

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

31 päivänä toukokuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Tavaroiden luovutukset – 65 artikla – 167 artikla – Ennakkomaksun maksaminen sellaisen tavarankannan hankinnasta, jota ei sen jälkeen luovutettu – Luovuttajan laillisten edustajien tuomitseminen rikosoikeudellisessa menettelyssä petoksesta – Luovuttajan maksukyvyttömyys – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Edellytykset – 185 ja 186 artikla – Kansallisen veroviranomaisen suorittama oikaiseminen – Edellytykset

Yhdistetyissä asioissa C-660/16 ja C-661/16,

joissa on kyse kahdesta SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jotka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 21.9.2016 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 21.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Finanzamt Dachau

vastaan

Achim Kollroß (C-660/16)

ja

Finanzamt Göppingen

vastaan

Erich Wirtl (C-661/16),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet, M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Achim Kollroß, edustajanaan F. Russ, Steuerberater,
- Saksan hallitus, asiamiehinaan T. Henze ja R. Kanitz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja L. Lozano Palacios, kuultuaan julkisasiamiehen 30.1.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 63, 65, 167, 185 ja 186 artiklan tulkintaa.

2 Nämä pyynnot on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä asianosaisina ovat Achim Kollroß ja Finanzamt Dachau (Dachaun verovirasto, Saksa) ja toisessa Erich Wirtl ja Finanzamt Göppingen (Göppingenin verovirasto, Saksa) ja jotka koskevat näiden verovirastojen kieltäytymistä myöntämästä Kollroßille ja Wirtlille oikeutta vähentää lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitosten, joita ei lopulta toimitettu heille, luovutuksista maksettuihin ennakkomaksuihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Direktiivin 2006/112 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.”

5 Saman direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään 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.”

6 Saman direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Direktiivin 2006/112 168 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;

— —”

8 Direktiivin 2006/112 178 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

— —”

9 Saman direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

10 Kyseisen direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

11 Direktiivin 2006/112 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

Saksan oikeus

12 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä UStG), 13 §:n, jonka otsikko on ”Verosaatavan syntyminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava syntyy

1. tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista

a) laskettaessa veroa sovittujen vastikkeiden perusteella (16 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) sen ilmoituskauden päätyttyä, jonka aikana palvelut on suoritettu. Tämä koskee myös osasuorituksia. – – Jos vastike tai vastikkeen osa otetaan vastaan ennen suoritusta tai osasuoritusta, velvollisuus veron maksamiseen tältä osin syntyy sen ilmoituskauden päätyttyä, jonka aikana vastike tai vastikkeen osa on otettu vastaan.

— —”

13 UStG:n 14c §:ssä, jonka otsikko on ”Virheellinen tai perusteeton veroa koskeva merkintä”,

säädetään seuraavaa:

”(1) Jos elinkeinonharjoittaja on merkinnyt tavaran luovutusta tai palvelun suoritusta koskevaan laskuun erikseen suuremman veron määrän kuin hän on tämän lain perusteella kyseisen liiketoimen johdosta velvollinen suorittamaan (virheellinen veroa koskeva merkintä), elinkeinonharjoittaja on velvollinen maksamaan myös veron yli menevän osuuden. Jos elinkeinonharjoittaja oikaisee veron määrän tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen vastaanottajaa kohtaan, asiassa on sovellettava 17 §:n 1 momenttia tarpeellisin muutoksin.

— —

(2) Se, joka merkitsee laskuun erikseen veron määrän, vaikkei hänellä ole siihen oikeutta (perusteeton veroa koskeva merkintä), on velvollinen maksamaan laskuun merkityn veron määrän. Sama pätee, jos henkilö laskuttaa tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen tekevän elinkeinonharjoittajan tapaan ja merkitsee erikseen veron määrän, vaikkei hän ole elinkeinonharjoittaja tai ei luovuta tavaraa tai suorita palvelua. Ensimmäisen ja toisen virkkeen perusteella maksettavan veron määrää voidaan oikaista siltä osin kuin verotulojen menettämisen vaara on poistettu. Verotulojen menettämisen vaara on poistettu, kun laskun vastaanottaja ei suorita ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tai jo vähennetty ostoihin sisältyvä arvonlisävero on maksettu veroviranomaiselle takaisin. Maksettavan arvonlisäveron määrän oikaisua on haettava erikseen verovirastolta kirjallisesti, ja oikaisu tehdään veroviraston antaman suostumuksen jälkeen soveltaen soveltuvien osin 17 §:n 1 momenttia siltä verokaudelta, jonka osalta neljännessä virkkeessä asetetut edellytykset täyttyvät.”

14 Kyseisen lain 15 §:n, jonka otsikkona on ”Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”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. Jos laskussa eritelty vero kohdistuu maksuun, joka on suoritettu ennen tämän liiketoimen varsinaista toteuttamista, vero voidaan vähentää jo silloin, kun lasku on saatu ja maksu on suoritettu;

— —”

15 Lain 17 §:n sanamuoto on seuraava:

”(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. Vastaavasti elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä. — —

(2) Edellä mainittua 1 momenttia noudatetaan soveltuvien osin, kun

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

2. sovittua tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta suoritetaan vastike, mutta tavaran luovutus tai palvelun suoritus ei toteudu;

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-660/16

16 Kollroß tilasi 10.4.2010 G-GmbH-nimiseltä yritykseltä (jäljempänä GA) lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitoksen. GA vahvisti 12.4.2010 tilauksen ja lähetti toimitettavasta tavarasta 30 000 euron suuruisen ennakkolaskun, johon oli merkitty erikseen 5 700 euron suuruinen arvonlisävero. Kollroß ilmoittautui samanaikaisesti uusiutuvan energian tuotantoalan elinkeinonharjoittajaksi ja maksoi 19.4.2010 GA:lle vaaditun ennakkomaksun. GA laati 15.7.2010 toisen ennakkomaksulaskun, jossa viitattiin 19.4.2010 maksettuihin ennakkomaksuihin. Toimitusajankohtaa ei ollut vielä vahvistettu.

17 Laitos jäi toimittamatta. GA asetettiin maksukyvyttömyysmenettelyyn, joka päätettiin puuttuvan varallisuuden vuoksi. GA:n puolesta toimineet henkilöt tuomittiin rikosoikeudelliseen rangaistukseen 88 ammattimaisesta ja järjestäytyneestä petoksesta ja lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitosten ostajien vahingoksi aiheutetusta tahallisesta konkurssista. Sen sijaan ennakkoratkaisupyyntöä ei käy ilmi, että asiassa olisi syyllistytty veropetokseen.

18 Kollroß vaati saada vähentää verovuoden 2010 osalta maksamaansa ennakkomaksuun sisältyvän veron. Dachauin veroviraston evättyä vähennysoikeuden Kollroß jätti päätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin. Kollroß nosti sen jälkeen asiassa kanteen Finanzgericht Münchenissä (Münchenin verotuomioistuin, Saksa).

19 Kyseinen tuomioistuin hyväksyi kanteen. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen antamaan tuomioon haettiin muutosta Revision-valituksella, joka on vireillä ennakkoratkaisua pyytäneen Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) viidennessä jaostossa.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Kollroß täyttää direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa mainitut yleiset edellytykset ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähentämiselle.

21 Kyseinen tuomioistuin viittaa erityisesti 13.3.2014 annetun tuomion FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) 39 kohtaan, josta käy ilmi, että direktiivin 2006/112 65 artiklassa tarkoitettujen verosaatavan syntymisen edellytyksenä on, ettei verotettavan tapahtuman toteutuminen – ja siten tavaran luovutuksen toteutuminen – ole epävarmaa.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, mistä näkökannasta sen on arvioitava tätä edellytystä. Kyseisen tuomioistuimen mukaan pelkästään objektiivinen, ennakkomaksun suorittaneen verovelvollisen näkökulmasta riippumaton arviointi olisi kohtuuton liiketoiminnan kannalta.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on lisäksi epäselvää, ovatko Kollroßin suorittaman ennakkomaksun maksamisen muut olosuhteet unionin oikeuteen liittyvistä syistä esteenä vähennykselle tai syntykö niiden perusteella mahdollisesti oikaisuvelvollisuus. Kyseinen tuomioistuin on epävarma erityisesti siitä, mikä on 13.3.2004 annetun tuomion FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) ulottuvuus vähennysmahdollisuuden ja oikaisuvelvollisuuden kannalta direktiivin 2006/112 mukaisessa järjestelmässä.

24 Kyseinen tuomioistuin toteaa jo tulkinneensa suppeasti tätä unionin tuomioistuimen antamaa tuomiota siten, että oikaisemisen edellytyksenä on molemmissa tapauksissa ennakkomaksun palauttaminen. Unionin tuomioistuin totesi nimittäin edellä mainitun tuomion 52 ja

58 kohdassa, että ennakkomaksun saajan on oikaistava maksettava vero ainoastaan silloin, kun ennakkomaksu on palautettu. Näin ollen ennakkomaksun maksaneen verovelvollisen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan oikaistava vähennys ainoastaan siinä tapauksessa, että ennakkomaksu on palautettu.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että nyt käsiteltävässä asiassa veroviranomaisten velvollisuuteen palauttaa vero silloin, kun sitä ei ole mahdollista saada takaisin ennakkomaksun saajalta, on mahdollista soveltaa 15.3.2007 annetusta tuomiosta Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) seuraavia ohjeita. Näin ollen Kollroßin kaltainen verovelvollinen voi vaatia veroviranomaisia palauttamaan arvonlisäveron siltä osin kuin se kohdistuu maksettuihin ennakkomaksuihin, koska veron takaisinmaksamista ennakkomaksun saajalta voidaan pitää mahdottomana tai suhteettoman vaikeana.

26 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko 13.3.2014 annetussa tuomiossa FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) tarkoitetut vaatimukset, jotka koskevat luovutuksen varmuutta edellytyksenä ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähentämiselle, määritettävä pelkästään objektiivisesti vai maksajan näkökulmasta havaittavissa olevien seikkojen perusteella?

2) Kun otetaan huomioon [direktiivin 2006/112] 167 artiklan mukainen verosaatavan ja vähennysoikeuden samanaikainen syntyminen ja saman direktiivin 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan ja 186 artiklan mukainen jäsenvaltioiden sääntelyvalta, ovatko jäsenvaltiot oikeutettuja asettamaan sekä veron että vähennyksen oikaisun edellytykseksi, että ennakkomaksu on palautettu?

3) Pitääkö ennakkomaksun maksajan kannalta toimivaltaisen veroviraston palauttaa ennakkomaksun maksajalle arvonlisävero, jos tämä ei voi saada ennakkomaksua takaisin ennakkomaksun saajalta? Mikäli näin on, pitääkö sen tapahtua veron määrän vahvistusmenettelyssä vai riittääkö siihen erityinen kohtuullistamismenettely?”

Asia C-661/16

27 Wirtl tilasi 3.8.2010 sähköntuotantotoimintaansa varten Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH-nimiseltä yritykseltä (jäljempänä GB) lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitoksen 30 000 euron hintaan, johon oli lisätty 5 700 euron suuruinen arvonlisävero; laitos oli määrä toimittaa 14 viikon kuluttua maksun vastaanottamisesta. Wirtl maksoi 27.8.2010 tilisiirrolla siltä ennen tavarantoimitusta 6.8.2010 maksettavaksi vaaditun 35 700 euron määrän ja sai GB:ltä 28.8.2010 päivätyn laskun lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitoksen luovutuksesta.

28 Wirtl antoi 25.10.2010 elokuun 2010 arvonlisäveroilmoituksen, jossa hän vaati saada vähentää 5 700 euroa lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitoksen hankintaan sisältyvänä verona. Hän ilmoitti samanaikaisesti Göppingenin verovirastolle, että hänen aikomuksenaan oli vuokrata laitos GB:lle.

29 Laitosta ei kuitenkaan koskaan toimitettu. GB asetettiin vuonna 2011 maksukyvyttömyysmenettelyyn ja 11 GB-konsernin puolesta toiminutta henkilöä tuomittiin rikosoikeudelliseen rangaistukseen 88 ammattimaisesta ja järjestäytyneestä petoksesta.

30 Göppingenin verovirasto ei hyväksynyt verovuoden 2010 vuosi-ilmoitusta, jossa Wirtl oli vähentänyt 5 700 euroa GB:n hänelle myymän lämmön ja sähkön yhteistuotantolaitoksen

etukäteismaksuun sisältyvänä verona.

31 Wirtlin tehtyä tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin, Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi hylkäyspäätöksestä nostetun kanteen 19.9.2014 antamallaan tuomiolla.

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen Bundesfinanzhofin yhdenmintoista jaoston, jossa tästä tuomiosta tehty Revision-valitus on vireillä, kannan mukaan verotettavan tapahtuman toteutumisen varmuuteen liittyvää perustetta on tulkittava objektiivisesti. Se, syntyykö veronsaajalle verosaatava ennakkomaksun saajalta, ei voi nimittäin lähtökohtaisesti riippua siitä, mitä ennakkomaksun maksaja tietää tai mitä sen pitäisi tietää.

33 Bundesfinanzhof toteaa verollisen liiketoimen puuttumisen takia perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron käsittelystä verotuksessa, että direktiivistä 2006/112 ilmenee, ettei molempia liiketoimen osapuolina olevia toimijoita ole välttämättä kohdeltava samalla tavalla. Yhtäältä laskun antaja on tässä laskussa mainitun arvonlisäveron maksuvelvollinen kyseisen direktiivin 203 artiklan, joka on pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa UStG:n 14c §:llä, mukaan jopa silloin, kun verotettava liiketoimi puuttuu – kuten tässä tapauksessa – siitä syystä, että tavaran luovutus ei lopulta toteudu. Toisaalta laskun vastaanottaja saa käyttää vähennysoikeutta kyseisen direktiivin 63 ja 167 artiklan mukaan pelkästään sellaisten arvonlisäverojen osalta, jotka liittyvät arvonlisäverolliseen liiketoimeen. Näin ollen hankkija ei voi vähentää ennakkomaksuun sisältyvää veroa myöskään silloin, kun luovuttaja ei ole palauttanut sille ennakkomaksua.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma lisäksi siitä, onko jäsenvaltiolla direktiivin 2006/112 186 artiklan mukaan oikeutta asettaa vähennyksen oikaisemisen edellytykseksi maksun palauttamista silloin, kun tavaran luovutus ei lopulta toteudukaan.

35 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Unionin tuomioistuimen 13.3.2014 antaman tuomion [FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 39 kohdan ensimmäisen virkkeen] mukaan ennakkomaksuun sisältyvää arvonlisäveroa ei voi vähentää, kun verotettavan tapahtuman toteutuminen on epävarmaa ennakkomaksun suorittamishetkellä. Onko tätä arvioitava pelkästään objektiivisen tilanteen vai maksajan näkökulmasta objektiivisesti havaittavissa olevien seikkojen perusteella?

2) Onko unionin tuomioistuimen 13.3.2014 antamaa tuomiota [FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, tuomiolauselman 58 kohta] tulkittava siten, että unionin oikeuden mukaan ennakkomaksun maksajan tavaroiden luovutuksesta laaditun ennakkomaksulaskun perusteella tekemän vähennyksen oikaisu ei edellytä maksetun ennakkomaksun palautusta, kun luovutus ei lopulta toteudukaan?

3) Jos edeltävään kysymykseen vastataan myöntävästi, oikeuttaako direktiivin [2006/112] 186 artikla, jossa jäsenvaltioiden sallitaan vahvistaa direktiivin 185 artiklan mukaisen oikaisun yksityiskohtaiset soveltamissäännöt, Saksan liittotasavallan säätämään kansallisessa oikeudessaan, että veron perustetta alennetaan vasta ennakkomaksun takaisinmaksun johdosta ja että verovelka ja vähennys on oikaistava samanaikaisesti ja samoilla edellytyksillä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asioissa C-660/16 ja C-661/16 esitetyt ensimmäiset kysymykset

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää asioissa C-660/16 ja C-661/16

esitetyillä ensimmäisillä kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, onko direktiivin 2006/112 65 ja 167 artiklaa, jotka koskevat ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen edellytyksiä, tulkittava pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa, joissa kyseisten tavaroiden luovutus ei toteutunut sellaisten tekojen takia, jotka johtivat luovuttajien lukuun työskentelevien henkilöiden tuomitsemiseen petoksesta, pelkästään objektiivisesti vai onko niitä tulkittava sen perusteella, mitä seikkoja ennakkomaksun maksanut verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää.

37 On palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

38 Saman direktiivin 63 artiklan nojalla verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

39 Tästä poiketen direktiivin 2006/112 65 artiklassa kuitenkin säädetään, että jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan. Poikkeuksena edellisessä kohdassa mieleen palautetusta pääsäännöstä tätä säännöstä on kuitenkin tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, 45 kohta).

40 Jotta verosaatava voisi syntyä tällaisessa tilanteessa, edellytetään, että kaikki verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa ja erityisesti että tavarat tai palvelut ovat ennakkomaksun suorittamishetkellä täsmällisesti eriteltyjä (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, 48 kohta).

41 Direktiivin 2006/112 65 artiklaa ei näin ollen voida soveltaa, jos ilmenee, että tavarain luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteutuminen on ennakkomaksun suorittamishetkellä epävarmaa (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 39 kohta).

42 Tästä seuraa, että tavarain luovutuksen ja palvelujen suorituksen toteutumisen, joka on edellytyksenä ennakkomaksuun liittyvän arvonlisäverosaatavan syntymiselle ja siten vastaavan vähennysoikeuden syntymiselle, varmuuden arviointi on suoritettava ennakkomaksun suorittamishetken perusteella.

43 Molemmista ennakkoratkaisupyyntöistä käy käsiteltävässä asiassa ilmi, että luovutettavat tavarat olivat sillä hetkellä, jona Kollroß ja Wirtl maksoivat ennakkomaksun, selvästi eriteltyjä. Erityisesti näiden tavarain ominaisuudet ja hinta oli määritelty selvästi.

44 Näin ollen ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida pääasioissa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa evätä potentiaaliselta hankkijalta, kun ennakkomaksu suoritettiin ja otettiin vastaan ja kun ennakkomaksun suorittamishetkellä kaikkien tulevan tavarain luovutuksen kannalta merkityksellisten seikkojen voitiin katsoa olevan hankkijan tiedossa ja näiden tavarain luovutus näytti tuolloin varmalta.

45 Toisin kuin Saksan hallitus väittää, sen seikan, että tavarain toimituspäivä ei ole täsmällisesti tiedossa ennakkomaksun suorittamishetkellä, perusteella ei voida päätyä katsomaan, että verotettavan tapahtuman eli tulevan tavarain luovutuksen kannalta merkitykselliset seikat eivät ole tiedossa. Luovutuksen varmuutta ei myöskään voida kyseenalaistaa yksistään sillä perusteella, että tämä toimituspäivää koskeva täsmennys puuttuu.

46 Näiden kysymysten selvittämisen jälkeen on tutkittava, onko pääasioiden kaltaisissa

olosuhteissa olemassa sellaista epävarmuutta, joka sulkee pois direktiivin 2006/112 65 artiklan soveltamisen. Ennakkoratkaisupyyntöjen mukaan kyseessä olevien tavaroiden luovuttamatta jääminen ei johtunut veropetoksista vaan näiden tavaroiden toimittajien lukuun työskennelleiden henkilöiden, jotka on tuomittu ammattimaisista ja järjestäytyneistä petoksista, suorittamista teoista. Ennakkoratkaisupyyntöistä käy ilmi, että nämä seikat tulivat tietoon vasta ennakkomaksujen, jotka olivat pääasioissa kyseessä olevien arvonlisäveron vähentämisvaatimusten perusteena, suorittamisen jälkeen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin varmistaa, onko näin todella.

47 Tästä on palautettava mieleen, että kun ennakkomaksut otetaan vastaan ennen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteutumista, ennakkomaksujen vastaanottamisesta seuraa verosaatavan syntyminen, koska sopimuspuolet ilmaisevat tällä tavalla aikomuksensa vastata ennakkoon kaikista tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen liittyvistä taloudellisista seurauksista (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, 49 kohta).

48 Kun nämä – tämän tuomion 42 ja 43 kohdassa mieleen palautetut – arvonlisäverosaatavan syntymisen edellytykset näin ollen täyttyivät ennakkomaksun saamishetkellä, vähennysoikeus syntyi ja ennakkomaksun maksaneella verovelvollisella oli oikeus käyttää vähennysoikeutta tuona ajankohtana, eikä tällaisessa yhteydessä ole otettava huomioon muita, myöhemmin tietoon tulleita tosiseikkoja, jotka tekivät kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteutumisesta epävarman.

49 Sen sijaan kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä verovelvolliselta tämä oikeus, jos objektiivisten seikkojen avulla on näytetty toteen, että verovelvollinen tiesi tai se ei voinut järkevästi ajateltuna olla tietämättä ennakkomaksun suorittamishetkellä, ettei tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta voitaisi toteuttaa.

50 Tällaisella verovelvollisella ei nimittäin voida katsoa olevan aikomusta sopimuspuolena vastata kaikista tämän tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen tulevaan toteutumiseen liittyvistä taloudellisista seurauksista silloin, kun se tietää tai se ei järkevästi ajateltuna voi olla tietämättä, että toteutuminen on epävarmaa.

51 Näin ollen asioissa C-660/16 ja C-661/16 esitettyihin ensimmäisiin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 65 ja 167 artiklaa on tulkittava siten, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida evätä kyseisten tavaroiden potentiaaliselta hankkijalta, kun ennakkomaksu suoritettiin ja otettiin vastaan ja kun ennakkomaksun suorittamishetkellä kaikkien tulevan tavaroiden luovutuksen kannalta merkityksellisten seikkojen voitiin katsoa olevan hankkijan tiedossa ja näiden tavaroiden luovutus näytti tuolloin varmalta. Vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä hankkijalta, jos objektiivisten seikkojen avulla on näytetty toteen, että hankkija tiesi tai se ei voinut järkevästi ajateltuna olla tietämättä ennakkomaksun suorittamishetkellä, että tavaroiden luovutuksen toteutuminen oli epävarmaa.

Asiassa C-660/16 esitetty toinen kysymys ja asiassa C-661/16 esitetty toinen ja kolmas kysymys

52 Asiassa C-660/16 esitetyllä toisella kysymyksellään ja asiassa C-661/16 esitetyillä toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, ovatko direktiivin 2006/112 185 ja 186 artikla esteenä kansallisille lainsäädännöille tai käytännöille, joiden mukaan tavaran luovutusta varten maksettuihin ennakkomaksuihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisu edellyttää, että luovuttaja on palauttanut tämän ennakkomaksun.

53 Direktiivin 2006/112 184–186 artiklassa vahvistetaan ne edellytykset, joiden täyttyessä kansalliset veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollista tekemään oikaisun.

54 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu siitä vaikutuksesta, joka verovelvollisen tekemän arvonlisäverovähennyksen jälkeisillä tapahtumilla saattaa olla tähän vähennykseen, että tavaran tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan sen alun perin tehtävän vähennyksen, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 49 kohta).

55 Direktiivin 2006/112 184–186 artiklassa säädetty oikaisujärjestelmä on nimittäin tällä direktiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Kyseisen järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ja 31 kohta ja tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 50 kohta).

56 Ostoihin sisältyvän veron nojalla tehtävän arvonlisäveron vähennyksen oikaisuvelvollisuuden syntymisen osalta direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan oikaisu on tehtävä etenkin, jos kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen (tuomio 4.10.2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, 26 kohta ja tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 kohta).

57 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasioissa kyseessä olevia tavaroita ei ole kuitenkaan – kuten tämän tuomion 46 kohdassa on jo todettu – luovutettu ja se, että tavaroita ei luovuteta, tuli varmaksi vasta ennakkomaksujen maksamisen ja niitä seuranneiden arvonlisäveroilmoitusten antamisen jälkeen.

58 Unionin tuomioistuin on todennut tästä 13.3.2014 antamansa tuomion FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) 52 kohdassa, että tuomion taustalla olevassa asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa oli selvää, että niitä tavaroita, joista hankkija oli maksanut ennakkomaksun, ei luovuteta, on katsottava, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua merkityksessä muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen. Tällaisessa tilanteessa veroviranomainen voi siis vaatia verovelvollista oikaisemaan vähennetyn arvonlisäveron.

59 Pääasioiden ja edellä mainitun tuomion taustalla olevan asian olosuhteissa on kuitenkin tiettyjä eroja.

60 Ensinnäkin – kuten Euroopan komissio on aivan oikein korostanut – hankkijat olivat jo

saaneet pääasioissa tuloja tavaroista, joista ne olivat suorittaneet ennakkomaksut, jo ennen tavaroiden tosiasiallista luovutusta. Ennakkoratkaisupyyntöistä käy nimittäin ilmi, että hankkijat olivat antaneet kyseessä olevat tavarat vuokralle ja saaneet niistä tällä perusteella vuokratuloja. Näin ollen näitä tavaroita, joista oli maksettu veroa niiden ostojen yhteydessä, oli käytetty tietyssä määrin myöhemmin verollisiin myyntiliiketoimiin.

61 Toiseksi molemmille pääasioille on tunnusomaista, että hankkijoiden tilaamien tavaroiden luovutuksia ei voitu toteuttaa sellaisten järjestäytyneiden petosten takia, joissa oli mukana luovuttajien edustajia ja joiden seurauksena luovuttajia vastaan aloitettiin maksukyvyttömyysmenettelyt, joista toinen päätettiin puuttuvan varallisuuden vuoksi.

62 Toisin kuin 13.3.2014 annetun tuomion FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) taustalla olevassa asiassa nyt käsiteltävissä asioissa ei ole kyse arvonlisäveropetoksista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näytetyksi, että luovuttajat ovat tilittäneet pääasioissa kyseessä olevan ennakkomaksuihin sisältyvän arvonlisäveron veronsaajalle. Lisäksi ennakkomaksuista veronsaajalle näiden maksujen vastaanottamisen perusteella maksettua veroa ei oikaista direktiivin 2006/112 65, 90 ja 123 artiklan säännösten mukaisesti, koska maksukyvyttömyytensä takia luovuttajat eivät palauta ennakkomaksuja. Tästä seuraa, että siitä, että hankkijat käyttävät arvonlisäveron vähennysoikeutta samojen ennakkomaksujen osalta, ei aiheudu pääasioiden kaltaisissa olosuhteissa veronsaajalle minkäänlaista verotulojen menettämisen vaaraa.

63 Unionin tuomioistuin on tosin todennut 13.3.2014 antamansa tuomion FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) 57 kohdassa, että se seikka, että juuri kyseisen luovuttajan maksettavana olevaa arvonlisäveroa ei oikaistaisi, ei lähtökohtaisesti vaikuta veroviranomaisten oikeuteen saada palautetuksi se arvonlisävero, jonka tavaroiden hankkija on vähentänyt tavaroiden luovutusta varten maksamansa ennakkomaksun perusteella.

64 On kuitenkin todettava, että kun arvonlisäveron vähennystä oikaistaan sellaisessa tapauksessa, jossa ennakkomaksua ei ole palautettu, verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on säädettävä lainsäädännössään, että tavarankäyttäjällä on oltava mahdollisuus saada luovuttajalta takaisin sellaisten tavaroiden luovutuksia, joita ei lopulta tehty, varten maksetut ennakkomaksut (ks. analogisesti tuomio 31.1.2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, 48 kohta ja tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 55 kohta).

65 Pääasioissa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa hankkijoiden olisi kuitenkin luovuttajien maksukyvyttömyyden takia suhteettoman vaikeaa tai jopa mahdotonta saada tilaamiensa tavaroiden luovutuksia varten vilpittömässä mielessä maksamiaan ennakkomaksuja palautetuiksi.

66 Unionin tuomioistuin on sitä paitsi jo todennut verollisen liiketoimen puuttumisen takia perusteettomasti laskutetusta arvonlisäverosta, että neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate eivät lähtökohtaisesti ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yksistään tavarankäyttäjä voi vaatia toimivaltaisia viranomaisia palauttamaan sen erehdyksessä veroviranomaisille tilittämät arvonlisäverojen määrät ja jonka mukaan tavaroiden hankkijan on nostettava kanne luovuttajaa vastaan saadakseen nämä määrät vuorostaan takaisin luovuttajalta. Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut myös, että jos tällainen kanne tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi tavarankäyttäjän maksukyvyttömyyden vuoksi, kyseiset periaatteet saattavat edellyttää, että hankkijan on voitava kohdistaa palauttamisvaatimuksensa suoraan veroviranomaisille (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 39, 41 ja 42 kohta).

67 Näitä pohdintoja voidaan soveltaa soveltuvin osin pääasioissa kyseessä olevan kaltaisissa

olosuhteissa. Jos hankkijoiden olisi siis pakko oikaista ennakkomaksujen osana maksamiensa arvonlisäverojen vähennykset eivätkä ne saisi ennakkomaksuja takaisin tavarán luovuttajilta, tavarán hankkijoilla olisi tämän tuomion edellisessä kohdassa esitettyjen seikkojen mukaisesti veroviranomaisia kohtaan saatava, jonka suuruus on sama kuin näiden viranomaisten oikaisun yhteydessä takaisin saama arvonlisäveron määrä.

68 Olisi kuitenkin selvästi järjenvastaista velvoittaa nämä hankkijat ensin oikaisemaan nämä vähennykset ja sen jälkeen vaatimaan kanteella veroviranomaisia palauttamaan näiden ennakkomaksujen perusteella maksetut arvonlisäverot.

69 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella asiassa C-660/16 esitettyyn toiseen kysymykseen ja asiassa C-661/16 esitettyihin toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 185 ja 186 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, josta seuraa, että tavarán luovutusta varten maksettuun ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisu edellyttää, että luovuttaja on palauttanut tämän ennakkomaksun.

Asiassa C-660/16 esitetty kolmas kysymys

70 Kun otetaan huomioon edellisiin kysymyksiin annetut vastaukset, asiassa C-660/16 esitettyyn kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

71 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden 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 asiat seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 65 ja 167 artiklaa on tulkittava siten, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida evätä kyseisten tavaroiden potentiaaliselta hankkijalta, kun ennakkomaksu suoritettiin ja otettiin vastaan ja kun ennakkomaksun suorittamishetkellä kaikkien tulevan tavaroiden luovutuksen kannalta merkityksellisten seikkojen voitiin katsoa olevan hankkijan tiedossa ja näiden tavaroiden luovutus näytti tuolloin varmalta. Vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä hankkijalta, jos objektiivisten seikkojen avulla on näytetty toteen, että hankkija tiesi tai se ei voinut järkevästi ajateltuna olla tietämättä ennakkomaksun suorittamishetkellä, että tavaroiden luovutuksen toteutuminen oli epävarmaa.**

2) **Direktiivin 2006/112 185 ja 186 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, josta seuraa, että tavarán luovutusta varten maksettuun ennakkomaksuun sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisu edellyttää, että luovuttaja on palauttanut tämän ennakkomaksun.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.