

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

10 päivänä helmikuuta 2022(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta – Arvonlisäverosaatavan syntyminen – Maksun vastaanottamishetki – 167 artikla – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus – 167 a artikla – Poikkeus – Maksuperusteinen kirjanpito – Teolliseen tai kaupalliseen toimintaan tarkoitetun kiinteistön vuokraus ja alivuokraus

Asiassa C-9/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Hamburg (verotuomioistuin, Hampuri, Saksa) on esittänyt 10.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.1.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

vastaan

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit I. Jarukaitis (esittelevä tuomari) ja M. Ileši?,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, edustajanaan M. Gerber, Steuerberater,
 - Saksan hallitus, asiamiehinään aluksi J. Möller ja S. Eisenberg, sittemmin J. Möller,
 - Ruotsin hallitus, asiamiehinään O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder ja R. Shahsavan Eriksson,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi R. Pethke ja N. Gossement, sittemmin R. Pethke,
- kuultuaan julkisasiamiehen 9.9.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
- on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 167 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (jäljempänä Kollaustraße) ja Finanzamt Hamburg-Oberalster (Hamburg-Oberalsterin veroviranomainen, Saksa; jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymisen ajankohdan määrittämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 24 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteitä olisi yhdenmukaistettava, jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto sekä siihen myöhemmin tehtävät muutokset tulisivat samanaikaisesti voimaan kaikissa jäsenvaltioissa.”

4 Direktiivin 2010/45 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jotta voitaisiin auttaa pieniä ja keskisuuria yrityksiä, joilla on vaikeuksia maksaa arvonlisävero toimivaltaiselle viranomaiselle ennen kuin ne ovat saaneet maksun hankkijoiltaan, jäsenvaltioilla olisi oltava mahdollisuus sallia arvonlisäveron tilittäminen käyttäen kassaperusteista [ts. maksuperusteista] kirjanpitojärjestelmää, jossa tavaroiden luovuttajat ja palveluiden suorittajat maksavat arvonlisäveron toimivaltaiselle viranomaiselle saadessaan maksun luovutuksesta tai suorituksesta ja jossa luovuttajalle ja suorittajalle syntyy vähennysoikeus hänen maksaessaan luovutuksesta tai suorituksesta. Tämän pitäisi mahdollistaa se, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön vapaaehtoisen kassaperusteisen kirjanpitojärjestelmän, joka ei vaikuta kielteisesti niiden arvonlisäverotulojen kassavirtaan.”

5 Arvonlisäverodirektiivin VI osasto, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”, sisältää neljä lukua. Kyseisen osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset”, kuuluvassa 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Mainitun direktiivin 66 artiklassa täsmennetään 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;

— —”

7 Arvonlisäverodirektiivin X osasto, jonka otsikko on "Vähennykset", sisältää viisi lukua. Kyseisen osaston 1 lukuun, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", sisältyvät muun muassa tämän direktiivin 167, 167 a ja 168 artikla.

8 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy."

9 Tämän direktiivin 167 a artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat valinnaisen järjestelmän mukaisesti säätää, että verovelvollisen, jonka arvonlisäverosaatava syntyy yksinomaan 66 artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohdan mukaisesti, vähennysoikeutta lykätään siihen asti, kunnes arvonlisävero tälle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista on maksettu luovuttajalle tai suorittajalle.

— —"

10 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— —"

11 Arvonlisäverodirektiivin X osaston 4 luku, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt", sisältää muun muassa tämän direktiivin 178 ja 179 artiklan.

12 Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

13 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

— —"

14 Mainitun direktiivin XI osasto, jonka otsikko on "Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia", sisältää kahdeksan lukua, joihin kuuluu 3 luku, jonka otsikko on "Laskutus". Kyseisen luvun 4 jaksossa, jonka otsikko on "Laskujen sisältö", olevassa direktiivin 226 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

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

laskuissa:

— —

7 a) jos verosaatava syntyy 66 artiklan [ensimmäisen kohdan] b alakohdan mukaisella maksun vastaanottamishetkellä ja vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, maininta 'kassaperusteinen kirjanpito';

— —”

Saksan oikeus

15 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), joka on annettu 21.2.2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä UStG), 13 §:ssä, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntyminen”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verosaatava syntyy

1. tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista

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

b) laskettaessa veroa vastaanotettujen vastikkeiden perusteella (20 §) sen ilmoituskauden, jonka aikana vastikkeet on otettu vastaan, päättyessä.

— —”

16 Saman lain 15 §:ssä, jonka otsikko on ”Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen”, säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvien verojen määrät:

1. toisen elinkeinonharjoittajan kyseisen elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan kannettavan veron. Vähennyksen tekeminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 ja 14a §:n mukainen lasku.

— —”

17 Mainitun lain 16 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron laskeminen, verokausi ja erillisverotus”, säädetään seuraavaa:

”(1) Vero lasketaan, jollei asiassa sovelleta 20 §:ää, sovittujen vastikkeiden perusteella. Verokautena on kalenterivuosi. — —

(2) Edellä 1 momentin mukaisesti lasketusta verosta on vähennettävä kyseiselle verokaudelle kuuluvat, 15 §:n nojalla ostoihin sisältyvien vähennyskelpoisten verojen määrät. — —”

18 UStG:n 20 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron laskeminen vastaanotettujen vastikkeiden perusteella”, säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen voi pyynnöstä sallia, että elinkeinoharjoittaja,

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

2. joka on yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 148 §:n nojalla vapautettu kirjanpitovelvollisuudesta ja velvollisuudesta laatia säännöllisesti vuotuisia tilinpäätöksiä tai

3. siltä osin kuin sillä on liikevaihtoa tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta vapaan ammatin harjoittajana harjoitettavasta toiminnasta,

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

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Kollaustraße, joka on siviiliyhtiö, vuokrasi elinkeinotoimintaan tarkoitettua maa-aluetta, jonka vuokralainen se itse oli.

20 Sekä Kollaustraße että sen vuokranantaja olivat pätevästi luopuneet tästä vuokraustoiminnasta saatua liikevaihtoa koskevasta arvonnalisäverovapautuksesta ja päättäneet maksaa arvonnalisäveroa. UStG:n 20 §:n nojalla veroviranomainen antoi niille luvan laskea arvonnalisävero vastaanotetun vastikkeen perusteella eli toisin sanoen maksuperusteisen kirjanpitojärjestelmän mukaisesti eikä sovittujen vastikkeiden mukaisesti. Kollaustraßella oli vuokrasopimuksen perusteella käytössään asianmukainen jatkuvaa suoritusta koskeva lasku.

21 Kollaustraßen vuokranmaksuaikoja pidennettiin osittain vuodesta 2004 alkaen. Se maksoi näin ollen osan vuosien 2009–2012 vuokrasta vuosina 2013–2016. Lisäksi vuokranantaja vapautti sen loppuvelasta vuonna 2016.

22 Suoritettuihin maksuihin sisältyi arvonnalisäveroa 19 prosenttia, ja Kollaustraße käytti ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuttaan – siitä riippumatta, mille vuokrajaksolle maksut oli tarkoitettu – sen ilmoituskauden tai kalenterivuoden aikana, jona maksu tapahtui.

23 Veroviranomainen totesi tarkastuksen yhteydessä, että koska oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen oli syntynyt jo silloin, kun liiketoimi – tässä tapauksessa kuukausittainen kiinteistön antaminen käyttöön – suoritettiin, kyseistä oikeutta olisi pitänyt käyttää kussakin tapauksessa sitä vastaavan ajanjakson osalta.

24 Tämän seurauksena tehtiin verovuosia 2011–2015 koskevat verotuspäätökset ja verovuotta 2016 koskeva ennakkomaksuja koskeva päätös. Kyseisissä päätöksissä vähennettävä vero laskettiin vuosittain sovitun vuokran perusteella, minkä johdosta verovuosilta 2013–2016 määrättiin jälkikäteen maksettavaksi yhteensä 18 809,67 euron suuruinen vero.

25 On täsmennetty, että aikaisempia verovuosia koskevia verotuspäätöksiä ei ole muutettu, koska verotusoikeus oli vanhentunut. Vuosien 2013 ja 2014 aikana maksettuihin vuokriin sisältynyttä arvonnalisäveroa, joka vastasi vuosien 2009 ja 2010 vuokrakausia, ei otettu

Kollaustraßen osalta huomioon ostoihin sisältyvänä verona, koska veroviranomainen katsoi, että vähennysoikeuteen olisi pitänyt vedota verovuosien 2009 ja 2010 osalta.

26 Kollaustraße teki 3.7.2017 verovuosia 2013–2016 koskevista verotuspäätöksistä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 8.11.2017. Kollaustraße nosti tämän jälkeen 28.11.2017 Finanzgericht Hamburgissa (verotuomioistuimessa, Hampuri, Saksa) kanteen, jossa se vetosi arvonlisäverodirektiivin rikkomiseen ja väitti, että kun tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja laskee sen maksettavana olevan veron vastaanotettujen vastikkeiden perusteella, luovutuksen tai suorituksen vastaanottajan vähennysoikeus syntyy vasta vastikkeen maksamishetkellä.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, syntyykö vähennysoikeus tilanteessa, jossa tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja laskee arvonlisäveron vastaanotettujen vastikkeiden perusteella, luovutuksen tai suorituksen toteutumishetkestä lähtien vai vasta vastikkeen maksamishetkellä, ja pohtii, onko Saksan lainsäädäntö, jonka nojalla vähennysoikeuteen on aina vedottava heti luovutuksen tai suorituksen toteuttamisen jälkeen, unionin oikeuden mukainen.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että Saksan lainsäädännön mukaan vähennysoikeus syntyy tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen yhteydessä, riippumatta siitä, milloin verosaatava tavaran luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy, ja siitä, laskeeko tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja veron sovittujen vastikkeiden vai vastaanotettujen vastikkeiden perusteella. Se toteaa tältä osin, että Saksan lainsäätäjät ei ole käyttänyt jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklassa annettua mahdollisuutta, joten Saksan oikeudessa tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottajan vähennysoikeus syntyy tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen yhteydessä, vaikka luovuttaja tai suorittaja on sellainen verovelvollinen, jota verotetaan vastaanotettujen vastikkeiden perusteella.

29 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyksiä siitä, onko Saksan oikeus unionin oikeuden mukainen, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 167 artikla, jonka mukaan vähennysoikeus syntyy vasta, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

30 Sen mukaan voitaisiin katsoa, että Saksan oikeus on ristiriidassa kyseisen 167 artiklan tiukan soveltamisen kanssa, koska vaikka kansallinen lainsäätäjät on käyttänyt jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen verovelvollisten osalta vasta maksun vastaanottamishetkellä, siinä säädetään, että ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus syntyy myös tässä tapauksessa silloin, kun tavara on luovutettu tai palvelu suoritettu, jolloin verosaatavan syntymisen ja vähennysoikeuden välinen yhteys katkeaa.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tällaista arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan tiukkaa soveltamista tukee kyseisen direktiivin 226 artiklan 7 a alakohta, jota ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Se toteaa, että vaikka Saksan liittotasavalta ei ole pannut täytäntöön kyseistä 226 artiklan 7 a alakohtaa, oikeuskirjallisuuden mukaan siitä seuraa, että mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetty verosaatavan syntymisen ja vähennysoikeuden välinen yhteys on vastedes ehdoton.

32 Mainitun tuomioistuimen mukaan voitaisiin sitä vastoin katsoa, että Saksan lainsäädäntö on unionin oikeuden mukainen, jos arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ei säädetä pakottavasta säännöstä vaan siinä on kyse ainoastaan ”johtoajatuksista”. Tällainen tulkinta on seuraus jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 17 artiklan 1 kohdan

valmisteluasiakirjoihin liittyvään pöytäkirjaan merkitystä Euroopan unionin neuvoston ja Euroopan komission lausumasta, jonka sanamuoto on toistettu arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa. Tämän lausuman mukaan jäsenvaltiot voisivat poiketa direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetystä periaatteesta, jos tavarán luovuttajaa tai palvelun suorittajaa verotetaan sen vastaanottamien tulojen perusteella.

33 Siinä tapauksessa, että jäsenvaltio voi poiketa arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, voiko verovelvollinen näissä tilanteissa vedota vähennysoikeuteen joka tapauksessa sen verovuoden aikana, jonka aikana vähennysoikeus olisi syntynyt tämän artiklan tiukan soveltamisen mukaisesti, kun verovelvollisella ei enää ole mahdollisuutta vedota vähennysoikeuteen sellaisen aikaisemman verovuoden osalta, joka on kansallisen oikeuden mukaan merkityksellinen.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää tältä osin, että Saksan oikeuden mukaan verovelvollinen, joka ei ole vähentänyt ostoihin sisältyvää veroa, ei voi käyttää vähennysoikeuttaan myöhemmän verovuoden osalta. Se huomauttaa, että näin ollen vähennysoikeutta ei voida käyttää silloin, kun ostoihin sisältyvään veroon ei voida enää vedota taannehtivasti verotusoikeuden vanhentumisen vuoksi, kuten sen käsiteltävänä olevassa asiassa. Se katsoo kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 167 artikla voisi edellyttää erilaista arviointia tällaisessa tapauksessa. Kun nimittäin otetaan huomioon vähennysoikeuden perustavanlaatuinen merkitys ja arvonlisäveron neutraalisuuden varmistaminen, voisi sen mukaan osoittautua tarpeelliseksi antaa verovelvolliselle mahdollisuus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kyseisen artiklan soveltamisesta seuraavan verovuoden aikana myös siinä tapauksessa, että kansallinen oikeus poikkeaa siitä.

35 Tässä tilanteessa Finanzgericht Hamburg on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 167 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy jo sinä ajankohtana, jona liiketoimi suoritetaan, myös silloin, kun verosaatava tavarán luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy kansallisen oikeuden mukaan vasta silloin, kun vastike saadaan, ja vastiketta ei ole vielä maksettu?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan kieltävä vastaus, onko [arvonlisäverodirektiivin] 167 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei voida käyttää sen verokauden osalta, jonka aikana vastike on maksettu, jos verosaatava tavarán luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy vasta silloin, kun vastike saadaan, mutta suoritus on toteutettu jo aiemman verokauden kuluessa ja vähennysoikeutta ei ole kansallisen oikeuden mukaan enää mahdollista käyttää aikaisemman verokauden osalta vanhentumisen takia?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy silloin, kun liiketoimi suoritetaan, tilanteessa, jossa saman direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla säädetyn kansallisen poikkeuksen mukaan verosaatava tavarán luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy vasta silloin, kun vastike saadaan, ja vastiketta ei ole vielä maksettu.

37 Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan vähennysoikeus syntyy, kun tavarat luovutetaan tai palvelu suoritetaan, riippumatta siitä, milloin verosaatava tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan kohtaan syntyy. Merkitystä ei ole etenäkään sillä, laskeeko kyseinen tavarantoimittaja tai palvelujen suorittaja veron sovittujen vastikkeiden perusteella UStG:n 16 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti vai laskeeko se sen vastaanotettujen vastikkeiden perusteella UStG:n 20 §:n mukaisesti.

38 Aluksi on käsiteltävä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pohdinnat, jotka koskevat tulkintaa, joka perustuu direktiivin 77/388 17 artiklan 1 kohdan valmisteluasiakirjoihin liittyvään pöytäkirjaan merkitystä neuvoston ja komission lausumasta, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa on kyse vain johtoajatuksesta eikä pakottavasta säännöksestä. Tässä yhteydessä on huomautettava, että tällaista lausumaa ei voida ottaa huomioon tulkittaessa johdetun oikeuden säännöstä silloin, kun – kuten pääasiassa – lausuman sisältö ei millään tavalla kuvastu kyseessä olevan säännöksen sanamuodosta eikä sillä näin ollen ole oikeudellista merkitystä (tuomio 26.2.1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, 18 kohta).

39 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 27.1.2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sanamuodosta on ensinnäkin todettava, että se on selvä ja yksiselitteinen, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa. Tässä artiklassa ilmaistaan yleinen sääntö, jonka mukaan tavarantoimittajan tai palvelun vastaanottajan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy silloin, kun vastaava arvonlisäverosaatava tavarantoimittajan tai palvelujen suorittajan kohtaan syntyy.

41 Toiseksi tämän säännöksen asiayhteydestä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

42 Arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa säädetään kuitenkin, että jäsenvaltiot voivat muun muassa kyseisestä 63 artiklasta poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta viimeistään maksun vastaanottamishetkellä.

43 Koska arvonlisäverodirektiivin 66 artikla on poikkeus arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa ilmaistusta säännöstä, sitä on tulkittava suppeasti (tuomio 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Vaikka se seikka, että lainsäätäjä on selvästi laajentanut hyväksyttävien poikkeusten alaa, antaakin aihetta olettaa, että lainsäätäjän tarkoituksena on ollut antaa jäsenvaltioille laaja harkintavalta, sen perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että jäsenvaltiolla olisi harkintavaltaa verosaatavan syntymishetken määrittämisessä siten, että se olisi muu kuin jokin arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan a–c alakohdassa säädetyistä vaihtoehdoista (tuomio 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Jotta arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohtaa voitaisiin tulkita yhdenmukaisesti tämän direktiivin 167 artiklan, jossa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun verosaatava syntyy, kanssa, on todettava, että kun verosaatava syntyy kyseisen 66 artiklan

ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisesti viimeistään maksun vastaanottamishetkellä, myös vähennysoikeus syntyy tämän maksun vastaanottamishetkellä.

46 Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin tavoite tukee tätä päätelmää. Yhtäältä on nimittäin todettava, että tällä direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään. Erityisesti mainitun direktiivin johdanto-osan 24 perustelukappaleessa täsmennetään, että ”verotettavan tapahtuman” ja ”verosaatavan syntymisen” käsitteitä olisi yhdenmukaistettava, jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto sekä siihen myöhemmin tehtävät muutokset tulisivat samanaikaisesti voimaan. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on näin ollen ollut yhdenmukaistaa mahdollisimman täydellisesti verovelvollisuuden syntymisen ajankohta kaikissa jäsenvaltioissa arvonlisäveron yhdenmukaisen kantamisen varmistamiseksi (tuomio 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 21 ja 22 kohta).

47 Toisaalta on huomautettava, että arvonlisäveron vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tekemien liiketoimien yhteydessä (tuomio 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Tällä järjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (tuomio 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Tästä on todettava, että tämän tuomion 45 kohdassa esitetty päätelmä mahdollistaa näiden periaatteiden mukaisen soveltamisen silloin, kun verovelvollinen voi saada ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden heti, kun verosaatava tavarahan luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan syntyy.

50 Tätä päätelmää ei horjuta Saksan hallituksen esittämä väite, jonka mukaan vähennysoikeus syntyy – koska ei ole käytetty arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklassa tarjottua mahdollisuutta – tavaroiden luovutushetkellä tai palveluiden suoritushetkellä kyseisen direktiivin 63 ja 167 artiklan välisen suhteen perusteella, ja näin on siitä riippumatta, että verosaatava syntyy tiettyjen verovelvollisten osalta kauppahinnan vastaanottamishetkellä.

51 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa, on niin, että jos unionin lainsäätäjä olisi tarkoittanut, että vähennysoikeus syntyy aina tavaroiden luovutushetkellä tai palvelujen suoritushetkellä, se olisi voinut yhdistää vähennysoikeuden ajankohdan verotettavaan tapahtumaan, jota ei mukauteta arvonlisäverodirektiivin 64–66 kohtaan sisältyvillä erityissäännöillä, eikä ajankohtaan, jona arvonlisäverosaatava syntyy, jolloin sovelletaan näitä erityissääntöjä.

52 Tämän tuomion 45 kohdassa esitettyä päätelmää ei voida kyseenalaistaa myöskään Saksan hallituksen esittämällä väitteellä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklalla ei olisi itsenäistä soveltamisalaa kyseisen direktiivin 167 artiklan ohella, jos vähennysoikeus syntyisi mainitun direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluvissa tapauksissa maksun vastaanottamishetkellä.

53 On huomautettava, että 167 a artiklan arvonlisäverodirektiiviin lisäämisen tarkoituksena on ollut taata kaikille jäsenvaltioille mahdollisuus säätää poikkeavalla tavalla siitä ajankohdasta, jona

ne verovelvolliset, jotka tekevät arvonlisäveroilmoituksensa pienten yritysten veronmaksun helpottamiseksi käyttöön otetun vapaaehtoisen maksuperusteisen kirjanpitojärjestelmän mukaisesti, saavat käyttää vähennysoikeuttaan (tuomio 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, 34 kohta).

54 Mainitussa 167 a artiklassa nimittäin säädetään, että jäsenvaltiot voivat valinnaisen järjestelmän mukaisesti säätää, että verovelvollisen, jonka osalta arvonlisäverosaatava syntyy yksinomaan arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisesti, vähennysoikeutta lykätään siihen asti, kunnes arvonlisävero verovelvolliselle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista on maksettu luovuttajalle tai suorittajalle.

55 Mainitun 167 a artiklan nojalla on siis mahdollista viivästyttää sellaisten verovelvollisten vähennysoikeutta, joiden osalta arvonlisäverosaatava syntyy yksinomaan arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisesti, kunnes maksu suoritetaan tavaroiden luovuttajille tai palvelujen suorittajille.

56 Tältä osin on korostettava, että – kuten direktiivin 2010/45 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleesta ilmenee – kyseinen 167 a artikla on lisätty arvonlisäverodirektiiviin niiden pienten ja keskisuurten yritysten auttamiseksi, joilla on vaikeuksia maksaa arvonlisäveroa toimivaltaiselle viranomaiselle ennen kuin ovat saaneet maksun asiakkailtaan, ja sen mahdollistamiseksi, että jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön vapaaehtoisen maksuperusteisen kirjanpitojärjestelmän, joka ei vaikuta kielteisesti niiden arvonlisäverotulojen kassavirtaan.

57 Arvonlisäverodirektiivin 167 a artikla kuuluu siten vapaaehtoiseen järjestelmään, josta jäsenvaltiot voivat säätää ja jonka soveltaminen itsessään kuuluu tämän direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa jo säädettyyn poikkeukseen. Näin ollen ainoastaan mainitussa 167 a artiklassa säädettyissä olosuhteissa on mahdollista katkaista yhteys tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa kohtaan syntyvän verosaatavan syntymisen ja verovelvollisen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan välittömän vähennysoikeuden välillä.

58 Kuten julkisasiamies on tältä osin todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, arvonlisäverodirektiivin 167 a artiklan soveltamisala on paljon suppeampi kuin kyseisen direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan soveltamisala, koska viimeksi mainittua ei ole alun perin annettu pienten ja keskisuurten yritysten maksuperusteisen kirjanpitojärjestelmien käyttöön ottamiseksi eikä siinä säädetä minkäänlaisesta liikevaihdon ylärajasta eikä siinä edellytetä, että poikkeus olisi valinnainen kyseessä olevien verovelvollisten osalta.

59 Näin ollen on todettava, että mainittu 167 a artikla koskee erityistä ja hyvin rajoitettua poikkeusta, jolla ei voida kyseenalaistaa tämän tuomion 45 kohdassa esitettyä päätelmää.

60 Nyt käsiteltävässä asiassa on ensinnäkin todettava, että Saksan liittotasavalta on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa säädettyä mahdollisuutta. Ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee, että Saksan lainsäätäjä on käyttänyt sille kyseisessä säännöksessä annettua mahdollisuutta säätämällä UStG:n 13 §:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdassa, että jos arvonlisävero lasketaan vastaanotettujen vastikkeiden perusteella, verosaatava syntyy tavaroiden luovutuksen ja palveluiden suoritusten osalta sen väliaikaisen ilmoituskauden päättyessä, jonka aikana nämä vastikkeet on otettu vastaan.

61 Toiseksi siitä, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet ja verovelvolliset arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin tai verovelvollisten luokkiin, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että veroviranomainen on antanut Kollaustraßelle ja sen vuokranantajalle luvan UStG:n 20 §:n mukaisesti laskea arvonlisäveron vastaanotettujen vastikkeiden perusteella eikä sovittujen

vastikkeiden perusteella. Ne kuuluivat siis – ellei ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kuuluvista tarkistuksista muuta johdu – verovelvollisiin, joiden osalta arvonlisäverosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla viimeistään maksun vastaanottamishetkellä.

62 Jollei siis niistä tarkistuksista, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on suoritettava arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan ja tämän direktiivin 167 artiklan mukaisen kansallisen poikkeuksen soveltamisedellytysten osalta, muuta johdu, Kollaustraßen vähennysoikeus on syntynyt silloin, kun sen vuokranantaja vastaanotti maksun.

63 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy silloin, kun liiketoimi suoritetaan, tilanteessa, jossa tämän direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla säädetyn kansallisen poikkeuksen mukaan verosaatava tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan kohtaan syntyy vasta silloin, kun vastike saadaan, ja vastiketta ei ole vielä maksettu.

Toinen kysymys

64 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy silloin, kun liiketoimi suoritetaan, tilanteessa, jossa direktiivin 2006/112 66 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla säädetyn kansallisen poikkeuksen mukaan verosaatava tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan kohtaan syntyy vasta silloin, kun vastike saadaan, ja vastiketta ei ole vielä maksettu.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.