Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 24 februari 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillämplighet i tiden (*ratione temporis*) – Mervärdesskattepliktiga tjänster – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Kriterier – Koncernförhållande – Tjänster som består i att reparera eller ersätta komponenter i vindkraftverk som täcks av garanti och i att utföra rapporter om bristande överensstämmelse – Debetnotor som utfärdats av tillhandahållaren utan angivande av mervärdesskatt – Tillhandahållarens avdrag för den mervärdesskatt som belastat de varor och tjänster denne fakturerats av sina underentreprenörer för samma tjänster”

I mål C-605/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 1 juli 2020, som inkom till domstolen den 17 november 2020, i målet

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Passer samt domarna N. Wahl (referent) och M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: L. Medina,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda, genom L. Scolari och R. Reigada Pereira, advogados,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och I. Melo Sampaio, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (nedan kallat Suzlon Wind Energy Portugal) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal). Målet avser frågan huruvida reparationstjänster som utförts under en varas garantiperiod till förmån för ett bolag med säte i tredjeland som indirekt äger hela kapitalet i klaganden i det nationella målet ska vara föremål för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet 77/388/EEG

3 Artikel 2 led 1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) hade följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för … leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”

Direktiv 2006/112

4 Skäl 66 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Skyldigheten att införliva detta direktiv med nationell lagstiftning bör endast gälla de bestämmelser som utgör en ändring i sak i förhållande till tidigare direktiv. Skyldigheten att införliva de oförändrade bestämmelserna följer av tidigare direktiv.”

5 I artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

6 Av artikel 24.1 i detta direktiv framgår att det med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

7 I artikel 28 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

8 Artikel 411.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Direktiv 67/227/EEG och [sjätte direktivet 77/388] skall upphöra att gälla, utan att det påverkar medlemsstaternas skyldigheter beträffande de tidsfrister som anges i del B i bilaga XI för genomförande och tillämpning av dessa direktiv.”

9 Enligt artikel 413 i direktiv 2006/112 gäller följande:

”Detta direktiv träder i kraft den 1 januari 2007.”

Portugisisk rätt

Mervärdesskattelagen

10 I artikel 4 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen), i dess lydelse enligt Decreto-Lei 102/2008 (lagdekret nr 102/2008) av den 20 juni 2008 (*Diário da República*, serie 1, nr 118, av den 20 juni 2008) (nedan kallad mervärdesskattelagen), med rubriken ”Begreppet tillhandahållande av tjänster”, föreskrivs följande:

”1. Med tillhandahållande av tjänster avses transaktioner som sker mot ersättning och som inte är leveranser, gemenskapsinterna förvärv eller import av varor.

2. Även följande ska betraktas som tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

…

c) leverans av lös egendom som tillverkats eller satts ihop på beställning av material som byggherren har tillhandahållit för detta syfte, oavsett om entreprenören har levererat en del av de använda varorna eller inte.

…

4. När tjänsterna tillhandahålls av en uppdragstagare som handlar i eget namn är denne successivt förvärvare och tillhandahållare av tjänsten.”

Cirkuläret av den 4 maj 1989

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (cirkulär från direktoratet för mervärdesskatt nr 49424) av den 4 maj 1989 (nedan kallat cirkuläret av den 4 maj 1989) har följande lydelse:

”1. Reparationer som utförs under garantiperioden ska betraktas som undantagna från skatt när de utförs kostnadsfritt på grund av att de underförstått anses ingå i försäljningspriset för den vara som täcks av garantin, och de således inte kan likställas med transaktioner som genomförs mot ersättning, vilket under andra omständigheter skulle vara fallet enligt bestämmelserna i artiklarna 3.3 f och 4.2 b i mervärdesskattelagen.

När tillhandahållandet av dessa tjänster (med eller utan tillförsel av material) är föremål för fakturering ska de emellertid entydigt betraktas som transaktioner mot ersättning och, följaktligen, vara skattepliktiga enligt de normala villkoren i mervärdesskattelagen.

2. Under förutsättning att dessa reparationer är föremål för fakturering, det vill säga när det förekommer en fordring riktad mot tredje man (antingen kunden, försäljaren eller tillverkaren) ska mervärdesskatt således tas ut. Detta gäller även när det, i stället för en debitering som gjorts av reparatören eller försäljaren, föreligger en kreditering som lämnats av försäljaren eller tillverkaren.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Suzlon Wind Energy Portugal är ett bolag som är verksamt inom energisektorn, bland annat inom sektorn för vindkraft. Dess verksamhet består i tillverkning, montering, drift, försäljning, installation, utveckling, upprustning, funktion och underhåll samt tillhandahållande av tjänster. Bolaget är registrerat för mervärdesskatt i Portugal. Detta bolag är ett helägt dotterbolag till Suzlon Wind Energy A/S, med säte i Danmark (nedan kallat Suzlon Wind Energy Danmark).

13 Den 17 juni 2006 ingick det indiska bolaget Suzlon Energy Limited (nedan kallat Suzlon Energy Indien) med Suzlon Wind Energy Danmark, i vilket det innehade hela aktiekapitalet, ett avtal om bestämmelser och villkor för försäljning (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) av vindkraftverk och tillhörande utrustning (nedan kallat 2006 års avtal).

14 I 2006 års avtal reglerades villkoren för leverans av vindkraftverk och tillhörande utrustning mellan leverantören Suzlon Energy Indien och köparen, Suzlon Wind Energy Danmark, samt mellan det sistnämnda bolaget och dess dotterbolag, i enlighet med klausul 1 i nämnda avtal. Enligt klausul 11 i detta avtal lämnade leverantören garanti på alla tillverkade delar mot fabrikationsfel under två år räknat från dagen för affärstransaktionen. Leverantören garanterade således betalning för reservdelar, reparationer och transport av defekta delar, medan köparen skulle stå för arbetskostnaderna för att byta ut dessa delar. När det gällde reservdelar som

tillverkades av tredje man var leverantören skyldig att överlämna leveransavtalen till köparen, så att köparen själv kunde kontakta nämnda leverantörer för att ta i anspråk den tillämpliga garantin, och i detta fall skulle köparen bära de härmed förenade kostnaderna.

15 Suzlon Wind Energy Portugal förvärvade åren 2007 och 2008 direkt från Suzlon Energy Indien en grupp av 21 vindkraftverk, med tre blad vardera, avsedda för vindkraftparker belägna i Portugal, till ett sammanlagt värde av 3 879 000 euro. Dessa parker ägs av utomstående företag.

16 Från och med september 2007 upptäcktes sprickor i vissa blad som fortfarande täcktes av garantin. Skadorna krävde att bladen reparerades eller byttes ut.

17 Den 25 januari 2008 ingick Suzlon Wind Energy Portugal och Suzlon Energy Indien ett avtal om tillhandahållande av tjänster (*Services Agreement*) (nedan kallat 2008 års avtal) om reparation eller utbyte av 63 defekta blad. I avtalet anges att Suzlon Wind Energy Portugal hade kapacitet att skapa en reparationsenhet för vindkraftverk och tillhörande utrustning i Portugal och att ersättningsblad skulle transporteras från Indien till Portugal.

18 Enligt avtalet åtog sig Suzlon Energy Indien att tillhandahålla logistiskt stöd till Suzlon Wind Energy Portugal och att bistå Suzlon Energy Portugal vid reparation eller utbyte av bladen. Suzlon Energy Portugal skulle ställa reparationsanläggningar till Suzlon Energy Indiens förfogande och tillhandahålla tjänster avseende lagring och hantering av bladen. Suzlon Energy Portugal skulle även för Suzlon Energy Indiens räkning köpa in all utrustning och allt material som behövdes för att reparera de defekta bladen och organisera den interna transporten av ersättningsbladen. Suzlon Wind Energy Portugal skulle slutligen, på egen bekostnad, tillhandahålla Suzlon Energy Indien all information och hjälp som detta företag rimligen kunde begära.

19 I 2008 års avtal betecknades relationen mellan Suzlon Energy Indien och Suzlon Wind Energy Portugal som ett förhållande mellan kund och leverantör, varvid Suzlon Energy Indien agerade för egen räkning och inte i Suzlon Wind Energy Portugals intresse.

20 Mellan september 2007 och mars 2009 bytte Suzlon Wind Energy Portugal ut eller reparerade de defekta bladen samt olika komponenter i vindkraftverken. För att göra detta förvärvade Suzlon Wind Energy Portugal nödvändigt material och lade ut vissa tjänster på underentreprenad till tredje man, vilka utfärdat fakturorna för de aktuella försäljningarna och tjänsterna. Suzlon Wind Energy Portugal drog av den mervärdesskatt som belastat samtliga dessa transaktioner, vilket framgår av dess bokföring.

21 Den 27 februari 2009 utfärdade Suzlon Wind Energy Portugal debetnota nr 39/2008 till Suzlon Energy Indien avseende ett belopp på 2 909 643 euro. För en del av detta belopp, nämligen 2 232 373 euro, angavs i denna debetnota ”Rapport om bristande överensstämmelse fram till slutet av mars [2008]/detaljerad förteckning över [rapporter om bristande överensstämmelse] i bilagan”.

22 Den 31 mars 2009 utfärdade Suzlon Wind Energy Portugal en andra debetnota med nummer 44/2008, som även den var ställd till Suzlon Energy Indien, avseende ett belopp på 3 263 454,84 euro, med angivande av ”Återställande av blad i Portugal fram till mars 2009/a) Kostnader för att återställa blad fram till mars 2009/b) Kostnader för ITM (Instruktioner avseende tekniska modifikationer) (ej kopplade till projektet)”.

23 Samma dag utfärdade Suzlon Wind Energy Portugal en tredje debetnota till samma mottagare, med nummer 50/2008, vilken uppgick till 1 913 533,68 euro. I denna sistnämnda debetnota angavs följande: ”Rapport om bristande överensstämmelse från april [20]08 till slutet av mars [20]09/Detaljerad förteckning över [rapporter om bristande överensstämmelse] i bilagan”.

24 Ingen av dessa tre debetnotor (nedan tillsammans kallade de omtvistade debetnotorna) inkluderade mervärdesskatt och det angavs inte något skäl för undantag från skatteplikt. Mervärdesskatten har inte heller inbetalats.

25 Den 31 maj 2012, i samband med en kontroll av mervärdesskatten för år 2009, delgav Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (avdelningen för skattekontroll vid finansdirektoratet i Lissabon, Portugal) Suzlon Wind Energy Portugal ett besked om mervärdesskatt som nästan helt motsvarade den mervärdesskatt som utelämnats i de omtvistade debetnotorna. Det efterföljande beslutet om uppbörd av mervärdesskatt uppgick till 1 666 710,02 euro inklusive dröjsmålsränta. Enligt uppgifterna i rapporten från avdelningen för skattekontroll skulle mervärdesskatten, om de transaktioner som låg till grund för de omtvistade debetnotorna hade varit mervärdesskattepliktiga, uppgå till 1 481 872,31 euro.

26 Suzlon Wind Energy Portugal överklagade detta uppbördsbeslut. Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon, Portugal) ogillade överklagandet genom dom av den 30 juni 2017.

27 Suzlon Wind Energy Portugal överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen. Bolaget har anfört att det förhållandet att dess utgifter i samband med reparationen eller utbytet av de varor bolaget förvärvat övervältrades på leverantören, i förevarande fall Suzlon Energy Indien, under garantiperioden inte syftade till att erhålla en inkomst. De omtvistade debetnotorna utgör inte ersättning för någon typ av prestation från leverantörens sida, utan avser återbetalning av de kostnader som Suzlon Wind Energy Portugal haft för att utföra en uppgift som ålåg leverantören, eftersom den följde av dennes garantiskyldighet för den sålda produkten. Det rör sig inte om tillhandahållande av tjänster mot ersättning, utan om ett rent kassaflöde som inte genererar något mervärde och därför inte är föremål för mervärdesskatt.

28 Skatte- och tullmyndigheten anser för sin del att de transaktioner som var föremål för de omtvistade debetnotorna motsvarar Suzlon Wind Energy Portugals faktiska tillhandahållande av en tjänst som utförts i Portugal, med tillämpning av 2008 års avtal, med stöd av vilket Suzlon Wind Energy Portugal bokfört samtliga varor som levererats och tjänster som tillhandahållits av dess underleverantörer och dragit av motsvarande mervärdesskatt. Skatte- och tullmyndigheten anser således att dessa tjänster borde ha varit föremål för mervärdesskatt enligt normalskattesatsen. Denna myndighet har bland annat påpekat att det av ordalydelsen i de omtvistade debetnotorna framgår att dessa avser rapporter om bristande överensstämmelse som upprättats under hela projektet. Skatte- och tullmyndigheten anser dessutom att det i cirkuläret av den 4 maj 1989 om tjänster som kunden utför åt leverantören under garantiperioden, vilket är tillämpligt i förevarande fall, föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för sådana tjänster som de som avses i de omtvistade debetnotorna.

29 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör unionsrätten hinder för en tolkning enligt vilken reparationer som görs under den så kallade ’garantiperioden’ endast ska betraktas som undantagna från mervärdesskatteplikt när de utförs utan ersättning och i den mån de underförstått ingår i försäljningspriset för den vara som garantin omfattar, varvid tillhandahållandet av tjänster som utförs under garantiperioden (med eller utan tillförsel av material) ska anses vara föremål för mervärdesskatt om de faktureras, eftersom detta nödvändigtvis ska klassificeras som tillhandahållande av tjänster mot ersättning?

2) Ska det förhållandet att en köpare utfärdar en debetnota till en leverantör av vindkraftkomponenter avseende återbetalning av de utgifter som köparen haft under garantiperioden för utbyte av komponenter (nya importer av varor från leverantören som varit föremål för mervärdesskatt och gett rätt till avdrag) och reparation av dem (genom tjänster som köps av tredjeparter och på vilka mervärdesskatt erläggs), inom ramen för denna köpares (som ingår i samma koncern som säljaren som har sitt säte i ett tredjeland) tillhandahållande till tredjeparter av tjänster avseende installation av en vindkraftspark, klassificeras som endast en övervältring av kostnaderna och, som sådan, undantas från mervärdesskatt, eller snarare som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning som ska ge upphov till uttag av mervärdesskatt?”

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning

30 Den portugisiska regeringen har, utan att formellt göra gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, uttryckt tvivel om huruvida begäran är förenlig med artikel 94 i domstolens rättegångsregler.

31 EU-domstolen erinrar om att det enligt fast rättspraxis, som numera återspeglas i artikel 94 i domstolens rättegångsregler, krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen. Beslutet om hänskjutande måste dessutom ange de närmare skälen till varför den nationella domstolen anser det vara oklart hur unionsrätten ska tolkas och till att den anser det nödvändigt att ställa tolkningsfrågor till EU-domstolen (dom av den 30 april 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

32 Även om det är riktigt att det i förevarande fall i de tolkningsfrågor som återges ovan i punkt 29 inte nämns någon specifik bestämmelse i vare sig unionsrätten eller portugisisk rätt, ska det först och främst påpekas att den hänskjutande domstolen i sin begäran om förhandsavgörande har hänvisat till sjätte direktivet 77/388 och angett att det finns ”tvivel om tolkningen av artikel 2 i [detta] direktiv”. Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att den inte har funnit något entydigt eller tydligt svar i de övriga bestämmelserna i nämnda direktiv och i mervärdesskattelagen. Den hänskjutande domstolen har även hänvisat till den portugisiska skattemyndighetens doktrin om reparation av tillgångar under garantiperioden, vilken redovisas i

cirkuläret av den 4 maj 1989 och som således kan betraktas som nationell praxis (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punkt 39).

33 Den hänskjutande domstolen har således på ett summariskt men begripligt sätt definierat de tillämpliga bestämmelserna i det nationella målet.

34 Det framgår dessutom tillräckligt klart av begäran om förhandsavgörande att Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen), med avseende på de transaktioner som de omtvistade debetnotorna avser, undrar över begreppet ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”, för att kunna avgöra om de aktuella transaktionerna ska vara mervärdesskattepliktiga.

35 Det ska påpekas att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. EU-domstolen kan bara avvisa en tolkningsfråga från en nationell domstol då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 26 oktober 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

36 I förevarande mål medför de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat vad gäller tolkningsfrågornas relevans för att avgöra målet vid den nationella domstolen att det är möjligt att bedöma innebörden av dessa frågor och att ge nämnda domstol ett användbart svar.

37 Europeiska kommissionen har gjort gällande att den första tolkningsfrågan består av två delar och att den andra delen, som avser frågan huruvida det aktuella motvärdet underförstått kan anses ingå i försäljningspriset för produkten när reparationstjänsten tillhandahålls kostnadsfritt, inte kan tas upp till sakprövning, eftersom den avser tjänster som inte är föremål för förevarande mål. Det räcker i detta hänseende att konstatera att detta argument grundar sig på en felaktig tolkning av den första tolkningsfrågan. Det framgår nämligen av frågans formulering att de transaktioner som ”utförs utan ersättning och … underförstått ingår i försäljningspriset för den vara som garantin omfattar” i denna fråga endast utgör en tolkning av sjätte direktivet 77/388 som den hänskjutande domstolen har bett EU-domstolen att kontrollera och av vilken det *e contrario* framgår att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet är mervärdesskattepliktiga.

38 Begäran om förhandsavgörande kan således tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Tillämplighet i tiden (ratione temporis) av direktiv 2006/112

39 Den hänskjutande domstolen har uttryckt tvivel avseende tolkningen av artikel 2 i sjätte direktivet 77/388, vilket den anser vara tillämpligt i det mål som den har att avgöra, i den version som var i kraft vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna.

40 Enligt den hänskjutande domstolen har beskedet om mervärdesskatt i det nationella målet emellertid sitt ursprung i de omtvistade debetnotorna, bokförda år 2009, i vilka mervärdesskatten utelämnas, och mervärdesskatten hade följaktligen inte betalats vid denna tidpunkt. De relevanta

omständigheterna hänför sig således till tiden efter den 1 januari 2007, då direktiv 2006/112 trädde i kraft och ersatte sjätte direktivet 77/388, såsom framgår av artiklarna 411 och 413 i direktiv 2006/112 (dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 24).

41 Det kan påpekas att det i skäl 66 i detta direktiv anges att ”[s]kyldigheten att införliva detta … med nationell lagstiftning … endast [bör] gälla de bestämmelser som utgör en ändring i sak i förhållande till tidigare direktiv” och att ”[s]kyldigheten att införliva de oförändrade bestämmelserna följer av tidigare direktiv” (dom av den 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkt 29).

42 Det framgår emellertid av tabellen i bilaga XII till direktiv 2006/112 att artikel 2 led 1 i sjätte direktivet 77/388, enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, motsvarar artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

43 Eftersom det inte skett några ändringar i sak i förhållande till sjätte direktivet 77/388 ska artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 anses ha införlivats med portugisisk rätt redan innan den 1 januari 2007 när detta direktiv trädde i kraft (se, analogt, dom av den 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkt 30). Sjätte direktivet 77/388 skulle nämligen ha införlivats med portugisisk rätt senast den 1 januari 1989, i enlighet med artikel 395 jämförd med bilaga XXXVI, II in fine, i fördraget om Konungariket Spaniens och Republiken Portugals anslutning till Europeiska ekonomiska gemenskapen och Europeiska atomenergigemenskapen (EGT L 302, 1985, s. 9).

44 I och med att det nationella målet avser uppbörd av mervärdesskatt för år 2009 följer det av ovanstående att artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 är tidsmässigt tillämplig (*ratione temporis*) i det nationella målet (se, analogt, dom av den 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkt 31). Det är således denna bestämmelse som är relevant för prövningen av tolkningsfrågorna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 26).

Prövning av tolkningsfrågorna/

45 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att transaktioner som medfört att en beskattningsbar person bokfört debetnotor och gjort avdrag för den ingående mervärdesskatt som belastat tillhandahållandet av de varor och tjänster som möjliggjort dessa transaktioner, utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse, när dessa transaktioner har avsett varor som täcks av garanti och denna beskattningsbara person har uppgett att de inte förorsakat denne någon vinst.

46 För att mervärdesskatt ska kunna tas ut enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 krävs det, såsom framgår av själva ordalydelsen i denna bestämmelse, att fem kriterier är uppfyllda, nämligen att den aktuella transaktionen utgör ett tillhandahållande av tjänster, att det sker mot ersättning, att det sker inom en medlemsstats territorium, att det utförs av en beskattningsbar person och att denne agerar i denna egenskap.

47 För det första framgår det av begäran om förhandsavgörande att Suzlon Wind Energy Portugal är mervärdesskatteskyldigt i Portugal och att de aktuella transaktionerna har utförts i denna medlemsstat, vilket innebär att två av de kriterier som nämns i föregående punkt redan är uppfyllda.

48 För det andra ska det påpekas att kriteriet att den beskattningsbara personen ska agera i denna egenskap, vilket är det kriterium som härefter ska prövas, förutsätter att det fastställs att den beskattningsbara personen faktiskt har genomfört de aktuella transaktionerna i sin egenskap av beskattningsbar person, det vill säga att vederbörande inte har utfört dem i privat regi (dom av den 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punkterna 16–18) utan inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 42) och att vederbörande är den verkliga rättsliga utföraren. I förevarande fall innebär detta att det, med avseende på de transaktioner som ligger till grund för de omtvistade debetnotorna, ska kontrolleras huruvida Suzlon Wind Energy Portugal agerade i sitt eget namn i egenskap av beskattningsbar person, eller i Suzlon Energy Indiens namn och för dess räkning.

49 Det ankommer i detta avseende på den hänskjutande domstolen att undersöka det avtalsmässiga och bokföringsmässiga sammanhang som de omtvistade debetnotorna förekommer i, bland annat för att fastställa huruvida det eventuellt finns interimskonton i den mening som avses i artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juni 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punkt 25).

50 Ur avtalsrättslig synvinkel framgår det av begäran om förhandsavgörande att 2006 års avtal mellan leverantören Suzlon Energy Indien och köparen Suzlon Wind Energy Danmark reglerar garantin för att de levererade varorna uppfyller kraven och fungerar, och att detta avtal även gäller för Suzlon Wind Energy Danmarks dotterbolag, såsom Suzlon Wind Energy Portugal. I förevarande fall framgår det, med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att Suzlon Wind Energy Portugal, genom att direkt importera de defekta varorna från Suzlon Energy Indien, omfattades av den garanti som föreskrivs i 2006 års avtal.

51 Det ska även, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, understrykas att den garanti som Suzlon Wind Energy Portugal erbjuder sina kunder inte är i fråga. Det framgår inte heller av handlingarna i målet att Suzlon Energy Indien i förevarande fall ställt en direkt garanti till förmån för slutkunderna.

52 De utdrag ur 2008 års avtal, som återges i begäran om förhandsavgörande, är tydliga med avseende på det förhållandet att de tjänster i form av reparation och utbyte som utgör föremålet för avtalet tillhandahålls av en tjänsteleverantör, Suzlon Wind Energy Portugal, till förmån för en kund, Suzlon Energy Indien.

53 Ur redovisningssynpunkt kan det påpekas att en beskattningsbar person måste kunna styrka att de transaktioner som registrerats i dennes bokföring verkligen ägt rum och varit av den art som anges. I detta hänseende kan de nationella skattemyndigheterna beakta vad transaktionerna kallats, bland alla andra relevanta omständigheter, för att fastställa huruvida en transaktion är skattepliktig. I förevarande fall nämns i begäran om förhandsavgörande den formulering som angetts på de omtvistade debetnotorna, av vilken det framgår att Suzlon Wind Energy Portugal har genomfört en rad ”rapporter om bristande överensstämmelse” och ”återställanden” med avseende på den berörda utrustningen till förmån för Suzlon Energy Indien.

54 Suzlon Wind Energy Portugal har även uppgett att det valde att sörja för de relevanta reparationerna och utbytena i Portugal. Den hänskjutande domstolen har preciserat att Suzlon Wind Energy Portugal för detta ändamål anlitade leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster. Samtliga fakturor som utställdes i samband med detta upprättades i Suzlon Wind Energy Portugals namn, och inte i Suzlon Energy Indiens namn. Suzlon Wind Energy Portugal gjorde avdrag för den mervärdesskatt som angavs på dessa fakturor. Denna mervärdesskatt ska således betraktas som den mervärdesskatt som avser det led som föregår de transaktioner som bokförts med hjälp av de omtvistade debetnotorna.

55 Dessutom tycks det vara fastställt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att Suzlon Wind Energy Portugal inte bokförde beloppen för arbetet med reparation och utbyte på ett interimskonto, såsom ska göras om beloppen omedelbart ska omplaceras.

56 Mot bakgrund av de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen, och med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, finner domstolen således att en beskattningsbar person som agerat såsom Suzlon Wind Energy Portugal till synes gjort, ska anses vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.

57 För det tredje ska transaktionen i fråga utgöra ett tillhandahållande av tjänster.

58 Enligt artikel 24 i direktiv 2006/112 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Vid kvalificeringen av transaktionen i fråga ska samtliga omständigheter under vilka den äger rum beaktas (dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32). I detta sammanhang utgör de tillämpliga avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion avseende ”tillhandahållande av tjänster” i den mening som avses i nämnda direktiv (dom av den 2 maj 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

59 Det framgår av handlingarna i målet att 2008 års avtal, som har rubriken ”Avtal om utförande av tjänster”, och de omtvistade debetnotorna, som hänför sig till rapporter om bristande överensstämmelse och återställanden, visar att Suzlon Wind Energy Portugal framstår som en tillhandahållare av tjänster med Suzlon Energy Indien som kund.

60 Det ska tilläggas att sådana transaktioner som de som är aktuella i det nationella målet inte kan likställas med ett återsändande av bristfälligt material till leverantören för reparation eller utbyte, eftersom det i förevarande fall är köparen av varorna i fråga som har fått i uppdrag av leverantören att utföra ett visst antal tjänster i syfte att uppfylla leverantörens garantiåtagande.

61 För det fjärde ska tillhandahållandet av tjänsterna ske mot ersättning.

62 Det ska först och främst påpekas att en tjänst tillhandahålls mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna motvärdet (dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

63 Utan att det påverkar den hänskjutande domstolens bedömning av dessa olika uppgifter är det efter en genomläsning av begäran om förhandsavgörande möjligt att konstatera, för det första, att det rättsförhållande som ligger till grund för de omtvistade debetnotorna utgörs av 2008 års avtal, för det andra, att ersättningen för den person som tillhandahåller tjänsten tycks motsvara dessa debetnotor och, för det tredje, att de tjänster som Suzlon Wind Energy Portugal tillhandahållit Suzlon Energy Indien, det vill säga bland annat den assistans som lämnats vid reparationen eller utbytet av de defekta bladen, motsvarar definitionen av en ”individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren”.

64 Vidare utgör den omständigheten att motvärdet för denna tjänst har lämnats i form av debetnotor inte något hinder för att detta motvärde ska anses utgöra en ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112. Domstolen har nämligen redan haft tillfälle att påpeka att det saknar betydelse för huruvida en tjänst ska anses tillhandahållas mot ersättning att denna ersättning inte erläggs i form av en utbetalning eller en betalning av särskilda avgifter (dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

65 Vad slutligen gäller det förhållandet, om det antas vara styrkt, att Suzlon Wind Energy Portugal har övervältrat kostnaden för att byta ut eller reparera de defekta bladen, utan någon marginal eller tillägg, ska det erinras om att det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset är utan betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en ”transaktion som sker mot ersättning”. Sistnämnda begrepp kräver nämligen endast att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och en ersättning som faktiskt tas emot av den beskattningsbara personen (dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 26).

66 Av vad som angetts ovan följer att sådana transaktioner som dem som den hänskjutande domstolen har beskrivit uppfyller de kriterier för tillhandahållande av tjänster mot ersättning som uppställs i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

67 Det ska tilläggas att förekomsten av en garanti som täcker de levererade varorna endast påverkar kvalificeringen av ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning om den påverkar ett av de kriterier som anges i denna bestämmelse. Så skulle exempelvis vara fallet om tjänsteleverantören hade agerat i någon annans namn och för annans räkning, genom att endast överföra belopp avseende de förvärvade varorna och arbetena med utbyte och reparation till interimskonton i den mening som avses i artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112, genom att inte dra av den ingående mervärdesskatten och genom att på order och fakturor ange namnet på det bolag för vars räkning dessa varor hade förvärvats och arbetena utförts.

68 En situation i vilken rapporter om bristande överensstämmelse av varor som täcks av garanti har upprättats under flera månader och i vilken dessa varor har återställts, skiljer sig under alla omständigheter från situationer i vilka defekta varor som täcks av garanti helt enkelt har ersatts.

69 Mot bakgrund av dessa överväganden ska följande svar lämnas till den hänskjutande domstolen. Artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att transaktioner som ingår i ett avtalsförhållande där det är möjligt att identifiera en tjänsteleverantör, förvärvaren av dessa tjänster och arten av de aktuella tjänsterna, vilka i vederbörlig ordning bokförts av den beskattningsbara personen, vilka betecknats som tjänster och vilka gett upphov till en ersättning som tjänsteleverantören mottagit som ett faktiskt motvärde för tjänsterna i form av debetnotor, utgör en tjänst som

utförts mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse, oberoende av att den beskattningsbara personen eventuellt inte erhållit någon vinst och oberoende av om de varor som varit föremål för nämnda tjänster täcks av en garanti.

Rättegångskostnader

70 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att transaktioner som ingår i ett avtalsförhållande där det är möjligt att identifiera en tjänsteleverantör, förvärvaren av dessa tjänster och arten av de aktuella tjänsterna, vilka i vederbörlig ordning bokförts av den beskattningsbara personen, vilka betecknats som tjänster och vilka gett upphov till en ersättning som tjänsteleverantören mottagit som ett faktiskt motvärde för tjänsterna i form av debetnotor, utgör en tjänst som utförts mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse, oberoende av att den beskattningsbara personen eventuellt inte erhållit någon vinst och oberoende av om de varor som varit föremål för nämnda tjänster täcks av en garanti.

Underskrifter