Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

13 päivänä toukokuuta 2026*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 2 artiklan 1 alakohta – Arvonlisäverollisuus – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – Arviointiperusteet – Konsernin sisäiset suhteet – Moottoriajoneuvojen siirtohintojen oikaisut valmistajien ja jakelijoiden välillä – Jälleenmyyjille näiden ajoneuvojen myynnin jälkeen aiheutuneiden korjauskustannusten huomioon ottaminen – Palvelujen suorituksen ja todella saadun vastikkeen välinen välitön yhteys – Oikeussuhde, jonka puitteissa tehdään vastavuoroisia suorituksia

Asiassa C-603/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) on esittänyt 3.7.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.9.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stellantis Portugal, S.A.

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Condinanzi sekä tuomarit R. Frendo ja A. Kornezov (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Stellantis Portugal, S.A., edustajanaan P. Braz, advogado,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires ja A. Rodrigues,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso ja P. Carlin,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.1.2026 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 45, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Stellantis Portugal S.A, joka on Opel Portugal, Lda:n (aiemmin General Motors Portugal (jäljempänä GMP)) oikeudellinen seuraaja, ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa on kyse moottoriajoneuvojen sellaisten korjauspalveluiden arvonlisäverovelvollisuudesta, joita GMP on tarjonnut muille ajoneuvoalalla toimivalle General Motors -konserniin (Yhdysvallat) kuuluville yhtiöille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes arvonlisäverodirektiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1). Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika, pääasiaan sovelletaan kuitenkin kuudetta arvonlisäverodirektiiviä.

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

5 Saman direktiivin 6 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. ’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

– –

4. Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava henkilökohtaisesti vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

_ _”

6 Mainitun direktiivin 11 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

_ _”

Portugalin oikeus

7 Arvonlisäverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), joka on hyväksytty 26.12.1984 annetulla asetuksella nro 394-B/84 (Decreto-Lei n.º 394-B/84; Diário da República, I-A-sarja, nro 297, 26.12.1984), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 1 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

8 Arvonlisäverokoodeksin 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituksilla tarkoitetaan vastikkeellisia liiketoimia, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia, yhteisöhankintoja tai tavaroiden maahantuontia.

_ _

4. Kun palvelut suorittaa omissa nimissään toimiva edustaja, edustaja on palvelun vastaanottaja ja palvelun suorittaja.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 GMP kuului General Motors -konserniin.

10 Kyseiseen konserniin kuului muun muassa yhtiöitä, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kutsuu ”alkuperäisiksi laitevalmistajiksi” (jäljempänä OEM-valmistajat), jotka valmistivat moottoriajoneuvoja sekä osia ja lisävarusteita ja/tai toimittivat niitä muille kyseiseen konserniin kuuluville yhtiöille, ja samaan konserniin kuuluvista muista yhtiöistä, joita kyseinen tuomioistuin kutsui ”kansallisiksi myyntiyhtiöiksi tai kansallisiksi myyntiorganisaatioiksi” (jäljempänä NSC/NSO) ja jotka jakelivat näin toimitettuja tuotteita ennalta määritellyillä maantieteellisillä markkina-alueilla.

11 GMP hoiti NSC:n/NSO:n tehtäviä Portugalissa. Se osti tässä yhteydessä muun muassa moottoriajoneuvoja Euroopan unioniin sijoittautuneilta OEM-valmistajilta (jäljempänä asianomaiset OEM-valmistajat) ja myi nämä ajoneuvot Portugalissa toimiville itsenäisille jälleenmyyjille, jotka puolestaan myivät ne edelleen loppuasiakkaille.

12 Jos mainituissa ajoneuvoissa oli tuotantoprosessin aiheuttamia vikoja (Recall campaigns eli takaisinkutsukampanjat) tai valmistajan tarjoamien takuiden (Policy and Warranty) kattamia vikoja tai niihin oli sovellettava tiepalveluun (Road Side Assistance) liittyviä menettelyjä, edellä mainitut asiakkaat toimittivat ajoneuvot jälleenmyyjille, jotta nämä korjaisivat ne omissa tiloissaan. Nämä jälleenmyyjät laskuttivat tämän jälkeen GMP:ltä näiden korjausten kustannukset ja sovelsivat niihin vastaavaa arvonlisäveroa.

13 GMP ilmoitti asianomaisille OEM-valmistajille moottoriajoneuvojen sekä näiden OEM-valmistajien toimittamien osien ja lisävarusteiden jakelusta aiheutuneet kustannukset, joihin sisältyivät mainittujen korjausten kustannusten lisäksi GMP:n toimintakustannukset, kuten henkilöstö-, sähkö- ja markkinointikustannukset.

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että General Motors -konsernin yhtiöiden välillä vuonna 2004 tehdyn tämän konsernin sisäisten ajoneuvojen siirtohinnoittelua koskevan sopimuksen (jäljempänä vuoden 2004 sopimus) nojalla OEM-valmistajien NSC:lle/NSO:lle myymien ajoneuvojen, osien ja lisävarusteiden hintaa voitiin oikaista siten, että viimeksi mainituille taataan etukäteen määritetty voittomarginaali. Kyseisen sopimuksen 1.0 lausekkeessa todettiin erityisesti, että näiden tuotteiden siirtohinnat määritettiin vähentämällä ”ulkoisista” myyntihinnoista eli näiden ajoneuvojen kolmansille osapuolille – kuten jälleenmyyjille – myydyistä hinnoista määrä, joka vastasi asiaan liittyviä jakelukustannuksia ja asianomaisen NSC:n/NSO:n aiemmin määritettyä voittomarginaalia. Alkuperäiset siirtohinnat määritettiin kullekin viiteajanjaksolle vähentämällä suunnitelluista ulosmyyntihinnoista bruttomääräinen katealennus. Siirtohintaa oikaistiin kunkin viiteajanjakson lopussa NSC:n/NSO:n ennalta määritetyn liikevoiton mukaan siten, että yksikön todellinen liikevoitto vastasi tavoiteltua liikevoittoa. Kyseisen sopimuksen 4.0 lausekkeen mukaan alkuperäisiä siirtohintoja oikaistiin kunkin viiteajanjakson lopussa sen varmistamiseksi, että NSC:n/NSO:n todellinen taloudellinen tulos vastasi aiemmin määritettyä voittomarginaalia. Tämä oikaisu tehtiin kyseisellä viitejaksolla, ja vastaavan siirtohintojen korottamisen tai alentamisen oli käytävä ilmi OEM-valmistajien kirjanpidosta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa edellä mainittu oikaisu ilmeni OEM-valmistajien GMP:lle osoittamissa veloitus- tai hyvityslaskussa.

15 Vero- ja tulliviranomainen teki GMP:n tilanteeseen kohdistuneen verovuotta 2006 koskeneen tarkastuksen, jonka päätteeksi se laati 10.12.2009 kertomuksen, jossa se totesi, että asianomaisilla OEM-valmistajilla oli vastuu moottoriajoneuvojen tuotantoprosessista johtuvien vikojen korjaamisesta ja valmistajan tarjoamien takuiden kattamien vikojen korjaamisesta sekä näiden ajoneuvojen korjaamisesta tiepalveluun liittyvien menettelyjen yhteydessä. Kyseinen viranomainen totesi myös, että näistä vioista ja poikkeavuuksista johtuvista korjauskustannuksista vastasi aluksi GMP, joka siirsi ne sitten näille OEM-valmistajille oikaisemalla kyseessä olevien ajoneuvojen siirtohintoja. Tällä perusteella edellä mainittu viranomainen katsoi, että GMP oli suorittanut kotimaassa moottoriajoneuvojen korjauspalveluja asianomaisille OEM-valmistajille ja että näistä palveluista oli kannettava arvonlisäveroa. Se päätti näin ollen, että kyseisen yhtiön oli mainitun veron verovelvollisena maksettava 1 504 215,49 euron suuruinen summa, joka vastasi näiden palvelujen suorittamisesta maksettavan arvonlisäveron määrää ja hyvityskorkoa.

16 GMP valitti Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintraan (Sintran hallinto- ja verotuomioistuin, Portugali) vero- ja tulliviranomaisen päätöksestä, jossa vaadittiin tämän tuomion edellisessä kohdassa tarkoitetun summan maksamista, ja väitti, että asianomaisten OEM-valmistajien GMP:lle toimittamien ajoneuvojen, osien ja lisävarusteiden siirtohintojen oikaisut eivät olleet korvausta näiden ajoneuvojen korjaamisesta muodostuvista palveluista.

17 Edellä mainitun tuomioistuimen hyväksyttyä valituksen vero- ja tulliviranomainen valitti Tribunal Central Administrativo Suliin (Etelä-Portugalin keskushallintotuomioistuin, Portugali), joka hyväksyi kyseisen viranomaisen valituksen.

18 GMP haki muutosta viimeksi mainitun tuomioistuimen tuomioon ylimääräisenä muutoksenhakuna (recurso de revista) Supremo Tribunal Administrativossa (ylin hallintotuomioistuin, Portugali), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

19 GMP:stä tuli tällä välin Opel Portugal, joka sittemmin sulautui Stellantis Portugaliin.

20 Tässä tilanteessa Supremo Tribunal Administrativo päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtumisaikaan, 2 artiklaa tulkittava niin, että direktiivissä tarkoitettuun vastiketta vastaan suoritettujen palvelujen käsitteeseen sisältyy myös ajoneuvojen myyntihinnan oikaisu, kun oikaisu toteutetaan vähimmäisvoittomarginaalin saamiseksi osapuolten välisen, sopimukseen kirjatun menettelyn mukaisesti ja kun General Motors -konserniin kuuluvat eurooppalaiset valmistajat laativat tositteeksi ajoneuvojen myyntihintojen oikaisusta valittajalle osoitetun veloitus- tai hyvityslaskun?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

21 Euroopan komissio pohtii, voidaanko ennakkoratkaisupyyntö ottaa tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole toimittanut kaikkia tietoja, joiden perusteella voitaisiin määrittää, vastasivatko asianomaisten OEM-valmistajien GMP:lle hyvittämät tai siltä veloittamat määrät moottoriajoneuvojen korjauskustannuksia vai otettiinko muita tekijöitä huomioon, jotta GMP:lle voitiin taata etukäteen määritetty voittomarginaali.

22 Tältä osin on muistutettava, että koska ennakkoratkaisupyyntö on SEUT 267 artiklalla käyttöön otetun menettelyn perustana, kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä itse ennakkoratkaisupyynnössä muun muassa pääasian tosiseikat (ks. vastaavasti tuomio 24.10.2024, Omnitel Comunicaciones ym., C-441/23, EU:C:2024:916, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Niiden tietojen perusteella, joita ennakkoratkaisupyyntöön sisältyy, yhtäältä unionin tuomioistuimen on voitava antaa hyödyllisiä vastauksia kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin, ja toisaalta jäsenvaltioiden hallitusten ja muiden osapuolten, joita asia koskee, on voitava käyttää oikeuttaan esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Unionin tuomioistuimen on huolehdittava siitä, että tämä oikeus turvataan, kun otetaan huomioon se, että kyseisen artiklan nojalla ainoastaan ennakkoratkaisupyynnöt annetaan tiedoksi mainituille osapuolille (tuomio 24.10.2024, Omnitel Comunicaciones ym., C-441/23, EU:C:2024:916, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Nämä kumulatiiviset vaatimukset ennakkoratkaisupyynnön sisällöstä esitetään nimenomaisesti unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa, ja ne palautetaan mieleen muun muassa Euroopan unionin tuomioistuimen kansallisille tuomioistuimille ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä antamien suositusten (EUVL 2019, C 380, s. 1) 15 kohdassa. Ne esitetään nykyään kansallisille tuomioistuimille ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä annettujen suositusten (EUVL C, C/2024/6008) 15 kohdassa.

25 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että kansallinen tuomioistuin on esittänyt – vaikkakin yhteenvedonomaisesti – pääasian oikeudenkäynnin tosiseikat tavalla, jonka perusteella kyseisen oikeudenkäynnin kohde voidaan ymmärtää. Erityisesti on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseessä olleiden moottoriajoneuvojen siirtohintojen oikaisun toteuttivat asianomaiset OEM-valmistajat näistä ajoneuvoista GMP:lle aiheutuneiden jakelukustannusten kokonaismäärän perusteella, jolloin huomioon otettiin myös ajoneuvojen korjauksiin liittyvät kustannukset ja GMP:n toimintakustannukset.

26 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettuun vastiketta vastaan suoritettujen palvelujen käsitteeseen sisältyy moottoriajoneuvojen siirtohinnan oikaisu,

– joka on toteutettu samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisellä asianmukaisella sopimuksella, jonka tarkoituksena on varmistaa, että moottoriajoneuvot hankkiva yhtiö saa etukäteen määritetyn voittomarginaalin näiden ajoneuvojen jälleenmyynnistä,

– josta myyjänä oleva yhtiö on laatinut hankkijana olevalle yhtiölle veloitus- tai hyvityslaskun ja

– joka lasketaan muun muassa niiden kustannusten perusteella, joita hankkijana olevalle yhtiölle on aiheutunut siitä, että kolmannet osapuolet korjasivat kyseisiä ajoneuvoja.

28 Aluksi on muistutettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdan sanamuodon mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

29 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan ”liiketoimea, joka ei ole tavaran luovutus”.

30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellinen” ja näin ollen arvonlisäveronalainen vain, jos kyseisen palvelujen suorituksen ja toisaalta verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on välitön yhteys. Tällainen välitön yhteys katsotaan osoitetuksi, jos palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jonka puitteissa tehdään vastavuoroisia suorituksia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta yksilöitävissä olevasta palvelusta. (ks. vastaavasti tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, 43 kohta; ks. analogisesti tuomio

4.7.2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloòijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, 26 kohta ja tuomio 4.9.2025, Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, 33 kohta).

31 Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että asianomaiset OEM-valmistajat myivät GMP:lle muun muassa moottoriajoneuvoja, jotka tämä myi tämän jälkeen Portugaliin sijoittautuneille itsenäisille jälleenmyyjille, jotka puolestaan vastasivat näiden ajoneuvojen myynnistä loppukäyttäjille.

32 Näiden ajoneuvojen tuotantoprosessista johtuvien vikojen, valmistajan tarjoamien takuiden kattamien vikojen tai tiepalveluun liittyvien menettelyjen yhteydessä mainitut jälleenmyyjät suorittivat näiden ajoneuvojen korjaukset ja laskuttivat näiden korjausten hinnan GMP:ltä, joka sitten ilmoitti näille OEM-valmistajille kustannukset, joita sille oli tältä osin aiheutunut, sekä muut kustannukset, kuten sen toimintakustannukset, joihin kuuluivat muun muassa henkilöstö-, sähkö- ja markkinointikustannukset.

33 Lisäksi GMP:lle varmistettiin vuoden 2004 sopimuksen nojalla, että se saa etukäteen määritetyn voittomarginaalin moottoriajoneuvojen jälleenmyynnistä. Tätä varten asianomaiset OEM-valmistajat oikaisivat kyseessä olevien ajoneuvojen siirtohintoja tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittujen kaikkien kustannusten perusteella ja osoittivat tämän marginaalin noudattamiseksi tapauksen mukaan GMP:lle veloitus- tai hyvityslaskun.

34 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lähinnä, eikö GMP:n voida katsoa suorittaneen asianomaisille OEM-valmistajille näiden ajoneuvojen korjauspalveluja, joista kaikki tai osa näistä oikaisuista johtuvista summista muodostaa korvauksen.

35 Kyseisen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja, tehtävänä on määrittää pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien luonne. Unionin tuomioistuimen tulee kuitenkin esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä sen ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa (ks. vastaavasti tuomio 4.7.2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että ainoa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema GMP:n ja asianomaisten OEM-valmistajien välinen oikeussuhde on vuoden 2004 sopimukseen perustuva oikeussuhde.

37 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee, että kyseisen sopimuksen tarkoituksena oli vahvistaa näiden OEM-valmistajien GMP:lle myymien ajoneuvojen siirtohinnat ja että sopimuksessa määrätyillä siirtohintojen oikaisuilla pyrittiin takaamaan GMP:lle se, että se saa etukäteen määritetyn voittomarginaalin.

38 Mikään ennakkoratkaisupyynnössä mainituista vuoden 2004 sopimuksen lausekkeista ei osoita, että GMP:n ja asianomaisten OEM-valmistajien välillä olisi ollut oikeussuhde, jonka mukaan GMP:llä oli velvollisuus huolehtia näiltä OEM-valmistajilta ostamiensa ajoneuvojen korjaamisesta korvausta vastaan.

39 Kyseisessä päätöksessä ei myöskään esitetä muita seikkoja, kuten mahdollisesti kirjoittamattomia tosiseikkoja, jotka voisivat paljastaa tällaisen oikeussuhteen olemassaolon.

40 Näin ollen unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvien seikkojen perusteella ei voida päätellä, että GMP:n ja asianomaisten OEM-valmistajien välillä olisi tämän tuomion 30 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu oikeussuhde, joka johtuu vuoden 2004 sopimuksesta tai mistä tahansa muusta tästä asiakirja-aineistosta ilmenevästä seikasta ja jonka yhteydessä nämä yhtiöt olisivat vaihtaneet vastavuoroisia suorituksia, joista yksi muodostuu siitä, että GMP tarjoaa näille OEM-valmistajille moottoriajoneuvojen korjauspalveluja, ja toinen näiden palvelujen korvauksesta.

41 Siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo sellaisten seikkojen perusteella, joita ei ole saatettu unionin tuomioistuimen tietoon ja joita on mahdollisesti tarkasteltu yhdessä vuoden 2004 sopimuksen kanssa, että GMP:n ja mainittujen OEM-valmistajien välillä on tällainen oikeussuhde, kyseisen tuomioistuimen on vielä ratkaistava, muodostavatko pääasiassa kyseessä olevat oikaisut tämän tuomion 30 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetun yksilöitävissä olevien palvelujen todellisen vastasuorituksen eli muodostavatko nämä oikaisut GMP:lle korvauksen kyseessä olevien ajoneuvojen korjauspalvelujen tarjoamisesta.

42 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että epävarmuus siitä, saadaanko korvausta lainkaan, on omiaan katkaisemaan palvelun vastaanottajalle suoritetun palvelun ja mahdollisesti saatavan korvauksen välisen suoran yhteyden (tuomio 4.9.2025, Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jotta tällainen yhteys voidaan todeta, tämä korvaus ei saa olla vastikkeeton, satunnainen tai vaikeasti määritettävissä (ks. vastaavasti tuomio 4.9.2025, Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat oikaisut laskettiin ottamalla huomioon paitsi riippumattomien jälleenmyyjien GMP:ltä laskuttamiin korjauksiin liittyvät kustannukset myös GMP:n toimintakustannukset. Näin ollen kyseessä olevien ajoneuvojen korjaamiseen liittyvät kustannukset näyttävät olevan vain yksi kyseisten oikaisujen laskennassa huomioon otetuista tekijöistä. Täten sen mukaan, kuinka merkittäviä kaikki nämä kustannukset ovat alkuperäisiin siirtohintoihin nähden, mainitut oikaisut saattoivat johtaa paitsi hyvityslaskuihin myös veloituslaskuihin, jotka OEM-valmistajat osoittivat GMP:lle.

44 Lisäksi GMP:lle näiden ajoneuvojen jakelusta aiheutuneet eri kustannukset otettiin huomioon ainoastaan etukäteen määritetyn voittomarginaalin saamiseksi, joten sen saamisen jälkeen ei vaikuta siltä, että GMP:llä olisi ollut varmuus siitä, että asianomaiset OEM-valmistajat korvaavat kaikki nämä kustannukset ja erityisesti kustannukset, jotka sille aiheutuivat kyseisten ajoneuvojen korjaamisesta.

45 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että jollei tarkistuksista, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tämän tuomion 41 kohdan mukaisesti suoritettava, muuta johdu, GMP:n asianomaisille OEM-valmistajille tarjoamien kyseessä olevien ajoneuvojen mahdollisten korjauspalvelujen ja näiden ajoneuvojen siirtohintojen oikaisujen välillä vaikuttaa olevan korkeintaan vain välillinen yhteys.

46 Mitä tulee toiseksi Portugalin hallituksen väitteeseen, jonka mukaan GMP on kantaessaan samojen ajoneuvojen korjauskustannukset toiminut asianomaisten OEM-valmistajien lukuun ja osallistunut jälleenmyyjien näille OEM-valmistajille suorittamaan palveluun, joten näiden kustannusten kohdentamista niille on pidettävä kuudennen arvonlisäverodirektiivin

6 artiklan 4 kohdan mukaisesti verotettavana tapahtumana, joka koskee arvonlisäveron alaista verollista liiketointa, on riittävää todeta, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon ei sisälly seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että GMP olisi osallistunut tällaiseen palvelujen suoritukseen ja että se olisi toiminut jonkun toisen lukuun.

47 Kolmanneksi ja viimeiseksi siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasiassa kyseessä olevat oikaisut eivät ole korvausta GMP:n asianomaisille OEM-valmistajille suorittamista ajoneuvojen korjauspalveluista vaan jälkikäteen toteutettava GMP:n maksaman hinnan muutos sen ostaessa kyseiset ajoneuvot näiltä OEM-valmistajilta, on todettava, että kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 56–62 kohdassa, toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on tarvittaessa arvioitava tällaisen muutoksen vaikutusta veron perusteen määrittämiseen liiketoimesta, joka muodostuu siitä, että kyseiset OEM-valmistajat luovuttavat nämä ajoneuvot GMP:lle, erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan kannalta.

48 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että moottoriajoneuvojen siirtohinnan oikaisu,

– joka on toteutettu samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisellä asianmukaisella sopimuksella, jonka tarkoituksena on varmistaa, että moottoriajoneuvot hankkiva yhtiö saa etukäteen määritetyn voittomarginaalin näiden ajoneuvojen jälleenmyynnistä,

– josta myyjänä oleva yhtiö on laatinut hankkijana olevalle yhtiölle veloitus- tai hyvityslaskun ja

– joka lasketaan muun muassa niiden kustannusten perusteella, joita hankkijana olevalle yhtiölle on aiheutunut siitä, että kolmannet osapuolet korjasivat kyseisiä ajoneuvoja,

ei ole vastike kyseisessä säännöksessä tarkoitetusta vastiketta vastaan suoritetusta palvelusta, paitsi jos näiden yhtiöiden välillä on oikeussuhde, jolle on ominaista vastavuoroiset sitoumukset, joiden mukaan hankkijana oleva yhtiö suorittaa palveluja myyjänä olevalle yhtiölle ja viimeksi mainittu yhtiö maksaa näistä palveluista korvauksen tällaisen oikaisun muodossa, millä luodaan suora yhteys näiden palvelujen suorituksen ja kyseisen oikaisun välille.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohtaa

on tulkittava siten, että

moottoriajoneuvojen siirtohinnan oikaisu,

– **joka on toteutettu samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisellä asianmukaisella sopimuksella, jonka tarkoituksena on varmistaa, että moottoriajoneuvot hankkiva yhtiö saa etukäteen määritetyn voittomarginaalin näiden ajoneuvojen jälleenmyynnistä,**

– **josta myyjänä oleva yhtiö on laatinut hankkijana olevalle yhtiölle veloitus- tai hyvityslaskun ja**

– **joka lasketaan muun muassa niiden kustannusten perusteella, joita hankkijana olevalle yhtiölle on aiheutunut siitä, että kolmannet osapuolet korjasivat kyseisiä ajoneuvoja,**

ei ole vastike kyseisessä säännöksessä tarkoitetusta vastiketta vastaan suoritetusta palvelusta, paitsi jos näiden yhtiöiden välillä on oikeussuhde, jolle on ominaista vastavuoroiset sitoumukset, joiden mukaan hankkijana oleva yhtiö suorittaa palveluja myyjänä olevalle yhtiölle ja viimeksi mainittu yhtiö maksaa näistä palveluista korvauksen tällaisen oikaisun muodossa, millä luodaan suora yhteys näiden palvelujen suorituksen ja kyseisen oikaisun välille.

Allekirjoitukset