

C-101/24. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2024. február 7.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. augusztus 23.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt Hamburg-Altona

Felperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

XYRALITY GmbH

Az alapeljárás tárgya

2006/112 irányelv –Elektronikus úton nyújtott szolgáltatások (mobileszközökre szánt játékalkalmazások) alkalmazásbolton keresztül történő értékesítése –
A szolgáltatás teljesítési helye a 2015. január 1-je előtti időszakban –
Az alkalmazásbolt üzemeltetőjének vagy fejlesztőjének székhelye

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Úgy kell-e alkalmazni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 28. cikkét az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között, amikor a német adóalany (fejlesztő) 2015. január 1-jét megelőzően egy ír adóalany alkalmazásboltján keresztül elektronikus úton nyújtott szolgáltatást Közösségen belül honos,

nem adóalany személyek (végső fogyasztók) részére, hogy az ír adóalanyt úgy kell kezelni, mintha e szolgáltatást a fejlesztőtől vette volna igénybe és a végső fogyasztók részére nyújtotta volna, mivel az alkalmazásbolt csak a megrendelésnek a végső fogyasztók részére történő visszaigazolásában nevezte meg a fejlesztőt szolgáltatóként, és tüntette fel a német forgalmi adót?

- 2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: A 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 44. cikke szerint Írországban, illetve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 45. cikke szerint a Németországi Szövetségi Köztársaságban található-e a fejlesztő által az alkalmazásbolt részére nyújtott, a 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 28. cikke értelmében feltételezett szolgáltatás teljesítési helye?
- 3) Ha az első és második kérdésre adott válasz alapján a fejlesztő nem nyújtott semmilyen szolgáltatást a Németországi Szövetségi Köztársaságban: Fennáll-e fejlesztő adókötelezettsége a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikke alapján a német forgalmi adó tekintetében, mivel az alkalmazásbolt a végső fogyasztók részére e-mailben küldött megrendelés-visszaigazolásában szerződészerűen a fejlesztőt nevezte meg szolgáltatóként, és a német forgalmi adót tüntette fel, noha a végső fogyasztók nem jogosultak az előzetesen felszámított adó levonására?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv), különösen a 28., 44., 45. és 203. cikk

A 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelettel módosított, a 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (a továbbiakban: 282/2011 végrehajtási rendelet), különösen a 9a. cikk

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG), különösen a 3. § (11) bekezdése, a 3a. § (1) és (2) bekezdése

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felek között vita tárgyát képezi az úgynevezett alkalmazáson belüli vásárlások utáni hozzáadottérték-adónak a 2012 és 2014 közötti időszakban (vitatott évek) történő megfizetése, amikor a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke még nem lépett hatályba.
- 2 A felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a továbbiakban: felperes), egy Németországi Szövetségi Köztársaságban letelepedett adóalany, mobil eszközökre szánt játékkalkulációkat fejleszt és forgalmaz. Forgalmazásra többek között internetalapú digitális szoftveráruházat (úgynevezett alkalmazásboltot) vesz igénybe. Az alkalmazásboltot 2014. december 31-ig az írországi székhelyű X üzemeltette. A meghatározott operációs rendszerrel rendelkező mobilkészülék használó végső fogyasztók a felperes játékkalkulációit a vitatott években kizárólag az alkalmazásbolton keresztül tölthették le.
- 3 Az X a vitatott években a felpereshez hasonló fejlesztőkkel szabványszerződést kötött a termékek alkalmazásbolton keresztül történő forgalmazására. Ennek megfelelően az alkalmazásbolton keresztül kínált termékek értékesítője e termékek fejlesztője volt. Az X a termékeket a fejlesztők nevében hirdette eladásra, és tette a végső fogyasztók számára letölthetővé és megvásárolhatóvá. Az X ezért jutalékban részesült. A fizetési tranzakcióra az alkalmazásbolton keresztül került sor.
- 4 A végső fogyasztóknak a vitatott években az alkalmazásboltban különböző játékok álltak rendelkezésre. E játékok túlnyomórészt nem az X-től, hanem maguktól a fejlesztőktől származtak. Az alkalmazásboltban történő megjelenítéskor minden egyes játék esetében a fejlesztő nevét is feltüntették. A vitatott években a felperes cégneve, jogi formája és címe szerepelt az alkalmazásboltban.
- 5 A felperes által fejlesztett játékkalkulációkat ingyenesen lehetett letölteni az alkalmazásboltból. A fejlesztések vagy egyéb előnyök (alkalmazáson belüli vásárlások) ellenérték fejében történő megszerzésével azonban a végső fogyasztó előrébb léphet a játékban, vagy egyéb előnyökhöz juthat. A végső fogyasztók a felperes játékkalkulációjában kiválaszthatták a kívánt fejlesztéseket vagy előnyöket, és azokat ellenérték fejében aktiválhatták.
- 6 Az alkalmazáson belüli vásárlásokra az alkalmazásbolton keresztül a végső fogyasztó által az alkalmazásboltban megadott fizetési mód igénybevétele kerület sor. A felperest az adásvételi ügyletben nem nevezték meg szolgáltatónak. Csak az X logóját és bizonyos linkeket tüntették fel. Az adásvételi ügylet követően a végső fogyasztó X-től e-mailben kapta meg a megrendelés-visszaigazolást. Ez az e-mail tartalmazta az alkalmazásbolt logóját és azt az információt, hogy az alkalmazásboltban adott fejlesztőtől (jelen ügyben: felperestől) vásároltak.

- 7 A felperes eleinte úgy tekintette, hogy a végső fogyasztók részére maga nyújt szolgáltatást. Ennek megfelelően az Európai Unióból származó végső fogyasztók tekintetében német forgalmi adót vallott be, mivel a teljesítési hely az UStG 3a. §-ának (1) bekezdése és a 2006/112 irányelv 45. cikke szerint a székhelye volt, és a német forgalmi adót megfizette az alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél adóhatóság (a továbbiakban: adóhatóság) részére.
- 8 2016. január 29-én a felperes a vitatott évekre vonatkozóan helyesbített héabevallást nyújtott be. Ezúttal úgy vélte, hogy szolgáltatásnyújtásra irányuló megbízás (az UStG 3. §-ának (11) bekezdése, 2006/112 irányelv 28. cikke) állt fenn. A felperes szolgáltatásait az X részére nyújtotta, az X pedig a végső fogyasztók részére nyújtotta a szolgáltatásokat. A felperes által az X részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helye az UStG 3a. §-ának (2) bekezdése és a 2006/112 irányelv 44. cikke szerint Írországból volt.
- 9 Az adóhatóság úgy vélte, hogy az X csupán közvetítőnek tekinthető. Igaz, hogy az adott adásvételi ügyletre az alkalmazásbolton keresztül került sor. Az alkalmazáson belüli vásárlás minden egyes lépésénél felhívták azonban a végső fogyasztó figyelmét a felhasználási feltételekre. Az X tehát minden egyes vásárlásnál egyértelműen jelezte a végső fogyasztónak, hogy az ügyletet harmadik személy javára bonyolította le, és hogy az X csupán behajtja a követelést. Az adóhatóság ezért a forgalmi adóra vonatkozóan olyan határozatokat hozott, amelyekben a felperes helyesbítéseit nem vette figyelembe.
- 10 A pénzügyi bíróság helyt adott a felperes által indított keresetnek. Megállapította, hogy a felperes ügyletei nem Németországban adókötelesek, mivel a szolgáltatásait az X vette igénybe. A teljesítés helye az UStG 3a. §-ának (2) bekezdése és a 2006/112 irányelv 44. cikke szerint Írországból van.
- 11 Az adóhatóság által a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelem a pénzügyi bíróság ítélete ellen irányul.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokolásának rövid bemutatása

Az első kérdéstről

- 12 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a releváns szerződéses kikötések olyan körülményt jelentenek, amelyet figyelembe kell venni a „szolgáltatásnyújtási” ügylet esetén a szolgáltatásnyújtó és az igénybevevő személyének megállapítása során, kivéve, ha a szerződéses kikötések nem teljesen tükrözik vissza az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát (lásd: 2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 43. és azt követő pontok; 2019. május 2-i Budimex ítélet, C-224/18, ECLI:EU:C:2019:347, 28. és azt követő pontok; lásd még: 2022. február 24-i Suzlon Wind Energy Portugal ítélet, C-605/20, EU:C:2022:116, 58. pont). Hasonlóképpen, azt a kérdést, hogy a jogalanynak a saját nevében, de más megbízásából kell-e eljárnia, különösen a felek közötti szerződéses

kapcsolatok alapján kell megvizsgálni (lásd: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 42. pont; 2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 72. és azt követő pont).

- 13 A pénzügyi bíróság ítéletének helybenhagyásával a kérdést előterjesztő bíróság eltérne az ügyleteknek az X és az ír adóhatóságok általi jogi minősítésétől. Eszerint az ügyletek (esetleg véglegesen) nem adóznának.
- 14 Természetesen semmi sem akadályozza a tagállamok adóhatóságait abban, hogy valamely ügyletet a héa tekintetében egyoldalúan eltérő adójogi bánásmódban részesítsenek annál, mint amely alapján valamely másik tagállamban ezen ügylet már megadóztatásra került (lásd: 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet, C-276/18, EU:C:2020:485, 53. pont). Amennyiben valamely tagállam bíróságai a vonatkozó uniós jogi és nemzeti jogi rendelkezések értelmezése során megállapítják, hogy valamely másik tagállamban ugyanazon gazdasági ügyletet a hozzáadottérték-adó szempontjából eltérően kezelik, abban az esetben, ha a határozataikkal szemben a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslat, kötelesek arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel forduljanak a Bírósághoz (2018. július 5-i Marcandi ítélet, C-544/16, EU:C:2018:540, a rendelkező rész 3. pontja és 63. és azt követő pontok; 2020. június 18-i KrakVet Marek Batko ítélet, C-276/18, EU:C:2020:485, 51. pont).
- 15 Az adóhatóság szerint a jelen ügyben ilyen helyzet áll fenn. A pénzügyi bíróság úgy ítélte meg, hogy az X a szolgáltatásokat a végső fogyasztók részére nyújtotta, a felperes pedig a szolgáltatásait az X részére nyújtotta. Ezzel szemben, amint az a pénzügyi bíróság ténymegállapításaiból és a végső fogyasztók részére kiállított számlákból kitűnik, az X úgy vélte, hogy szolgáltatást nyújtott a felperes részére, és hogy a felperes közvetlenül a végső fogyasztók részére nyújtotta szolgáltatását. Ezáltal a 2015. január 1-jét megelőző időszak tekintetében fennáll a veszélye annak, hogy az X alkalmazásboltján keresztül végrehajtott ügyletek nem adóznak. Ezen ügyletek Írországból nem adóznának, mivel Írország a fejlesztők illetősége szerinti állam adóztatási jogát (jelen ügyben: Németország) feltételezi. Ezen ügyletek után Németországban nem kellene adót fizetni, ha a bírósági tanács megerősítené a pénzügyi bíróság álláspontját, amely Írország adóztatási jogát feltételezte.
- 16 Az X által kiadott megrendelés-visszaigazolások, amelyekben az szerepel, hogy az alkalmazásboltban adott fejlesztőtől (jelen ügyben a felperestől) történik a vásárlás, és amelyekben a német forgalmi adó kerül feltüntetésre, annak megállapítása mellett szólnak, hogy Írország és az X álláspontjával összhangban a felperes által a végső fogyasztók részére teljesített szolgáltatásnyújtásból kell kiindulni (és az UStG 3. §-a (11) bekezdésének és a 2006/112 irányelv 28. cikkének alkalmazására nemleges választ kell adni) (a számla ebben az összefüggésben fennálló jelentőségét illetően lásd: 2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 75–77. pont). Először a felperes is ebből indult ki. A 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikkének jogalkotási történetéből és az új szabályozás által elérni kívánt célból (e tekintetben lásd:

2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 15. és azt követő, valamint 52. és azt követő pontok), is az a következtetést kell levonni, hogy az alkalmazásboltok által alkalmazott és a fejlesztőkkel szerződésben a forgalmi adó tekintetében megállapított adójogi besorolásnak a 282/2011 végrehajtási rendelet hatálybalépését megelőző időszakokra is fenn kell maradnia.

- 17 Ugyanakkor az a körülmény, hogy a 282/2011 végrehajtási rendelet 9a. cikke a 2006/112 irányelv 28. cikkének a Bíróság által értelmezett normatív tartalmát konkretizálja (lásd: 2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 86. pont), amellett szól, hogy a 28. cikkben megállapított elvek a felperesnek a vitatott években végrehajtott ügyleteire is alkalmazhatók (lásd általánosságban: 2014. október 16-i Welmore ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298, 45. és azt követő pontok; 2012. november 15-i Leichenich ítélet, C-532/11, EU:C:2012:720, 32. pont). Erre utaló további támpontot jelenthet még a héabizottság 2011. július 1-jei 93. ülésén elfogadott nem kötelező érvényű iránymutatás (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). A pénzügyi bíróság úgy határozott, hogy a szerződéskötéskor való fellépés amellett szól, hogy az X saját nevében járt el, a megrendelés-visszaigazolások tartalma sem volt kellően egyértelmű, ezenkívül pedig a megrendelés-visszaigazolásokat csak az ügylet megkötését követően küldték el. Ezért a 2011. évi iránymutatás értelmében abból kell kiindulni, hogy az X a szerződéskötéskor a fejlesztőket nem nevezte meg kellően egyértelműen az elektronikus szolgáltatások nyújtójaként, és ezért az X nyújtotta a szolgáltatásokat a végső fogyasztók részére.

A második kérdésről

- 18 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a 2006/112 irányelv 28. cikke jogkövetkezményeinek tisztázását kéri.
- 19 Ha az első kérdésre adott válasz szerint az X minősül szolgáltatónak, akkor mind a nemzeti jog, mind az uniós jog alapján szolgáltatásnyújtásra irányuló megbízás áll fenn. A vonatkozó német rendelkezés (az UStG 3. §-ának (11) bekezdése) a 2006/112 irányelv 28. cikkén alapul. E rendelkezés szerint azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna. Ezért ez az adóalany a végső fogyasztó vonatkozásában is adóalanyként minősül (lásd: 2020. szeptember 16-i Valstybine mokesčių inspekcija ítélet, C-312/19, EU:C:2020:711, 49. és 52. pont).
- 20 E rendelkezések valamennyi szolgáltatáskategóriára vonatkoznak (lásd: 2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 54. pont). E rendelkezések megkövetelik, hogy olyan megbízásnak kell fennállnia, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára szolgáltatásnyújtásban vesz részt, ami azt jelenti, hogy a bizományos és a megbízó között olyan megállapodás jön létre, amelynek tárgya az érintett megbízás odaítélése (lásd: 2023. március 30-i Gmina L. ítélet, C-616/21, EU:C:2023:280, 32. pont). E megbízás az X és a felperes közötti szerződéseken alapul.

- 21 Az USStG 3. §-a (11) bekezdése és a 2006/112 irányelv 28. cikke alkalmazásának jogkövetkezménye az egymást követően nyújtott két azonos szolgáltatás jogi fikciója (lásd: 2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 86. pont).
- 22 Azt a gazdasági szereplőt, amely bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki először igénybe vette a kérdéses szolgáltatásokat a megbízónak minősülő azon gazdasági szereplőtől, amelynek a megbízásából eljár, azt megelőzően, hogy másodszor e szolgáltatásokat az ügyfél részére maga nyújtotta volna (2021. január 21-i UCMR – ADA ítélet, C-501/19, EU:C:2011:50, 43. pont; 2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 54. pont); ő minősül a szolgáltatás nyújtójának (2023. február 28-i Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 55. pont).
- 23 Amennyiben az a szolgáltatásnyújtás, amely tekintetében a gazdasági szereplő közvetítőként jár el, a héa hatálya alá tartozik, az említett gazdasági szereplő és azon gazdasági szereplő közötti jogviszony, akinek a megbízásából eljár, szintén héaköteles (lásd: 2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2011:333, 87. pont).
- 24 Amennyiben az a szolgáltatás, amely nyújtásában a bizományos közvetítőként eljár, mentesek a héa alól, e mentesség ugyanúgy alkalmazandó a megbízó és a bizományos közötti jogviszonyra is (lásd: 2011. július 14-i Henfling ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 36. pont).
- 25 A bizományos azonban nem kezelhető teljeskörűen azonosan a megbízottal. A semlegesség elve nem sérül, mivel az uniós jog eltérő szabályokat ír elő a saját nevében és más javára tevékenykedő bizományos által teljesített szolgáltatásokra, valamint a más nevében és javára eljáró megbízott által teljesített szolgáltatásokra (lásd: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 38. pont).
- 26 Ennek a fikciónak a terjedelme vitatott.
- 27 Elképzelhető lenne egyrészt, hogy a bizományos és azon megbízó közötti jogviszonyt, akinek a javára a bizományos eljár, a forgalmi adóra vonatkozó jogszabályok szempontjából ugyanúgy kezeljék, mint azt a szolgáltatást, amely nyújtásában a bizományos közvetítőként eljár. A 2006/112 irányelv 28. cikkének fikciója a teljes szolgáltatásra kiterjedne, azaz mindkét szolgáltatást (a megbízó által a bizományos részére és a bizományos által a végső fogyasztó részére teljesített szolgáltatást) úgy kellene kezelni, mintha a megbízó közvetlenül a végső fogyasztó részére nyújtaná a szolgáltatást.
- 28 Emellett szól az, hogy a szabályozás jogi fikcióra vonatkozik, és egy további fiktív ügylet ebből a szempontból nem változtatná meg a forgalmi adóra vonatkozó jogszabályok szerinti eredményt. A közvetlen és közvetett szolgáltatásnyújtás egyenlő bánásmódban részesülne. A szolgáltatásnyújtás adózása nem függne a forgalmazási csatornától. Az adóbevétel továbbra is azt a

tagállamot illetné meg, amelyet az uniós jogi szabályozás alapján közvetlen szolgáltatásnyújtás esetén is megilletné az adóbevétel, mégpedig ugyanolyan összegben, mint közvetlen szolgáltatásnyújtás esetén. Egyúttal ezáltal megelőzhető az esetleges adókikerülések vagy -visszaélések is.

- 29 A jelen ügyben közvetlen szolgáltatásnyújtás esetében a felperes szolgáltatásának teljesítési helye Németországban lenne. Az adómentesség nem jöhet szóba. Az általános adómértéket kell alkalmazni. E nézőpontból ez ugyanígy vonatkozna a felperes által az X részére teljesített fiktív szolgáltatásra is.
- 30 Másrészt elképzelhető lenne, hogy legalább azon szolgáltatás teljesítési helye, amely nyújtásában a bizományos közvetítőként eljár, a megbízó és a bizományos közötti szolgáltatásnyújtás teljesítés helyét is meghatározza. A fikció legalább a szolgáltatás teljesítés helyére kiterjedne. Ezt például úgy lehetne elérni, hogy a felperes által az X részére teljesített szolgáltatás helyét a 2006/112 irányelv 45. cikke alapján határoznák meg, noha az X minősül adóalanynak, mivel azon szolgáltatások, amelyek nyújtásában az X közvetítőként jár el, a 2006/112 irányelv 45. cikkének hatálya alá tartozó nem adóalanyok részére elektronikus úton nyújtott szolgáltatásoknak minősülnek.
- 31 A felperes által az X részére teljesített fiktív szolgáltatás teljesítési helye ebből a szempontból is Németországban lenne.
- 32 Végül lehetséges, hogy a 2006/112 irányelv 44. és 45. cikke szerint külön-külön kell meghatározni azon szolgáltatás teljesítési helyét, amely nyújtásában a bizományos közvetítőként jár el, valamint a bizományos és a megbízó közötti szolgáltatás teljesítési helyét. Emellett szólhat a 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489) 38. pontja és Jääskinen főtanácsnok Lebara ügyre vonatkozó 2011. december 8-i indítványa (C-520/10, EU:C:2011:818, 50. és 71. pont). A megbízó által a bizományos részére teljesített fiktív szolgáltatás azt eredményezné, hogy a 2006/112 irányelv 44. és 45. cikke értelmében a szolgáltatás teljesítés helye mindig az a hely lesz, ahol a bizományos letelepedett, feltéve, ha a teljesítés helyre vonatkozóan különös szabály nem alkalmazandó. A bizományos ügynöki teljesítése a megbízó javára (amelynek helye a 2006/112 irányelv 44. cikke szerint az a hely, ahol a megbízó letelepedett) paradox módon a fikció alapján megbízó valamennyi szolgáltatásának teljesítési helyét máshová helyezné el. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy ez megfelel-e a szolgáltatásnyújtásra irányuló megbízás valós kereskedelmi és gazdasági tartalmának.
- 33 A jelen ügyben ez a nézőpont azt eredményezné, hogy a felperes által az X részére teljesített fiktív szolgáltatás teljesítési helye a 2006/112 irányelv 44. cikke szerint Írországban lenne, mivel az X olyan adóalanynak minősül, aki a felperes által nyújtott fiktív szolgáltatást a vállalkozása érdekében vette igénybe. A 2006/112 irányelv 45. cikke alapján az X által a végső fogyasztók részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye szintén Írországban lenne.

A harmadik kérdésről

- 34 A harmadik kérdés azt kívánja tisztázni, hogy milyen hatással jár az, hogy az X a felperes beleegyezésével e-mailben küldött megrendelés-visszaigazolásokat, amelyekben jelezte, hogy alkalmazásboltban a felperestől történt a vásárlás, és amelyekben a bruttó árat az abban foglalt német forgalmi adóval együtt tüntette fel.
- 35 A kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálta, hogy a felperesnek kell-e megfizetnie a 2006/112 irányelv 203. cikke alapján a nevében a hozzájárulásával feltüntetett forgalmi adót, mivel az X által e-mailben küldött megrendelés-visszaigazolások az említett cikk értelmében vett számláknak minősülhetnek. Az X arra vonatkozó jogosultsága, hogy a felperes nevében számlát állítson ki, a közöttük létrejött megállapodásokból következik. Az X csupán jutalékban részesült. A végső fogyasztók is hozzájárultak a megrendelés-visszaigazolások elektronikus úton történő továbbításához.
- 36 A felperesnek a 2006/112 irányelv 203. cikke szerint fennálló adókötelezettsége azonban az X által a felperes nevében kiállított megrendelés-visszaigazolások alapján ellentétes lehet a Bíróság 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott hea) ítéletével (C-378/21, EU:C:2022:968).
- 37 A jelen ügyben vitatott ügyletek olyan ügyleteknek tekinthetők, amelyeket nem az adóalanyok részére vállalkozásuk érdekében teljesítettek. A 2022. december 8-i Finanzamt Österreich (A végső fogyasztónak tévesen kiszámlázott hea) ítélet (C-378/21, EU:C:2022:968) úgy értelmezhető, hogy nem áll fenn a 2006/112 irányelv 203. cikke szerinti adófizetési kötelezettség. A Bíróság már korábban megállapította, hogy az adólevonási jogból esetlegesen következő adóbevétel-kiesés veszélyéről van szó (lásd: 2009. június 18-i Stadeco ítélet, C-566/07, EU:C:2009:380, 28. pont; 2013. január 31-i Stroy trans ítélet, C-642/11, EU:C:2013:54, 32. pont; 2013. január 31-i LVK-ítélet, C-643/11, EU:C:2013:55, 36. pont; 2013. április 11-i Rusedespred ítélet, C-183/12, EU:C:2013:233, 24. pont; 2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 32. pont; 2021. március 18-i T [Üzemanyagkártyák] ítélet, C-48/20, EU:C:2021:215, 27. pont; lásd még: 2020. július 2-i Terracult ítélet, C-835/18, EU:C:2020:520, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Noha a szolgáltatás igénybevevői nem adóalanyok, a jelen jogvitában mégis fennállhat az adóbevétel-kiesés veszélye, aminek megakadályozására a 2006/112 irányelv 203. cikke irányul. A számla előírása ugyanis az esedékes adó megfizetésének ellenőrzését, az adó helyes megállapítását és az adókijátszás elkerülését szolgálja (lásd: 1997. szeptember 17-i Langhorst ítélet, C-141/96, EU:C:1997:417, 17. és 20. pont; 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 27. pont; 2017. november 15-i Geissel és Butin ítélet, C-374/16 és C-375/16, EU:C:2017:867,

41. pont, valamint a 2006/112 irányelv (46) preambulumbekzdése). Mindenesetre, ha a szolgáltatásnyújtásban több adóalany is részt vesz, mind valamely szolgáltatásnak (a bizományos szempontjából) nem megfelelő szolgáltatóhoz, a bizományos (felperes) által jóváhagyott, számla alapján történő hozzárendelése, mind pedig valamely szolgáltatásnak (a bizományos szempontjából) nem megfelelő adóhitelezőhöz, a bizományos (felperes) által jóváhagyott, számla alapján történő hozzárendelése veszélyezteti az Unió adóbevételeit, még akkor is, ha a fogyasztót nem illeti meg az adó levonásának joga. Fennáll a veszélye annak, hogy az ügyletek véglegesen nem kerülnek megadóztatásra, mivel Írország Németország adóztatási jogát feltételezi, ami megfelel a megrendelés-visszaigazolásokban foglaltaknak, míg a pénzügyi bíróság feltételezte, hogy az X esetében Írország rendelkezik adóztatási joggal, ami a fentiekkel ellentétes.

- 39 Ezt a helyzetet a jelen jogvitában a felperes idézte elő. Először a felperes – amint az önmagában megengedett (a 2006/112 irányelv 220. cikkének (1) bekezdése) –, feljogosította az alkalmazásboltot arra, hogy a megrendelés-visszaigazolásokban a felperest nevezze meg szolgáltatóként, azonban később az adóhatósággal szemben azt az ezzel ellentétes álláspontot képviselt, hogy az alkalmazásbolt üzemeltetője minősült szolgáltatónak (és a felperes nevében feltüntetett forgalmi adót nem a felperesnek kellett megfizetnie). A felperes tehát ellentmondásan viselkedik. Ha úgy véli, hogy az X a szolgáltató, akkor nem járulhat ahhoz hozzá, hogy az X a felperest jelölje meg szolgáltatóként. A felperes ellentmondásos magatartása indokolhatja azt a feltételezést, hogy a 2006/112 irányelv 203. cikke szerint adókötelezettség terheli.
- 40 Az adóbevétel-kiesésnek a megrendelés-visszaigazolások miatt felmerült veszélye kiküszöbölhető. Ez például úgy történhet, hogy a felperes bizonyítja, hogy az alkalmazásbolt teljesítette adókötelezettségét azon ügyletek tekintetében, amelyek a felperes szerint az alkalmazásbolthoz kapcsolódnak. Az adó utólagos törlése ezután az olyan helyesbített megrendelés-visszaigazolások végső fogyasztó részére történő kiállításától függ, amelyben az alkalmazásbolt (jelen ügyben: X) önmagát jelöli meg szolgáltatóként, és ír forgalmi adót tüntet fel (és fizet be az ír adóhatóságnak).