

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

29 päivänä marraskuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Ammattilaisjalkapalloilijoiden agentuurien verotus – Erissä tapahtuva ehdollinen maksu – Verotettava tapahtuma, verosaatavan syntyminen ja veron kerääminen

Asiassa C-548/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 21.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.9.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Goslar

vastaa

baumgarten sports & more GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit E. Regan ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- baumgarten sports & more GmbH, edustajanaan A. Brennecke,
 - Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. C. Becker,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 63 ja 90 artiklan tulkintaa.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Goslar (Goslarin verovirasto, Saksa) ja baumgarten Sports & more GmbH (jäljempänä Baumgarten) ja joka koskee arvonlisäveron maksamista erissä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 tavarantoiminnan vuokrauksesta määrääjäksi tai myynnistä osamaksulla, katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.”

5 Mainitun direktiivin 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

7 Kyseisen direktiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

Saksan oikeus

8 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki, 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) 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.”

9 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 yhteisöohjauksen sovittua vastiketta ei ole enää mahdollista periä. Jos vastike vastaanotetaan jälkikäteen, verosumma ja vähennys on oikaistava uudelleen.

– –”

10 UStG:n 20 §:n ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Verovirasto voi pyynnöstä sallia, että elinkeinonharjoittaja,

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

2. joka on yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 148 §:n nojalla vapautettu velvollisuudesta pitää kirjaa ja laatia säännöllisesti vuotuisten inventointien perusteella 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

11 Baumgarten on urheiluagenttipalvelujen tarjoaja ammattilaisjalkapallon alalla.

12 Kun Baumgarten välittää menestyksekkäästi pelaajan jalkapalloseuraan, seura maksaa sille provision edellyttäen, että pelaaja allekirjoittaa tämän jälkeen työsopimuksen ja että tällä on Deutsche Fußball Liga GmbH:n (Saksan jalkapalloliiga) myöntämä lisenssi.

13 Kyseinen provisio maksetaan Baumgartenille puolivuositain niin kauan, kun pelaajalla on

sopimus kyseisen seuran kanssa ja Saksan jalkapalloliigan myöntämä lisenssi.

14 Baumgarten laski verotusta varten vuoden 2012 liikevaihtonsa sovittujen vastikkeiden perusteella (eli suoriteperusteisesti) UStG:n 13 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan mukaisesti.

15 Verotarkastuksen jälkeen Goslarin verovirasto katsoi vuonna 2015, että kun otettiin huomioon suoriteperusteisen kirjanpidon sääntö, Baumgartenin olisi pitänyt maksaa vuodesta 2012 lähtien arvonlisäveroa provisioista, jotka koskivat vuonna 2015 päättyviä määräaikaista pelaajasopimuksia, ja se teki vastaavan oikaistun verotuspäätöksen.

16 Koska Baumgarten ei hyväksynyt kyseisen menetelmän käyttämistä, se saattoi asian ensimmäisen oikeusasteen verotuomioistuimen käsiteltäväksi, ja kyseinen tuomioistuin hyväksyi sen nostaman kanteen. Baumgarten väitti menestyksekkäästi, että kyseessä olevat provisiot eivät olleet varmoja ja että niihin liittyvä arvonlisäverosaatava saattoi syntyä vasta päivänä, jona ne tosiasiallisesti saatiin.

17 Goslarin verovirasto teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofille (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).

18 Kyseinen tuomioistuin pohtii tulkintaa, joka on tehtävä arvonlisäverodirektiivin 63 artiklasta, jossa asetetaan sääntö, jonka mukaan palvelun suoritukseen liittyvä verosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan. Se pohtii, onko kyseistä sääntöä tulkittava suppeasti lähinnä siten, että katsotaan, että palvelua ei ole vielä suoritettu, kun vastike ei ole erääntynyt tai se on ehdollinen, kuten sen mukaan on tilanne pääasiassa.

19 Sen mukaan, mitä kyseiseen ensimmäiseen kysymykseen vastataan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös, onko se, että verovelvollinen maksaa ”ennakon” valtion kassaan, tiettyjen arvonlisäveroa koskevien oikeusperiaatteiden sekä yleisen yhdenvertaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaista. Sen kysymykset perustuvat lähinnä vertailuun, joka on pääasian tuomioistuimissa käytyjen keskustelujen ytimessä ja jonka kohteena ovat yhtäältä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verovelvollisen tilanne ja toisaalta sellaisen verovelvollisen tilanne, joka maksaa veroa maksuperusteisesti.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää niin ikään – arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan pyydettyyn tulkintaan yhdistettynä – kysymyksen saman direktiivin 90 artiklan, joka koskee oikeutta veron perusteen alentamiseen tietyissä olosuhteissa ja muun muassa tilanteessa, jossa suorituksen vastike on jätetty maksamatta, tulkinnasta. Se pyrkii selvittämään tämän osalta, voivatko jäsenvaltiot tilanteessa, jossa arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä sille, että verovelvollinen maksaa useiden vuosien ajan ennakkoa verosta, myöntää tälle alennuksen veron perusteesta jo kuluvalle verokaudella eikä – kuten kyseisen artiklan sanamuodosta näyttää ilmenevän – suorituksen jälkeen.

21 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun otetaan huomioon verovelvollisen toimiminen veron kerääjänä veroviranomaisten puolesta, onko [arvonlisäverodirektiivin] 63 artiklaa tulkittava rajoittavasti siten, että suorituksesta vastaanotettava määrä

a) on erääntynyt tai

b) on ainakin ehdottomasti maksettava?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan kieltävä vastaus: onko verovelvollisella

velvollisuus rahoittaa suorituksesta maksettava vero ennakolta kahden vuoden ajaksi, jos se voi saada korvauksen suorituksesta (osittain) vasta kahden vuoden kuluttua verotettavan tapahtuman toteutumisesta?

3) Jos toiseen kysymykseen annetaan myöntävä vastaus: kun otetaan huomioon jäsenvaltioille [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 2 kohdan mukaan kuuluva valinnanmahdollisuus, onko niillä jo verosaatavan syntymisen verokaudella oikeus ottaa lähtökohdaksi kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu oikaisu, jos verovelvollinen voi erääntymättä jäämisen takia vastaanottaa maksettavan määrän vasta kahden vuoden kuluttua verotettavan tapahtuman toteutumisesta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen. Unionin tuomioistuin saattaa myös joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeuden normeja, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole ennakkoratkaisukysymyksessään viitannut (tuomio 1.2.2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten lähtökohtana on epäily, joka koskee sitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 63 artiklaa tulkita suppeasti siten, että palvelua ei tarvitse katsoa ”suoritetun” kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla, kun siihen liittyvä maksusaatava ei ole syntynyt eikä sitä ole ehdottomasti maksettava, jolloin arvonlisäverosaatava on syntynyt vain osittain.

24 Tämän osalta on ilmeistä, että koska arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 1 kohdassa määritetään hetki, jona palvelujen suoritukset on katsottava ”loppuunsaatetuiksi”, jos niihin ”liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja”, sillä on myös merkitystä arvonlisäveroa koskevien sääntöjen soveltamisen kannalta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

25 On näin ollen katsottava, että kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 63 artiklaa – tarkasteltuna yhdessä kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdan kanssa – tulkittava siten, että se on esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen ammattilaisjalkapalloilijoiden välitystä koskevaan agentin palvelusuoritukseen liittyvän verotettavan tapahtuman katsotaan toteutuvan ja verosaatavan syntyvän välityksen toteutuessa, kun välityspalvelu maksetaan erissä useiden vuosien aikana kyseisen välityksen jälkeen ja siihen liittyy tällöin ehtoja.

26 Tästä on palautettava mieleen yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan.

27 Toisaalta on todettava, että kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdan nojalla tilanteessa, jossa palvelujen suoritukseen liittyy peräkkäisiä maksuja, ne katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota maksut koskevat.

28 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 (ks. vastaavasti tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, 50 kohta).

29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on lähtökohtaisesti varmistettava, että pääasiassa kyseessä olevaan suoritukseen todellakin "liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja" arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

30 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, on näin ollen todettava, että näin vaikuttaa olevan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa suorituksessa, joka muodostuu siitä, että neuvotellaan pelaajan välittämisestä tietyiksi kausiksi seuraan, ja suoritus maksetaan erissä useiden vuosien aikana välityksen jälkeen ja maksuun liittyy tällöin ehtoja (ks. analogisesti tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, 49 kohta).

31 Edellä esitetystä seuraa, että mikäli kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi kuuluvista tarkistuksista ei muuta ilmene, pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen suoritukseen liittyvän verotettavan tapahtuman on katsottava toteutuvan ja verosaatavan syntyvän sen ajanjakson päätyttyä, johon seuran maksamat maksut liittyvät, eikä silloin, kun pelaajan välitys toteutuu.

32 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 63 artiklaa – tarkasteltuna yhdessä kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdan kanssa – on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen ammattilaisjalkapalloilijoiden välitystä koskevaan agentin palvelun suoritukseen liittyvän verotettavan tapahtuman katsotaan toteutuvan ja verosaatavan syntyvän välityksen toteutuessa, kun välityspalvelu maksetaan erissä useiden vuosien aikana kyseisen välityksen jälkeen ja siihen liittyy tällöin ehtoja.

Oikeudenkäyntikulut

33 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 63 artiklaa – tarkasteltuna yhdessä kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdan kanssa – on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen ammattilaisjalkapalloilijoiden välitystä koskevaan agentin palvelun suoritukseen liittyvän verotettavan tapahtuman katsotaan toteutuvan ja verosaatavan syntyvän välityksen toteutuessa, kun välityspalvelu maksetaan erissä useiden vuosien aikana kyseisen välityksen jälkeen ja siihen liittyy tällöin ehtoja.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.