



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

28 päivänä lokakuuta 2021 \*

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – Palvelujen suoritus – 63 artikla – Arvonlisäverosaatavan syntyminen – 64 artiklan 1 kohta – Palvelujen suorituksiin liittyvien peräkkäisten maksujen käsite – Kertasuoritus, joka maksetaan porrastetusti – 90 artiklan 1 kohta – Veron perusteen alentaminen – Maksun laiminlyönnin käsite

Asiassa C-324/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuim, Saksa) on esittänyt 7.5.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.7.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

## **Finanzamt B**

vastaan

## **X-Beteiligungsgesellschaft mbH,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti L. Bay Larsen, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- X-Beteiligungsgesellschaft mbH, edustajanaan O. Pantle, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Heimerl,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.7.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 64 artiklan 1 kohdan ja 90 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt B (verotoimisto B, Saksa) ja X-Beteiligungsgesellschaft mbH ja joka koskee arvonlisäverosaatavan syntymistä useassa erässä maksetusta palvelujen suorituksesta.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Unionin oikeus***

- 3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 24 perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:  
”Verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteitä olisi yhdenmukaistettava, jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto sekä siihen myöhemmin tehtävät muutokset tulisivat samanaikaisesti voimaan kaikissa jäsenvaltioissa.”
- 4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:  
”Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:  
--  
b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;  
--”
- 5 Direktiivin 2006/112 VI osastoon, joka koskee verotettavaa tapahtumaa ja verosaatavan syntymistä, sisältyy 2 luku, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset” ja johon sisältyvät mainitun direktiivin 63–67 artikla.
- 6 Saman direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:  
”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”
- 7 Direktiivin 2006/112 64 artiklassa säädetään seuraavaa:  
”1. Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, lukuun ottamatta 14 artiklan 2 kohdan

b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, joissa on kyse tavaroiden vuokrauksesta määräajaksi tai myynnistä osamaksulla, katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.

2. Jäsenvaltiot voivat tietyissä tapauksissa säätää, että tietyn ajanjakson aikana jatkuvana suorituksena tapahtuva tavaroiden luovuttaminen tai palvelujen suorittaminen katsotaan loppuunsaatetuksi vähintään yhden vuoden välein.”

8 Kyseisen direktiivin 66 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

a) viimeistään laskun laatimishetkellä;

b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;

c) jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.”

9 Direktiivin 2006/112 VII osastoon, jonka otsikko on ”Veron peruste”, sisältyvän 90 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. 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.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

10 Kyseisen direktiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

11 Mainitun direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;

– –”

### **Saksan oikeus**

- 12 Saksassa 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG), 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.

– –”

- 13 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 yhteisöohjelman sovittua vastiketta ei ole enää mahdollista periä. Jos vastike saadaan jälkikäteen, verosumma ja vähennys on oikaistava uudelleen.

– –”

- 14 UStG:n 20 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan voidaan sallia, että elinkeinonharjoittaja ei laske arvonlisäveroa sovittujen vastikkeiden perusteella vaan saatujen vastikkeiden perusteella muun muassa siinä tapauksessa, että sen kokonaisliikevaihto edeltävänä kalenterivuotena ei ole ylittänyt tiettyä määrää.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 15 Yhtiö X suoritti vuonna 2012 T-GmbH:lle välityspalveluja sitä tarkoitusta varten, että viimeksi mainittu yhtiö myisi maa-alueen kolmannelle. X:n ja T:n välillä 7.11.2012 tehdystä palkkiota koskevasta sopimuksesta ilmenee, että X oli kyseisenä ajankohtana jo täyttänyt sopimukseen perustuvat velvoitteensa.

- 16 Mainitussa sopimuksessa määrättiin, että kyseessä olevista palveluista oli maksettava 1 000 000 euroa, johon lisättiin arvonlisävero, ja siinä täsmennettiin, että kyseinen määrä oli maksettava 200 000 euron suuruisissa erissä, joihin lisättiin arvonlisävero. Erät erääntyivät maksettavaksi vuoden välein, ja ensimmäinen erä oli maksettava 30.6.2013 mennessä. X antoi kunkin erän erääntymisajankohtana laskun maksettavasta määrästä, peri määrän ja maksoi sitä vastaavan arvonlisäveron.
- 17 Tehtyään verotarkastuksen verotoimisto B totesi 22.12.2016 tekemässään päätöksessä, että palvelut oli suoritettu vuonna 2012 ja että X:n olisi siten tullut maksaa arvonlisävero koko palkkiosta kyseisenä vuonna.
- 18 Tästä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin, joten X nosti kanteen Finanzgerichtissä (verotuomioistuin, Saksa), joka olennaisilta osin hyväksyi kanteen. Finanzgericht totesi, että X oli suorittanut pääasiassa kyseessä olevat palvelut vuonna 2012. Se katsoi kuitenkin, että vuonna 2013 maksettua ensimmäistä palkkioerää lukuun ottamatta sovittua vastiketta oli pidettävä UStG:n 17 §:n 2 momentin 1 kohdassa ja 17 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna maksamattomana maksuna. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Finanzgericht tukeutui lähtökohtaan, jonka mukaan direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa veron perustetta voidaan alentaa sen välttämiseksi, että verovelvollinen joutuisi maksamaan palvelun suorittamisen käsittämältä ajanjaksolta maksettavan arvonlisäveron ennakoon usean vuoden aikana, vaikka verovelvollinen ei tämän ajanjakson aikana ole vielä saanut kyseisestä palvelusta maksua kokonaisuudessaan.
- 19 Verotoimisto B teki Finanzgerichtin ratkaisusta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).
- 20 Bundesfinanzhof pohtii, sovelletaanko direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa palvelujen suorituksiin, jotka ovat kertaluonteisia. Vaikka tässä säännöksessä jätetään sen soveltamisalan ulkopuolelle osamaksulla tapahtuva tavaroiden myynti, siinä ei säädetä, että sama pätee palvelujen suorituksiin, jotka maksetaan porrastetusti. Mainitun säännöksen sanamuodon mukainen soveltaminen voisi kuitenkin johtaa perusteettomaan eron tekemiseen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välillä. Lisäksi se voisi aiheuttomasti rajoittaa direktiivin 2006/112 63 artiklan yleissääntöä, jonka mukaan verosaatava syntyy lähtökohtaisesti silloin, kun palvelu suoritetaan.
- 21 Bundesfinanzhof korostaa myös, että nyt käsiteltävä asia eroaa 29.11.2018 annetun tuomion baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970) taustalla olevasta asiasta, jossa oli kyse urheiluagenttipalvelujen suorittamisesta eli pelaajan välittämisestä jalkapalloseuraan ja jossa kyseisen agentin korvaus riippui siitä, jäikö pelaaja siihen seuraan, johon hänet oli välitetty. Pääasia koskee kuitenkin tilannetta, jossa sovittu korvauksen maksuerille on yksinkertaisesti asetettu eräpäivät eikä ehtoa, joka koskisi välityksen, jonka toteutuminen on epävarmaa, pitkäaikaista onnistumista.
- 22 Bundesfinanzhofin mukaan se, että unionin tuomioistuin viittasi 29.11.2018 antamassaan tuomiossa baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970) 3.9.2015 antamaansa tuomioon Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), jossa oli kyse palvelusta, jota tarjottiin jatkuvasti pitkän ajanjakson ajan, vahvistaa tulokinnan, jonka mukaan direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista peräkkäisistä tilityksistä tai maksuista voi olla kyse ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseessä olevien suoritusten ja maksuerien välillä on yhteys.

- 23 Tällainen lähestymistapa vastaa Bundesfinanzhofin mukaan UstG:n 13 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan toista ja kolmatta virkettä, joiden mukaan ratkaisevaa on se, onko suorite taloudellisesti jaettavissa.
- 24 Siinä tapauksessa, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa ei voida soveltaa pääasiassa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta, onko kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohtaa mahdollista soveltaa.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että vuoden 2012 aikana suoritetuista palveluista X sai korvauksen kesäkuusta 2013 lähtien useassa erässä, joihin lisättiin joka kerta arvonlisävero. Jos katsottaisiin, että kertaluonteisesta palvelusta maksettava arvonlisäverosaatava on syntynyt sen vuoden aikana, jona palvelu on suoritettu, olisi verovelvollisen, joka suostuu siihen, että sille maksetaan useassa erässä, rahoitettava arvonlisävero ennakolta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko velvollisuus maksaa arvonlisävero ennakoon yhdenmukainen verovelvollisten tehtävän kanssa, jonka mukaan ne toimivat veron kerääjinä valtion lukuun, kuten muun muassa 20.10.1993 annettuun tuomioon Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846) ja 21.2.2008 annettuun tuomioon Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) perustuvasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että tällainen velvollisuus voitaisiin välttää alentamalla veron perustetta direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan mukaisesti ja arvioimalla sitä uudelleen ajankohtana, jona korvaus tosiasiallisesti maksetaan.
- 27 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Liittyykö palveluun, joka on kertaluonteinen ja jota ei siksi suoriteta tietyn ajanjakson aikana, [direktiivin 2006/112] 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 [direktiivin 2006/112] 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?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Kysymysten tutkittavaksi ottaminen***

- 28 Kuten tosiseikoista, sellaisina kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ne esittänyt, ilmenee, pääasia koskee palvelujen suoritusta, joka on toteutettu kokonaisuudessaan vuoden 2012 loppuun mennessä ja josta on maksettu vastike sopimusehtojen mukaisesti viidessä vuotuisessa erässä seuraavista vuosista alkaen.

- 29 Pääasian vastapuoli kiistää unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa näin esitetyt tosiseikat. Tässä tarkoituksessa pääasian vastapuoli tukeutuu asiakirjaan, jossa viitataan saksalaisen tuomioistuimen muussa kuin pääasian oikeusriidassa esittämiin alustaviin toteamuksiin.
- 30 Tällaisella asiakirjalla ei kuitenkaan voida kyseenalaistaa ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvää tosiseikkojen kuvausta.
- 31 On nimittäin riittävää muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun oikeusriidan tosiseikat ja arvioimaan niitä sekä tulkitsemaan ja soveltamaan kansallista lainsäädäntöä. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on sen ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on ennakkoratkaisupyyntöä esitetty (tuomio 27.1.2021, Dexia Nederland, C-229/19 ja C-289/19, EU:C:2021:68, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisukysymykset on otettava tutkittaviksi.

### *Ensimmäinen kysymys*

- 33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että palvelujen suoritus, joka on kertaluonteinen ja josta maksetaan korvaus porrastetusti, kuuluu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.
- 34 Aluksi on todettava, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava kyseisen direktiivin 63 artiklan valossa, koska ensiksi mainittu säännös liittyy erottamattomasti tähän toiseen säännökseen.
- 35 Yhtäältä on niin, että kyseisen 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan. Toisaalta on todettava, että kyseisen 64 artiklan 1 kohdan nojalla tilanteessa, jossa palvelujen suorituksiin liittyy muun muassa peräkkäisiä maksuja, ne katsotaan mainitussa 63 artiklassa tarkoitetulla tavalla loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota maksut koskevat.
- 36 Kyseisten kahden säännöksen soveltamisesta yhdessä seuraa, että kun on kyse suorituksista, joihin liittyy peräkkäisiä maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jota maksut koskevat (tuomio 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Palvelujen suorituksiin liittyvien peräkkäisten maksujen käsitteen tulkinnasta on todettava, että se voitaisiin ymmärtää joko siten, että se sisältää kertasuoritukset, joista sovittu korvaus maksetaan useassa erässä, tai siten, että se koskee vain palvelujen suorituksia, joiden luonne oikeuttaa porrastetut maksut, eli sellaisia palveluja, joita ei suoriteta kertaluonteisesti vaan toistuvasti tai jatkuvasti tietyn ajanjakson ajan.
- 38 Viimeksi mainittua tulkintaa tukee direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan sanamuoto ja tarkoitus. Kyseisen säännöksen mukaan verovelvollisuuden syntymisajankohta määräytyy sen ajanjakson, jota peräkkäiset maksut koskevat, päättymisen mukaan. Nämä maksut ovat väistämättä vastiketta suoritetuista palveluista, mistä seuraa, että mainitussa säännöksessä

edellytetään implisiittisesti, että palvelut on suoritettu kyseisinä ajanjaksoina. Siten direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan soveltamisen ainoana edellytyksenä ei voi olla se, että suorituksesta maksetaan porrastetusti.

- 39 Näin ollen kyseisen 64 artiklan 1 kohdan soveltaminen edellyttää kyseessä olevien suoritusten luonteen ja maksujen porrastamisen välistä yhteyttä, joten tämä säännös ei voi koskea kertasuoritusta edes siinä tapauksessa, että kyseisestä suorituksesta maksettaisiin korvaus porrastetusti.
- 40 Tätä direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaista tulkintaa tukee kyseisen direktiivin tarkoitus ja systematiikka.
- 41 Tässä yhteydessä on todettava, että mainitun direktiivin 64 artiklan 1 kohdalla, luettuna yhdessä sen 63 artiklan kanssa, pyritään helpottamaan arvonlisäveron kantamista ja erityisesti verovelvollisuuden syntymisajankohdan määrittämistä.
- 42 Sen ajankohdan määrittämiseksi, jona verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, edellytetään nimittäin direktiivin 2006/112 63 artiklassa sen ajankohdan vahvistamista, jona palvelu on tosiasiallisesti suoritettu. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa, kyseisessä artiklassa ei täsmennetä, mitä tapahtumaa on pidettävä hetkenä, jona palvelu suoritetaan, joten kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on tarkistaa ajankohta, jona palvelu on tosiasiallisesti suoritettu.
- 43 Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan mukaan veron ja verosaatavan syntyminen liittyvät sitä vastoin sen ajanjakson päättymiseen, jota maksut suoritetuista palveluista koskevat. Viimeksi mainittu säännös sisältää siis oikeussäännön, jonka perusteella verovelvollisuuden syntymisajankohta voidaan määrittää täsmällisesti oikeudellisen fiktion avulla, jolloin vältetään se, että jouduttaisiin arvioimaan tosiseikkoja, jotka ovat tarpeen määrittäessä sitä ajankohtaa, jona palvelu on tosiasiallisesti suoritettu.
- 44 Erityisesti on niin, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, että tilanteessa, jossa sovelletaan direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa, on riittävää, että ajanjakso, jona palvelut suoritetaan ja jota peräkkäiset maksut koskevat, mainitaan laskuissa, jotta verovelvollinen täyttäisi kyseisen direktiivin 226 artiklan 7 alakohdassa, jonka mukaan laskussa on oltava päivä, jolloin palvelut on suoritettu, säädetyt vaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 29–31 kohta).
- 45 On kuitenkin todettava, että mainitun direktiivin 64 artiklan 1 kohtaa sovelletaan oikeussääntönä, jonka tarkoituksena on määrittää verovelvollisuuden syntymisajankohta, vain siltä osin kuin palvelujen tosiasiallinen suorittamisajankohta tai -ajankohdat eivät ole yksiselitteisiä ja niitä voidaan tulkita eri tavalla, kuten esimerkiksi silloin, kun palvelut jatkuvan tai toistuvan luonteensa vuoksi suoritetaan yhden tai useamman määrätyn ajanjakson aikana.
- 46 Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa ei sitä vastoin voida soveltaa tilanteissa, joissa palvelun suoritusajankohta on yksiselitteinen – 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 –, koska muussa tapauksessa sivuutettaisiin kyseisen direktiivin 63 artiklan nimenomainen sanamuoto, kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa.



- 47 Lisäksi viimeksi mainitun säännöksen, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112 johdanto-osan 24 perustelukappaleen kanssa, mukaan arvonlisäveron ja verosaatavan syntyminen eivät ole sellaisia seikkoja, joista sopimuksen osapuolet voisivat sopia vapaasti. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on päinvastoin ollut yhdenmukaistaa mahdollisimman täydellisesti verovelvollisuuden syntyminen ajankohta kaikissa jäsenvaltioissa arvonlisäveron yhdenmukaisen kantamisen varmistamiseksi (tuomio 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Olisi siis direktiivin 2006/112 63 artiklan vastaista antaa verovelvolliselle, joka on suorittanut kertaluonteisen palvelun mutta tehnyt sopimuksen porrastetuista maksuista kyseisen palvelun maksamiseksi, mahdollisuus valita kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdan soveltaminen ja määrittää siten itse arvonlisäveron ja verosaatavan syntymisajankohta.
- 49 Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan tällainen tulkinta olisi myös vaikeasti yhteensovittavissa kyseisen direktiivin 66 artiklan a ja b alakohdan kanssa. Näiden säännösten nojalla jäsenvaltiot voivat nimittäin poiketen siitä, mitä mainitun direktiivin 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, säätää, että arvonlisäverosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta viimeistään laskun antamishetkellä tai maksun vastaanottamishetkellä. Direktiivin 2006/112 66 artiklan a ja b alakohta menettäisivät kuitenkin pitkälti merkityksensä, jos verovelvolliset voisivat vastikkeen maksamista koskevien sopimusehtojen mukaisesti jäsenvaltioiden sijaan itse muuttaa arvonlisäveron ja verosaatavan syntymisajankohtaa.
- 50 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei myöskään voida päätellä, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa voitaisiin soveltaa myös silloin, kun on kyse kertasuorituksista. Ne asiat, joissa unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseistä säännöstä voidaan soveltaa, ovat koskeneet palvelujen suorituksia määrättyinä ajanjaksoina perustuen sopimukseen, joissa määrättiin sellaisista velvoitteista, jotka olivat luonteeltaan jatkuvia, olipa kyse sitten ajoneuvon vuokrauksesta (tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), oikeudellisten, kaupallisten ja rahoitukseen liittyvien konsulttipalvelujen suorittamisesta (tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542 ja tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690) tai pelaajan välittämisestä ja jäämisestä jalkapalloseuraan (tuomio 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Myöskään sillä seikalla, että verovelvolliset saattaisivat joutua ennakkoon rahoittamaan valtiolle maksettavan arvonlisäveron, kun ne suorittavat kertaluonteisia palveluja, jotka maksetaan porrastetusti, ei voida kyseenalaistaa tämän tuomion 39 ja 48 kohdassa esitettyjä päätelmiä.
- 52 On totta, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta (tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C-335/19, EU:C:2020:829, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 53 Verovelvollisen rooli ei kuitenkaan rajoitu arvonlisäveron kerääjän rooliin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa. Direktiivin 2006/112 193 artiklan mukaan verovelvollisella on velvollisuus maksaa veroa lähtökohtaisesti silloin, kun tämä suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, eikä velvollisuus riipu vastikkeen tai ainakaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa maksettavan veron saamisesta ennakkoon.

- 54 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 (tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari, C-274/10, EU:C:2011:530, 46 kohta).
- 55 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että palvelujen suoritus, joka on kertaluonteinen ja josta maksetaan korvaus porrastetusti, ei kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

### ***Toinen kysymys***

- 56 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kun kyse on porrastettuja maksuja koskevasta sopimuksesta, on sitä, että korvauksen maksuerää ei ole maksettu sen erääntyessä, pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna maksamisen laiminlyöntinä ja se voi siten johtaa veron perusteen alentamiseen.
- 57 On syytä muistuttaa, että direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että veron perustetta on alennettava sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta.
- 58 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisellä säännöksellä veloitetaan jäsenvaltiot siinä tarkoitetuissa tapauksissa alentamaan veron perustetta ja näin ollen verovelvollisen maksettavana olevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus direktiivin 2006/112 peruserästä, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio 12.10.2017, Lombard Ingtlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 59 Vastikkeen maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti ei voi, toisin kuin sopimuksen purkaminen tai mitätöiminen, asettaa osapuolia siihen asemaan, jossa ne olivat ennen sopimuksen tekemistä. Jos maksaminen laiminlyödään ilman, että sopimus on purettu tai mitätöity, tavaran ostaja tai palvelun vastaanottaja on edelleen velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja tavaran myyjällä tai palvelun suorittajalla on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse. Ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että tällaisesta saatavasta tulee lopullisesti perimiskelvoton, koska maksun laiminlyönnille on ominaista kyseisen laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvä epävarmuus (ks. vastaavasti tuomio 12.10.2017, Lombard Ingtlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, 29 ja 30 kohta).
- 60 Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vastikkeen maksamisen laiminlyönti koskee ainoastaan tilanteita, joissa tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja jättää kokonaan tai osittain suorittamatta saatavan, jonka se on tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella velvollinen suorittamaan (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 61 Tämän oikeuskäytännön valossa on todettava, että se, että palvelujen suorituksesta maksettava korvaus maksetaan erissä osapuolten välillä tehdyn sopimuksen mukaisesti, ei vastaa direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeen maksamisen laiminlyöntiä.
- 62 Tällä maksutavalla ei ensinnäkään muuteta sen vastikkeen määrää, joka verovelvollisen oletetaan saavan tai jonka se voi tosiasiallisesti periä. Näin ollen veron peruste pysyy muuttumattomana eikä veroviranomaiset kannan arvonlisäveroa enempää kuin se määrä, joka verovelvolliselle maksetaan. Toiseksi on todettava, että sen vuoksi, että palkkioerä erääntyy maksettavaksi vasta sen eräpäivänä, tällaista tilannetta ei voida rinnastaa tilanteeseen, jossa palvelun vastaanottaja maksaa vain osan sen maksettavana olevasta saatavasta.
- 63 Kuten tämän tuomion 51–54 kohdassa esitetyistä seikoistakin ilmenee, direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan tulkinnan kannalta on merkityksetöntä, että verovelvollinen voidaan tietyissä tilanteissa velvoittaa rahoittamaan ennakoon arvonlisävero, joka sen on maksettava veroviranomaisille.
- 64 Toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun kyse on porrastettuja maksuja koskevasta sopimuksesta, sitä, että korvauksen maksuerää ei ole maksettu sen erääntyessä, ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna maksamisen laiminlyöntinä eikä se voi siten johtaa veron perusteen alentamiseen.

### Oikeudenkäyntikulut

- 65 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että palvelujen suoritus, joka on kertaluonteinen ja josta maksetaan korvaus porrastetusti, ei kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun kyse on porrastettuja maksuja koskevasta sopimuksesta, sitä, että korvauksen maksuerää ei ole maksettu sen erääntyessä, ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna maksamisen laiminlyöntinä eikä se voi siten johtaa veron perusteen alentamiseen.**

Allekirjoitukset