

Kohtuasi C-101/24**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

7. veebruar 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. august 2023

Vastustaja ja kassaator:

Finanzamt Hamburg-Altona

Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

XYRALITY GmbH

Põhikohtuasja ese

Direktiiv 2006/112 – Elektrooniliste teenuste (mobiilseadmete mängurakenduste) turustamine Appstore'i kaudu – Teenuste osutamise koht ajal enne 1. jaanuari 2015 – Appstore'i haldaja asukoht või rakenduse arendaja asukoht

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus Saksa maksukohustuslane (arendaja) osutas enne 1. jaanuari 2015 Iiri maksukohustuslase Appstore'i (rakenduste veebipood) kaudu elektroonilisi teenuseid liidu territooriumil asuvatele mittemaksukohustuslastele (lõppkliendid), tuleb kohaldada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 28, mille tulemusena loetakse, et Iiri

- maksukohustuslane on saanud neid teenuseid arendajalt ja osutanud neid lõppklientidele, kuna Appstore märkis alles lõppklientidele väljastatud tellimuskinnitustes arendaja teenuste osutajaks ja näitas ära Saksa käibemaksu?
2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt: Kas arendaja poolt Appstore'ile nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 28 tähenduses fiktsioonina käsitatavate teenuste osutamise koht on Iirimaal vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklile 44, või Saksamaa Liitvabariigis vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklile 45?
 3. Kui esimesele ja teisele küsimusele antud vastuste kohaselt ei ole arendaja Saksamaa Liitvabariigis teenuseid osutanud: Kas arendajal on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 203 alusel Saksa käibemaksu tasumise kohustus, kuna Appstore on ta vastavalt kokkuleppele märkinud e-posti teel lõppklientidele saadetud tellimuskinnitustes teenuse osutajaks ja näidanud ära Saksamaa käibemaksu, kuigi lõppklientidel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (edaspidi „direktiiv 2006/112“), eelkõige artiklid 28, 44, 45 ja 203

Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas (edaspidi „rakendusmäärus (EL) nr 282/2011“), eelkõige artikkel 9a

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 3 lõige 11, § 3a lõiked 1 ja 2

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Pooled vaidlevad nn rakendusesiseste ostude käibemaksuga maksustamise üle aastatel 2012–2014 (vaidlusalused aastad), mil rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 9a ei olnud veel jõustunud.
- 2 Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (edaspidi „kaebaja“) on Saksamaa Liitvabariigis asuv maksukohustuslane, kes arendab ja turustab mobiilseadmete mängurakendusi. Muu hulgas kasutab ta turustamiseks internetipõhist tarkvara digitaalse turustamise platvormi (nn Appstore). Appstore'i haldas kuni 31. detsembrini 2014 Irimaal asuv X. Lõppkliendid, kes kasutasid teatud operatsioonisüsteemiga mobiilseadmeid, said vaidlusaluste aastate jooksul kaebaja mängurakendusi alla laadida üksnes Appstore'i kaudu.
- 3 X sõlmis vaidlusalustel aastatel selliste arendajatega nagu kaebaja tüüplepingu toodete turustamiseks Appstore'i kaudu. Selle kohaselt oli Appstore'i kaudu pakutavate toodete arendaja ka nende müüja. X pidi tooteid arendajate nimel reklaamima ning need lõppklientidele allalaadimiseks ja ostmiseks kättesaadavaks tegema. X pidi selle eest saama vahendustasu. Maksete tegemine pidi toimuma Appstore'i kaudu.
- 4 Vaidlusalustel aastatel olid erinevad mängurakendused Appstore'is lõppklientidele allalaadimiseks kättesaadavad. Suurem osa nendest mängudest ei pärinenud X-ilt, vaid arendajatelt endilt. Iga Appstore'is kuvatud mängu puhul oli näha ka arendaja nimi. Vaidlusalustel aastatel esines kaebaja Appstore'is oma ärinime, õigusliku vormi ja aadressiga.
- 5 Kaebaja välja töötatud mängurakendusi sai Appstore'ist tasuta alla laadida. See-eest oli lõppkliendil tasuliste paranduste või muude hüvede (rakendusesisised ostud) abil võimalik mängus kaugemale jõuda või saada muid eeliseid. Lõppkliendid said kaebaja mängurakenduses soovitud parandused või eelised välja valida ning lasta need tasu eest aktiveerida.
- 6 Rakendusesiseseid oste sooritati Appstore'i kaudu, kasutades selleks lõppkliendi salvestatud makseviisi. Ostu sooritamise ajal ei olnud kaebajat teenuse osutajana nimetatud. Näha olid ainult X-i logo ja teatud lingid. Pärast ostu sooritamist sai lõppklient X-lt e-posti teel tellimuse kinnituse. See e-kiri sisaldas Appstore'i logo ja teavet selle kohta, et ost sooritati Appstore'i kaudu asjaomaselt arendajalt (käesoleval juhul kaebaja).
- 7 Esialgu pidas kaebaja end lõppklientidele teenuste osutajaks. Seetõttu märkis ta Euroopa Liidu lõppklientide jaoks Saksa käibemaksu, kuna UStG § 3a lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 45 kohaselt oli teenuse osutamise koht tema asukoht, ning maksis Saksa käibemaksu vastustajale ja kassaatorile, ehk Finanzamtile (maksuamet, edaspidi „FA“).
- 8 Kaebaja esitas 29. jaanuaril 2016 vaidlusaluste aastate kohta parandatud käibemaksudeklaratsioonid. Ta oli nüüd seisukohal, et tegemist oli teenuste

osutamises osalemisega (UStG § 3 lõige 11, direktiivi 2006/112 artikkel 28). Ta osutas oma teenuseid X-ile ja X osutas teenuseid lõppklientidele. UStG § 3a lõike 2 ja direktiivi 2006/112 artikli 44 kohaselt on X-ile osutatud teenuste osutamise koht Iirimaa.

- 9 FA asus seisukohale, et X-i tuleb käsitada üksnes vahendajana. Ostu sooritamine toimus tõesti Appstore'i kaudu. Sellegipoolest juhiti rakendusesisese ostu sooritamise igas etapis lõppkliendi tähelepanu kasutustingimustele. X oli seega iga ostu puhul lõppkliendile selgelt näidanud, et tehingud olid tehtud kolmanda isiku jaoks ning et X üksnes kogus kokku saadaoleva summa. Seetõttu ei võtnud FA käibemaksuotsuste tegemisel kaebaja tehtud parandusi arvesse.
- 10 Finanzgericht (maksukohus, edaspidi „FG“) rahuldab kaebaja kaebuse. Nimetatud kohus leidis, et kaebaja tehingud ei ole Saksamaal maksustatavad, kuna tema teenuste saaja oli X. UStG § 3a lõike 2 ja direktiivi 2006/112 artikli 44 kohaselt on teenuste osutamise koht Iirimaa.
- 11 FA esitas Finanzgerichti (maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

Esimene küsimus

- 12 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kui küsimus on „teenuste“ saaja ja „teenuste“ osutaja tuvastamises, välja arvatud juhul, kui lepingutingimused ei peegelda täielikult tehingute kogu tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu (vt 15. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 43 ja järgnevad; 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 28 ja järgnevad; vt ka 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punkt 58). Samuti tuleb küsimust, kas maksukohustuslane tegutses enda nimel, kuid teise maksukohustuslase arvel, analüüsida eelkõige osalistevaheliste lepinguliste kokkulepete alusel (vt 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 42; 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 72 jj).
- 13 Jättes FG otsuse muutmata, kalduks eelotsusetaotluse esitanud kohus kõrvale X-i ja Iirimaa maksuhalduri poolt tehingutele antud õiguslikust kvalifikatsioonist. Selle tulemusena jääksid tehingud (võimalik, et lõplikult) maksustamata.
- 14 On tõsi, et ühe liikmesriigi maksuhalduril ei ole keelatud käsitada tehinguid käibemaksuga maksustamisel ühepoolselt erineval viisil sellest, kuidas need on teises liikmesriigis juba maksustatud (vt 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 53). Ühe liikmesriigi kohtutel, kes liidu õiguse ja liikmesriigi õiguse asjakohaste sätete tõlgendamisel tuvastavad, et

ühte ja sama tehingut maksustatakse käibemaksuga teises liikmesriigis erinevalt, on õigus või isegi kohustus – olenevalt sellest, kas nende otsuseid saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte – esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, resolutsiooni punkt 3 ning kohtuotsuse punkt 63 jj; 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 51).

- 15 FA arvates on käesolevas asjas tegemist sellise olukorraga. FG asus seisukohale, et X osutas teenuseid lõppklientidele ning kaebaja osutas oma teenuseid X-le. Nagu nähtub FG tuvastatud faktilistest asjaoludest ja lõppklientidele esitatud arvetest, leidis X seevastu, et ta osutas teenust kaebajale ning kaebaja osutas teenust otse lõppklientidele. Seega esineb oht, et enne 1. jaanuari 2015 Appstore'i kaudu X-i osalusel tehtud tehingud jäävad maksustamata. Iirimaa ei maksustataks, sest Iirimaa lähtub sellest, et maksustamise õigus on arendajate asukohariigil (käesoleval juhul Saksamaa). Saksamaal ei maksustataks neid juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitaks FG seisukohta, et maksustamise õigus on Iirimaa.
- 16 Selle kasuks, et sarnaselt Iirimaa ja X-i arvamusel tuleb asuda seisukohale, et kaebaja osutab teenuseid lõppklientidele (ning eitada UStG § 3 lõike 11 ja direktiivi 2006/112 artikli 28 kohaldamise juhtumit), räägivad X-i väljastatud tellimuskinnitused, millest nähtub, et ostud on sooritatud Appstore'is asjaomaselt arendajalt (käesoleval juhul kaebaja) ja millel on ära näidatud Saksa käibemaks (vt arve tähenduse kohta selles kontekstis 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punktid 75–77). Ka kaebaja oli esialgu sellisel seisukohal. Rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 artikli 9a kujunemislool ja selle muutmisega taotletava eesmärgi (vt selle kohta 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punktid 15 jj ning 52 jj) põhjal võiks ühtlasi järeldada, et selle jõustumisele eelneva aja suhtes peaks jääma kehtima Appstore'ide poolt praktikas kasutusele võetud ja arendajatega lepinguliselt kokku lepitud käibemaksuõiguslik kvalifikatsioon.
- 17 Asjaolu, et Euroopa Kohtu tõlgenduse kohaselt täpsustab rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 artikkel 9a direktiivi 2006/112 artikli 28 normatiivset sisu (vt 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 86), võib siiski toetada lähenemist, et selles sätestatud põhimõtteid võib kohaldada ka kaebaja tehingute suhtes vaidlusalustel aastatel (vt selle kohta üldiselt 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 45 jj, ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, punkt 32). Sellele võiksid viidata ka käibemaksukomitee 1. juuli 2011. aasta 93. koosoleku mittesiduvad suunised (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). FG otsustas, et lepingu sõlmimise hetkel rääkis X-i enda nimel tegutsemise kasuks see, et tellimuskinnituste sisu ei olnud samuti piisavalt selge ning et tellimuskinnitused saadeti alles pärast tehingu tegemist. Seega võiks 2011. aasta suuniste põhjal asuda seisukohale, et lepingu sõlmimisel ei määratlenud X arendajaid piisavalt

selgelt elektrooniliste teenuste osutajatena ning seetõttu osutas teenuseid lõppklientidele X.

Teine küsimus

- 18 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus saada selgitusi direktiivi 2006/112 artikli 28 õiguslike tagajärgede kohta.
- 19 Kui esimesele küsimusele antud vastusest nähtub, et X on teenuseosutaja, siis on nii riigisisese õiguse kui ka liidu õiguse kohaselt tegemist osalemisega teenuste osutamises. Asjakohane Saksa õigusnorm (UStG § 3 lõige 11) põhineb direktiivi 2006/112 artiklil 28. Viimati nimetatu kohaselt loetakse, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, on nimetatud teenused saanud ja osutanud tema ise. Seega suhtes lõppkliendiga käsitatakse teda maksukohustuslasena (vt 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, punktid 49 ja 52).
- 20 Need sätted hõlmavad kõiki teenuste kategooriaid (vt 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 54). Nende kohaselt on nõutav, et antud peab olema käsund, mille täitmiseks käsundisaaja osaleb käsundiandja arvel teenuse osutamises, mis tähendab, et käsundisaaja ja käsundiandja vahel peab olema kokkulepe, mille eesmärk on asjaomase käsundi andmine (30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 32). Selline käsund on X-i ja kaebaja vaheliste lepingute alusel olemas.
- 21 UStG § 3 lõike 11 ja direktiivi 2006/112 artikli 28 kohaldamise õiguslik tagajärg on õiguslik fiktsioon kahest identselt järjestikku osutatavast teenusest (vt 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86).
- 22 Sel puhul loetakse, et ettevõtja, kelle puhul on tegemist agendiga, on saanud kõigepealt kõnealused teenused ettevõtjalt, kelle arvel ta tegutseb, ehk käsundiandjalt, enne kui ta seejärel isiklikult osutab neid teenuseid kliendile (21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 43; 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 54); teda käsitatakse teenuste osutajana (28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 55).
- 23 Kui teenus, mille osutamises ettevõtja osaleb, on käibemaksuga maksustatav, siis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ka õigussuhe selle ettevõtja ja ettevõtja vahel, kelle arvel esimene tegutseb (vt 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 87).
- 24 Kui teenus, mille osutamises komisjonär osaleb, on käibemaksust vabastatud, on see maksuvabastus kohaldatav ka agendi ja käsundiandja vahelises õigussuhtes (vt 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36).

- 25 Siiski ei pea erinevaid agente täiesti võrdselt kohtlema. See ei lähe vastuollu neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna liidu õigus näeb ette erieeskirjad teenustele, mida osutab agent, kes tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, ning teenustele, mida osutab selline agent, kes tegutseb teise maksukohustuslase nimel ja tema eest (vt 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 38).
- 26 Sellise fiktsiooni ulatus on vaieldav.
- 27 Üks võimalus oleks käsitada agendi ja käsundiandja, kelle arvel ta tegutseb, vahelist õigussuhet käibemaksuõiguse seisukohast täpselt samamoodi nagu teenust, mille osutamises agent osaleb. Direktiivi 2006/112 artikli 28 fiktsioon hõlmaks kogu teenust, see tähendab, et mõlemat teenust (nii seda, mida käsundiandja osutab agendile kui ka seda, mida agent osutab lõppkliendile) käsitatakse samamoodi nagu siis, kui käsundiandja osutaks teenust otse lõppkliendile.
- 28 Selle kasuks võib rääkida asjaolu, et eelnimetatud õigusnormi ese on õiguslik fiktsioon ning niisuguse lähenemise puhul ei muudaks veel üks fiktsioonina käsitatav tehing käibemaksuõiguse seisukohast lõpptulemust. Teenust, mida isik osutab ise, käsitatakse samamoodi nagu teenust, mida osutab teine isik tema eest. Teenuse maksustamine ei sõltuks turustuskanalist. Maksutulu laekuks jätkuvalt liikmesriigile, kellele see peaks liidu õigusnormide kohaselt laekuma teenuste vahetu osutamise korral, ja seda samas suuruses nagu teenuste vahetu osutamise korral. Samal ajal saaks vältida võimalikke kõrvalehoidmisi või kuritarvitusi.
- 29 Kui kaebaja osutaks teenuseid ise, oleks tema osutatud teenuste osutamise koht käesoleval juhul Saksamaal. Maksuvabastust ei kohaldata. Kohaldatakse harilikku maksumäära. Niisuguse lähenemise korral kehtiks sama ka kaebaja poolt X-le sooritatud fiktsioonina käsitatava teenuse suhtes.
- 30 Teiselt poolt on mõeldav, et vähemalt selle koha järgi, kus osutatakse teenust, mille osutamises agent osaleb, määratakse kindlaks ka käsundiandja ja agendi vahelise teenuse osutamise koht. Fiktsioon hõlmaks vähemalt teenuse osutamise kohta. Sellise lahenduseni võiks jõuda näiteks nii, et kuigi X on maksukohustuslane, määratakse kaebaja poolt X-le osutatava teenuse osutamise koht samuti kindlaks direktiivi 2006/112 artikli 45 kohaselt, sest teenused, mille osutamises X osaleb, on mittemaksukohustuslasele elektrooniliselt osutatavad teenused, mille suhtes kohaldatakse direktiivi 2006/112 artiklit 45.
- 31 Ka niisuguse lähenemise puhul oleks kaebaja poolt X-le osutatud fiktsioonina käsitatava teenuse osutamise koht Saksamaal.
- 32 Lõpuks on mõeldav, et koht, kus osutatakse teenust, mille osutamises agent osaleb, ning käsundiandja ja agendi vahelise teenuse osutamise koht tuleb kindlaks määrata üksteisest eraldi, vastavalt direktiivi 2006/112 artiklitele 44 ja 45. Seda võiks toetada 14. juuli 2011. aasta kohtuotsuse Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 38, ning kohtujurist Jääskineni 8. detsembri 2011. aasta

ettepanek kohtuasjas Lebara, C-520/10, EU:C:2011:818, punktid 50 ja 71. Käsundiandja poolt agendile osutatav fiktsioonina käsitatav teenus tooks kaasa selle, et direktiivi 2006/112 artiklite 44 ja 45 kohaselt liigub teenuste osutamise koht alati sinna, kus on agendi asukoht, kui koha kindlaksmääramise kohta puuduvad erinormid. Paradoksaalselt liiguks kõigi teenuste osutamise koht agendi poolt käsundiandjale osutatavate teenuste (mida direktiivi 2006/112 artikli 44 kohaselt osutatakse iseenesest käsundiandja asukohas) fiktsiooni tõttu käsundiandjast eemale. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas see vastab teenuste osutamises osalemise tegelikule majanduslikule ja kaubanduslikule sisule.

- 33 Käesolevas asjas oleks niisuguse lähenemise tulemusena kaebaja poolt X-le osutatud fiktsioonina käsitatava teenuse osutamise koht direktiivi 2006/112 artikli 44 kohaselt Iirimaal, kuna X on maksukohustuslane, kelle majandustegevuse jaoks kaebaja fiktsioonina käsitatavat teenust osutab. Koht, kus X osutab teenust lõppklientidele, oleks direktiivi 2006/112 artikli 45 kohaselt samuti Iirimaal.

Kolmas küsimus

- 34 Kolmanda küsimusega soovitakse välja selgitada, milline mõju on asjaolul, et X saatis kaebaja nõusolekul e-posti teel tellimuskinnitusi, millest nähtub, et Appstore'is on ost sooritatud kaebajalt, ning kus on märgitud brutohind ja selles sisalduv Saksa käibemaks.
- 35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsis, kas kaebaja on direktiivi 2006/112 artikli 203 kohaselt kohustatud tasuma käibemaksu, mis on tema enda nõusolekul märgitud tema nimel, kuna X-i poolt e-postiga saadetud tellimuskinnitused võivad olla arved eelnimetatud artikli tähenduses. X-i õigus väljastada kaebaja nimel arveid tuleneb nendevahelistest kokkulepetest. X pidi saama ainult vahendustasu. Ühtlasi nõustusid lõppkliendid tellimuskinnituste elektroonilise edastamisega.
- 36 Maksukohustus, mis tekib kaebajale direktiivi 2006/112 artikli 203 alusel X-i poolt kaebaja nimel väljastatud tellimuskinnituste tõttu, võib aga olla vastuolus Euroopa Kohtu 8. detsembri 2022. aasta otsusega Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks), C-378/21, EU:C:2022:968.
- 37 Käesolevas asjas on tegemist tehingutega, mida ei tehtud maksukohustuslasele tema majandustegevuse tarvis. Euroopa Kohtu 8. detsembri 2022. aasta otsust Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks), C-378/21, EU:C:2022:968 võib mõista nii, et sellisel juhul puudub direktiivi 2006/112 artikli 203 kohane maksukohustus. Euroopa Kohus on juba varem leidnud, et asi seisneb maksutulude saamata jäämise ohus, mis võib kaasneda käibemaksu mahaarvamise õigusega (vt 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28; 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32; 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 36; 11. aprilli 2013. aasta

kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24; 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32; 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid), C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27; vt ka 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 38 Kuigi teenuste saajad ei ole maksukohustuslased, võib käesoleval juhul esineda maksutulude saamata jäämise oht, mida direktiivi 2006/112 artikliga 203 soovitakse vältida. Nimelt on arve esitamise nõude eesmärk kontrollida ka seda, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud, tagada selle nõuetekohane kogumine ja vältida maksudest kõrvalehoidumist (vt 17. septembri 1997. aasta kohtuotsus Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, punktid 17 ja 20; 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27; 15. novembri 2017. aasta kohtuotsus Geissel ja Butin, C-374/16 ja C- 375/16, EU:C:2017:867, punkt 41, ja direktiivi 2006/112 põhjendus 46). Kui teenuse osutamises osaleb mitu maksukohustuslast, ohustab ELi maksutulu igal juhul nii see, et käsundiandja (kaebaja) omistab teenuse raamatupidamises (tema enda arvates) valele teenuse osutajale kui ka see, et käsundiandja omistab teenuse raamatupidamises (tema enda arvates) valele maksuvõlausaldajale, ja seda isegi siis, kui kliendil ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Esineb oht, et tehinguid lõppastmes ei maksustatagi, sest Iirimaa arvates on maksustamise õigus Saksamaal, mis on tellimuskinnitustega vastavuses, samas kui FG arvates on Iirimaaal X-i suhtes maksustamise õigus, mis aga on tellimuskinnitustega vastuolus.
- 39 Käesoleval juhul on sellise olukorra tekitanud kaebaja ise. Esialgu lubas ta Appstore’il esitada ennast tellimuskinnitustes teenuse osutajana, mis on iseenesest lubatud (direktiivi 2006/112 artikli 220 lõige 1), kuid hiljem väitis FA-le vastupidi, et Appstore’i haldaja on teenuse osutaja (ja kaebaja ei pea tasuma tema nimele märgitud käibemaksu). Selline käitumine on vastuoluline. Kui kaebaja on seisukohal, et X on teenuste osutaja, ei saa ta lubada X-il teda ennast teenuste osutajana esitada. Kaebaja vastuoluline käitumine võiks õigustada tema käsitamist maksukohustuslasena direktiivi 2006/112 artikli 203 alusel.
- 40 Tellimuskinnitustest tulenev maksutulude saamata jäämise oht on kõrvaldatav. Seda saab teha näiteks nii, et kaebaja tõendab, et Appstore on täitnud oma maksukohustused seoses tehingutega, mis kaebaja arvates on Appstore’ile omistatavad. Maksukohustuse hilisem äralangemine sõltuks siis sellest, kas lõppkliendile väljastatakse korrigeeritud tellimuskinnitused, kus Appstore (käesoleval juhul X) on ennast märkinud teenuse osutajana ja ära näidanud (ja Iirimaa maksuhaldurile tasunud) Iirimaa käibemaksu.