Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 24. februára 2022 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Uplatniteľnosť z hľadiska *ratione temporis* – Plnenia podliehajúce DPH – Poskytnutia služieb za protihodnotu – Kritériá – Vzťah v rámci skupiny – Plnenia spočívajúce v oprave alebo náhrade komponentov veterných turbín v záruke a vo vyhotovení správ o nesúlade – Oznámenia o dlhu vydané poskytovateľom bez uvedenia DPH – Odpočítanie, zo strany poskytovateľa, DPH, ktorou boli zaťažené tovary a služby, ktoré mu boli fakturované subdodávateľmi za tie isté plnenia“

Vo veci C-605/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) z 1. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 17. novembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Passer, sudcovia N. Wahl (spravodajca) a M. L. Arastey Sahún,

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, v zastúpení: L. Scolari a R. Reigada Pereira, advogados,

– portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: portugalčina.

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a I. Melo Sampaio, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa v podstate týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (ďalej len „Suzlon Wind Energy Portugal“) na jednej strane a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad, Portugalsko) na druhej strane, vo veci zdanenia poskytnutia služieb opravy majetku vykonaných počas záručnej doby v prospech spoločnosti so sídlom v treťom štáte, ktorá nepriamo vlastní celé základné imanie žalobkyne, daňou z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica 77/388/EHS

3 Článok 2 bod 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) stanovoval:

„[DPH] podlieha:… dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.“

Smernica 2006/112

4 Podľa odôvodnenia 66 smernice 2006/112:

„Povinnosť transponovať túto smernicu do vnútroštátnych právnych predpisov by mala byť obmedzená na tie ustanovenia, ktoré predstavujú podstatnú zmenu v porovnaní s predchádzajúcimi smernicami. Povinnosť transponovať do vnútroštátnych právnych predpisov ustanovenia, ktoré zostávajú nezmenené, vyplýva z predchádzajúcich smerníc.“

5 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

6 Podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice je „poskytovaním služieb“ každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

7 Článok 28 uvedenej smernice uvádza:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

8 Článok 411 ods. 1 tej istej smernice znie:

„Smernica 67/227/EHS a [šiesta smernica 77/388] sa zrušujú bez toho, aby boli dotknuté záväzky členských štátov týkajúce sa lehôt uvedených v prílohe XI časti B pre transpozíciu do vnútroštátneho práva a uplatňovanie týchto smerníc.“

9 Podľa článku 413 smernice 2006/112:

„Táto smernica nadobúda účinnosť 1. januára 2007.“

Portugalské právo

Zákon o DPH

10 Článok 4 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) v znení vyplývajúcom z Decreto-Lei 102/2008 (zákonný dekrét č. 102/2008) z 20. júna 2008 (*Diário da República*, 1. séria, č. 118, z 20. júna 2008; ďalej len „zákon o DPH“), nazvaný „Pojem poskytovanie služieb“, stanovuje:

„1. Za poskytovanie služieb sa považujú transakcie uskutočnené za protihodnotu, ktoré nie sú dodaním tovaru, nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva alebo dovozom tovaru.

2. Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považuje aj:

…

c) dodanie hnuteľného majetku vyrobeného alebo zostaveného na objednávku z materiálov dodaných objednávateľom na tento účel, bez ohľadu na to, či zhotoviteľ dodal časť použitých výrobkov.

…

4. Ak poskytovanie služieb vykonáva sprostredkovateľ, ktorý koná vo vlastnom mene, je tento sprostredkovateľ postupne v postavení zákazníka a poskytovateľa služieb.“

Obežník zo 4. mája 1989

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (obežník riaditeľstva úradu pre DPH č. 49424) zo 4. mája 1989 (ďalej len „obežník zo 4. mája 1989“) znie takto:

„1. Opravy vykonané počas záručnej doby sa považujú za oslobodené od dane, vykonané bezodplatne, pretože sa považujú za implicitne zahrnuté do kúpnej ceny tovaru, na ktorý sa vzťahuje záruka, a preto sa nepovažujú za plnenia vykonané za protihodnotu, ako by boli za iných okolností vzhľadom na ustanovenia článku 3 ods. 3 písm. f) a článku 4 ods. 2 písm. b) zákona o DPH.

Ak je však poskytovanie uvedených služieb (s použitím materiálov alebo bez nich) fakturované, tieto služby sú nesporne plnenia uskutočnené za protihodnotu a v dôsledku toho zdaniteľné za obvyklých podmienok podľa zákona o DPH.

2. Za týchto podmienok od okamihu fakturácie uvedených opráv, t. j. vyúčtovania uskutočneného voči tretím osobám (či už zákazníkom, koncesionárom alebo výrobcom), sa daň stáva splatnou a ten istý režim sa uplatní, ak namiesto vyúčtovania vykonaného subjektom vykonávajúcim opravu alebo koncesionárom ide o kredit oznámený zo strany koncesionára alebo výrobcu.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Suzlon Wind Energy Portugal je spoločnosť pôsobiaca v odvetví energetiky, najmä v odvetví veternej energie. Jej predmetom činnosti je výroba, montáž, prevádzka, uvádzanie na trh, inštalácia, vývoj, obrábanie, realizácia a údržba, ako aj poskytovanie služieb. V Portugalsku je zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Táto spoločnosť je 100 % dcérskou spoločnosťou Suzlon Wind Energy A/S so sídlom v Dánsku (ďalej len „Suzlon Wind Energy Danemark“).

13 Dňa 17. júna 2006 Suzlon Energy Limited, spoločnosť založená podľa indického práva (ďalej len „Suzlon Energy Inde“), uzavrela so spoločnosťou Suzlon Wind Energy Danemark, v ktorej vlastnila celé základné imanie, dohodu o podmienkach predaja (Terms and Conditions of Sales Agreement) veterných turbínových generátorov a pomocných zariadení (ďalej len „dohoda z roku 2006“).

14 Dohoda z roku 2006 upravovala podmienky dodávok projektov veterných turbínových generátorov a pomocných zariadení medzi dodávateľom, spoločnosťou Suzlon Energy Inde, a kupujúcim, spoločnosťou Suzlon Wind Energy Danemark, ako aj medzi touto poslednou uvedenou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami v súlade s doložkou 1 tejto dohody. Podľa doložky 11 uvedenej dohody poskytol dodávateľ dvojročnú záruku na výrobné chyby všetkých vyrobených dielov, ktorá začalo plynúť odo dňa uzavretia obchodnej transakcie. Dodávateľ sa tak zaručil za zaplatenie náhradných dielov, opráv a dopravy chybných dielov, náklady na prácu pri výmene týchto chybných dielov však znášal kupujúci. Pokiaľ ide o diely vyrobené tretími

osobami, dodávateľ bol povinný odovzdať zmluvy o dodávke kupujúcemu, aby sa tento mohol sám obrátiť na uvedených dodávateľov s cieľom uplatniť si platnú záruku, pričom súvisiace náklady v tomto prípade znášal kupujúci.

15 V rokoch 2007 a 2008 Suzlon Wind Energy Portugal nadobudla priamo od spoločnosti Suzlon Energy Inde spolu 21 veterných turbínových generátorov, každý s troma lopatkami, ktoré boli určené pre veterné parky nachádzajúce sa v Portugalsku, v celkovej hodnote 3 879 000 eur. Tieto parky patria tretím podnikom.

16 Od septembra 2007 sa na niektorých lopatkách, ktoré boli ešte v záruke, začali objavovať trhliny, ktoré si vyžadovali opravu alebo ich výmenu.

17 Dňa 25. januára 2008 uzatvorili Suzlon Wind Energy Portugal a Suzlon Energy Inde zmluvu o poskytovaní služieb (Services Agreement, ďalej len „zmluva z roku 2008“) na účely opravy alebo výmeny 63 chybných lopatiek. Táto zmluva spresňuje, že Suzlon Wind Energy Portugal je schopná zriadiť opravárenskú jednotku veterných turbínových generátorov a pomocných zariadení v Portugalsku a že náhradné lopatky sa prepravia z Indie do Portugalska.

18 Na základe uvedenej zmluvy sa Suzlon Energy Inde zaviazala poskytovať logistickú podporu spoločnosti Suzlon Wind Energy Portugal a pomáhať jej pri oprave alebo výmene lopatiek. Táto posledná uvedená spoločnosť bola povinná poskytovať spoločnosti Suzlon Energy Inde opravárenské zariadenia a služby spojené so skladovaním a manipuláciou s lopatkami. Bola tiež povinná v mene spoločnosti Suzlon Energy India obstarávať všetko vybavenie a materiál, ktoré treba na opravu poškodených lopatiek, a organizovať vnútornú prepravu náhradných lopatiek. Suzlon Wind Energy Portugal bola napokon povinná na vlastné náklady poskytovať spoločnosti Suzlon Energy India všetky informácie alebo pomoc, ktoré táto spoločnosť primerane požadovala.

19 Zmluva z roku 2008 opisovala vzťah medzi Suzlon Energy Inde a Suzlon Wind Energy Portugal ako vzťah medzi zákazníkom a dodávateľom, pričom Suzlon Energy Inde konala na svoj vlastný účet, a nie v záujme spoločnosti Suzlon Wind Energy Portugal.

20 V období od septembra 2007 do marca 2009 Suzlon Wind Energy Portugal vymenila alebo opravila chybné lopatky a rôzne súčasti veterných turbínových generátorov. Na tento účel si zaobstarala potrebné vybavenie a zadala niektoré služby tretím osobám, ktoré vystavili faktúry zodpovedajúce predmetným predajom a službám. Zo všetkých týchto transakcií si odpočítala DPH, čo je zrejmé z jej účtovníctva.

21 Dňa 27. februára 2009 Suzlon Wind Energy Portugal vystavila oznámenie o dlhu č. 39/2008, ktoré bolo adresované spoločnosti Suzlon Energy Inde, vo výške 2 909 643 eur. Pokiaľ ide o časť tejto sumy, konkrétne o sumu vo výške 2 232 373 eur, v tomto oznámení sa uvádzalo „Správa o nesúlade do konca marca [2008]/Podrobný zoznam [správ o nesúlade] v prílohe“.

22 Dňa 31. marca 2009 Suzlon Wind Energy Portugal vydala druhé oznámenie o dlhu s číslom 44/2008, ktoré bolo tiež adresované spoločnosti Suzlon Energy Inde, vo výške 3 263 454,84 eura, v ktorom sa uvádzalo „Obnova lopatiek v Portugalsku do marca 2009 /a) Náklady na obnovu lopatiek do marca 2009; /b) Náklady na ITM (pokyny o technických zmenách) (nesúvisiace s projektom)“.

23 V ten istý deň vydala tretie oznámenie o dlhu, ktoré malo toho istého adresáta a číslo 50/2008, týkajúce sa sumy vo výške 1 913 533,68 eura. Toto posledné uvedené oznámenie o dlhu obsahovalo poznámku „Správa o nesúlade od apríla [20]08 do konca marca [20]09/Podrobný zoznam [správ o nesúlade] v prílohe“.

24 V žiadnom z týchto troch oznámení o dlhu (ďalej spolu len „sporné oznámenia o dlhu“) nebola uvedená DPH ani sa nespomínal dôvod na oslobodenie od dane. Okrem toho DPH nebola zaplatená.

25 Dňa 31. mája 2012 Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (oddelenie daňovej kontroly finančného riaditeľstva Lisabonu, Portugalsko) v rámci kontroly DPH za rok 2009 doručilo spoločnosti Suzlon Wind Energy Portugal dodatočný daňový výmer na DPH, ktorý takmer v celom rozsahu zodpovedal DPH, ktorá bola v sporných oznámeniach o dlhu opomenutá. Oznámenie o začatí vymáhania po tomto dodatočnom daňovom výmere dosahovalo sumu vo výške 1 666 710,02 eura vrátane úrokov z omeškania. Podľa údajov uvedených v správe daňovej kontroly by výška DPH, ak by transakcie, na ktorých sa zakladajú sporné oznámenia o dlhu, podliehali DPH, predstavovala sumu 1 481 872,31 eura.

26 Suzlon Wind Energy Portugal podala proti tomuto oznámeniu o začatí vymáhania žalobu. Rozsudkom z 30. júna 2017 Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon, Portugalsko) túto žalobu zamietol.

27 Suzlon Wind Energy Portugal podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd. Tvrdí, že samotné prenesenie výšky nákladov, ktoré znášala v súvislosti s opravou alebo výmenou ňou nadobudnutého tovaru, na dodávateľa, v prejednávanej veci na Suzlon Energy Inde, počas záručnej doby nemá za cieľ dosiahnutie príjmu. Sporné oznámenia o dlhu neboli protihodnotou za služby poskytované dodávateľom, ale úhradou nákladov, ktoré znášala pri plnení úlohy, ktorá prináležala dodávateľovi, pretože toto plnenie vyplývalo z jeho povinnosti záruky za predávaný výrobok. Nejde o poskytovanie služieb za protihodnotu, ale len o peňažné toky, ktoré vzhľadom na to, že nevytvárajú žiadnu pridanú hodnotu, nepodliehajú DPH.

28 Daňový a colný orgán sa domnieva, že transakcie, ktoré sú predmetom sporných oznámení o dlhu, zodpovedajú skutočnému poskytnutiu služby spoločnosťou Suzlon Wind Energy Portugal v súlade so zmluvou z roku 2008, v rámci ktorej táto spoločnosť zaúčtovala všetok dodaný tovar a služby poskytnuté jej subdodávateľmi a odpočítala zodpovedajúcu DPH. Tvrdí teda, že tieto služby mali podliehať DPH v bežnej sadzbe. Tento orgán najmä uvádza, že zo znenia sporných oznámení o dlhu vyplýva, že sa týkajú správ o nesúlade vypracovaných počas celého projektu. Okrem toho sa domnieva, že v obežníku zo 4. mája 1989 o službách, ktoré zákazník vykonal pre dodávateľa počas záručnej doby uplatniteľnej v prejednávanom prípade, sa stanovuje, že za také služby, ako sú služby uvedené v sporných oznámeniach o dlhu, sa DPH musí zaplatiť.

29 Za týchto okolností Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je v súlade s právom Únie taký výklad, podľa ktorého sa opravy vykonané počas takzvanej záručnej doby považujú za transakcie oslobodené od dane len vtedy, ak sú uskutočnené bezodplatne a pokiaľ sú implicitne zahrnuté do predajnej ceny výrobku, na ktorý sa vzťahuje záruka, a preto poskytovanie služieb uskutočnené v záručnej dobe (bez ohľadu na to, či tieto plnenia zahŕňajú alebo nezahŕňajú použitie materiálov), ktoré je predmetom faktúry, musí podliehať dani, keďže sa nevyhnutne musí považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu?

2. Má sa vystavenie vyúčtovania dodávateľovi komponentov veterných turbín na úhradu nákladov, ktoré znáša kupujúci uvedených výrobkov počas záručnej doby na účely nahradenia komponentov (nové dovozy výrobkov od dodávateľa, na ktoré sa uplatnila DPH a ktoré viedli k odpočítaniu dane) a zodpovedajúcej opravy (prostredníctvom nadobudnutia služieb od tretích strán s vyrubením DPH) v rámci poskytovania služieb týkajúcich sa výstavby veterného parku tretím stranám zo strany uvedeného kupujúceho (patriaceho do rovnakej skupiny ako predávajúci so sídlom v tretej krajine), považovať za jednoduchú transakciu prenesenia nákladov, a ako taká byť oslobodená od DPH, alebo sa má považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu, ktoré musí viesť k vyrubeniu dane?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

30 Portugalská vláda síce formálne netvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný, avšak vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o súlad tohto návrhu s ustanoveniami článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

31 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ktorá sa teraz odráža v článku 94 tohto rokovacieho poriadku, nevyhnutnosť dospieť k takému výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby vnútroštátny súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého spadajú ním kladené otázky, resp. aby aspoň objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa uvedené otázky zakladajú. Návrh na začatie prejudiciálneho konania navyše musí uvádzať presné dôvody, ktoré viedli vnútroštátny súd k tomu, aby položil otázky v súvislosti s výkladom práva Únie a usúdil, že je potrebné položiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru (rozsudok z 30. apríla 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, bod 43 a citovaná judikatúra).

32 Hoci je v prejednávanej veci pravda, že prejudiciálne otázky uvedené v bode 29 tohto rozsudku neuvádzajú žiadne konkrétne ustanovenie práva Únie ani portugalského práva, treba na úvod uviesť, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd odkazuje na šiestu smernicu 77/388 a poukazuje na „existenciu pochybností o výklade článku 2 [tejto] smernice“. Okrem toho vnútroštátny súd spresňuje, že nenašiel jasnú alebo jednoznačnú odpoveď v iných ustanoveniach uvedenej smernice a v zákone o DPH. Tento súd tiež poukazuje na doktrínu portugalskej daňovej správy týkajúcu sa opráv tovaru počas záručnej doby, ktorá je uvedená v obežníku zo 4. mája 1989 a ktorú tak možno kvalifikovať ako vnútroštátnu prax (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, bod 39).

33 Vnútroštátny súd teda stručne, ale zrozumiteľne definoval právny rámec sporu vo veci samej.

34 Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania dostatočne jasne vyplýva, že Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) sa v súvislosti s transakciami, ktorých sa týkajú sporné oznámenia o dlhu, pýta na pojem „poskytnutie služieb za protihodnotu“ s cieľom určiť, či predmetné transakcie majú podliehať DPH.

35 Treba však pripomenúť, že pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí prezumpcia relevantnosti a že Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak

Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok z 26. októbra 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, bod 16 a citovaná judikatúra).

36 V prejednávanej veci informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom, pokiaľ ide o relevantnosť položených otázok na účely rozhodnutia sporu vo veci samej, umožňujú posúdiť ich rozsah a poskytnúť uvedenému súdu užitočnú odpoveď.

37 Okrem toho v rozsahu, v akom Európska komisia tvrdí, že prvá prejudiciálna otázka sa skladá z dvoch častí a že druhá časť týkajúca sa otázky, či možno predmetnú protihodnotu považovať za implicitne zahrnutú do predajnej ceny výrobku, ak je služba opravy poskytnutá bezodplatne, je neprípustná, pretože sa týka služieb, ktoré nie sú predmetom prejednávanej veci, stačí konštatovať, že táto argumentácia vychádza z nesprávneho výkladu prvej prejudiciálnej otázky. Z formulácie tejto prejudiciálnej otázky totiž vyplýva, že v rámci tejto otázky transakcie „uskutočnené bezodplatne a… implicitne zahrnuté do predajnej ceny výrobku, na ktorý sa vzťahuje záruka“, predstavujú iba hypotézu výkladu šiestej smernice 77/388, o ktorej overenie vnútroštátny súd žiada Súdny dvor a z ktorej *a contrario* vyplýva, že transakcie, o ktoré ide vo veci samej, podliehajú DPH.

38 Vzhľadom na to treba návrh na začatie prejudiciálneho konania považovať za prípustný.

O veci samej

O uplatniteľnosti smernice 2006/112 z hľadiska ratione temporis

39 Vnútroštátny súd vyjadruje pochybnosti týkajúce sa výkladu článku 2 šiestej smernice 77/388, ktorá sa podľa jeho názoru uplatňuje na spor, ktorý prejednáva, v znení „účinnom v čase skutkových okolností“.

40 Treba však uviesť, že podľa tohto súdu bol dodatočný daňový výmer na DPH vo veci samej založený na sporných oznámeniach o dlhu zaúčtovaných v roku 2009, ktoré opomenuli DPH, ktorá v dôsledku toho nebola k tomuto dňu zaplatená. Relevantné skutkové okolnosti teda nastali po 1. januári 2007, čo je dátum, ku ktorému smernica 2006/112 nadobudla účinnosť a nahradila šiestu smernicu 77/388, ako to vyplýva z článkov 411 a 413 smernice 2006/112 (rozsudok z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 24).

41 V tejto súvislosti možno zdôrazniť, že podľa odôvodnenia 66 tejto smernice „povinnosť transponovať túto smernicu do vnútroštátnych právnych predpisov by mala byť obmedzená na tie ustanovenia, ktoré predstavujú podstatnú zmenu v porovnaní s predchádzajúcimi smernicami“ a že „povinnosť transponovať do vnútroštátnych právnych predpisov ustanovenia, ktoré zostávajú nezmenené, vyplýva z predchádzajúcich smerníc“ (rozsudok zo 4. októbra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, bod 29).

42 Z tabuľky uvedenej v prílohe XII smernice 2006/112 vyplýva, že ustanovenia článku 2 bodu 1 šiestej smernice 77/388, podľa ktorých podliehalo DPH poskytovanie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, zodpovedá ustanoveniam článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

43 Vzhľadom na neexistenciu akejkoľvek vecnej zmeny v porovnaní so šiestou smernicou 77/388 sa článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 musí považovať za ustanovenie, ktoré už bolo prebraté do portugalského práva v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice 1. januára 2007 (pozri analogicky rozsudok zo 4. októbra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, bod 30). Šiesta smernica 77/388 mala byť totiž prebratá do portugalského práva najneskôr 1. januára 1989 podľa ustanovení článku 395 v spojení s prílohou XXXVI, II *in fine* Zmluvy o pristúpení Španielskeho kráľovstva a Portugalskej republiky k Európskemu hospodárskemu spoločenstvu a k Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu (Ú. v. ES L 302, 1985, s. 9).

44 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že spor vo veci samej sa týka vymáhania DPH splatnej za rok 2009, článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 je uplatniteľný *ratione temporis* na spor vo veci samej (pozri analogicky rozsudok zo 4. októbra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, bod 31). Preto je to práve výklad tohto ustanovenia, ktorý je relevantný na skúmanie uvedených prejudiciálnych otázok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 26).

O prejudiciálnych otázkach

45 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že transakcie, ktoré viedli k účtovnej evidencii oznámení o dlhu zdaniteľnou osobou na účely DPH, ako aj k odpočítaniu DPH, ktorou boli zaťažené na vstupe dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré umožnili uvedené transakcie, predstavujú poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia, keď sa jednak týkali tovaru v záruke a jednak ich táto zdaniteľná osoba vykresľuje ako transakcie, pri ktorých nevznikol žiadny zisk v jej prospech.

46 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že predpokladom podliehania DPH podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 je, ako vyplýva zo samotného znenia tohto ustanovenia, aby bolo splnených päť kritérií, a to, že predmetné plnenie predstavuje poskytovanie služieb, že sa vykoná za protihodnotu, že k nemu dochádza na území členského štátu, že plnenie poskytla zdaniteľná osoba a že táto zdaniteľná osoba koná ako taká.

47 V prvom rade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Suzlon Wind Energy Portugal je zdaniteľnou osobou na účely DPH v Portugalsku a že predmetné transakcie sa uskutočnili na území tohto členského štátu, takže dve z kritérií uvedených v predchádzajúcom bode sa už zdajú byť splnené.

48 V druhom rade treba uviesť, že kritérium týkajúce sa skutočnosti, že zdaniteľná osoba koná ako taká, čo je kritérium, ktoré je teraz potrebné preskúmať, predpokladá určenie jednak, či táto zdaniteľná osoba skutočne uskutočnila predmetné plnenia ako zdaniteľná osoba, inak povedané, či ich vykonala nie v rámci súkromnej činnosti (rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, body 16 až 18), ale v rámci svojej zdaniteľnej činnosti (rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42) a jednak, či je ich skutočným autorom z právneho hľadiska. V prejednávanej veci to znamená overiť, pokiaľ ide o transakcie, ktoré sú predmetom sporných oznámení o dlhu, či Suzlon Wind Energy Portugal konala vo vlastnom mene ako zdaniteľná osoba na účely DPH, alebo v mene a na účet spoločnosti Suzlon Energy Inde.

49 V tejto súvislosti bude úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať zmluvný a účtovný rámec, v ktorom boli vydané uvedené sporné oznámenia o dlhu, najmä s cieľom určiť, či boli prípadne zaúčtované ako prechodné položky v zmysle článku 79 prvého odseku písm. c) smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júna 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, bod 25).

50 Zo zmluvného hľadiska treba uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že dohoda z roku 2006 upravuje záruku súladu a fungovania dodaného tovaru medzi dodávateľom, spoločnosťou Suzlon Energy Inde, a kupujúcim Suzlon Wind Energy Danemark, pričom táto dohoda sa vzťahuje aj na jeho dcérske spoločnosti, akou je Suzlon Wind Energy Portugal. V prejednávanej veci sa s výhradou overení, ktoré prislúchajú vykonať vnútroštátnemu súdu, zdá, že Suzlon Wind Energy Portugal tým, že priamo dovážala chybné diely od spoločnosti Suzlon Energy Inde, využívala záruku stanovenú dohodou z roku 2006.

51 Treba tiež zdôrazniť, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom v tejto veci nejde o záruku, ktorú Suzlon Wind Energy Portugal ponúka svojim zákazníkom. Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, tiež nevyplýva, že v prejednávanej veci existuje priama záruka zo strany spoločnosti Suzlon Energy Inde v prospech konečných zákazníkov.

52 Výňatky zo zmluvy z roku 2008, citované v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sú explicitné, pokiaľ ide o skutočnosť, že služby opravy a nahradenia, ktoré sú jej predmetom, poskytuje poskytovateľ služieb, Suzlon Wind Energy Portugal, klientovi Suzlon Energy Inde.

53 Z účtovného hľadiska treba zdôrazniť, že zdaniteľná osoba na účely DPH musí byť schopná preukázať existenciu a obsah transakcií zaznamenaných v jej účtovníctve. V tejto súvislosti môže byť názov uvedených plnení zohľadnený vnútroštátnymi daňovými orgánmi v rámci všetkých ostatných relevantných okolností na účely určenia zdaniteľnej povahy transakcie. V prejednávanej veci sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania spomína znenie sporných oznámení o dlhu, z ktorých vyplýva, že Suzlon Wind Energy Portugal vyhotovila sériu „správ o nesúlade“ a vykonala „obnovu“ dotknutých zariadení v prospech spoločnosti Suzlon Energy Inde.

54 Suzlon Wind Energy Portugal tiež uviedla, že sa rozhodla postarať sa o príslušné opravy alebo výmeny na portugalskom území. Vnútroštátny súd spresňuje, že táto spoločnosť sa na tento účel obrátila na dodávateľov tovaru a poskytovateľov služieb. Všetky vystavené faktúry z tohto titulu neboli vystavené v mene spoločnosti Suzlon Energy Inde, ale v mene spoločnosti Suzlon Wind Energy Portugal. Táto spoločnosť odpočítala sumu DPH uvedenú na uvedených faktúrach, ktorá sa preto musí považovať za DPH zaplatenú na vstupe z plnení zaúčtovaných prostredníctvom sporných oznámení o dlhu.

55 Okrem toho sa zdá preukázané, čo musí overiť vnútroštátny súd, že sumy týkajúce sa opráv a prác predstavujúcich nahradenie neboli spoločnosťou Suzlon Wind Energy Portugal zaúčtované do prechodných účtov, ako to musí byť v prípade okamžitého pridelenia uvedených súm.

56 Vzhľadom na informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom a s výhradou overení, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, je teda potrebné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba na účely DPH, ktorá konala, javí sa, ako Suzlon Wind Energy Portugal, sa musí považovať za zdaniteľnú osobu konajúcu ako takú.

57 V treťom rade musí predmetné plnenie predstavovať poskytovanie služieb.

58 Podľa článku 24 smernice 2006/112 je poskytnutím služieb každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru. Na kvalifikáciu predmetnej transakcie je potrebné zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých prebieha (rozsudok zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11 EU:C:2013:15, bod 32). V tomto kontexte relevantné zmluvné dojednania predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť pri identifikácii poskytovateľa a príjemcu pri transakcii „poskytnutia služieb“ v zmysle uvedenej smernice (rozsudok z 2. mája 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, bod 28 a citovaná judikatúra).

59 V tejto súvislosti zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že zmluva z roku 2008, nazvaná „zmluva o poskytnutí služieb“, a sporné oznámenia o dlhu odkazujúce na správy o nesúlade a obnove, poukazujú na skutočnosť, že Suzlon Wind Energy Portugal je poskytovateľom služieb, ktorého klientom je Suzlon Energy Inde.

60 Treba dodať, že také plnenia, o aké ide vo veci samej, sa nemôžu rovnať zaslaniu chybného materiálu dodávateľovi na účely opravy alebo výmeny, pretože v prejednávanej veci práve kupujúci predmetných tovarov bol poverený dodávateľom vykonať určitý počet služieb určených na uplatnenie záruky tohto dodávateľa.

61 Po štvrté poskytovanie služieb sa musí uskutočniť za protihodnotu.

62 V prvom rade treba pripomenúť, že poskytnutie služieb sa uskutočňuje za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za individualizovateľnú službu poskytnutú príjemcovi. Tak je to v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (rozsudok zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31 a citovaná judikatúra).

63 Bez toho, aby bolo dotknuté posúdenie týchto jednotlivých skutočností vnútroštátnym súdom, je možné uviesť, že pri jednoduchom prečítaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania je po prvé právny vzťah, z ktorého vychádzajú sporné oznámenia o dlhu, založený zmluvou z roku 2008, po druhé sa zdá, že odmena poskytovateľa služieb zodpovedá týmto oznámeniam o dlhu a po tretie služby poskytované spoločnosťou Suzlon Wind Energy Portugal spoločnosti Suzlon Energy Inde, teda najmä pomoc pri oprave alebo výmene chybných lopatiek, zodpovedajú definícii „individualizovateľnej služby poskytnutú príjemcovi“.

64 Ďalej okolnosť, že protihodnota za toto poskytnutie služieb mala formu oznámení o dlhu, nie je prekážkou toho, aby sa táto protihodnota považovala za odmenu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112. Súdny dvor už totiž mal príležitosť pripomenúť, že na účely určenia odplatnosti poskytovania služieb nie je relevantná skutočnosť, že odmena nemá formu úhrady alebo úhrady osobitných výdavkov (rozsudok z 22. októbra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 29 a citovaná judikatúra).

65 Napokon, pokiaľ ide o okolnosť, aj keby sa preukázala, že Suzlon Wind Energy Portugal preniesla náklady na výmenu alebo opravu chybných lopatiek bez marže alebo príplatku, treba pripomenúť, že skutočnosť, že hospodárska transakcia sa uskutočnila za vyššiu alebo nižšiu cenu, ako je režijná cena, je irelevantná, pokiaľ ide o kvalifikáciu transakcie za „transakciu za protihodnotu“, pričom tento posledný uvedený pojem predpokladá iba existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb a protihodnotou naozaj prijatou zdaniteľnou osobou (rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 26).

66 Z vyššie uvedeného vyplýva, že plnenia, tak ako sú opísané vnútroštátnym súdom, spĺňajú kritériá poskytovania služieb za protihodnotu, stanovené v článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

67 Treba dodať, že existencia záruky na dodaný tovar by mala vplyv na kvalifikáciu poskytnutia služieb za protihodnotu len vtedy, ak by ovplyvnila jedno z kritérií uvedených v tomto ustanovení. Tak by to bolo napríklad v prípade, ak by poskytovateľ služieb konal v mene a na účet inej osoby, pričom by sa obmedzil na to, že by nechal presunúť sumy týkajúce sa predmetného nadobudnutého tovaru a prác v rámci náhrad alebo opráv na prechodných účtoch v zmysle článku 79 prvého odseku písm. c) smernice 2006/112, pričom by neodpočítal DPH zaplatenú na vstupe a uviedol na objednávkach a faktúrach meno spoločnosti, na ktorej účet bol uvedený tovar nadobudnutý a práce vykonané.

68 V každom prípade situácia, v ktorej boli vypracované správy o nesúlade tovaru podliehajúceho záruke počas niekoľkých mesiacov a došlo k obnovám na uvedenom majetku, sa líši od situácie, v ktorej bol poškodený majetok, ktorý je predmetom záruky, jednoducho nahradený.

69 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba vnútroštátnemu súdu odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že plnenia, ktoré patria do zmluvného rámca identifikujúceho poskytovateľa služieb, nadobúdateľa týchto služieb a povahu predmetných plnení, ktoré boli riadne zaúčtované zdaniteľnou osobou, majú názov potvrdzujúci ich povahu služieb a viedli k odmene získanej poskytovateľom predstavujúcej skutočnú protihodnotu za uvedené služby vo forme oznámení o dlhu, predstavujú poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia, bez ohľadu jednak na prípadnú neexistenciu zisku zdaniteľnej osoby a jednak existenciu záruky týkajúcej sa tovaru, ktorý bol predmetom uvedených plnení.

O trovách

70 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že plnenia, ktoré patria do zmluvného rámca identifikujúceho poskytovateľa služieb, nadobúdateľa týchto služieb a povahu predmetných plnení, ktoré boli riadne zaúčtované zdaniteľnou osobou, majú názov potvrdzujúci ich povahu služieb a viedli k odmene získanej poskytovateľom predstavujúcej skutočnú protihodnotu za uvedené služby vo forme oznámení o dlhu, predstavujú poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia, bez ohľadu jednak na prípadnú neexistenciu zisku zdaniteľnej osoby a jednak existenciu záruky týkajúcej sa tovaru, ktorý bol predmetom uvedených plnení.

Podpisy