ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

24 februari 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Toepasselijkheid ratione temporis – Aan de btw onderworpen dienstverrichtingen – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Criteria – Intragroepsrelatie – Verrichtingen bestaande in reparatie of vervanging van windturbineonderdelen onder garantie en in het opstellen van non-conformiteitsverslagen – Door de verrichter uitgeschreven debetnota's zonder vermelding van btw – Aftrek door de verrichter van de btw over de goederen en diensten die hem door zijn onderaannemers voor dezelfde verrichtingen zijn gefactureerd"

In zaak C-605/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) bij beslissing van 1 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 17 november 2020, in de procedure

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. Passer, kamerpresident, N. Wahl (rapporteur) en M. L. Arastey Sahún, rechters,

advocaat-generaal: L. Medina,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda, vertegenwoordigd door L. Scolari en R. Reigada Pereira, advogados,

* Procestaal: Portugees.

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa en R. Campos Laires als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en I. Melo Sampaio als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft in wezen de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda (hierna: „Suzlon Wind Energy Portugal") en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douaneautoriteit, Portugal) inzake de plicht tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) op reparatiediensten tijdens de garantieperiode van een goed, ten gunste van een in een derde staat gevestigde vennootschap die indirect enig aandeelhoudster is van verzoekster in het hoofdgeding.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn (77/388)

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) bepaalde:

„Aan de [btw] zijn onderworpen: [...] de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

Richtlijn 2006/112

4 In overweging 66 van richtlijn 2006/112 staat het volgende te lezen:

„De verplichting tot omzetting van deze richtlijn in nationaal recht dient te worden beperkt tot de bepalingen die ten opzichte van de vorige richtlijnen materieel zijn gewijzigd. De verplichting tot omzetting van de ongewijzigde bepalingen vloeit voort uit de eerdere richtlijnen."

5 Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

6 Volgens artikel 24, lid 1, van deze richtlijn wordt elke handeling die geen levering van goederen is als „dienst" beschouwd.

7 Artikel 28 van de richtlijn bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht."

8 Artikel 411, lid 1, van de richtlijn luidt als volgt:

„Richtlijn 67/227/EEG en de [Zesde richtlijn (77/388)] worden ingetrokken, onverminderd de verplichtingen van de lidstaten met betrekking tot de in bijlage XI, deel B, aangegeven termijnen voor de omzetting en de uitvoering van deze richtlijnen."

9 Artikel 413 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Deze richtlijn treedt in werking op 1 januari 2007."

Portugees recht

Btw-wetboek

10 Artikel 4 van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek belasting over de toegevoegde waarde), in de versie na wijziging door de Decreto-Lei 102/2008 (decreet nr. 102/2008) van 20 juni 2008 (*Diário da República*, 1e serie, nr. 118, van 20 juni 2008) (hierna: „btw-wetboek"), met het opschrift „Begrip ‚dienst'", luidt als volgt:

„1. Als dienst worden beschouwd de handelingen onder bezwarende titel die geen levering, intracommunautaire verwerving of invoer van goederen vormen.

2. Als dienst onder bezwarende titel worden tevens beschouwd:

[...]

c) de levering van roerende goederen die in opdracht zijn gefabriceerd of gemonteerd met materiaal dat de opdrachtgever daarvoor heeft verschaft, ongeacht of de opdrachtnemer de gebruikte producten deels zelf heeft verschaft.

[...]

4. Indien de dienst wordt verricht door een gemachtigde die in eigen naam optreedt, is deze laatste opeenvolgend de ontvanger en de verrichter van de dienst."

Circulaire van 4 mei 1989

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (circulaire van de directie btw-diensten nr. 49424) van 4 mei 1989 (hierna: „circulaire van 4 mei 1989") bepaalt:

„1. Gedurende de garantieperiode uitgevoerde reparaties worden geacht niet te zijn onderworpen aan de belasting en om niet te zijn verricht, aangezien zij worden beschouwd als impliciet begrepen in de verkoopprijs van het goed waarop garantie is verleend, zodat zij niet zijn gelijkgesteld met handelingen onder bezwarende titel – zoals in andere omstandigheden wel het geval zou zijn op grond van artikel 3, lid 3, onder f), en artikel 4, lid 2, onder b), van het btw-wetboek.

Wanneer de genoemde diensten worden gefactureerd (met of zonder materiaalkosten) betreft het evenwel onbetwistbaar handelingen onder bezwarende titel, zodat deze belast worden overeenkomstig de normale voorwaarden van het btw-wetboek.

2. In deze omstandigheden wordt de belasting vastgesteld zodra de genoemde reparaties worden gefactureerd, dat wil zeggen aan een derde (klant, concessionaris of fabrikant) gedebiteerd. Dezelfde regeling is van toepassing wanneer de reparateur of concessionaris niet debiteert, maar de concessionaris of fabrikant een creditnota uitschrijft.

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 De vennootschap Suzlon Wind Energy Portugal is actief in de energiesector, met name die van windenergie. Haar activiteiten zijn fabricage, montage, exploitatie, verkoop, installatie, ontwikkeling, bewerking, inbedrijfstelling en onderhoud, alsook het verrichten van diensten. Zij is in Portugal als btw-plichtige geregistreerd. Deze vennootschap is voor 100 % dochteronderneming van Suzlon Wind Energy A/S, met zetel in Denemarken (hierna: „Suzlon Wind Energy Denemarken").

13 Op 17 juni 2006 heeft Suzlon Energy Limited, een vennootschap naar Indiaas recht (hierna: „Suzlon Energy India"), met Suzlon Wind Energy Denemarken, waarvan zij enig aandeelhouder was, een overeenkomst gesloten over de verkoopvoorwaarden (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) voor windturbines met toebehoren (hierna: „overeenkomst van 2006").

14 De overeenkomst van 2006 regelde de voorwaarden voor de oplevering van projecten betreffende windturbines met toebehoren tussen – volgens artikel 1 van de overeenkomst – de leverancier, Suzlon Energy India, en de koper, Suzlon Wind Energy Denemarken alsook tussen deze laatste en haar dochterondernemingen. Volgens artikel 11 van deze overeenkomst verleende de leverancier twee jaar garantie op fabricagefouten van alle geproduceerde onderdelen, vanaf de datum van de handelstransactie. De leverancier garandeerde aldus de betaling, de reparaties en het transport van de defecte onderdelen. De arbeidskosten voor vervanging van die onderdelen bleven voor rekening van de koper. Wat de door derden vervaardigde onderdelen betreft moest

de leverancier de leveringsovereenkomsten aan de koper zenden en moest deze laatste zelf contact opnemen met die derden om gebruik te maken van de toepasselijke garantie. De gerelateerde kosten kwamen in dat geval voor rekening van de koper.

15 In 2007 en 2008 heeft Suzlon Wind Energy Portugal rechtstreeks van Suzlon Energy India voor in totaal 3 879 000 EUR een geheel van 21 windturbines aangeschaft, elk met drie wieken, bestemd voor windparken in Portugal. Deze parken zijn eigendom van derde ondernemingen.

16 Vanaf september 2007 zijn er barsten verschenen in bepaalde wieken die nog onder de garantie vielen, zodat die gerepareerd of vervangen moesten worden.

17 Op 25 januari 2008 hebben Suzlon Wind Energy Portugal en Suzlon Energy India een dienstverleningsovereenkomst (*Services Agreement*) gesloten (hierna: „overeenkomst van 2008") voor de reparatie of de vervanging van 63 defecte wieken. Volgens deze overeenkomst had Suzlon Wind Energy Portugal in Portugal de capaciteit om een afdeling op te zetten voor de reparatie van windturbines met toebehoren en zouden de vervangende wieken van India naar Portugal worden vervoerd.

18 Krachtens deze overeenkomst verplichtte Suzlon Energy India zich om Suzlon Wind Energy Portugal logistiek te ondersteunen en te helpen bij de reparatie of de vervanging van de wieken. Deze laatste moest reparatie-inrichtingen ter beschikking stellen van Suzlon Energy India en diensten verrichten voor de opslag en de behandeling van de wieken. Ook moest Suzlon Wind Energy Portugal, voor rekening van Suzlon Energy India, alle apparatuur en alle materialen verwerven die nodig waren voor de reparatie van de defecte wieken alsook het interne vervoer van de vervangende wieken organiseren. Ten slotte moest Suzlon Wind Energy Portugal op eigen kosten alle informatie en ondersteuning leveren die Suzlon Energy India redelijkerwijze kon verlangen.

19 De overeenkomst van 2008 kwalificeerde de relatie tussen Suzlon Energy India en Suzlon Wind Energy Portugal als een klant-leveranciersverhouding, waarbij Suzlon Energy India handelde voor eigen rekening en niet in het belang van Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Van september 2007 tot maart 2009 heeft Suzlon Wind Energy Portugal de defecte wieken en verschillende onderdelen van de windturbines vervangen of gerepareerd. Daarvoor heeft zij het nodige materiaal aangeschaft van en bepaalde diensten uitbesteed aan derden, die de met die verkoop en verrichtingen overeenkomende facturen hebben uitgereikt. Blijkens haar boekhouding heeft Suzlon Wind Energy Portugal de btw afgetrokken over al deze handelingen.

21 Op 27 februari 2009 heeft Suzlon Wind Energy Portugal debetnota nr. 39/2008 ten belope van 2 909 643 EUR uitgereikt aan Suzlon Energy India. Voor een deel van dit bedrag, 2 232 373 EUR, vermeldde de nota „Non-conformiteitsverslag tot eind maart [2008]/Gedetailleerde lijst van [non-conformiteitsverslagen] bijgevoegd".

22 Op 31 maart 2009 heeft Suzlon Wind Energy Portugal een tweede debetnota uitgereikt. Deze nota droeg nummer 44/2008, was eveneens aan Suzlon Energy India gericht, bedroeg 3 263 454,84 EUR en bevatte de vermelding „Herstel wieken in Portugal tot maart 2009 /a) Kosten herstel wieken tot maart 2009 /b) Kosten instructie technische modificaties (los van project)".

23 Op diezelfde dag heeft zij een derde debetnota uitgereikt aan dezelfde ontvanger, met nummer 50/2008, ten belope van 1 913 533,68 EUR. Op deze laatste debetnota was vermeld „Non-conformiteitsverslag april [20]08 tot eind maart [20]09/Gedetailleerde lijst van [non-conformiteitsverslagen] bijgevoegd".

24 Geen van deze drie debetnota's (hierna gezamenlijk: „litigieuze debetnota's") vermeldde btw of een vrijstellingsgrond. De btw is bovendien niet vastgesteld.

25 Op 31 mei 2012 heeft de Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (belastinginspectiedienst van de directie Financiën Lissabon, Portugal) in het kader van een btw-controle over 2009 aan Suzlon Wind Energy Portugal een btw-aanmaning gezonden, voor vrijwel de volledige btw die niet in de litigieuze debetnota's was opgenomen. De op die aanmaning volgende naheffingsaanslag bedroeg 1 666 710,02 EUR met inbegrip van vertragingsrente. Volgens de gegevens in het verslag van de belastinginspectiedienst had de btw over de litigieuze debetnota's 1 481 872,31 EUR belopen als die belasting over de onderliggende handelingen was geheven.

26 Suzlon Wind Energy Portugal heeft tegen deze naheffingsaanslag beroep ingesteld. Bij uitspraak van 30 juni 2017 heeft de Tribunal Tributário de Lisboa (belastingrechter in eerste aanleg Lissabon, Portugal) dit beroep verworpen.

27 Suzlon Wind Energy Portugal heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Zij betoogt dat zij, door de uitgaven die zij bij het herstel of de vervanging van de door haar gekochte goederen heeft gemaakt louter door te berekenen aan de leverancier, in casu Suzlon Energy India, niet beoogde inkomsten te verwerven. De litigieuze debetnota's betreffen niet de betaling van een verrichting van de leverancier, maar de terugbetaling van de kosten die zij heeft gemaakt voor een taak die op de leverancier rustte, aangezien die laatste een garantieverplichting had ten aanzien van het verkochte product. Het ging dus niet om diensten onder bezwarende titel, maar louter om kasstromen waarover geen btw verschuldigd was omdat zij geen waarde toevoegden.

28 De belasting- en douaneautoriteit is daarentegen van mening dat de handelingen waarop de litigieuze debetnota's betrekking hadden, overeenkwamen met de daadwerkelijke verrichting door Suzlon Wind Energy Portugal van een dienst in Portugal ingevolge de overeenkomst van 2008, in het kader waarvan deze laatste alle door haar onderaannemers geleverde goederen en verrichte diensten in haar boekhouding had opgenomen onder aftrek van de bijbehorende btw. Volgens deze autoriteit moesten deze diensten dus aan het normale btw-tarief worden onderworpen. Zij merkt met name op dat de litigieuze debetnota's volgens de hierop vermelde formulering betrekking hebben op non-conformiteitsverslagen die gedurende het gehele project zijn opgesteld. Bovendien is zij van mening dat de circulaire van 4 mei 1989 betreffende diensten die tijdens de garantieperiode door de klant voor de leverancier worden verricht, die in casu van toepassing is, bepaalt dat btw moet worden geheven over diensten als die waarop de litigieuze debetnota's betrekking hebben.

29 In deze omstandigheden heeft de Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het met het Unierecht verenigbaar om te stellen dat de tijdens de zogenoemde , garantieperiode' uitgevoerde reparaties enkel als vrijgestelde handelingen worden beschouwd wanneer zij om niet worden uitgevoerd en voor zover zij stilzwijgend zijn begrepen in de verkoopprijs van het product dat onder de garantie valt, zodat de diensten die in de garantieperiode worden verricht (of daarvoor nu materialen worden aangewend of niet) en worden gefactureerd, moeten worden geacht te zijn onderworpen aan [de btw], daar zij noodgedwongen moeten worden aangemerkt als diensten verricht onder bezwarende titel?

2) Moet de uitreiking van een debetnota aan een leverancier van windturbineonderdelen voor de terugbetaling van de kosten die de koper van deze producten tijdens de garantieperiode heeft gemaakt voor de vervanging van onderdelen (nieuwe invoer van producten van de leverancier waarop btw is toegepast en die recht op aftrek hebben gegeven) en de desbetreffende reparatie (door diensten van derden te verwerven met toepassing van btw), in het kader van de verrichting ten behoeve van derden van diensten voor de bouw van een windturbinepark door die koper (die tot dezelfde groep behoort als de verkoper, met statutaire zetel in een derde land), worden aangemerkt als een eenvoudige doorberekening van kosten en als dusdanig vrijgesteld van btw, dan wel als een dienst onder bezwarende titel waarover btw moet worden aangerekend?"

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

30 Zonder formeel te betogen dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet ontvankelijk is, uit de Portugese regering twijfels over de vraag of het voldoet aan artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

31 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak, waaraan thans uiting wordt gegeven in artikel 94 van dit Reglement voor de procesvoering, de nationale rechter wegens het vereiste om tot een voor hem nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, een omschrijving dient te geven van het feitelijke en wettelijke kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of ten minste de feiten moet uiteenzetten waarop die vragen zijn gebaseerd. Voorts moet de verwijzingsbeslissing de precieze redenen vermelden waarom de nationale rechter twijfelt over de uitlegging van het Unierecht en het noodzakelijk acht om een prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen (arrest van 30 april 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Ofschoon in casu de in punt 29 van dit arrest weergegeven prejudiciële vragen inderdaad geen specifieke bepaling van het Unierecht of het Portugese recht vermelden, moet evenwel al gelijk worden opgemerkt dat de verwijzende rechter in het verzoek om een prejudiciële beslissing verwijst naar de Zesde richtlijn (77/388) en aangeeft dat er „twijfel bestaat over de uitlegging van artikel 2 van [deze] richtlijn". Verder verduidelijkt de verwijzende rechter dat hij geen ondubbelzinnig of helder antwoord heeft gevonden in de andere bepalingen van die richtlijn of in het btw-wetboek. Deze rechter vermeldt tevens de leer van de Portugese belastingdienst inzake de reparatie van goederen die onder garantie vallen, zoals uiteengezet in de circulaire van 4 mei 1989, die kan worden aangemerkt als nationale praktijk (zie in die zin arrest van 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punt 39).

33 De verwijzende rechter heeft aldus op summiere maar begrijpelijke wijze aangegeven welke bepalingen op het hoofdgeding van toepassing zijn.

34 Bovendien blijkt voldoende helder uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de Supremo Tribunal Administrativo zich met betrekking tot de handelingen waarop de litigieuze debetnota's betrekking hebben afvraagt hoe het begrip „dienst onder bezwarende titel" moet worden uitgelegd, teneinde te kunnen vaststellen of die handelingen aan de btw moeten worden onderworpen.

35 Er zij aan herinnerd dat op vragen betreffende het Unierecht een vermoeden van relevantie rust en dat het Hof slechts kan weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord op de gestelde vragen te geven (arrest van 26 oktober 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In de onderhavige zaak kan de strekking van de gestelde vragen worden vastgesteld en kan aan de verwijzende rechter een nuttig antwoord worden gegeven aan de hand van diens aanwijzingen over de relevantie van de vragen voor de beoordeling van het hoofdgeding.

37 Voor zover de Europese Commissie bovendien heeft aangevoerd dat de eerste prejudiciële vraag uit twee delen bestaat en dat het tweede deel, over de vraag of de betrokken tegenwaarde stilzwijgend kan worden begrepen in de verkoopprijs van het product wanneer de reparatie om niet wordt verricht, niet ontvankelijk is omdat het diensten betreft waarop de onderhavige zaak geen betrekking heeft, volstaat het vast te stellen dat dit betoog berust op een foutieve lezing van de eerste prejudiciële vraag. Uit de formulering ervan volgt namelijk dat de handelingen die „om niet worden uitgevoerd en [...] stilzwijgend zijn begrepen in de verkoopprijs van het product dat onder de garantie valt" slechts een hypothetische uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388) vormen die de verwijzende rechter het Hof vraagt te verifiëren, en waaruit a contrario zou voortvloeien dat over de handelingen in het hoofdgeding btw is verschuldigd.

38 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

Toepasselijkheid ratione temporis van richtlijn 2006/112

39 De verwijzende rechter uit zijn twijfels over de uitlegging van artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388), die naar zijn oordeel in de versie „die van kracht was ten tijde van de feiten" van toepassing is op het bij hem aanhangige geding.

40 Deze rechter geeft echter aan dat de btw-aanmaning in het hoofdgeding is gebaseerd op de litigieuze debetnota's, die in 2009 in de boekhouding zijn opgenomen. Deze nota's vermelden geen btw, zodat die op dat moment ook niet is vastgesteld. De relevante feiten dateren dus van na 1 januari 2007, de datum waarop richtlijn 2006/112 in werking is getreden en de Zesde richtlijn (77/388) heeft vervangen, zoals blijkt uit de artikelen 411 en 413 van richtlijn 2006/112 (arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 24).

41 In dat verband wordt in overweging 66 van deze richtlijn verklaard dat „[d]e verplichting tot omzetting [ervan] in nationaal recht dient te worden beperkt tot de bepalingen die ten opzichte van de vorige richtlijnen materieel zijn gewijzigd" en dat „[d]e verplichting tot omzetting van de ongewijzigde bepalingen [voortvloeit] uit de eerdere richtlijnen" (arrest van 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punt 29).

42 Uit de tabel in bijlage XII bij richtlijn 2006/112 volgt dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388), volgens hetwelk de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht aan de btw waren onderworpen, correspondeert met artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112.

43 Aangezien er materieel niets is gewijzigd ten opzichte van de Zesde richtlijn (77/388), moet artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 worden geacht reeds te zijn omgezet in het Portugese recht bij de inwerkingtreding van deze richtlijn op 1 januari 2007 (zie naar analogie arrest van 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punt 30). Ingevolge artikel 395 van het Verdrag betreffende de toetreding van het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek tot de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB 1985, L 302, blz. 9), gelezen in samenhang met bijlage XXXVI, II, in fine, daarbij, moest de Zesde richtlijn (77/388) namelijk ten laatste op 1 januari 1989 zijn omgezet in het Portugese recht.

44 Hieruit volgt dat, aangezien het hoofdgeding een btw-naheffingsaanslag over 2009 betreft, artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 ratione temporis van toepassing is op het hoofdgeding (zie naar analogie arrest van 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punt 31). Dit is derhalve de bepaling waarvan de uitlegging relevant is voor het onderzoek van de prejudiciële vragen (zie in die zin arrest van 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 26).

Beantwoording van de prejudiciële vragen

45 Met zijn twee vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de handelingen naar aanleiding waarvan een btw-plichtige debetnota's in de boekhouding heeft opgenomen en btw is afgetrokken die in een eerder stadium was gefactureerd bij de levering van goederen en de verrichting van diensten die deze handelingen mogelijk hebben gemaakt, diensten onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling zijn wanneer zij goederen onder garantie betroffen en zij deze btw-plichtige naar eigen zeggen geen voordeel hebben opgeleverd.

46 In dit verband veronderstelt de btw-plichtigheid op grond van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 dat, zoals volgt uit de bewoordingen van deze bepaling, aan vijf criteria is voldaan: i) het moet gaan om een dienst, ii) die onder bezwarende titel en iii) op het grondgebied van een lidstaat is verricht, iv) door een belastingplichtige die v) als zodanig handelt.

47 In de eerste plaats komt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing naar voren dat Suzlon Wind Energy Portugal in Portugal btw-plichtig is en dat de betrokken handelingen in die lidstaat zijn verricht, zodat reeds aan twee van de criteria uit het vorige punt is voldaan.

48 In de tweede plaats moet voor het thans te onderzoeken criterium dat de belastingplichtige als zodanig handelt, worden vastgesteld of deze de betrokken handelingen heeft verricht als belastingplichtige, met andere woorden of hij deze niet voor privédoeleinden (arrest van 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punten 16-18), maar in het kader van zijn belastbare activiteiten heeft verricht (arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 42), en of hij juridisch gezien de auteur van de handeling is. Dit brengt in dit geval mee dat moet worden nagegaan of Suzlon Wind Energy Portugal de handelingen op grond waarvan de litigieuze debetnota's zijn opgesteld, in eigen naam als btw-plichtige dan wel namens en voor rekening van Suzlon Energy India heeft verricht.

49 Het is in dat verband de taak van de verwijzende rechter om het contractuele en boekhoudkundige kader te onderzoeken waarin de litigieuze debetnota's zijn opgenomen, met name om vast te stellen of sprake is van doorlopende posten in de zin van artikel 79, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 1 juni 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punt 25).

50 Er zij opgemerkt dat, vanuit contractueel oogpunt, uit het verzoek om een prejudiciële beslissing naar voren komt dat de overeenkomst van 2006 de conformiteits- en werkingsgarantie op de geleverde goederen regelt tussen de leverancier, Suzlon Energy India, en de koper, Suzlon Wind Energy Denemarken, en dat deze overeenkomst tevens van toepassing is op de dochterondernemingen van deze laatste, zoals Suzlon Wind Energy Portugal. In casu blijkt, onder voorbehoud van de verificaties die de verwijzende rechter heeft uit te voeren, dat Suzlon Wind Energy Portugal aanspraak kon maken op de in de overeenkomst van 2006 bepaalde garantie omdat zij de defecte goederen rechtstreeks van Suzlon Energy India had afgenomen en ingevoerd.

51 Verder moet worden benadrukt dat, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, de garantie van Suzlon Wind Energy Portugal aan haar afnemers niet aan de orde is. Uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt evenmin dat in casu sprake is van een rechtstreekse garantie van Suzlon Energy India aan haar eindafnemers.

52 De uittreksels uit de overeenkomst van 2008, die in het verzoek om een prejudiciële beslissing zijn opgenomen, bepalen uitdrukkelijk dat de daarin geregelde reparatie- en vervangingsdiensten verricht worden door een dienstverrichter, Suzlon Wind Energy Portugal, ten behoeve van een klant, Suzlon Energy India.

53 Vanuit boekhoudkundig oogpunt moet een btw-plichtige kunnen aantonen dat de in de boekhouding opgenomen handelingen daadwerkelijk zijn verricht en wat die handelingen inhielden. Om de belastbare aard van een handeling vast te stellen kunnen de nationale belastingautoriteiten naast andere relevante omstandigheden in aanmerking nemen hoe die handeling wordt aangeduid. In casu vermeldt het verzoek om een prejudiciële beslissing de tekst van de litigieuze debetnota's, waaruit blijkt dat Suzlon Wind Energy Portugal een reeks „non-conformiteitsverslagen" heeft opgesteld en een aantal „herstelacties" aan inrichtingen heeft uitgevoerd ten behoeve van Suzlon Energy India.

54 Suzlon Wind Energy Portugal heeft tevens aangegeven dat zij ervoor had gekozen om de relevante reparaties of vervangingen in Portugal op zich te nemen. De verwijzende rechter verduidelijkt dat zij daarvoor goederenleveranciers en dienstverrichters heeft ingeschakeld. De daarvoor uitgereikte facturen zijn niet op naam van Suzlon Energy India, maar op naam van Suzlon Wind

Energy Portugal gesteld. Deze laatste heeft de btw over de genoemde facturen afgetrokken. Die btw moet dan ook worden beschouwd als de btw die in een eerder stadium is ontstaan bij de handelingen die middels de litigieuze debetnota's in de boekhouding zijn opgenomen.

55 Bovendien lijkt vast te staan – hetgeen de verwijzende rechter heeft na te gaan – dat Suzlon Wind Energy Portugal de bij de reparatie- en vervangingswerkzaamheden behorende bedragen niet als doorlopende post in de boekhouding heeft opgenomen, zoals het geval moet zijn bij het onmiddellijk doorberekenen van de betreffende bedragen.

56 Gezien de aanwijzingen van de verwijzende rechter en onder voorbehoud van de verificaties die deze heeft uit te voeren, moet een btw-plichtige die handelt zoals Suzlon Wind Energy Portugal heeft gedaan, dus worden beschouwd als een btw-plichtige die als zodanig handelt.

57 In de derde plaats moet de handeling een dienst zijn.

58 Volgens artikel 24 van richtlijn 2006/112 wordt elke handeling die geen levering van goederen is, als een dienst beschouwd. Om de handeling in casu te kwalificeren moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin zij is verricht (arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 32). In deze context vormen de toepasselijke contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor teneinde te bepalen wie de verrichter en wie de ontvanger van een „dienst" in de zin van deze richtlijn is (arrest van 2 mei 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt in dat verband dat de overeenkomst van 2008 met de titel „dienstverleningsovereenkomst" en de litigieuze debetnota's die verwijzen naar de verslagen inzake non-conformiteit en het herstel, duidelijk aangeven dat Suzlon Wind Energy Portugal een dienstverrichter is met Suzlon Energy India als klant.

60 Daarenboven kunnen handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn niet worden gelijkgesteld met het voor reparatie of vervanging retourneren van defect materiaal aan de leverancier; in dit geval is het immers de koper van de betrokken goederen die van de leverancier de opdracht heeft gekregen om een aantal diensten te verrichten waarmee de garantie van die leverancier moet worden uitgevoerd.

61 In de vierde plaats moet de dienst onder bezwarende titel zijn verricht.

62 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat een dienst enkel onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, wanneer er tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor een aan de ontvanger verleende individualiseerbare dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (arrest van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Onder voorbehoud van de beoordeling van deze verschillende gegevens door de verwijzende rechter kan op basis van louter de bewoordingen van het verzoek om een prejudiciële beslissing worden aangegeven dat, ten eerste, de rechtsbetrekking die ten grondslag ligt aan de litigieuze debetnota's bestaat in de overeenkomst van 2008, ten tweede, de vergoeding van de dienstverrichter blijkt overeen te komen met deze debetnota's en, ten derde, de diensten die

Suzlon Wind Energy Portugal aan Suzlon Energy India heeft verricht, te weten de ondersteuning bij de reparatie of de vervanging van defecte wieken, voldoen aan de definitie van „aan de ontvanger verleende individualiseerbare dienst”.

64 Vervolgens staat de omstandigheid dat de tegenwaarde van deze dienstverrichting de vorm van debetnota's heeft gekregen er niet aan in de weg dat deze tegenprestatie wordt gekwalificeerd als vergoeding in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112. Het Hof heeft er namelijk reeds op gewezen dat het, om te bepalen of een dienst onder bezwarende titel is verricht, irrelevant is dat een dergelijke vergoeding niet de vorm heeft van een betaling van een provisie of van specifieke kosten (arrest van 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

65 Wat ten slotte de omstandigheid betreft – gesteld dat deze vast komt te staan – dat Suzlon Wind Energy Portugal de kosten voor het vervangen of repareren van de defecte wieken zonder marge of opslag heeft doorberekend, is het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als een „handeling onder bezwarende titel”. Dit laatste begrip veronderstelt namelijk enkel dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of dienstverrichting enerzijds, en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds (arrest van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 26).

66 Uit het voorgaande volgt dat de door de verwijzende rechter beschreven handelingen voldoen aan de criteria in artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, om te worden aangemerkt als dienst onder bezwarende titel.

67 Hierbij moet worden benadrukt dat het voor de aanduiding als dienst onder bezwarende titel niet uitmaakt of de geleverde goederen onder garantie staan, tenzij die garantie van invloed is op een van de in die bepaling genoemde criteria. Dat zou bijvoorbeeld het geval zijn indien de dienstverrichter had opgetreden in naam en voor rekening van een derde, en dan louter de betreffende bedragen voor de verworven goederen en de vervangings- of reparatiewerkzaamheden had doorberekend via doorlopende posten in de zin van artikel 79, eerste alinea, onder c), van richtlijn 2006/112, zonder de btw uit een eerder stadium af te trekken, en onder vermelding, op de bestellingen en de facturen, van de naam van de vennootschap voor rekening waarvan de goederen waren verworven en de werkzaamheden waren verricht.

68 Hoe dan ook verschilt een situatie waarin gedurende een aantal maanden non-conformiteitsverslagen van de goederen onder garantie zijn opgesteld en reparaties aan die goederen zijn verricht, van een situatie waarin de defecte goederen onder garantie eenvoudigweg zijn vervangen.

69 Gelet op een en ander moet aan de verwijzende rechter worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat handelingen die worden verricht in een contractueel kader houdende aanduiding van een verrichter van diensten, de ontvanger daarvan en de aard van de betrokken verrichtingen – die de belastingplichtige naar behoren in de boekhouding heeft opgenomen – onder een opschrift dat de aard van deze diensten bevestigt en waarvoor de verrichter een vergoeding van de werkelijke tegenwaarde van die diensten heeft ontvangen in de vorm van debetnota's, een dienst onder bezwarende titel vormen in de zin van deze bepaling, ook al maakt de belastingplichtige eventueel geen winst en rust er garantie op de goederen ten aanzien waarvan de dienst is verricht.

Kosten

70 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat handelingen die worden verricht in een contractueel kader houdende aanduiding van een verrichter van diensten, de ontvanger daarvan en de aard van de betrokken verrichtingen – die de belastingplichtige naar behoren in de boekhouding heeft opgenomen – onder een opschrift dat de aard van deze diensten bevestigt en waarvoor de verrichter een vergoeding van de werkelijke tegenwaarde van die diensten heeft ontvangen in de vorm van debetnota's, een dienst onder bezwarende titel vormen in de zin van deze bepaling, ook al maakt de belastingplichtige eventueel geen winst en rust er garantie op de goederen ten aanzien waarvan de dienst is verricht.

ondertekeningen