas savo apmokestinamąją veiklą (2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 42 punktas), ir, kita vertus, ar jis iš tiesų juridiškai yra juos įvykdęs asmuo. Nagrinėjamu atveju dėl sandorių, dėl kurių pateiktos ginčijamos debeto avizos, reikia patikrinti, ar *Suzlon Wind Energy Portugal* veikė savo vardu kaip PVM mokėtoja, ar *Suzlon Energy Inde* vardu ir naudai.

49 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti sutartinį ir apskaitos pagrindą, kuriuo remiantis buvo pateiktos ginčijamos debeto avizos, visų pirma siekiant nustatyti, ar yra tarpinių sąskaitų, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 1 d. Sprendimo *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, 25 punktą).

50 Atsižvelgiant į sutartį, reikia pažymėti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog 2006 m. susitarimu reglamentuojama tiekėjo *Suzlon Energy Inde* ir pirkėjo *Suzlon Energy Danemark* patiektų prekių atitikties ir veikimo garantija; šis susitarimas taikomas ir pastarosios įmonės patronuojamosioms bendrovėms, kaip antai *Suzlon Wind Energy Portugal*. Nagrinėjamu atveju atrodo, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad *Suzlon Wind Energy Portugal*, importuodama nekokybiškas prekes tiesiai iš *Suzlon Energy India*, pasinaudojo 2006 m. susitarime numatyta garantija

51 Taip pat reikia pabrėžti, kad *Suzlon Wind Energy Portugal* klientams suteikta garantija nėra ginčijama, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat nematyti, kad šiuo atveju egzistuoja tiesioginė *Suzlon Energy Inde* galutiniams klientams teikiama garantija.

52 2008 m. sutarties ištraukose, pateiktose prašyme priimti prejudicinį sprendimą, aiškiai nurodyta, kad remonto ir pakeitimo paslaugas, kurios yra jos dalykas, teikia paslaugų teikėja *Suzlon Wind Energy Portugal* klientei *Suzlon Energy Inde*.

53 Atsižvelgiant į apskaitą, svarbu pabrėžti, kad PVM mokėtojas turi galėti įrodyti į savo apskaitą įtrauktų sandorių realumą ir turinį. Šiuo atžvilgiu nacionalinės mokesčių institucijos, siekdamos nustatyti sandorio mokestinį pobūdį, gali atsižvelgti į minėtų sandorių pavadinimus kaip ir į visas kitas reikšmingas aplinkybes. Nagrinėjamu atveju prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos ginčijamų debeto avizų formuluotės, iš kurių matyti, kad *Suzlon Wind Energy Portugal* pateikė keletą atitinkamų įrenginių „neatitikties“ ir „remonto ataskaitų“ *Suzlon Energy Inde*.

54 *Suzlon Wind Energy Portugal* taip pat nurodė, kad nusprendė padengti atitinkamų remonto ir pakeitimų Portugalijos teritorijoje išlaidas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad šiuo tikslu minėta įmonė pasitelkė prekių tiekėjus ir paslaugų teikėjus. Visos šiuo tikslu išrašytos sąskaitos faktūros buvo išrašytos ne *Suzlon Energy Inde*, o *Suzlon Wind Energy Portugal* vardu. Ji atskaitė šiose sąskaitose faktūrose nurodyto PVM sumą, todėl ši suma turi būti laikoma pirkimo PVM už sandorius, apskaitytus pagal ginčijamas debeto avizas.

55 Be to, atrodo įrodyta, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad su remonto ir pakeitimo darbais susijusių sumų *Suzlon Wind Energy Portugal* neįtraukė į tarpinę sąskaitą, kaip tai turėjo būti padaryta siekiant nedelsiant perkelti šias sumas.

56 Taigi, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą informaciją, su sąlyga, kad jis ją patikrino, reikia konstatuoti, kad PVM mokėtojas, kuris veikė taip, kaip, atrodo, *Suzlon Wind Energy Portugal*, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, veikiančiu kaip toks.

57 Trečia, nagrinėjamas sandoris turi būti paslaugų teikimas.

58 Pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnį paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. Kvalifikuojant nagrinėjamą sandorį reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis jis vykdomas (2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11 EU:C:2013:15, 32 punktas). Šiomis aplinkybėmis reikšmingos sutarties sąlygos yra veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti nustatant „paslaugų teikimo“ sandorio teikėją ir gavėją, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą (2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

59 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad 2008 m. sutartis „Paslaugų tiekimo sutartis“ ir ginčijamos debeto avizos, kuriose kalbama apie neatitikimo ir remonto ataskaitas, rodo tai, kad *Suzlon Wind Energy Portugal*, atrodo, yra paslaugų teikėja klientei *Suzlon Energy Inde*.

60 Reikia pridurti, kad tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, negali prilygti nekokybiškos įrangos grąžinimui tiekėjui taisyti ar pakeisti, nes šiuo atveju tiekėjas pavedė būtent aptariamų prekių pirkėjui teikti tam tikras paslaugas, skirtas šio tiekėjo garantijai įgyvendinti.

61 Ketvirta, paslaugos turi būti teikiamos už atlygį.

62 Pirmiausia reikia priminti, kad paslauga teikiama už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys, kai atliekamas abipusis teikimas, o paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą individualizuotiną paslaugą. Taip yra tuo atveju, kai tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (2021 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Balgarska Natsionalna televizia*, C-21/20, EU:C:2021:743, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

63 Nepažeidžiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atlikto šių įvairių aplinkybių vertinimo, galima nurodyti, kad paprasčiausiai perskaičius prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pirma, teisinį ryšį, kuriuo grindžiamos ginčijamos debeto avizos, nustato 2008 m. sutartis, antra, paslaugų teikėjo atlygis atitinka šias debeto avizas ir, trečia, *Suzlon Wind Energy Portugal* teikiamos paslaugos *Suzlon Energy Inde*, t. y. be kita ko, pagalba taisant ar keičiant nekokybiškas mentes, atitinka sąvoką „gavėjui suteikta individualizuotina paslauga“.

64 Be to, tai, kad atlygis už šį paslaugų teikimą buvo gautas kaip debeto avizos, nėra kliūtis šį atlygį laikyti atlygiu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Iš tiesų Teisingumo Teismas jau turėjo progą priminti, kad nustatant paslaugų teikimo už atlygį pobūdį neturi reikšmės tai, kad atlygis nėra pervedamas arba nepadengiamos konkrečios išlaidos (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 29 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

65 Galiausiai, kalbant apie aplinkybę (darant prielaidą, kad ji įrodyta), kad *Suzlon Wind Energy Portugal* perkėlė nekokybiškų menčių pakeitimo ar remonto išlaidas be maržos ar antkainio, svarbu priminti, kad tai, jog ekonominis sandoris buvo atliktas už didesnę ar mažesnę nei savikaina kainą, neturi reikšmės, kai sandoris kvalifikuojamas kaip „sandoris už atlygį“, nes ši sąvoka reiškia tik tiesioginį ryšį tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gemeente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 26 punktas).

66 Iš to, kas minėta, matyti, kad tokie sandoriai, kaip juos aprašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atitinka paslaugų teikimo už atlygį kriterijus, įtvirtintus Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkte.

67 Svarbu pridurti, kad patiektų prekių garantijos buvimas gali turėti įtakos paslaugų teikimo už atlygį kvalifikavimui tik tuo atveju, jei tai turi įtakos vienam iš šioje nuostatoje nurodytų kriterijų. Taip būtų, pavyzdžiui, tuo atveju, jei paslaugų teikėjas būtų veikęs kito asmens vardu ir naudai, apsiribodamas sumų, susijusių su įsigytomis prekėmis ir aptariamais remonto ir pakeitimo darbais įtraukimu į tarpines sąskaitas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą, neatskaitydamas pirkimo PVM ir užsakymuose bei sąskaitose faktūrose nurodydamas bendrovės, kurios naudai šios prekės buvo įgytos ir darbai atlikti, pavadinimą.

68 Bet kuriuo atveju situacija, kai ataskaitos dėl garantinių prekių neatitikties buvo rengiamos kelis mėnesius ir šios prekės buvo sutaisytos, skiriasi nuo situacijos, kai garantinės nekokybiškos prekės buvo paprasčiausiai pakeistos.

69 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sandoriai, sudaryti pagal sutartį, tinkamai apskaityti apmokestinamojo asmens, kai nurodomas

paslaugų teikėjas, jų gavėjas ir nagrinėjamų paslaugų pobūdis, taip pat paslaugų pobūdį atitinkantis pavadinimas ir už kuriuos paslaugų teikėjo gautas atlygis atitinka realią šių paslaugų vertę debeto avizų forma, yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nepaisant to, kad, viena vertus, apmokestinamasis asmuo gali negauti pelno ir, kita vertus, prekėms, kurios yra šių teikimų objektas, suteikta garantija.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

70 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sandoriai, sudaryti pagal sutartį, tinkamai apskaityti apmokestinamojo asmens, kai nurodomas paslaugų teikėjas, jų gavėjas ir nagrinėjamų paslaugų pobūdis, taip pat paslaugų pobūdį atitinkantis pavadinimas ir už kuriuos paslaugų teikėjo gautas atlygis atitinka realią šių paslaugų vertę debeto avizų forma, yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nepaisant to, kad, viena vertus, apmokestinamasis asmuo gali negauti pelno ir, kita vertus, prekėms, kurios yra šių teikimų objektas, suteikta garantija.

Parašai.