TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2022. gada 24. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Piemērojamība laikā – Pakalpojumi, kam ir piemērojams PVN – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Kritēriji – Grupas iekšējās attiecības – Pakalpojumi, ko veido vēja ģeneratoru remonts vai detaļu nomaiņa atbilstoši garantijai un neatbilstības ziņojumu sagatavošana – Debetnotas, ko ir izrakstījis pakalpojumu sniedzējs, nenorādot PVN – PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, par kuriem pakalpojuma sniedzējam ir izrakstījuši rēķinus tā apakšuzņēmēji, atskaitīšana par tiem pašiem pakalpojumiem

Lietā C-605/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) iesniedza ar 2020. gada 1. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 17. novembrī, tiesvedībā

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Pasers [*J. Passer*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] (referents) un M. L. Arasteja Saūna [*M. L. Arastey Sahún*],

ģenerāladvokāte: L. Medina,

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

– Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, *P. Barros da Costa* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *I. Melo Sampaio*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda* (turpmāk tekstā – "*Suzlon Wind Energy Portugal*") un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu remonta pakalpojumiem, kas sniegti preces garantijas perioda laikā trešā valstī dibinātai sabiedrībai, kurai netieši pieder viss prasītājas pamatlietā kapitāls.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva 77/388/EEK

3 Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 2. panta 1. punktā bija paredzēts:

"[PVN] jāmaksā: [..] par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas."

Direktīva 2006/112

4 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 66. apsvērumu:

"Pienākums šo direktīvu transponēt attiecīgās valsts tiesību aktos būtu jāattiecina vienīgi uz noteikumiem, kas liecina par ievērojamām pārmaiņām salīdzinājumā ar iepriekšējām direktīvām. Saistība negrozītus noteikumus transponēt attiecīgās valsts tiesību aktos izriet no iepriekšējām direktīvām."

5 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds."

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 1. punktu "pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

7 Minētās direktīvas 28. pantā ir noteikts:

"Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

8 Šīs pašas direktīvas 411. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Direktīvu 67/227/EEK un [Sesto direktīvu 77/388] atceļ, neskarot dalībvalstu pienākumus attiecībā uz termiņiem, kad tām jātransponē savos tiesību aktos XI pielikuma B daļā norādītās direktīvas."

9 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 413. pantu:

"Šī direktīva stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī."

Portugāles tiesības

PVN kodekss

10 2008. gada 20. jūnija *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss), redakcijā, kas izriet no *Decreto-Lei 102/2008* (Dekrētlikums Nr. 102/2008; *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 118, 2008. gada 20. jūnijs; turpmāk tekstā – "PVN kodekss"), 4. pantā "Pakalpojumu sniegšanas jēdziens" ir paredzēts:

"1. Par pakalpojumu sniegšanu uzskata darījumus, kas ir veikti par atlīdzību un kas nav preču piegāde, iegāde Kopienas iekšienē vai imports.

2. Par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību uzskata arī:

[..]

c) kustamas mantas piegādi, kas ražota vai samontēta pēc pasūtījuma ar materiāliem, kurus šajā nolūkā ir piegādājis pasūtītājs, neatkarīgi no tā, vai līgumslēdzējs ir vai nav piegādājis daļu no izmantotajiem produktiem.

[..].

4. Ja pakalpojumus sniedz pilnvarnieks, kas rīkojas savā vārdā, pēdējais minētais secīgi ir pakalpojuma saņēmējs un sniedzējs."

1989. gada 4. maija apkārtraksts

11 1989. gada 4. maija *Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424* (PVN dienestu pārvaldes apkārtraksts Nr. 49424, turpmāk tekstā – "1989. gada 4. maija apkārtraksts") ir formulēts šādi:

"1. Garantijas periodā veiktu remontu uzskata par tādu, par ko nav jāmaksā nodoklis un kas tiek veikts bez maksas, jo uzskata, ka tas ir netieši iekļauts tās preces pārdošanas cenā, kura ir garantijas priekšmets, un tādējādi to nepielīdzina darījumiem, kas ir veikti par atlīdzību, par kādiem to uzskatītu citādos apstākļos, ņemot vērā PVN kodeksa 3. panta 3. punkta f) apakšpunkta un 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta noteikumus.

Tomēr, ja par minēto pakalpojumu sniegšanu (ar vai bez materiālu izmantošanas) tiek izrakstīti rēķini, šie pakalpojumi nenoliedzami ir darījumi, kas ir veikti par atlīdzību, un līdz ar to tie ir apliekami ar nodokļiem atbilstoši parastajiem PVN kodeksa nosacījumiem.

2. Šādos apstākļos no brīža, kad par minēto remontu tiek izrakstīti rēķini, proti, tiek noteikts debets trešām personām (neatkarīgi no tā, vai tas ir klients, koncesionārs vai ražotājs), tiks aprēķināts nodoklis, un tāds pats režīms ir piemērojams, ja debeta vietā, ko ir noteicis remonta veicējs vai koncesionārs, runa ir par kredītu, par kuru ir paziņojis koncesionārs vai ražotājs.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 *Suzlon Wind Energy Portugal* ir sabiedrība, kas darbojas enerģētikas nozarē, konkrētāk, vēja enerģijas nozarē. Tās darbības jomas ir ražošana, montāža, ekspluatācija, tirdzniecība, uzstādīšana, izstrāde, apstrāde, darbināšana un uzturēšana, kā arī pakalpojumu sniegšana. Tā ir reģistrēta Portugālē kā PVN maksātāja. 100 % šīs sabiedrības kapitāla pieder Dānijā dibinātai sabiedrībai *Suzlon Wind Energy A/S* (turpmāk tekstā – "*Suzlon Wind Energy Danemark*").

13 2006. gada 17. jūnijā atbilstoši Indijas tiesībām dibināta sabiedrība *Suzlon Energy Limited* (turpmāk tekstā – "*Suzlon Energy Inde*") ar *Suzlon Wind Energy Danemark*, kuras kapitāls tai piederēja pilnībā, noslēdza līgumu par vēja ģeneratoru un papildu iekārtu pārdošanas noteikumiem un nosacījumiem (*Terms and Conditions of Sales Agreement*; turpmāk tekstā – "2006. gada līgums").

14 2006. gada līgumā bija reglamentēti vēja ģeneratoru un papildu iekārtu projektu piegādes nosacījumi starp piegādātāju *Suzlon Energy Inde* un pircēju *Suzlon Wind Energy Danemark*, kā arī starp pēdējo minēto un tās meitasuzņēmumiem saskaņā ar šī līguma 1. noteikumu. Saskaņā ar minētā līguma 11. noteikumu piegādātājam ir jāsniedz garantija attiecībā uz ražošanas defektiem saistībā ar visām tā ražotajām detaļām divu gadu laikā no komercdarījuma noslēgšanas dienas. Piegādātājs tādējādi garantēja samaksu par detaļām, detaļu ar defektiem remontu un transportēšanu, tomēr darbaspēka izmaksas saistībā ar šo detaļu nomaiņu palika pircēja ziņā. Runājot par trešo personu ražotajām detaļām, piegādātājam bija jānosūta pircējam piegādes līgumi, lai pēdējais minētais pats sazinātos ar minētajiem piegādātājiem ar nolūku izmantot piemērojamo garantiju, un ar to saistītās izmaksas šajā gadījumā ir jāsedz pircējam.

15 2007. un 2008. gadā *Suzlon Wind Energy Portugal* no *Suzlon Energy Inde* tieši iegādājās pavisam 21 vēja ģeneratoru, kas katrs ir aprīkots ar trim lāpstiņām un kas ir paredzēti vēja parkiem Portugālē, par kopējo vērtību 3 879 000 EUR. Šie parki pieder trešo personu uzņēmumiem.

16 No 2007. gada septembra dažās no lāpstiņām, uz kurām vēl bija spēkā garantija, parādījās plaisas, kas radīja vajadzību veikt to remontu vai nomaiņu.

17 2008. gada 25. janvārī *Suzlon Wind Energy Portugal* un *Suzlon Energy Inde* noslēdza pakalpojumu sniegšanas līgumus (*Services Agreement*, turpmāk tekstā – "2008. gada līgums") 63 lāpstiņu ar defektiem remontam vai nomaiņai. Šajā līgumā ir precizēts, ka *Suzlon Wind Energy Portugal* ir spēja izveidot vēja ģeneratoru un papildu iekārtu remonta vienību Portugālē un ka nomaiņas lāpstiņas uz Portugāli tiks transportētas no Indijas.

18 Atbilstoši minētajam līgumam *Suzlon Energy Inde* apņēmās sniegt loģistikas atbalstu *Suzlon Wind Energy Portugal* un sniegt tai palīdzību lāpstiņu remontā vai nomaiņā. Pēdējai minētajai bija jānodod *Suzlon Energy Inde* rīcībā remonta iekārtas un jāsniedz pakalpojumi, kas ir saistīti ar lāpstiņu uzglabāšanu un darbībām ar tām. Tai arī *Suzlon Energy Inde* vārdā bija jāiegādājas visas iekārtas un materiāli, kas ir vajadzīgi lāpstiņu ar defektiem remontam, un jāorganizē nomaiņas lāpstiņu iekšējais transports. Visbeidzot *Suzlon Wind Energy Portugal* uz sava rēķina bija jāsniedz *Suzlon Energy Inde* visa informācija vai palīdzība, ko tā saprātīgi pieprasītu.

19 2008. gada līgumā attiecības starp *Suzlon Energy Inde* un *Suzlon Wind Energy Portugal* bija kvalificētas kā klienta un piegādātāja attiecības, jo *Suzlon Energy Inde* rīkojās savā vārdā, nevis *Suzlon Wind Energy Portugal* interesēs.

20 Laikposmā no 2007. gada septembra līdz 2009. gada martam *Suzlon Wind Energy Portugal* nomainīja vai salaboja lāpstiņas ar defektiem, kā arī dažādas vēja ģeneratoru detaļas. Šajā nolūkā tā iegādājās vajadzīgos materiālus un saņēma dažus pakalpojumus no trešām personām, kas izrakstīja rēķinus, kuri atbilst attiecīgajiem pārdevumiem un pakalpojumiem. Tā atskaitīja PVN, kuru bija samaksājusi par visiem šiem darījumiem, kas izriet no tās grāmatvedības uzskaites.

21 2009. gada 27. februārī *Suzlon Wind Energy Portugal* izdeva debetnotu Nr. 39/2008 par 2 909 643 EUR, kuras adresāts bija *Suzlon Energy Inde*. Attiecībā uz daļu no šīs summas, proti, 2 232 373 EUR, šajā debetnotā bija norādīts "Neatbilstības ziņojums līdz [2008. gada] marta beigām / Detalizēts [neatbilstības ziņojumu] saraksts pielikumā".

22 2009. gada 31. martā *Suzlon Wind Energy Portugal* izdeva otro debetnotu ar numuru 44/2008 par 3 263 454,84 EUR, kas arī bija adresēta *Suzlon Energy Inde* un kurā bija minēts: "Lāpstiņu atjaunošana Portugālē līdz 2009. gada martam / a) Lāpstiņu atjaunošanas izmaksas līdz 2009. gada martam / b) TIN (tehnisku izmaiņu norādījumi) izmaksas (kas nav saistītas ar projektu)".

23 Šajā pašā dienā tā izdeva trešo debetnotu par 1 913 533,68 EUR, kurai bija tas pats adresāts un kuras numurs bija 50/2008. Šajā pēdējā debetnotā bija norādīts: "Neatbilstības ziņojums no [20]08. gada aprīļa līdz [20]09. gada marta beigām / Detalizēts [neatbilstības ziņojumu] saraksts pielikumā".

24 Nevienā no šīm trim debetnotām (turpmāk tekstā kopā – "strīdīgās debetnotas") nebija ietverts ne PVN, ne arī minēts iemesls atbrīvojumam no tā. Turklāt PVN netika samaksāts.

25 2012. gada 31. maijā, pārbaudot PVN attiecībā uz 2009. gadu, *Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa* (Lisabonas Finanšu direkcijas Nodokļu inspekcijas dienests, Portugāle) nosūtīja *Suzlon Wind Energy Portugal* tā PVN samaksas atgādinājumu, kas gandrīz pilnībā atbilst tam, kurš nav ietverts strīdīgajās debetnotās. Paziņojumā par nodokļa piedziņu, kas tika nosūtīts pēc atgādinājuma, bija norādīta summa 1 666 710,02 EUR apmērā, ieskaitot nokavējuma procentus. Saskaņā ar Nodokļu inspekcijas dienesta ziņojumā iekļauto informāciju, ja par darījumiem, uz kuriem attiecas strīdīgās debetnotas, bija jāmaksā PVN, pēdējā minētā apmērs esot 1 481 872,31 EUR.

26 *Suzlon Wind Energy Portugal* par šo paziņojumu par nodokļa piedziņu iesniedza prasību. Ar 2017. gada 30. jūnija spriedumu *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodokļu tiesa, Portugāle) šo prasību noraidīja.

27 *Suzlon Wind Energy Portugal* par minēto spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Tā apgalvo, ka to izdevumu summas vienkārša pārnešana uz piegādātāju, šajā gadījumā uz *Suzlon Energy Inde*, garantijas perioda laikā, kurus tā ir segusi, remontējot vai nomainot preces, ko tā ir iegādājusies, nav vērsta uz ienākumu gūšanu. Strīdīgās debetnotas esot nevis atlīdzība par jebkādiem piegādātāja sniegtiem pakalpojumiem, bet gan to izmaksu atlīdzināšana, kuras tā ir segusi, lai veiktu uzdevumu, kas bija jāveic pēdējam minētajam, jo tas izrietēja no tās pārdotās preces garantijas pienākuma. Runa esot nevis par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, bet gan par vienkāršu naudas plūsmu, kas, neradīdama nekādu pievienoto vērtību, tādējādi nav pakļauta PVN samaksai.

28 Nodokļu un muitas iestāde, savukārt, uzskata, ka darījumi, uz kuriem attiecas strīdīgās debetnotas, atbilst faktiskai *Suzlon Wind Energy Portugal* pakalpojuma sniegšanai Portugālē atbilstoši 2008. gada līgumam, kuras ietvaros pēdējā minētā grāmatvedības uzskaitē ir iekļāvusi visas tās apakšuzņēmēju piegādātās preces un sniegtos pakalpojumus un ir atskaitījusi atbilstošo PVN. Tādējādi tā apgalvo, ka par šiem pakalpojumiem esot bijis jāmaksā PVN atbilstoši parastajai likmei. Šī iestāde it īpaši norāda, ka no strīdīgo debetnotu noteikumiem izriet, ka tās attiecas uz neatbilstības ziņojumiem, kas ir sagatavoti visā projekta laikā. Turklāt tā uzskata, ka šajā lietā piemērojamais 1989. gada 4. maija apkārtraksts par pakalpojumiem, ko klients ir sniedzis piegādātājam garantijas perioda laikā, paredz, ka par tādiem pakalpojumiem kā strīdīgajās debetnotās paredzētie ir jāmaksā PVN.

29 Šādos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai ar Savienības tiesībām ir saderīga interpretācija, saskaņā ar kuru tā saucamajā "garantijas" periodā veiktais remonts ir uzskatāms par darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļa, tikai tad, ja tas tiek veikts bez atlīdzības un ja tas ir netieši iekļauts ražojuma, uz kuru attiecas garantija, pārdošanas cenā, tādējādi, ka ir uzskatāms, ka ar nodokli ir apliekama pakalpojumu sniegšana, kura ir veikta garantijas periodā (neatkarīgi no tā, vai tā ietver vai neietver materiālu izmantošanu) un par kuru tiek izrakstīts rēķins, jo tā noteikti ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību?

2) Vai debetnotas izrakstīšana vējturbīnu detaļu piegādātājam, lai saņemtu atlīdzinājumu par izdevumiem, kas šo ražojumu pircējam radušies garantijas periodā saistībā ar detaļu nomaiņu (jauns ražojumu imports no piegādātāja, kam tika piemērots PVN un kas radīja PVN atskaitīšanas tiesības) un attiecīgo remontu (iegādājoties pakalpojumus no trešām personām un aprēķinot attiecīgo PVN), ciktāl runa ir par vējparka uzstādīšanas pakalpojumiem, ko

minētais pircējs (kas ietilpst tajā pašā uzņēmumu grupā, pie kuras pieder piegādātājs, kas ir reģistrēts trešā valstī) sniedz trešām personām, ir jāuzskata par vienkāršu izmaksu pārnešanas darbību, kura pati par sevi ir atbrīvota no PVN, vai arī par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, attiecībā uz kuru ir aprēķināms nodoklis?"

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

30 Formāli neapgalvojot, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir nepieņemams, Portugāles valdība pauž šaubas par tā atbilstību Tiesas Reglamenta 94. panta noteikumiem.

31 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, kas pašlaik ir atspoguļota šī reglamenta 94. pantā, vajadzība sniegt valsts tiesai noderīgu Savienības tiesību interpretāciju prasa, lai valsts tiesa izklāstītu lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, uz kuriem attiecas tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu šo jautājumu pamatā esošos faktu pieņēmumus. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu turklāt ir jānorāda precīzi iemesli, kas valsts tiesai ir likuši šaubīties par Savienības tiesību interpretāciju un uzskatīt par nepieciešamu uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu (spriedums, 2020. gada 30. aprīlis, *Blue Air – Airline Management Solutions*, C-584/18, EU:C:2020:324, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šajā gadījumā, lai gan ir taisnība, ka šī sprieduma 29. punktā izklāstītajos prejudiciālajos jautājumos nav minēta neviena konkrēta Savienības vai Portugāļu tiesību norma, vispirms tomēr ir jānorāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa atsaucas uz Sesto direktīvu 77/388 un norāda uz "šaub[ām] par [šīs] direktīvas 2. panta interpretāciju". Turklāt iesniedzējtiesa precizē, ka tā nav radusi nepārprotamu vai skaidru atbildi citos minētās direktīvas noteikumos un PVN kodeksā. Šī tiesa atsaucas arī uz Portugāles nodokļu administrācijas doktrīnu par preču remontu garantijas perioda laikā, kas ir izklāstīta 1989. gada 4. maija apkārtrakstā un ko tādējādi var kvalificēt kā valsts praksi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 24. oktobris, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, 39. punkts).

33 Iesniedzējtiesa tādējādi kopsavilkuma veidā, bet saprotami ir noteikusi atbilstošās pamatlietas tiesību normas.

34 Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pietiekami skaidri izriet, ka *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) saistībā ar darījumiem, uz kuriem attiecas strīdīgās debetnotas, ir šaubas par jēdzienu "pakalpojumu sniegšana par atlīdzību", lai noskaidrotu, vai attiecīgajiem darījumiem ir jāpiemēro PVN.

35 Jāatgādina, ka uz jautājumiem par Savienības tiesībām attiecas atbilstības pieņēmums un ka Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālo jautājumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiski apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2017. gada 26. oktobris, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šajā lietā iesniedzējtiesas sniegtās norādes par uzdoto jautājumu atbilstību, lai izlemtu pamatlietu, ļauj novērtēt to tvērumu un sniegt minētajai tiesai lietderīgu atbildi.

37 Turklāt, ciktāl Eiropas Komisija norāda, ka pirmajam prejudiciālajam jautājumam ir divas daļas un ka otrā daļa, kas attiecas uz to, vai attiecīgo atlīdzību var uzskatīt par tādu, kura netieši ir iekļauta preces pārdošanas cenā, ja remonta pakalpojums tiek sniegts bez maksas, ir nepieņemama, jo tā attiecas uz pakalpojumiem, kas nav šīs lietas priekšmets, pietiek konstatēt, ka šī argumentācija ir pamatota ar kļūdainu pirmā prejudiciālā jautājuma interpretāciju. No tā formulējuma izriet, ka šī jautājuma ietvaros darījumi, "kas veikti bez maksas un [..] netieši ir iekļauti preces, uz kuru attiecas garantija, pārdošanas cenā", ir tikai Sestās direktīvas 77/388 interpretācijas pieņēmums, ko iesniedzējtiesa lūdz Tiesu pārbaudīt un no kuras gluži pretēji izriet, ka pamatlietā aplūkotie darījumi ir apliekami ar PVN.

38 Tādējādi lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāatzīst par pieņemamu.

Par lietas būtību

Par Direktīvas 2006/112 piemērojamību laikā

39 Iesniedzējtiesa pauž šaubas par Sestās direktīvas 77/388, kas ir direktīva, kuru tā uzskata par piemērojamu tajā izskatāmajam strīdam, redakcijā, kas "bija spēkā faktisko apstākļu rašanās laikā", 2. panta interpretāciju.

40 Tomēr ir jānorāda, ka šī tiesa uzskata, ka PVN samaksas atgādinājums pamatlietā ir pamatots ar strīdīgajām debetnotām, kuras grāmatvedības uzskaitē ir iekļautas 2009. gadā un kurās nav ietverts PVN, kas līdz ar to šajā datumā netika samaksāts. Tādējādi atbilstošie fakti norisinājās pēc 2007. gada 1. janvāra, kad Direktīva 2006/112 stājās spēkā un aizstāja Sesto direktīvu 77/388, kā tas izriet no Direktīvas 2006/112 411. un 413. panta (spriedums, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 24. punkts).

41 Šajā ziņā var uzsvērt, ka saskaņā ar šīs direktīvas 66. apsvērumu "pienākums [to] transponēt valstu tiesību aktos būtu jāattiecina uz tiem noteikumiem, kuri būtiski grozīti salīdzinājumā ar iepriekšējām direktīvām", un ka "pienākums transponēt nemainītos noteikumus izriet no iepriekšējām direktīvām" (spriedums, 2017. gada 4. oktobris, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 29. punkts).

42 No Direktīvas 2006/112 XII pielikumā ietvertās tabulas izriet, ka Sestās direktīvas 77/388 2. panta 1. punkta noteikumi, saskaņā ar kuriem PVN bija jāmaksā par pakalpojumiem, ko par atlīdzību valsts iekšienē sniedzis nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, atbilst Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta noteikumiem.

43 Tā kā nav nekādu būtisku grozījumu salīdzinājumā ar Sesto direktīvu 77/388, ir jāuzskata, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts Portugāles tiesībās jau bija transponēts, kad stājās spēkā šī direktīva, proti, 2007. gada 1. janvārī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 30. punkts). Sestā direktīva 77/388 faktiski Portugāles tiesībās bija jātransponē līdz 1989. gada 1. janvārim atbilstoši Līguma par Spānijas Karalistes un Portugāles Republikas pievienošanos Eiropas Ekonomikas kopienai un Eiropas Atomenerģijas kopienai (OV 1985, L 302, 9. lpp.) 395. panta un XXXVI pielikuma II daļas beigu noteikumiem, kas aplūkoti kopā.

44 No tā izriet – ciktāl pamatlieta attiecas uz PVN, kas ir jāmaksā par 2009. gadu, iekasēšanu, Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts pamatlietai ir piemērojams laikā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 31 punkts). Tādējādi minēto prejudiciālo jautājumu izskatīšanā nozīme ir šīs tiesību normas interpretācijai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 12. maijs, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 26. punkts).

Par prejudiciālajiem jautājumiem

45 Ar abiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kuri ir izraisījuši debetnotu iegrāmatošanu, ko ir veicis PVN maksātājs, kā arī tā PVN atskaitīšanu, kurš iepriekš ir samaksāts saistībā ar to preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ļāva veikt minētos darījumus, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē, ja, pirmkārt, tie attiecās uz precēm ar garantiju un, otrkārt, šis nodokļa maksātājs tos ir norādījis kā tādus, kuri tam nav radījuši nekādu peļņu.

46 Šajā ziņā svarīgi ir atgādināt, ka aplikšana ar PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kā tas izriet no paša šīs tiesību normas formulējuma, nozīmē, ka ir jābūt izpildītiem pieciem kritērijiem, proti, attiecīgais darījums ir pakalpojumu sniegšana, tas ir veikts par atlīdzību, tas ir noticis dalībvalsts teritorijā, to ir veicis nodokļa maksātājs un pēdējais minētais rīkojas kā tāds.

47 Pirmkārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Suzlon Wind Energy Portugal* ir PVN maksātāja Portugālē un ka darījumi, par kuriem ir runa, tika veikti šīs dalībvalsts teritorijā, līdz ar to divi no iepriekšējā punktā minētajiem kritērijiem, šķiet, jau ir izpildīti.

48 Otrkārt, ir jānorāda, ka kritērijs, kas attiecas uz to, ka nodokļa maksātājs rīkojas kā tāds, un kas ir jāpārbauda tagad, nozīmē, ka ir jānoskaidro, vai pēdējais minētais attiecīgos darījumus tiešām ir veicis kā nodokļa maksātājs, citiem vārdiem sakot, vai, pirmkārt, tas tos ir veicis nevis kā privātpersona (spriedums, 1995. gada 4. oktobris, *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, 16.–18. punkts), bet savas ar nodokli apliekamās darbības ietvaros (spriedums, 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c., C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 42. punkts) un, otrkārt, vai tas ir to patiesais juridiskais veicējs. Šajā gadījumā saistībā ar darījumiem, uz kuriem attiecas strīdīgās debetnotas, tas nozīmē pārbaudīt, vai *Suzlon Wind Energy Portugal* rīkojās savā vārdā kā PVN maksātāja vai *Suzlon Energy Inde* vārdā un tās interesēs.

49 Šajā ziņā iesniedzējtiesai būs jāpārbauda līgumiskie un grāmatvedības uzskaites apstākļi, kādos tika izdotas strīdīgās debetnotas, it īpaši, lai noskaidrotu, vai, iespējams, pastāv pagaidu konti Direktīvas 2006/112 79. panta pirmās daļas c) apakšpunkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 1. jūnijs, *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, 25. punkts).

50 No līgumiskā viedokļa, ir jānorāda, ka no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka 2006. gada līgums reglamentē piegādāto preču atbilstības un darbības garantiju starp piegādātāju *Suzlon Energy Inde* un pircēju *Suzlon Wind Energy Danemark*, jo šis līgums attiecas arī uz pēdējās minētās meitasuzņēmumiem, piemēram, *Suzlon Wind Energy Portugal*. Šajā gadījumā, ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic vajadzīgās pārbaudes, šķiet, ka, importējot preces ar defektiem tieši no *Suzlon Energy Inde*, *Suzlon Wind Energy Portugal* izmantoja 2006. gada līgumā paredzēto garantiju.

51 Jāuzsver arī – neskarot iesniedzējtiesas veicamo pārbaudi –, ka garantija, ko *Suzlon Wind Energy Portugal* piedāvā saviem klientiem, nav apšaubīta. No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem arī neizriet, ka šajā gadījumā pastāv tieša *Suzlon Energy Inde* garantija galalietotājiem.

52 2008. gada līguma izvilkumi, kas ir atspoguļoti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir skaidri attiecībā uz to, ka remonta un nomaiņas pakalpojumus, kuri ir tā priekšmets, sniedz pakalpojumu sniedzējs *Suzlon Wind Energy Portugal* par labu klientam *Suzlon Energy Inde*.

53 No grāmatvedības viedokļa ir jāuzsver, ka PVN maksātājam ir jāspēj pamatot tā grāmatvedības uzskaitē ierakstīto darījumu patiesums un saturs. Šajā ziņā minēto darījumu nosaukumu valsts nodokļu iestādes var ņemt vērā kā vienu no atbilstošajiem apstākļiem, lai noteiktu, vai par darījumu ir jāmaksā nodoklis. Šajā gadījumā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir minēts strīdīgo debetnotu formulējums, no kura izriet, ka *Suzlon Wind Energy Portugal* sagatavoja virkni "neatbilstības ziņojumu" un vairākkārt veica attiecīgo iekārtu "atjaunošanu" par labu *Suzlon Energy Inde*.

54 *Suzlon Wind Energy Portugal* arī norādīja, ka atbilstošos remonta vai nomaiņas pakalpojumus ir izvēlējusies veikt Portugāles teritorijā. Iesniedzējtiesa precizē, ka pēdējā minētā šajā nolūkā ir vērsusies pie preču piegādātājiem un pakalpojumu sniedzējiem. Visi rēķini, kas tika izdoti šajā ziņā, bija sagatavoti nevis *Suzlon Energy Inde*, bet gan *Suzlon Wind Energy Portugal* vārdā. Pēdējā minētā atskaitīja minētajos rēķinos iekļauto PVN summu, kas tādējādi ir jāuzskata par priekšnodokli par darījumiem, kuri ir iegrāmatoti, izmantojot strīdīgās debetnotas.

55 Turklāt, šķiet, ir pierādīts – un tas būs jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka ar remonta un nomaiņas darbiem saistītās summas *Suzlon Wind Energy Portugal* neiegrāmatoja pagaidu kontos, kā tas bija jādara, lai minētās summas nekavējoties pārdalītu.

56 Tādējādi, ņemot vērā iesniedzējtiesas sniegtās norādes un neskarot tās veicamo pārbaudi, ir jāuzskata, ka PVN maksātājs, kurš ir rīkojies tā, kā, šķiet, ir rīkojusies *Suzlon Wind Energy Portugal*, ir jāuzskata par nodokļa maksātāju, kas rīkojas kā tāds.

57 Treškārt, attiecīgajam darījumam ir jābūt pakalpojumu sniegšanai.

58 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 24. pantu pakalpojumu sniegšana ir ikviens darījums, kas nav preču piegāde. Attiecīgā darījuma kvalificēšanas nolūkā ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos tas norisinās (spriedums, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 32. punkts). Šajā kontekstā atbilstošie līguma noteikumi ir elements, kas ir jāņem vērā, ja ir jāidentificē pakalpojuma sniedzējs un saņēmējs "pakalpojumu sniegšanas" darījumā minētās direktīvas izpratnē (spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šajā ziņā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka 2008. gada līgumā ar nosaukumu "pakalpojumu sniegšanas līgums" un strīdīgajās debetnotās, kurās ir atsauce uz neatbilstības ziņojumiem un ziņojumiem par atjaunošanu, ir norādīts, ka šķiet, ka *Suzlon Wind Energy Portugal* ir pakalpojumu sniedzēja, kuras kliente ir *Suzlon Energy Inde*.

60 Jāpiebilst, ka tādi darījumi kā pamatlietā aplūkotie nevar līdzināties materiālu ar defektiem nodošanai atpakaļ piegādātājam to remontam vai nomaiņai, jo šajā gadījumā attiecīgo preču pircējam piegādātājs ir uzdevis veikt zināmu skaitu pakalpojumu, kuru mērķis ir īstenot šī piegādātāja sniegto garantiju.

61 Ceturtkārt, pakalpojumu sniegšanai ir jānotiek par atlīdzību.

62 Vispirms ir jāatgādina, ka pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiskas attiecības, kurās notiek savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par saņēmējam sniegtu individualizējamu pakalpojumu. Tā tas ir gadījumā, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (spriedums, 2021. gada 16. septembris, *Balgarska natsionalna televizia*, C-21/20, EU:C:2021:743, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Neskarot šo dažādo elementu vērtējumu, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, var norādīt, ka no vienkāršas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu analīzes izriet, ka, pirmkārt, strīdīgo debetnotu pamatā esošās juridiskās attiecības ir 2008. gada līgums, otrkārt, šķiet, ka atlīdzība pakalpojumu sniedzējam atbilst šīm debetnotām, un, treškārt, *Suzlon Wind Energy Portugal* sniegtie pakalpojumi *Suzlon Energy Inde*, proti, it īpaši, atbalsts, kas sniegts lāpstiņu ar defektiem remontam vai nomaiņai, atbilst "saņēmējam sniegta individualizējama pakalpojuma" definīcijai.

64 Tālāk – tas, ka atlīdzība par šo pakalpojumu sniegšanu ir izpaudusies kā debetnotas, nav šķērslis, lai šo atlīdzību uzskatītu par atlīdzinājumu Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Tiesai jau ir bijusi iespēja atgādināt, ka, lai noteiktu, vai pakalpojums ir sniegts par atlīdzību, nozīmes nav tam, ka šāda atlīdzība neizpaužas kā maksājums vai specifisku izdevumu samaksa (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

65 Visbeidzot, runājot par to – ja pieņem, ka tas ir pierādīts –, ka *Suzlon Wind Energy Portugal* lāpstiņu ar defektiem remonta vai nomaiņas izmaksas ir novirzījusi bez uzcenojuma vai papildu izmaksām, ir jāatgādina – tam, ka saimnieciska darbība tiek veikta par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, nav nozīmes, ja darījums ir jākvalificē kā "darījums par atlīdzību", jo šis pēdējais jēdziens nozīmē vienīgi to, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un ka nodokļa maksātājs faktiski ir saņēmis atlīdzību (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Gemeente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 26. punkts).

66 No iepriekš izklāstītā izriet, ka tādi darījumi kā iesniedzējtiesas aprakstītie atbilst pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību kritērijiem, kas ir noteikti Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

67 Jāpiebilst – tas, ka attiecībā uz piegādātajām precēm pastāv garantija, pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību kvalifikāciju ietekmē tikai tad, ja tiek ietekmēts viens no šajā tiesību normā minētajiem kritērijiem. Tā tas ir, piemēram, gadījumā, ja pakalpojuma sniedzējs ir rīkojies citas personas vārdā un interesēs, ar iegādātajām precēm un attiecīgajiem remonta vai nomaiņas darbiem saistītās summas tikai novirzot uz pagaidu kontiem Direktīvas 2006/112 79. panta pirmās daļas c) apakšpunkta izpratnē, neatskaitot priekšnodoklī samaksāto PVN un pasūtījumos un rēķinos norādot tās sabiedrības nosaukumu, kuras interesēs tika iegādātas minētās preces un tika veikti darbi.

68 Katrā ziņā situācija, kurā vairāku mēnešu laikā tika sagatavoti to preču neatbilstības ziņojumi, uz kurām attiecas garantija, un tika veikta minēto preču atjaunošana, atšķiras no tām, kurās preces ar defektiem, uz kurām attiecas garantija, vienkārši tika aizstātas ar citām.

69 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kas iekļaujas līguma sistēmā, kurā ir identificēts pakalpojumu sniedzējs, to pircējs un attiecīgo nodokļa maksātāja pienācīgi iegrāmatoto pakalpojumu raksturs, kam ir dots nosaukums, kurš apstiprina šiem darījumiem piemītošo pakalpojumu raksturu, un par ko ir samaksāta atlīdzība, kuru ir saņēmis pakalpojumu sniedzējs un kura ir faktiska atlīdzība par minētajiem pakalpojumiem debetnotu formā, veido pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē, lai gan, pirmkārt, iespējams, ka nodokļa maksātājs negūst peļņu un, otrkārt, pastāv garantija, kas attiecas uz precēm, kuras ir bijušas minēto pakalpojumu priekšmets.

Par tiesāšanās izdevumiem

70 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka darījumi, kas iekļaujas līguma sistēmā, kurā ir identificēts pakalpojumu sniedzējs, to pircējs un attiecīgo nodokļa maksātāja pienācīgi iegrāmatoto pakalpojumu raksturs, kam ir dots nosaukums, kurš apstiprina šiem darījumiem piemītošo pakalpojumu raksturu, un par ko ir samaksāta atlīdzība, kuru ir saņēmis pakalpojumu sniedzējs un kura ir faktiska atlīdzība par minētajiem pakalpojumiem debetnotu formā, veido pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē, lai gan, pirmkārt, iespējams, nodokļa maksātājs negūst peļņu un, otrkārt, pastāv garantija, kas attiecas uz precēm, kuras ir bijušas minēto pakalpojumu priekšmets.

[Paraksti]