Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

23 päivänä lokakuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 138 artiklan 1 kohta – Direktiivi 2008/9/EY – 4 artiklan b alakohta – Arvonlisäveron palauttaminen palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille – Pääasiallinen suoritus ja liitännäinen suoritus – Yhden ainoan suorituksen keinotekoinen jakaminen – Luovutuksen kohdetta ei siirretä

Asiassa C-234/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 27.3.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.3.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Brose Prievidza, spol. s r.o.

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Passer sekä tuomarit D. Gratsias ja B. Smulders (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Brose Prievidza, spol. s r.o., edustajinaan E. Evtimov, Y. Mateeva, S. Vasilev ja V. Vidolov, advokati, sekä B. Lazarov,

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan E. Pavlova,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Euroopan komissio, asiamiehinään P. Carlin ja D. Drambozova,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.5.2025 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Slovakiaan sijoittautunut yhtiö Brose Prievidza, spol. s r.o. ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansalliseen keskusverohallintoon kuuluvan muutoksenhausta ja käytännöistä verotus- ja sosiaaliturva-asioissa Sofian kaupungissa vastaavan osaston johtaja, Bulgaria; jäljempänä veroviranomaisen johtaja) ja joka koskee oikeutta välineistön luovutuksen hintaan sisältyneen arvonlisäveron palautukseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 4.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1910 (EUVL 2018, L 311, s. 3) (jäljempänä direktiivi 2006/112), IV osastossa, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, on 1 luku, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset” ja jossa on kyseisen direktiivin 14 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

4 Kyseisen direktiivin IV osastossa on direktiivin 20 artikla, jonka ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

5 Direktiivin 2006/112 IX osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, on 4 luku, jonka otsikko on ”Yhteisöliiketoimien vapautukset” ja jossa on direktiivin 138 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin [Euroopan] yhteisössä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavarat luovutetaan sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa;

b) [sellaiselle] verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – jolle tavarat luovutetaan, on annettu arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa ja hän on ilmoittanut tämän arvonlisäverotunnisteen luovuttajalle.”

6 Kyseisen direktiivin 169 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa;

– –”

7 Direktiivin 2006/112 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut – – direktiivin [2008/9] 2 artiklan 1 [ala]kohdassa ja 3 artiklassa ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

– –”

8 Kyseisen direktiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä [2008/9] säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.”

Direktiivi 2008/9

9 Direktiivin 2008/9 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt [direktiivin 2006/112] 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.”

10 Direktiivin 2008/9 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) ’palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalla verovelvollisella’ [direktiivin 2006/112] 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle;

2) ’palautusjäsenvaltiolla’ jäsenvaltiota, jossa arvonlisävero on veloitettu tai kannettu palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalta verovelvolliselta tavaroista tai palveluista, joita muut verovelvolliset kyseisessä jäsenvaltiossa ovat luovuttaneet tai suorittaneet hänelle, tai jossa arvonlisävero on kannettu häneltä tavaroiden tuonnista kyseiseen jäsenvaltioon;

– –”

11 Direktiivin 2008/9 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä ei sovelleta

a) arvonlisäveron määriin, jotka on palautusjäsenvaltion lainsäädännön mukaan laskutettu virheellisesti;

b) laskutettuihin, sellaisten tavaroiden luovutuksia koskeviin arvonlisäveron määriin, joiden luovutus on vapautettu tai voidaan vapauttaa verosta [direktiivin 2006/112] 138 artiklan tai 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.”

Bulgarian oikeus

ZDDS

12 Arvonlisäverolain (DV nro 63, 4.8.2006; Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 53 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Edellä 7 §:ssä tarkoitettuihin yhteisöluovutuksiin, 38 §:n 2 momentin nojalla verosta vapautettuja yhteisöluovutuksia lukuun ottamatta, sovelletaan nollaverokantaa.

(2) – – Edellä 1 momentissa tarkoitetun nollaverokannan soveltamiseksi luovuttajalla on oltava hallussaan

1. lain soveltamista koskevassa asetuksessa määritellyt luovutusta koskevat asiakirjat ja

2. – – tavaroiden lähetykseen tai kuljetukseen Bulgariasta toisen jäsenvaltion alueelle liittyvät asiakirjat, sellaisina kuin ne määritellään [yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 4.12.2018 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) 2018/1912 (EUVL 2018, L 311, s. 10)], jäljempänä täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, 45 a artiklassa tai sellaisina kuin ne määritellään lain soveltamista koskevassa asetuksessa.

(3) – –”

13 ZDDS:n 81 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron palauttaminen Bulgariaan sijoittautumattomille henkilöille”, säädetään seuraavaa:

”(1) Maksettu vero palautetaan

1. verovelvollisille, jotka eivät ole Bulgariaan sijoittautuneita mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon ja jotka ovat siellä rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi, niiden Bulgariassa ostamista tavaroista ja vastaanottamista palveluista

– –

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetun veronpalautuksen suorittamiseksi tarvittavista menettelyistä ja asiakirjoista määrätään valtiovarainministeriön päätöksellä.”

14 ZDDS:n 128 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kun pääasialliseen suoritukseen liittyy toinen suoritus ja maksu näistä määräytyy yhteisesti, katsotaan, että kyse on yhdestä ainoasta pääasiallisesta suorituksesta.”

Päätös nro N-9

15 Arvonlisäveron palauttamisesta palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 16.12.2009 annetun päätöksen nro N-9 (Naredba nº N-9 za vazstanoviavaneto na danaka varhu dobavenata stoynost nadanachno zadalzheni litsa, neustanoveni v darzhavata chlenka po vazstanoviavane, no ustanoveni v druga darzhava – chlenka na Evropeiskia sayuz; DV nro 101, 18.12.2009; jäljempänä päätös nro N-9) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä päätöksessä päätetään

1. – – edellytyksistä ja menettelyistä, joiden mukaisesti laskutettu arvonlisävero palautetaan toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneille ja siellä arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneille verovelvollisille niiden Bulgariassa ostamien tavaroiden tai niille täällä suoritettujen palvelujen taikka täällä tapahtuneen maahantuonnin perusteella

– –

(2) Tätä päätöstä ei sovelleta perusteettomasti laskutettua arvonlisäveroa vastaaviin määriin, ja tämä koskee myös suoritettuja yhteisöluovutuksia ja maastavientiä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16 Brose Prievidza on Slovakiaan sijoittautunut ja siellä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt yhtiö. Sen toiminta muodostuu muun muassa moottoriajoneuvojen ikkunannostimien ja ovimoduulien valmistamisesta. Se hankkii komponentteja näiden tuotteiden valmistamiseen Bulgariaan sijoittautuneelta ”Integrated Micro-Electronics Bulgaria” EOOD (jäljempänä IME Bulgaria) -nimiseltä yhtiöltä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää kyseisten tuotteiden toimituksia kyseiseltä yhtiöltä Brose Prievidzalle yhteisöluovutuksina.

17 Brose Fahrzeugteile SE & Co. KG (jäljempänä Brose Coburg) on Saksaan sijoittautunut yhtiö, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa ja Bulgariassa. Unionin tuomioistuimen käytössä olevista asiakirjoista ilmenee, että kyseinen yhtiö kuuluu Brose Prievidzan tavoin Brose-konserniin, joka muun muassa valmistaa korien ja sisustusten mekatronisia järjestelmiä autonvalmistajille.

18 Brose Coburg tilasi IME Bulgarialta erityisen välineistön näihin järjestelmiin sisällytettävien komponenttien valmistamista varten. IME Bulgaria laskutti Brose Coburgia tämän välineistön myynnistä 14.5.2020. Vaikka kyseisestä välineistöstä oli tullut Brose Coburgin omaisuutta, se jäi IME Bulgarialle, joka käyttää sitä yksinomaan valmistaessaan edellä mainittuja komponentteja Brose Prievidzalle.

19 Brose Coburg myi samaisen välineistön Brose Prievidzalle 7.6.2021. Se laati tällä perusteella työvälineistön myyntiä koskevan laskun, joka oli otsikoitu ”Liitteen S-T 08-P-9965 mukainen puikkosarja – Automaattisen hitsausjärjestelmän osien pidike” (jäljempänä riidanalainen välineistö) ja jonka nettomäärä oli 62 000 euroa lisättynä Bulgarian arvonlisäverolla, joka on maksettu. Riidanalainen välineistö jäi IME Bulgarian haltuun kyseisten komponenttien valmistuksessa käytettäväksi.

20 Brose Prievidza haki 10.3.2022 kyseisen arvonlisäveron palauttamista ajanjaksolta 1.1.–31.12.2021. Tämä pyyntö hylättiin 15.7.2022 tehdyllä kuittaus- ja palautuspäätöksellä. Veroviranomaisen johtaja pysytti kyseisen päätöksen.

21 Administrativen sad Sofia-grad (Sofian kaupungin hallintotuomioistuin, Bulgaria) hylkäsi Brose Prievidzan tästä kuittaus- ja palautuspäätöksestä nostaman kanteen. Kyseinen tuomioistuin katsoi lähinnä, että koska riidanalaisen välineistön luovutus oli liitännäinen suhteessa IME Bulgarian valmistamien komponenttien yhteisöluovutuksiin, ensiksi mainittuun luovutukseen oli sovellettava samaa verojärjestelmää. Nämä kaksi liiketoimea oli keinotekoisesti erotettu toisistaan. Näin ollen kyseisen välineistön luovutukseen olisi ZDDS:n 53 §:n 1 momentin nojalla tullut soveltaa nollaverokantaa eikä Brose Coburgin siten olisi tullut mainita arvonlisäveroa kyseisen välineistön luovutusta koskevassa laskussa. Näin ollen Brose Prievidzalla ei päätöksen nro N-9 1 §:n 2 momentin, jolla direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohta on saatettu osaksi Bulgarian oikeutta, mukaisesti ole oikeutta maksamansa arvonlisäveron palautukseen.

22 Brose Prievidza on riitauttanut tämän päätöksen Varhoven administrativen sadissa (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

23 Ennakkoratkaisupyynnössään kyseinen tuomistuin toteaa aluksi olevansa sitä mieltä, että kun otetaan huomioon 21.2.2008 annetussa tuomiossa Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 56 ja 57 kohta) esitetyt näkökohdat, Administrativen sad Sofia-gradilla oli ollut perusteet katsoa, että yhtäältä IME Bulgarian suorittamat Brose Prievidzan toiminnassa käytettävien

komponenttien luovutukset ja toisaalta riidanalaisen välineistön luovutus oli erotettu toisistaan keinotekoisesti. Tätä kantaa tukevat monet seikat, kuten Brose Coburgia ja Brose Prievidzaa yhdistävä aineellinen side, se seikka, että komponentit on luovutettu suoraan IME Bulgarialta Brose Prievidzalle mutta näiden komponenttien valmistamiseen tarvittava riidanalainen välineistö on luovutettu epäsuoraan eli Brose Coburgin välityksellä, sekä se seikka, että kyseisen välineistön luovutus erikseen arvioituna vaikuttaa taloudellisesti epätarkoituksenmukaiselta, koska kyseinen välineistö on jäänyt IME Bulgarialle, joka käyttää sitä yksinomaan kyseessä olevien komponenttien valmistuksessa. Toisin kuin tilanteessa, josta oli kyse 21.2.2008 annetussa tuomiossa Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), nyt kyseessä olevassa asiassa ei sen sijaan ole väitetty eikä osoitettu olleen veroväärinkäytöstarkoitusta.

24 Kyseisellä tuomioistuimella on kuitenkin lisäksi epäilyksiä sen suhteen, voidaanko riidanalaisen välineistön luovutusta, jota se pitää komponenttien luovutuksiin nähden liitännäisenä suorituksena, pitää liiketoimena, joka on vapautettu tai joka voidaan vapauttaa arvonlisäverosta, kun kyseistä välineistöä ei ole kuljetettu Bulgarian ulkopuolelle.

25 Se viittaa lisäksi oikeuskäytäntöönsä, jonka se katsoo perustuvan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön eli 25.2.1999 annettuun tuomioon CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 26 kohta), 21.2.2008 annettuun tuomioon Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 48 kohta) ja 27.10.2005 annettuun tuomioon Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) ja jonka mukaan välineistön luovutuksiin, jotka liittyvät tällä välineistöllä valmistettujen osien yhteisöluovutuksiin, sovelletaan samaa verojärjestelmää, mikä nyt käsiteltävässä tapauksessa merkitsee, että riidanalaisen välineistön luovutukseen on sovellettava nollaverokantaa. Tällaisessa tapauksessa päätöksen nro N-9 1 §:n 2 momentista, jolla direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohta on saatettu osaksi Bulgarian oikeutta, seuraa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella yhtiöllä, jota on laskutettu kyseisestä välineistöstä, ei ole oikeutta arvonlisäveron palautukseen Bulgariassa.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin pohtii yhtäältä, onko tämä päätelmä unionin oikeuden mukainen, kun otetaan huomioon 21.10.2021 annetusta tuomiosta Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870) ilmenevät näkökohdat. Kuten nyt käsiteltävässä asiassa, kyseisen tuomion antamiseen johtaneessa asiassa välineistö, josta oli laskutettu, ei nimittäin ollut poistunut luovuttajan jäsenvaltion alueelta ja kyseisellä välineistöllä valmistetut tavarat oli luovutettu yhteisöluovutuksilla. Unionin tuomioistuin ei kyseisessä tuomiossa kyseenalaistanut oikeutta palautukseen.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa toisaalta, että sen käsiteltäväksi saatettu asia eroaa erityisesti kyseessä oleviin suorituksiin osallistuvien henkilöiden määrän osalta asioista, joiden johdosta annettiin 27.10.2005 tuomio Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649) ja 27.9.2012 tuomio Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) ja joissa oli kyse liiketoimista, joiden katsottiin muodostavan yhden ainoan suorituksen. Se korostaa, että nyt käsiteltävään asiaan liittyy kolme yhteisöä. Lisäksi asiassa, joka johti 21.2.2008 annetun tuomion Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) antamiseen, kuten myös asiassa, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä, eri luovuttajat olivat luovuttaneet välineistöjä yhdelle ainoalle vastaanottajalle. Viimeksi mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa suoritusten keinotekoisen jakamisen tarkoituksena oli kuitenkin ollut veroväärinkäytöksen tekeminen, mistä nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse.

28 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Annetaanko direktiivissä 2008/9 oikeus maksetun arvonlisäveron palautukseen, jota välineistön (työvälineiden) luovutuksen vastaanottaja hakee, kun luovutuksen kohde ei ole poistunut luovuttajan jäsenvaltion alueelta ja kun [kyseisen välineistön] luovutus on erotettu keinotekoisesti kyseisen välineistön avulla valmistettujen tavaroiden yhteisöluovutuksista samalle vastaanottajalle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

29 Aluksi on huomattava, että pääasiassa on kyse tilanteesta, jossa verovelvollinen on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon kuin siihen, jossa tavara on ostettu. Pääasiassa on nimittäin riidatonta, että Saksaan sijoittautunut ja Saksassa ja Bulgariassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt Brose Coburg on myynyt riidanalaisen välineistön Brose Prievidzalle, joka on sijoittautunut Slovakiaan.

30 Riidatonta on sekin, että kyseisen välineistön luovutus on tapahtunut ja arvonlisävero on maksettu Bulgariassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nimittäin tältä osin todennut, että sen jälkeen, kun riidanalainen välineistö oli valmistettu, omistusoikeus siihen luovutettiin nyt käsiteltävässä tapauksessa ensin Brose Coburgille, jolta se sitten luovutettiin Brose Prievidzalle.

31 Tässä tilanteessa on muistutettava, kuten julkisasiamies on tehnyt ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa, että kyseistä omistusoikeuden siirtoa ja siten direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua luovutusta ei ole kyseenalaistettava sen takia, että henkilö on säilyttänyt kyseisen tavaran hallinnan, esimerkiksi käyttääkseen sitä itse, kuten IME Bulgaria, joka käyttää riidanalaista välineistöä ainoastaan valmistaakseen Brose Prievidzan tilaamia komponentteja, on nyt käsiteltävässä tapauksessa tehnyt. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että kyseisen 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirto ei edellytä sitä, että osapuolella, jolle tämä aineellinen omaisuus siirretään, on se fyysisesti hallussaan, eikä sitä, että se kuljetetaan fyysisesti tälle osapuolelle tai että tämä osapuoli vastaanottaa sen fyysisesti (tuomio 17.10.2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin katsovansa, että nyt käsiteltävässä asiassa tapahtuneet riidanalaisen välineistön luovutus Brose Prievidzalle ja tämän välineistön avulla valmistettujen komponenttien verosta vapautetut yhteisöluovutukset kyseiselle yhtiölle on erotettu keinotekoisesti toisistaan ja että kyseiseen välineistön luovutukseen on siten katsottava sovellettavan samaa verojärjestelmää kuin kyseisten komponenttien luovutukseen. Kyseisellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, onko Brose Prievidzalla oikeutta riidanalaisen välineistön luovutuksesta Bulgariassa maksamansa arvonlisäveron palautukseen, ja se pohtii samalla, onko sen pääasiassa kyseessä olevaa tilannetta koskeva arviointi yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

33 On lisäksi palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 171 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he muun muassa ostavat arvonlisäveron alaisia tavaroita ja palveluja, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä 2008/9 säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.

34 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ennakkoratkaisukysymyksessään viittaa mihinkään kyseisen direktiivin tiettyyn säännökseen, sen ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että se pyytää direktiivin 4 artiklan b alakohdan tulkintaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin lähtee ennakkoratkaisupyyntönsä perusteluissa siitä, että riidanalaisen välineistön luovutukseen on sovellettava samaa verojärjestelmää kuin komponenttien luovutuksiin, jotka ovat direktiivin 2006/112 138 artiklan nojalla verosta vapautettuja yhteisöluovutuksia. Se nostaa myös esiin erityisesti yhteyden direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohdan ja kansallisen lainsäädännön eli päätöksen nro N-9 1 §:n 2 momentin – jonka nojalla yhteisöliiketoimina pidettävistä tavaroiden luovutuksista maksettua arvonlisäveroa ei palauteta – välillä.

35 Tässä tilanteessa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan ja 171 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että välineistön luovutuksen hintaan sisältyvän arvonlisäveron palautus evätään verovelvolliselta, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa kyseinen tavara ostettiin, sillä perusteella, että kyseinen luovutus on vapautettava arvonlisäverosta yhteisöluovutuksena, koska sen on katsottava olevan osa yhtenä jakamattomana kokonaisuutena pidettävää taloudellista suoritusta tai koska sitä on pidettävä liitännäisenä suhteessa pääasialliseen suoritukseen, joka koostuu kyseiselle verovelvolliselle kyseisellä välineistöllä valmistettujen tavaroiden yhteisöluovutuksista, vaikka kyseinen välineistö ei ole fyysisesti poistunut luovuttajansa jäsenvaltion alueelta.

36 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on tutkittava yhtäältä, voidaanko tavaran luovutusta pitää yhteisöluovutuksena, vaikka kyseessä oleva tavara ei ole poistunut luovuttajansa jäsenvaltion alueelta, ja toisaalta, voidaanko välineistön luovutus pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa katsoa osaksi yhtenä jakamattomana kokonaisuutena pidettävää suoritusta tai pitää sitä kyseisellä välineistöllä valmistettujen tavaroiden yhteisöluovutuksiin nähden liitännäisenä suorituksena.

37 Tältä osin on ensiksi palautettava mieleen unionin tuomioistuimen jo todenneen, että oikeus veron palautukseen on vähennysoikeuden tavoin unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä. Vähennys- ja palautusjärjestelmällä elinkeinonharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 16.5.2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Direktiivillä 2008/9 vahvistetaan sen 1 artiklan mukaan yksityiskohtaiset säännöt direktiivin 2006/112 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.

39 Viimeksi mainitulla direktiivillä ei kuitenkaan ole määrä vahvistaa palautuksensaantioikeuden käyttämisedellytyksiä eikä laajuutta. Kyseisen direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin täsmennetään, että kyseistä direktiiviä sovellettaessa oikeus arvonlisäveron palautukseen

määritetään direktiivin 2006/112 mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta direktiivin 2008/9 6 artiklan soveltamista (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, 62 ja 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Direktiiviä 2008/9 ei kuitenkaan sen 4 artiklan b alakohdan mukaan sovelleta laskutettuihin, sellaisten tavaroiden luovutuksia koskeviin arvonlisäveron määriin, joiden luovutus on vapautettu tai voidaan vapauttaa verosta esimerkiksi direktiivin 2006/112 138 artiklan nojalla.

41 Direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin unionissa, sillä edellytyksellä, että tavarat luovutetaan sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

42 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisessä artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty hankkijalle, jos luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Tästä seuraa, että jos kyseessä olevaa tavaraa ei siirretä fyysisesti viimeksi mainitun jäsenvaltion ulkopuolelle, luovutusta ei voida pitää yhteisöluovutuksena.

44 On muistutettava myös siitä, että direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan alaan kuuluvan yhteisöluovutuksen vastinkappaleena on yhteisöhankinta, sellaisena kuin se määritellään kyseisen direktiivin 20 artiklassa (tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 31 kohta).

45 Viimeksi mainitusta säännöksestä ilmenee, että hankintaa voidaan pitää yhteisöhankintana vain, jos tavara on kuljetettu tai lähetetty hankkijalle toiseen jäsenvaltioon. Tästä seuraa, etteivät direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytykset täyty, jos hankkijalle luovutettu tavara ei ole fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. vastaavasti tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 32 ja 33 kohta).

46 Tätä päätelmää ei horjuta se seikka, että tavaran on myynyt yhtiö, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin ostaja ja muuhun jäsenvaltioon kuin se, jossa kyseinen tavara fyysisesti sijaitsee. Tämän tuomion 43 ja 45 kohdasta nimittäin ilmenee, että jos tavaraa ei kuljeteta tai lähetetä ostajalle luovutusjäsenvaltion alueen ulkopuolelle, kyseessä ei ole yhteisöhankinta eikä siten verosta vapautettu yhteisöluovutus.

47 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että riidanalaiseen välineistöön on kohdistunut kaksi myyntiä, joilla oikeus määrätä kyseisestä välineistöstä on siirretty ensin IME Bulgarialta Brose Coburgille ja sen jälkeen viimeksi mainitulta Brose Prievidzalle. Kyseistä tavaraa ei kuitenkaan ole kuljetettu tai lähetetty toisiaan seuranneille hankkijoille, vaan se on jäänyt luovuttajan jäsenvaltion alueelle.

48 Jos direktiivin 2006/112 138 artiklan soveltamisedellytykset eivät näissä olosuhteissa täyty, minkä toteaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä, tästä seuraa, että kyseisen tavaran hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron palautusta ei voida evätä direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohdan nojalla.

49 Toiseksi on todettava yhteisöluovutusten ja riidanalaisen välineistön luovutuksen kaltaisen luovutuksen välisestä suhteesta, että direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ja 2 artiklasta seuraa, että jokaista liiketoimea on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä liiketoimena (ks. vastaavasti tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 20 kohta; tuomio 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.10.2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, 47 kohta).

50 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa, tätä lähtökohtaa sovelletaan silloinkin, kun usean luovutuksen välillä on tietty liityntä, kun otetaan huomioon kyseessä olevien liiketoimien taloudelliset yhteydet ja niiden yhteinen päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa on siten niin, että vaikka yhtäältä komponenttien luovutusten ja toisaalta riidanalaisen välineistön luovutuksen ainoana tarkoituksena olisi ollut täyttää osien valmistusta Brose Prievidzalle koskevat tilaukset, kuten Administrativen sad Sofia-grad on katsonut pääasiassa kyseessä olevien luovutusten osalta, tämä tarkoitus tai tämä mahdollinen taloudellinen yhteys kyseisten luovutusten välillä ei automaattisesti merkitsisi, että kyseisiä luovutuksia olisi pidettävä yhtenä ainoana direktiivissä 2006/112 tarkoitettuna liiketoimena.

52 Tästä huolimatta on mahdollista, että tämän tuomion 49 kohdassa esitetystä lähtökohdasta on tehtävä poikkeus. Taloudelliselta kannalta yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei nimittäin pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 20 kohta ja tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on katsottava, että kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 22 kohta ja tuomio 17.10.2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Lisäksi useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita kutakin näin voidaan joko verottaa tai olla vapautuksen perusteella verottamatta, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Näin on erityisesti silloin, jos yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas käänteisesti muiden osatekijöiden on katsottava olevan yksi tai useampi liitännäinen suoritus, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 30 kohta ja tuomio 17.10.2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, 48 kohta).

55 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, muodostaako kyseessä oleva suoritus kunkin asian erityisissä olosuhteissa yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, ja arvioida tältä osin lopullisesti tosiseikkoja. Unionin tuomioistuimen tulee kuitenkin esittää näille tuomioistuimille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät näkökohdat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa (tuomio 17.10.2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että riidanalaisen välineistön avulla valmistetut komponentit ovat olleet usean IME Bulgarialta suoraan Brose Prievidzalle tehdyn yhteisöluovutuksen kohteena. Kyseinen välineistö, jonka luovutushintaan on sisältynyt pääasian oikeusriidan kohteena oleva arvonlisävero, on myyty Brose Coburgilta Brose Prievidzalle, mutta se on jäänyt Bulgariaan ja on annettu IME Bulgarian käyttöön.

57 Ensinnäkin on niin, että se seikka, että samojen yhtiöiden välillä on tapahtunut monta identtistä tavaroiden, eli tässä tapauksessa komponenttien, luovutusta, ei ole riittävä peruste katsoa, että näitä luovutuksia olisi pidettävä sinänsä ja riidanalaisen välineistön luovutuksesta riippumatta yhtenä ainoana liiketoimena. Näiden luovutusten kohteiden identtisyydestä ei nimittäin automaattisesti seuraa, että ne objektiivisesti arvioiden muodostavat yhden ainoan jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista.

58 Näin on sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun kahden erilaisia tavaroita koskevan luovutuksen eli tässä tapauksessa riidanalaisen välineistön ja komponenttien luovutusten tekijöinä on kaksi itsenäistä suorittajaa. Kuten julkisasiamies on lähinnä todennut ratkaisuehdotuksensa 46 ja 47 kohdassa, keskivertokuluttajan näkökulmasta kahden itsenäisen toimijan suorittamien luovutusten erillinen kohtelu vaikuttaa näet täysin loogiselta.

59 Kuten tämän tuomion 50 ja 51 kohdassa on jo todettu, on lisäksi niin, että liiketoimien välillä olevasta tietystä yhteydestä, eli siitä, että riidanalainen välineistö on tarpeen komponenttien valmistuksessa, ei seuraa, että näitä liiketoimia olisi pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena tai erottamattomina suorituksina.

60 Kahden itsenäisen toimijan suorittamaa kahta suoritusta voidaan kuitenkin poikkeustapauksissa pitää yhtenä moniosaisena suorituksena. Näin on silloin, kun osoitetaan, että kyseiset liiketoimet on pilkottu osiin keinotekoisesti.

61 Tällainen tilanne on otettu huomioon 21.2.2008 annetussa tuomiossa Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108). Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut ennakkoratkaisupyynnössään, se on perustanut päätelmänsä siitä, että komponenttien luovutuksia ja riidanalaisen välineistön luovutusta on pidettävä yhtenä ainoana suorituksena, johon on sovellettava samaa verojärjestelmää, mainitun tuomion 56 ja 57 kohtaan, joissa selostettiin mainitun tuomion antamiseen johtaneessa asiassa kyseessä olleiden liiketoimien ominaispiirteitä.

62 Niiden seikkojen perusteella, jotka on esitetty 21.2.2028 annetun tuomion Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) 56 ja 57 kohdassa, ei kuitenkaan voida katsoa, että pääasiassa kyseessä olevat luovutukset olisi jaettu keinotekoisesti, sillä yksikään unionin tuomioistuimen edellä mainitussa tuomiossa kuvaamien liiketoimien ominaispiirteistä ei ole verrattavissa nyt kyseessä olevien luovutusten ominaispiirteisiin.

63 Toisin kuin pääasiassa kyseessä olevassa oikeudellisessa tilanteessa, edellä mainitun tuomion antamiseen johtaneessa asiassa samalle asiakkaalle palveluja suorittaneet kaksi yhtiötä olivat yhteydessä toisiinsa siten, että ne kuuluivat samaan konserniin. Lisäksi pääasiassa kyseessä olevien luovutusten kaltaiset luovutukset eivät perustu siihen, että luovuttaja suostuisi suoritusten tarkoitukselliseen jakamiseen, vaan kahden itsenäisen toimijan välisiin erillisiin sopimuksiin, minkä takia kyseiset luovutukset noudattavat erikseen arvioituna omaa taloudellista tarkoitusperäänsä. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nyt käsiteltävässä tapauksessa katsonut, ettei ole väitetty eikä osoitettu, että eri luovutusten vastaanottajayhtiö eli Brose Prievidza pyrkisi saamaan perusteetonta verotuksellista etua siitä, että kyseisiä luovutuksia kohdellaan verotuksessa eri tavoin, kun taas 21.2.2008 annetun tuomion Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) 58–62 kohdassa on muistutettu lähinnä, että tällä tekijällä on olennainen merkitys arvioitaessa sitä, onko liiketoimet jaettu keinotekoisesti.

64 Lisäksi se seikka, että välineistöä ei ole tarkoitettu yhden yksittäisen osan tai yksittäisen osien erän valmistamiseen taikka komponentteihin sisällytettäväksi vaan se on tarkoitettu näiden osien tai komponenttien sarjatuotantoon, voi myötävaikuttaa sen osoittamiseen, että kyseisen välineistön luovutus ei ole niin tiiviissä yhteydessä yksittäiseen osien luovutukseen, että sen olisi objektiivisesti arvioiden katsottava yhdessä tämän yksittäisen osien luovutuksen kanssa muodostavan yhden ainoan jakamattoman taloudellisen suorituksen.

65 Toiseksi sen kysymyksen osalta, onko suoritusta pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että näin on silloin, kun kyseinen suoritus ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinänsä vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2008 Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.10.2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, 48 kohta). Tästä seuraa, että jos kaikilla näillä suorituksilla päinvastoin on asiakaskunnan kannalta oma funktionsa tai tarkoituksensa, yhtä niistä ei voida pitää toiseen nähden liitännäisenä.

66 Näin ollen silloin, kun tavaroiden valmistamiseksi välttämättömän välineistön ostaminen ja sen antaminen näiden tavaroiden luovuttajan käyttöön antaa välineistön hankkijalle turvaa mahdollistamalla sen, että hankkija varmistaa asemansa suhteessa kyseiseen luovuttajaan esimerkiksi viimeksi mainitun maksukyvyttömyystilanteessa, tai mahdollistaa kyseiselle hankkijalle kyseisen välineistön luovuttamisen tai siirtämisen valmistusprosessin sitä vaatiessa, tällainen seikka viittaa vahvasti siihen, että kyseisen välineistön luovutus on kyseisen ostajan kannalta tavoite sinänsä ja että luovutusta ei siten tule pitää liitännäisenä suorituksena suhteessa välineistön avulla valmistettujen osien luovutukseen, jolla on eri tarkoitus.

67 Lisäksi voidaan olettaa, ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista tarkistuksista muuta johdu, että työkaluna välineistöä käytetään sen avulla valmistettujen tavaroiden koko tuotantosyklin ajan ja että välineistö on annettu valmistajan käyttöön tässä tarkoituksessa. Näin ollen tällaisen välineistön luovutuksella on oma erillinen tarkoituksensa suhteessa komponenttien luovutuksiin, eikä välineistön luovutusta siksi voida pitää komponenttien luovutuksiin nähden liitännäisenä suorituksena.

68 Vaikka se seikka, että välineistö on ennakkoehto sillä valmistettujen tavaroiden myöhemmille luovutuksille, voi viitata siihen, että välineistön hankinta on keino hyötyä kyseisten tavaroiden luovutuksista parhaissa olosuhteissa, minkä takia kyseinen hankinta voi vaikuttaa tavaroiden luovutuksiin nähden liitännäiseltä suoritukselta, kyseistä seikkaa on silti arvioitava osana niiden olosuhteiden kokonaisuutta, joissa kyseiset liiketoimet tapahtuvat.

69 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tulee näet ottaa huomioon taloudelliset ja kaupalliset realiteetit olennaisena tekijänä arvioidessaan sitä, onko luovutusta pidettävä liitännäisenä vai päinvastoin itsenäisenä suorituksena (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, 22 kohta). Kyseessä olevien liiketoimien taloudellisten realiteettien, joita osapuolten sopimussuhteet lähtökohtaisesti heijastavat, huomioon ottamista pidetään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytyksenä (ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Tältä osin sen konsernin, johon eräät pääasiassa kyseessä oleviin luovutuksiin osallistuneet yhtiöt kuuluvat, liiketoimintamalli on tekijä, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon. Nyt käsiteltävässä asiassa Brose Prievidza on todennut unionin tuomioistuimelle antamissaan kirjallisissa huomautuksissa, että IME Bulgaria myi riidanalaisen välineistön ensin Brose Coburgille ennen kuin Brose Prievidza hankki sen Brose Coburgilta, koska työvälineistön tilaukset on Brose-konsernissa keskitetty Brose Coburgille. Välineistöä tilattaessa ei nimittäin vielä tiedetä, mikä konsernin yksiköistä vastaa niiden osien valmistamisesta, johon välineistön avulla valmistetut komponentit sisältyvät. Tämän yksikön valinta riippuu muun muassa siitä, missä asiakkaat ja kyseisen välineistön valmistava ulkopuolinen yhtiö maantieteellisesti sijaitsevat. Sen jälkeen, kun kyseinen yksikkö on nimetty, kyseinen välineistö kuitenkin siirretään tälle yksikölle. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista tarkistuksista muuta johdu, tämä Brose-konsernissa noudatettu toimintamalli näyttää vastaavan pääasiassa kyseessä olevien luovutusliiketoimien taloudellisia ja kaupallisia realiteetteja, joita riidanalaisen välineistön peräkkäiset myyntisopimukset heijastavat, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, etteivät nämä liiketoimet ole järjestely, jonka tarkoitus on verovähennyksen tekeminen tai perusteettoman verotuksellisen edun hankkiminen. Jokainen luovutus – riippumatta siitä, koskeeko se kyseistä välineistöä vai komponentteja – näyttää vastaavan yhtä vaihetta niiden osien valmistuksessa, johon komponentit sisältyvät, ja tämä voi oikeuttaa sen, että näitä luovutuksia pidetään itsenäisinä suorituksina, joita on kutakin verotettava erikseen.

71 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lopuksi, että komponenttien yhteisöluovutuksista ja riidanalaisen välineistön luovutuksesta on laskutettu erikseen. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo katsonut lähinnä, että jos pääasian olosuhteista ilmenee, että asiakkaan tarkoituksena on erillisten suoritusten ostaminen, suoritetun liiketoimen on katsottava muodostuvan itsenäisistä suorituksista, vaikka asiakas on maksanut niistä vain yhden hinnan (ks. vastaavasti tuomio 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 31 ja 32 kohta). Se seikka, että suorituksista on maksettu erikseen, puhuu sitäkin suuremmalla syyllä sen puolesta, että kyseisiä suorituksia on pidettävä itsenäisinä suorituksina, vaikka kyseinen seikka ei olekaan sinänsä ratkaiseva (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, National Exhibition Centre, C-130/15, EU:C:2016:357, 21 kohta).

72 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyy siihen, että kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevien luovutusten ominaispiirteet ja niille ominaiset tavoitteet sekä niiden olosuhteiden kokonaisuus, joissa luovutukset ovat tapahtuneet, riidanalaisen välineistön luovutusta on pidettävä itsenäisenä suhteessa komponenttien luovutuksiin, kyseistä luovutusta ei voida pitää

yhteisöluovutuksena eikä siten direktiivin 2006/112 138 artiklan nojalla verosta vapautettuna. Siinä tapauksessa maksetun arvonlisäveron palautusta ei siis voida evätä direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohdan nojalla.

73 Edellä sanottu kokonaisuutena huomioon ottaen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/9 4 artiklan b alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan ja 171 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että välineistön luovutuksen hintaan sisältyvän arvonlisäveron palautus evätään verovelvolliselta, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa kyseinen tavara ostettiin, kun kyseinen välineistö ei ole fyysisesti poistunut luovuttajan jäsenvaltion alueelta, paitsi jos kyseisen luovutuksen on kyseessä oleville liiketoimille ominaiset olosuhteet kokonaisuutena huomioon ottaen katsottava olevan osa yhtenä jakamattomana kokonaisuutena pidettävää taloudellista suoritusta tai sitä on pidettävä liitännäisenä suhteessa pääasialliseen suoritukseen, joka koostuu kyseiselle verovelvolliselle kyseisellä välineistöllä valmistettujen tavaroiden yhteisöluovutuksista.

Oikeudenkäyntikulut

74 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY 4 artiklan b alakohtaa, luettuna yhdessä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 4.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1910, 138 artiklan 1 kohdan ja 171 artiklan kanssa,

on tulkittava siten, että

se on esteenä sille, että välineistön luovutuksen hintaan sisältyvän arvonlisäveron palautus evätään verovelvolliselta, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa kyseinen tavara ostettiin, kun kyseinen välineistö ei ole fyysisesti poistunut luovuttajan jäsenvaltion alueelta, paitsi jos kyseisen luovutuksen on kyseessä oleville liiketoimille ominaiset olosuhteet kokonaisuutena huomioon ottaen katsottava olevan osa yhtenä jakamattomana kokonaisuutena pidettävää taloudellista suoritusta tai sitä on pidettävä liitännäisenä suhteessa pääasialliseen suoritukseen, joka koostuu kyseiselle verovelvolliselle kyseisellä välineistöllä valmistettujen tavaroiden yhteisöluovutuksista.

Allekirjoitukset