Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
1 päivänä heinäkuuta 2021 [1]

Asia C-324/20

Finanzamt B
vastaan
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Palvelujen suoritus – Kertasuoritus – Porrastettu maksu – Direktiivi 2006/112/EY – 63 artikla – Verosaatavan syntyminen – 64 artiklan 1 kohta – Palvelujen suorituksiin liittyvien peräkkäisten maksujen käsite – 90 artiklan 1 kohta – Veron perusteen alentaminen – Maksun laiminlyönnin käsite

Johdanto

1. Taloudellisen vapauden ja sopimusvapauden periaatteen mukaisesti markkinatoimijat määrittävät sopimussuhteensa vapaasti sekä suoritettavien palvelujen että niistä maksettavien vastikkeiden osalta. Niiden on kuitenkin otettava huomioon olosuhteet, joissa ne harjoittavat liiketoimintaansa, eli paitsi taloudelliset myös oikeudelliset olosuhteet, verovelvollisuus mukaan lukien. Nyt käsiteltävä asia havainnollistaa ongelmia, joita saattaa aiheutua näiden olosuhteiden huomiotta jättämisestä.

2. Tarkemmin sanottuna kyse on siitä, vaikuttaako se, että arvonlisäverollisen liiketoimen vastike maksetaan erissä, verovelvollista koskevan verosaatavan syntymisen ajankohtaan, ja jos vaikuttaa, niin missä määrin.

[1] Alkuperäinen kieli: puola

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [2] 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

4. Saman direktiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

”Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset – – katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.”

5. Mainitun direktiivin 66 artiklan b alakohdassa säädetään puolestaan seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

– –

b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;

– –”

6. Direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädetään seuraava:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

7. Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

Saksan oikeus

8. Direktiivi 2006/112 on saatettu osaksi Saksan lainsäädäntöä liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, [3] jäljempänä UStG) säännöksillä.

[2] EUVL 2006, L 347, s. 1.

[3] Konsolidoitu teksti: BGBl. 2005 I, s. 386.

9. UStG:n 13 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava syntyy

1. tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista

a) laskettaessa veroa sovittujen vastikkeiden perusteella (16 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) sen ilmoituskauden päätyttyä, jonka aikana kyseinen suorite on toteutettu. Tämä koskee myös suoritteiden osia. Niistä on kyse, jos taloudellisesti jaettavissa olevan suoritteen tiettyjä osia koskeva vastike sovitaan erikseen. Jos vastike tai osa siitä otetaan vastaan ennen kuin suorite tai sen osa on toteutettu, verosaatava syntyy tältä osin sen ilmoituskauden, jonka aikana vastike tai osavastike on otettu vastaan, päättyessä

b) laskettaessa veroa saatujen vastikkeiden perusteella (20 §) sen ilmoituskauden, jonka aikana vastikkeet on saatu, päättyessä

– –”

10. UStG:n 17 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu, elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä. – –

(2) Edellä mainittua 1 momenttia noudatetaan soveltuvin osin, jos

1. verollisen tavaran luovutuksen, palvelun suorituksen tai yhteisöhankinnan sovittua vastiketta ei ole enää mahdollista periä. Jos vastike saadaan jälkikäteen, verosumma ja vähennys on oikaistava uudelleen.

– –”

11. UStG:n 20 §:n ensimmäisen virkkeen, sellaisena kuin sitä sovelletaan riidanalaiseen verovuoteen, sanamuoto oli seuraava:

”Verovirasto voi hakemuksesta sallia, että elinkeinoharjoittaja

1. jonka kokonaisliikevaihto (19 §:n 3 momentti) edeltävänä kalenterivuotena ei ole ylittänyt 500 000:ta euroa tai

2. joka on – – vapautettu velvollisuudesta pitää kirjaa ja laatia säännöllisesti vuotuisten inventointien perusteella tilinpäätöksiä tai

3. siltä osin kuin sillä on liikevaihtoa – – vapaan ammatin harjoittajana harjoitettavasta toiminnasta

ei laske veroa sovittujen vastikkeiden perusteella (16 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) vaan saatujen vastikkeiden perusteella.”

Tosiseikat, pääasian käsittelyn vaihteet ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö X-Beteiligungsgesellschaft mbH (jäljempänä yhtiö X) on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa.

13. Yhtiö X suoritti verovuonna 2012 T-GmbH:lle (jäljempänä yhtiö T) välityspalveluja viimeksi mainitun myydessä kiinteistöjä. Kuten kyseisten yhtiöiden välillä 7.11.2012 tehdystä palkkiota koskevasta sopimuksesta ilmenee, yhtiö X oli jo suorittanut sopimuksen tekohetkellä kaikki ne palvelut, joiden suorittamiseen se oli sitoutunut.

14. Kyseisestä sopimuksesta ilmenee myös, että välityspalveluista maksetaan 1 000 000 euron suuruinen palkkio, johon lisätään arvonlisävero, ja että palkkio maksetaan viidessä 200 000 euron suuruisessa erässä, johon lisätään arvonlisävero. Erät erääntyivät maksettavaksi vuoden välein 30.6.2013 alkaen. Yhtiö X antoi kustakin erästä sen erääntymisajankohtana laskun ja tilitti määrästä vastaavasti arvonlisäveroa.

15. Toimivaltainen veroviranomainen katsoi 22.12.2016 tekemässään päätöksessä, että yhtiön X yhtiölle T suorittamat palvelut oli suoritettu kokonaisuudessaan vuoden 2012 aikana ja että yhtiön X oli maksettava arvonlisävero kokonaisuudessaan kyseisen liiketoimen osalta.

16. Yhtiö X nosti päätöksestä kanteen toimivaltaisessa Finanzgerichtissä (verotuomioistuin, Saksa). Kyseinen tuomioistuin hyväksyi kanteen ja katsoi, että vaikka pitääkin paikkansa, että palvelut suoritettiin vuoden 2012 aikana, kyseisestä liiketoimesta suoritettavan vastikkeen määrää, 30.6.2013 maksettua ensimmäistä erää lukuun ottamatta, oli pidettävä UStG:n 17 §:ssä ja direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna maksamattomana maksuna. Kyseisen tuomioistuimen mukaan näiden säännösten soveltamisella voitiin välttää se, että yhtiö X olisi joutunut maksamaan arvonlisäveron kokonaisuudessaan ennen kuin se saa täyden vastikkeen suorittamistaan palveluista.

17. Veroviranomainen valitti päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin, Saksa) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Liittyykö palveluun, joka on kertaluonteinen ja jota ei siksi suoriteta tietyn ajanjakson aikana, arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja jo siksi, että sopimuksen mukaan palvelu on sovittu maksettavaksi erissä?

2) Toissijaisesti, jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kyseessä katsottava olevan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kauppahinnan maksamisen laiminlyönti, jos verovelvollinen sopii palvelun suorittamisen yhteydessä, että palvelu on maksettava viidessä vuotuisessa erässä, ja kansallisessa lainsäädännössä säädetään maksun myöhästymisen varalta oikaisemisesta, jolla arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan nojalla aiemmin tehty veron perusteen alentaminen peruutetaan?”

18. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 22.7.2020. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet yhtiö X, Saksan hallitus ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti olla pitämättä istuntoa.

Asian tarkastelu

Alustavat huomautukset

Tosiseikkoja koskevat toteamukset

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nojautuu käsiteltävässä asiassa esittämässään ennakkoratkaisupyynnössä ensimmäisen asteen tuomioistuimen tosiseikkoja koskeviin toteamuksiin, joiden mukaan riidanalaisen liiketoimen yhteydessä suoritettu palvelu oli kertaluonteinen ja yhtiö X suoritti sen kokonaisuudessaan vuonna 2012, joten 1 000 000 euron korvaus arvonlisäveroineen koski kokonaisuudessaan vuoden 2012 aikana suoritettuja palveluja.

20. Yhtiö X kiistää tämän näkemyksen. Sen mukaan yhtiön T kanssa tehtyyn sopimukseen sisältyi erityisesti konsultointia koskevia lisäpalveluja, jotka oli tarkoitus suorittaa seuraavien vuosien aikana myöhemmistä eristä sovittavaa vastiketta vastaan. Näin ollen kyseisen yhtiön mukaan korvaus sen vuoden 2012 aikana suorittamista palveluista oli siis vain 30.6.2013 saatu korvaus. Yhtiö X vetoaa erityisesti yhtiön T kanssa 15.3.2016 tekemäänsä toiseen tulkintasopimukseen ja menettelytoimenpiteistä 23.9.2020 annettuun Finanzgerichtin päätökseen, jonka yhtiö liitti kirjallisiin huomautuksiinsa. Nyt käsiteltävässä asiassa esitetyt ennakkoratkaisukysymykset ovat siis yhtiön X mukaan luonteeltaan hypoteettisia.

21. On kuitenkin pidettävä mielessä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevat toteamukset sitovat lähtökohtaisesti unionin tuomioistuinta ennakkoratkaisumenettelyssä.[4] Käsiteltävässä asiassa nämä toteamukset eivät kuitenkaan vaikuta ilmeisen virheellisiltä. Erityisesti 23.9.2020 annettu päätös annettiin sen jälkeen, kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli jo päättänyt esittää ennakkoratkaisupyynnön käsiteltävässä asiassa. Lisäksi yhtiön X tulovero verovuoden 2012 osalta johti erilliseen menettelyyn. Tosiseikkojen arviointi voi kuitenkin vaihdella sen mukaan, onko kyse tulojen määrittämisestä yhteisöverotusta varten vai arvonlisäverovelvollisuuden määrittämisestä.

22. Näin ollen katson, että unionin tuomioistuimen on vastattava nyt käsiteltävässä asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen (tai ensimmäisen asteen tuomioistuimen esittämien ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen hyväksymien tosiseikkoja koskevien toteamusten) perusteella.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää nyt käsiteltävässä asiassa kaksi ennakkoratkaisukysymystä. Ensimmäinen niistä koskee direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun palvelujen suorituksiin liittyvien peräkkäisten maksujen eli erissä maksamisen käsitteen tulkintaa. Toinen kysymys koskee puolestaan sitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa katsoa olevan kyse direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta kauppahinnan maksamisen laiminlyönnistä. Viimeksi mainitun säännöksen soveltaminen ei edellytä direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan

[4] Minulla on äskettäin ollut tilaisuus epäillä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien, nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia vastaavien toteamusten paikkansapitävyyttä (ratkaisuehdotukseni XY (Valinnaiset verohuojennukset), C-100/20, EU:C:2021:387). Kyse ei kuitenkaan ollut tosiseikoista sellaisinaan, vaan niiden luokittelusta unionin oikeuden näkökulmasta.

tulkintaa: maksun laiminlyönti voi tapahtua myös erissä maksamiseen liittyvissä liiketoimissa. Jos toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, ensimmäinen kysymys menettää merkityksensä. Aloitan siis toisesta kysymyksestä.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen on kertaluonteisena pidettävän palvelun suoritushetkellä päättänyt jakaa kyseisestä suorituksesta maksettavan vastikkeen eriin, voidaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettu maksamatta jättäminen todeta vastikkeen ensimmäistä maksuerää lukuun ottamatta seuraavien maksuerien veron perusteen osalta ja alentaa veron perustetta siten, että sitä voidaan korottaa myöhemmin maksujen suorittamisen jälkeen. Tämän kysymyksen perusteena näyttää olevan se, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on hyväksynyt tällaisen ratkaisun pääasiassa välttääkseen sen, että verovelvollisen olisi rahoitettava kannettava arvonlisävero ennen kuin se saa maksun suoritetusta palvelusta.

25. Yhtiö X ehdottaa, että tähän kysymykseen vastattaisiin myöntävästi, kun taas Saksan hallitus ja komissio ovat kieltävän vastauksen kannalla.

26. Yhdyn jälkimmäiseen näkemykseen.

27. Arvonlisävero lasketaan suhteellisena osuutena veron perusteesta,[5] joka ”käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen”.[6] Veron perusteen määrä määritetään verovelvollisuuden syntymishetkellä eli palvelujen suorituksen osalta palvelujen suoritushetkellä.

28. Jos sitä vastoin verovelvollisuuden syntymisen jälkeen on alennettava sitä määrää, jonka verovelvollinen perii suoritetusta palvelusta maksuna, alennetaan veron perustetta vastaavasti ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevaa veron määrää.[7] Kyse voi olla sekä suppeassa merkityksessä myönnettävästä alennuksesta että alentamisesta nollatasoon asti eli veron perusteen ja siihen liittyvän verovelvollisuuden häviämisestä kokonaan. Tällainen muutos voi tapahtua verollisen liiketoimen osapuolten välisen sopimussuhteen muutoksen tai purkamisen seurauksena tai sen seurauksena, että verovelvollisen sopimuskumppani on laiminlyönyt vastiketta koskevan maksuvelvollisuutensa.

29. Mainittuun säännökseen sisältyvä velvollisuus alentaa veron perustetta ja siihen liittyvää verovelvollisuutta on ilmaus arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu tai saatava vastike.[8]

30. Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan tavoite merkitsee sitä, että säännöstä sovelletaan vain siinä tapauksessa, että määrää, jonka verovelvollinen perii vastikkeena suoritetusta palvelusta, on alennettu. Jos tätä vastikkeen määrää ei alenneta, veron perustettakaan ei ole syytä

5 Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohta.

6 Direktiivin 2006/112 73 artikla.

7 Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohta.

8 Tuomio 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, 26 kohta).

alentaa, ja kyseistä säännöstä ei sovelleta. Näin on esimerkiksi silloin, kun verollisen liiketoimen osapuolet eivät sovi vastikkeen alentamisesta vaan ainoastaan sen jakamisesta eriin tai siirtävät sen maksupäivää.

31. Vaikka verovelvollisen sopimuskumppani jättäisi saatavan maksamatta, on tietenkin mahdollista, että verovelvollisen saatavana olevan määrän pieneneminen ei ole luonteeltaan lopullista, sillä jos osapuolten välinen sopimussuhde ei muutu, verovelvollinen on edelleen maksamatta jääneen vastikkeen saaja ja voi saada sen tulevaisuudessa.[9] Veron perusteen alennuksen lopullisuus on siis epävarmaa. Tästä syystä direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus määrittää, sovelletaanko kyseisen artiklan 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään.[10]

32. Mikään ei kuitenkaan muuta sitä tosiseikkaa, että vaikka verovelvollisen tällä perusteella saama vastike maksettaisiin erissä tai sen maksupäivää siirrettäisiin, vastiketta, joka verovelvollisen *on määrä saada*, *ei* selvästikään alenneta.[11] Näin ollen veron perustettakaan ei ole syytä alentaa.

33. Vaikka yhdynkin Saksan hallituksen väitteeseen, jonka mukaan kukin verovelvollisen verollisen liiketoimen perusteella saaman vastikkeen alentaminen koskee kyseisen palvelun suorittamisen *jälkeistä* tilannetta, tämä seikka ei mielestäni ole olennainen nyt esillä olevaan ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta. Sen kannalta on nimittäin olennaista, että vastikkeen maksaminen erissä ei muuta summaa, joka verovelvollisen on tarkoitus saada tämän vastikkeen perusteella, eikä näin ollen muuta kyseisen liiketoimen veron perustetta.

34. Näkemykseni mukaan tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa kertaluonteisen palvelun suorittava verovelvollinen on sopinut palvelun vastaanottajan kanssa vastikkeen jakamisesta eriin, kyseessä ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu maksun laiminlyönti.

35. Lisäksi, kuten Saksan hallitus huomauttaa, direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan mukaan veron perusteen alentaminen tämän säännöksen nojalla tehdään jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin. Kyseisen artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta sitä, jos maksu laiminlyödään. UStG:n 17 §:n 2 momentin 1 kohdassa säädetään, että jos maksu laiminlyödään, veron perustetta alennetaan vasta, kun vastiketta ei voida periä. Näin ei ole, jos vastike maksetaan erissä. Näin ollen jo pelkästään Saksan lainsäädännön, joka on tältä osin direktiivin 2006/112 mukainen, nojalla kyseisen direktiivin 90 artiklan täytäntöön panemiseksi annettuja säännöksiä ei voida soveltaa silloin, kun verollisesta liiketoimesta suoritettava vastike maksetaan erissä.

9 Tuomio 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, 29 kohta).

10 Tuomio 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, 28 ja 29 kohta).

11 Kuten Saksan hallitus perustellusti toteaa, vastikkeen maksamatta jättämisestä voidaan puhua vain siinä tapauksessa, että osamäärä jätetään maksamatta sen erääntymisajankohtana. Tätä ei kuitenkaan voida olettaa etukäteen.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

36. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sitä on sovellettava liiketoimeen, joka muodostuu kertaluonteisesta palvelusta, josta verovelvollinen saa erissä maksettavan vastikkeen.

37. Kysymys perustuu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevaan toteamukseen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva palvelu oli kertaluonteinen ja suoritettiin kokonaisuudessaan verovuoden 2012 aikana.[12] Analyysini tästä kysymyksestä perustuu myös tähän lähtökohtaan.

Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan tulkinta

38. On syytä muistaa, että direktiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, palvelujen suoritukset katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat. Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen edellyttää siis kyseisessä säännöksessä tarkoitetun erissä suoritettavien maksujen käsitteen tulkintaa.

39. Komission näkemyksestä poiketen katson, ettei kyseisen säännöksen sanamuoto yksinään anna yksiselitteistä vastausta tähän kysymykseen.

40. Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa on sitä vastoin tulkittava saman direktiivin 63 artiklan valossa. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

41. Direktiivin 63 artiklassa ei täsmennetä, mitä tapahtumaa on pidettävä hetkenä, jona palvelu suoritetaan. Tämä merkitsee mielestäni sitä, että unionin lainsäätäjä on omaksunut tässä yhteydessä aineellisen lähestymistavan eli että on otettava huomioon ajankohta, jona palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, siten kuin se on mahdollisesti määritetty veroviranomaisten tai tuomioistuimen tosiseikkoja koskevissa toteamuksissa.

42. Kyseinen direktiivin 64 artiklan 1 kohta ei siis mielestäni poikkea direktiivin 63 artiklasta siltä osin kuin on kyse verovelvollisuuden syntymisen ajankohdan määrittämisestä, vaan se ainoastaan täydentää ja selittää epäselviltä vaikuttavia tilanteita. Tässä säännöksessä nimittäin täsmennetään, mitä ajankohtaa on pidettävä ajallisesti porrastetun maksun palvelun suorittamisajankohtana. Tämän hetken katsotaan nimittäin olevan se, jolloin maksun maksamiselle asetettu määräaika päättyy.

43. Loogisesti tällainen palvelun suorittamisajankohdan tavanomainen määrittäminen on kuitenkin tarpeen vain sellaisten palvelujen osalta, joiden suorittamisajankohtaa on vaikea määrittää yksiselitteisesti itse tosiseikkojen perusteella erityisesti sen vuoksi, että liiketoimen osapuolten välinen oikeussuhde ja sen perusteella suoritettava palvelu ovat luonteeltaan jatkuvia. Tällaisessa tilanteessa katsotaan, että palvelun suoritus kestää niin kauan kuin sitä koskeva maksuvelvollisuus on voimassa.

[12] Katso tämän ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

44. Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan soveltamisalaa ei sitä vastoin ole syytä laajentaa tilanteisiin, joissa palvelun suoritusajankohta voidaan määrittää helposti erityisesti silloin, kun palvelu suoritetaan kertaluonteisesti ja kun voidaan määrittää täsmällinen ajankohta, jonka perusteella voidaan todeta, että palvelun suoritus päättyy kyseessä olevan liiketoimen osapuolten välisen sopimussuhteen perusteella. Mainitun säännöksen soveltamisalan laajentaminen merkitsisi nimittäin sitä, että verotettava tapahtuma määritettäisiin kyseisen direktiivin 63 artiklan nimenomaisen sanamuodon vastaisesti.

45. Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan systemaattinen tulkinta varsinkin direktiivin 63 artiklan valossa puoltaa kieltävää vastausta ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Yhdyn olennaisilta osin komission esittämiin asiaa koskeviin huomautuksiin.

46. Lisäksi, kuten Saksan hallitus perustellusti toteaa, kyseisen säännöksen päinvastainen tulkinta merkitsisi sitä, että liiketoimen osapuolet voisivat vapaasti muutella verovelvollisuuden syntymisen ajankohtaa määrittämällä vastaavasti tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen hinnan maksuaikoja. Kuten unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus korostaa, unionin lainsäätäjän tarkoituksena on näin ollen ollut yhdenmukaistaa mahdollisimman täydellisesti verovelvollisuuden syntymisen ajankohta kaikissa jäsenvaltioissa arvonlisäveron yhdenmukaisen kantamisen varmistamiseksi.[13] Yhdenmukaisen veronkannon tavoitteella ei tarkoiteta ainoastaan kaikkia jäsenvaltioita vaan myös kaikkia samankaltaisia liiketoimia toissijaisista eroista, kuten vastikkeen maksutavasta, riippumatta. Se on yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja vääristymättömän kilpailun periaatteen toteutumisen edellytys.

47. Arvonlisäverovelvollisuuden syntyminen ja veron määrä riippuvat nimittäin ainoastaan seuraavista kolmesta seikasta: toteutetun liiketoimen luonteesta, joka ratkaisee sen veronalaisuuden ja verokannan, vastikkeen määrästä eli veron perusteesta ja suoritusajankohdasta, joka lähtökohtaisesti rinnastetaan verovelvollisuuden syntymisen ajankohtaan. Kyseisen vastikkeen maksamisajankohta ei sitä vastoin kuulu arvonlisäverojärjestelmän kannalta merkityksellisiin tekijöihin.

48. Edellä mainittuja johtopäätöksiä ei horjuta edes ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja yhtiön X huomautuksissaan mainitsema unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, nimittäin tuomio Asparuhovo Lake Investment Company[14] ja tuomio baumgarten sports & more.[15] Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan soveltamisen perusteena näissä asioissa oli nimittäin liiketoimen osapuolten välisen oikeussuhteen ajallinen jatkuvuus, ja jatkuvat velvoitteet koskivat palvelun vastaanottajan lisäksi myös palvelun suorittajaa ja sovitun vastikkeen maksaminen edellytti näiden velvoitteiden täyttämistä.[16] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen nyt käsiteltävässä asiassa esittämien tosiseikkoja koskevien toteamusten mukaan näin ei kuitenkaan ole pääasiassa, jonka kohteena on sellaisen kertaluonteisen palvelun verottaminen, joka on suoritettu kokonaisuudessaan tiettynä ajankohtana ja josta palvelujen suorittaja voi odottaa saavansa täysimääräisen vastikkeen ilman mitään ehtoja.

13 Tuomio 2.5.2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, 22 kohta).

14 Tuomio 3.9.2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

15 Tuomio 29.11.2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

16 Ks. vastaavasti tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, 47 ja 49 kohta) ja tuomio 29.11.2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, 30 ja 31 kohta).

49. Edellä esitetyn valossa olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan ilmaisu ”palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja” on ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan liiketoimia, jotka jo luonteensa puolesta edellyttävät vastikkeen pitkäaikaista tai porrastettua maksamista, koska ne eivät ole kertaluonteisia.

50. Tätä säännöstä on siis tulkittava siten, että sitä ei voida soveltaa liiketoimeen, joka muodostuu kertaluonteisesta palvelusta, josta verovelvollinen saa erissä maksettavan vastikkeen.

Maksettavan veron suoritusvelvollisuuden ja verollisen liiketoimen perusteella maksettavan vastikkeen saamisen välinen yhteys

51. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä ja yhtiön X kirjallisissa huomautuksissa väitetään, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kertaluonteisesta palvelusuorituksesta maksettava vastike on jaettu eriin pidemmälle ajanjaksolle (tässä tapauksessa viidelle vuodelle), jolloin arvonlisävero on maksettava kunkin erän maksamisen yhteydessä, verovelvollisen on rahoitettava pidennetyn ajanjakson ajan koko arvonlisävero, vaikka se ei ole vielä saanut maksua palvelun vastaanottajalta.

52. Kuten totesin nyt käsiteltävän asian toiseen ennakkoratkaisukysymykseen antamassani vastauksessa, direktiivin 2006/112 90 artiklaa ei voida soveltaa tähän ongelmaan. Mielestäni myöskään direktiivin 64 artiklan 1 kohtaa ei voida soveltaa siihen.

53. Kuten mainitsin jo edellä, arvonlisäverosaatavan syntyminen ei lähtökohtaisesti riipu siitä, että verovelvollinen perii vastikkeen verollisesta liiketoimestaan. Se voi syntyä myös ennen vastikkeen maksamista. Unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus korostaa tätä seikkaa oikeuskäytännössään.[17]

54. Tilanteessa, jossa verollisen liiketoimen osapuolten välisen sopimuksen mukaisen vastikkeen maksamatta jättäminen on luonteeltaan pysyvää esimerkiksi kyseisen sopimuksen irtisanomisen tai muuttamisen vuoksi tai se on riippumaton verovelvollisen tahdosta, kuten siinä tapauksessa, että sopimuskumppani laiminlyö maksun, sovelletaan direktiivin 2006/112 90 artiklaa ja veron perustetta ja näin ollen verovelvollisuuden määrää alennetaan vastaavasti.

55. Sitä vastoin silloin, kun verollisen liiketoimen tarkoituksena on alusta lähtien lykätä vastikkeen maksamista tai jakaa se eriin, verovelvollinen tekee päätöksen taloudellista toimintaansa koskevista yksityiskohdista täysin tietoisena toiminnan harjoittamista koskevista velvoitteistaan ja erityisesti verovelvoitteistaan. Verovelvollinen päättää itse, suostuuko se siihen, että vastine maksetaan porrastetusti, ja siitä, millä edellytyksin näin tapahtuu.

[17] ”– – direktiivin [2006/112] 63 artiklan mukaan arvonlisäverosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan eli kun kyseessä oleva liiketoimi toteutuu, riippumatta siitä, onko tästä liiketoimesta suoritettava vastike jo maksettu. Näin ollen tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan on maksettava arvonlisävero veroviranomaisille, vaikkei tällainen luovuttaja tai suorittaja olisikaan vielä saanut asiakkaaltaan toteutettua liiketoimea vastaavaa maksua. – – Tästä seuraa, että direktiivillä 2006/112 perustetun järjestelmän mukaan arvonlisäverosaatavan syntyminen sekä vähennysoikeuden syntyminen ja käyttäminen eivät lähtökohtaisesti riipu siitä, onko liiketoimesta suoritettava arvonlisäveron sisältävä vastike jo maksettu vai ei” (tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari, C-274/10, EU:C:2011:530, 46 ja 48 kohta).

56. Tällaisessa tapauksessa ratkaisuna voisi olla joko ensimmäisen maksusuorituksen yhteydessä maksettavan arvonlisäveron laskuttaminen ja kantaminen kokonaisuudessaan tai ensimmäisen maksuerän osoittaminen kyseisen veron maksamiseen.[18] Näin ollen verovelvollisen ei tarvitse käyttää omia taloudellisia resurssejaan veron maksamiseen.

57. Mitä tulee yhtiön X väitteeseen, jonka mukaan se, että arvonlisävero maksetaan täysimääräisenä vastikkeen ensimmäisen osan vastaanottamisen jälkeen, johtaa siihen, että verovelvolliselle ei jää voittoa suoritetusta liiketoimesta tai se jopa vie siltä mahdollisuuden kattaa suoritetusta palvelusta aiheutuvat kustannukset, on riittävää todeta, että arvonlisäverovelvollisuus ei riipu verovelvollisen liiketoiminnan tuloksesta.[19] Tämä vero kohdistuu myös sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät tuota voittoa tai joista aiheutuu jopa tappiota. Talouden toimijoiden, ei arvonlisäverojärjestelmän, tehtävänä on varmistaa taloudellisen toimintansa kannattavuus.

58. Pääasian oikeudenkäynnissä ongelmana saattaa olla se, miten yhtiö X on laatinut riidanalaista liiketoimea koskevat laskut. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen mukaan yhtiö laskutti kunkin maksuerän ja siihen liittyvän arvonlisäveron erikseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei täsmennä, ovatko pääasian veroviranomaiset riitauttaneet tämän laskutustavan. Se ei kuitenkaan vaikuta direktiivin 2006/112 näkökulmasta oikealta.

59. Direktiivin 2006/112 XI osastossa määritellään verovelvollisten velvollisuudet. Direktiivin 220 artiklassa niille asetetaan velvollisuus varmistua siitä, että muun muassa muille verovelvollisille suoritetuista palveluista laaditaan lasku. Kyseisen direktiivin 226 artiklassa säädetään yksityiskohtaisesti tiedoista, jotka laskun on sisällettävä. Näitä tietoja ovat erityisesti: suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu (6 alakohta), päivä, jolloin palvelut on suoritettu (7 alakohta), veron peruste (8 alakohta) ja maksettava arvonlisäveron määrä (10 alakohta).

60. Kuten unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus korostaa, laskussa olevien pakollisten tietojen, joihin kuuluvat muun muassa suoritettujen palvelujen luonne ja suorittamispäivä, tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan.[20] Näiden tietojen on siis vastattava todellisuutta mahdollisimman tarkasti. Kertaluonteisesta palvelusta ei pitäisi laatia useita laskuja pitkillä aikaväleillä, vaikka kaikki osatekijät, kuten maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärä, vastaisivatkin todellisuutta.

61. Jos yhtiö X olisi laatinut pääasiassa yhden oikean laskun, joka olisi kattanut riidanalaisen liiketoimen koko veron perusteen ja maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärän sekä palvelun suorituspäivän, se olisi voinut määrittää asianmukaisesti verovelvoitteensa ja oikeussuhteensa palvelun vastaanottajaan vastikkeen maksutavan osalta.

62. On kuitenkin totta, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että unionin tuomioistuin on määritellyt toistuvasti verovelvollisten roolin veroja valtion lukuun kerääviksi elinkeinonharjoittajiksi.[21] Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että verovelvollisen rooli *rajoittuisi* veron kerääjän rooliin. Direktiivin 2006/112 193 artiklan mukaan arvonlisäveron *on velvollinen maksamaan* verovelvollinen.[22]

[18] Kuten yhtiön X toimittamista tiedoista käy ilmi, pääasiassa yhtiön saaman ensimmäisen erän määrä ylitti kyseisestä liiketoimesta maksettavan arvonlisäveron määrän.

[19] Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

[20] Tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 26, 27, 29 ja 30 kohta).

[21] Ks. mm. tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta).

[22] Sanotun kuitenkaan rajoittamatta tilanteita, joissa erityissäännösten nojalla toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.

Missään direktiivin säännöksessä tai unionin tuomioistuimen ratkaisussa ei kuitenkaan todeta, että tämän velvollisuuden edellytyksenä olisi se, että verovelvollinen on ensin kantanut seuraavassa vaihdannan vaiheessa maksettavan veron määrän.[23]

63. Sitä vastoin direktiivin 2006/112 66 artiklan b alakohdassa sallitaan, että jäsenvaltiot voivat säätää, että arvonlisäverosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta viimeistään maksun vastaanottamishetkellä.[24] Tämä on kuitenkin poikkeus kyseisen direktiivin 63, 64 ja 65 artiklaan sisältyvistä yleisistä säännöistä, se on vapaaehtoinen ja sen on koskettava tiettyjä liiketoimia tai verovelvollisten ryhmiä eikä se saa olla luonteeltaan yleinen. Tällaisen mahdollisuuden olemassaolo vahvistaa välillisesti sen, että verosaatavan syntyminen ei lähtökohtaisesti edellytä sitä, että verovelvollinen on saanut maksun verollisesta liiketoimesta.

64. Kuten Saksan hallitus ja komissio ovat perustellusti todenneet, direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan tulkinta, jonka yhtiö X on sen esittänyt ja jonka mukaan jo vastikkeen porrastettu maksaminen mahdollistaa sen, että verosaatava syntyy näiden maksuerien erääntyessä, tekisi direktiivin 66 artiklan b alakohdan säännöksestä suurelta osin merkityksettömän.

65. Argumentit, jotka koskevat velvollisuutta maksaa vero ennen kuin verovelvollinen saa vastikkeen kokonaisuudessaan, eivät siis muuta tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa esitettyä päätelmää.

Ratkaisuehdotus

66. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sitä ei voida soveltaa liiketoimeen, joka muodostuu kertaluonteisesta palvelusta, josta verovelvollinen saa erissä maksettavan vastikkeen.

2) Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa kertaluonteisen palvelun suorittava verovelvollinen on sopinut palvelun vastaanottajan kanssa vastikkeen jakamisesta eriin, kyseessä ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu maksun laiminlyönti.

[23] Tämä käy selvästi ilmi jo ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemasta 20.10.1993 annetusta tuomiosta Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), jossa nimenomaisesti asetettiin veron maksuvelvollisuuden edellytykseksi liiketoimen toteuttaminen, mutta ei maksun suorittamista.

[24] Tästä mahdollisuudesta säädetään UStG:n 13 §:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdassa, luettuna yhdessä sen 20 §:n kanssa, mutta sitä ei voida soveltaa pääasiassa.