

Asia C-101/24**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

7.2.2024

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

23.8.2023

Vastaaaja ja Revision-asian valittaja:

Finanzamt Hamburg-Altona

Kantaja ja Revision-asian vastapuoli:

XYRALITY GmbH

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Direktiivi 2006/112 – Sähköisten palvelujen (pelisovelluksia mobiililaitteille) myynti sovellusten markkinapaikan välityksellä – Palvelun suorituspaikka ennen päivämäärää 1.1.2015 – Sovellusten markkinapaikan toiminnan harjoittajan kotipaikka vai sovelluksen kehittäjän kotipaikka

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko pääasian oikeudenkäynnin olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa, joissa saksalainen verovelvollinen (kehittäjä) on ennen 1.1.2015 suorittanut sähköisesti palvelun unionin alueelle sijoittautuneelle ei-verovelvolliselle (loppuasiakas) irlantilaisen verovelvollisen hallinnoiman sovellusten markkinapaikan välityksellä, sovellettava yhteisestä

- arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY 28 artiklaa sillä seurauksella, että irlantilaista verovelvollista kohdellaan ikään kuin se olisi vastaanottanut nämä palvelut kehittäjältä ja suorittanut ne loppuasiakkaalle, koska sovellusten markkinapaikka yksilöi kehittäjän palvelun suorittajaksi ja ilmoitti Saksan liikevaihtoveron vasta – loppuasiakkaille toimitetuissa – tilausvahvistuksissa?
- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko kehittäjän yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 28 artiklan mukaisesti sovellusten markkinapaikalle suorittaman palvelun suorituspaikka yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan nojalla Irlannissa vai yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 45 artiklan nojalla Saksan liittotasavallassa?
- 3) Mikäli kehittäjä ei ole ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettavan vastauksen mukaan suorittanut palveluja Saksan liittotasavallassa: Onko olemassa kehittäjän veronmaksuvelvollisuus, joka koskee Saksan liikevaihtoveroa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklan nojalla, koska sovellusten markkinapaikka on ilmoittanut sen sopimuksen mukaisesti sähköpostitse loppuasiakkaille lähettämässään tilausvahvistuksissa palvelun suorittajaksi ja maininnut Saksan liikevaihtoveron, vaikka loppuasiakkailla ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112), erityisesti 28, 44, 45 ja 203 artikla

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, sellaisena kuin se on muutettuna täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013 (jäljempänä täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011), erityisesti 9 a artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, UStG), erityisesti 3 §:n 11 momentti, 3 a §:n 1 ja 2 momentti

Lyhyt esitys tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Asianosaiset ovat erimielisiä sovelluksen sisäisistä ns. in-app-ostoista saadun liikevaihdon verottamisesta vuosina 2012–2014 (jäljempänä riidanalaiset vuodet), joina täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a § ei ollut vielä tullut voimaan.
- 2 Kantaja ja Revision-asian vastaaja (jäljempänä kantaja), joka on Saksan liittotasavaltaan sijoittautunut verovelvollinen, kehittää ja myy pelisovelluksia mobiililaitteita varten. Se käyttää myyntiä varten muun muassa internetpohjaista ohjelmistojen digitaalista myyntialustaa (ns. sovellusten markkinapaikka). Sovellusten markkinapaikan toimintaa harjoitti päivämäärään 31.12.2014 saakka Irlantiin sijoittautunut X. Loppuasiakkaat, jotka käyttivät mobiililaitteita tietyllä käyttöjärjestelmällä, voivat ladata kantajan pelisovelluksia riidanalaisina vuosina yksinomaan sovellusten markkinapaikan välityksellä.
- 3 X teki riidanalaisina vuosina kantajan kaltaisten kehittäjien kanssa vakiosopimuksen tuotteiden myynnistä sovellusten markkinapaikan välityksellä. Sopimuksen mukaan sovellusten markkinapaikan välityksellä tarjottujen tuotteiden myyjinä olivat niiden kehittäjät. X:n oli määrä esitellä tuotteet kehittäjien nimissä sekä asettaa ne tarjolle loppuasiakkaiden ladattaviksi ja ostettaviksi. X:n oli määrä saada siitä provisio. Maksutapahtuma hoidettiin sovellusten markkinapaikan välityksellä.
- 4 Sovellusten markkinapaikassa oli loppuasiakkaiden käytettävissä riidanalaisina vuosina erilaisia pelisovelluksia, jotka voitiin ladata. Nämä pelit eivät suurimmaksi osaksi olleet peräisin X:ltä vaan kehittäjiltä itseltään. Sovellusten markkinapaikan esittelysivulla mainittiin kunkin pelin yhteydessä myös kehittäjän nimi. Kantajasta ilmoitettiin riidanalaisina vuosina sovellusten markkinapaikassa toiminimi, sen oikeudellinen muoto ja osoite.
- 5 Kantajan kehittämät pelisovellukset voitiin ladata sovellusten markkinapaikasta maksutta. Jos loppuasiakas hankki vastikkeellisesti lisäominaisuuksia tai muita etuja (in-app-ostot), hän voi kuitenkin edetä pelin tapahtumissa tai saada muita etuja. Loppuasiakkaat voivat valita halutut lisäominaisuudet tai edut kantajan pelisovelluksessa ja ottaa ne käyttöön vastiketta vastaan.
- 6 In-app-ostot suoritettiin sovellusten markkinapaikan välityksellä loppuasiakkaiden käyttämien maksumenetelmien avulla. Kantajaa ei ilmoitettu ostotapahtuman yhteydessä palvelun suorittajaksi. Näkyvillä olivat vain X:n logo ja tietyt linkit. Ostotapahtuman jälkeen loppuasiakas sai X:ltä tilausvahvistuksen sähköpostitse. Tämä sähköpostiviesti sisälsi sovellusten markkinapaikan logon ja tiedon siitä, että osto on suoritettu asianomaiselta kehittäjältä (tässä tapauksessa kantaja) sovellusten markkinapaikassa.
- 7 Kantaja piti aluksi itseään palvelun suorittajana loppuasiakkaisiin nähden. Se ilmoitti vastaavasti Euroopan unionista peräisin oleville loppuasiakkaille Saksan liikevaihtoveron, koska UStG:n 3 a §:n 1 momentin ja direktiivin 2006/112 45 artiklan mukainen palvelun suorituspaikka on sen kotipaikka, ja suoritti Saksan

liikevaihtoveron vastaajalle ja Revision-asian valittajalle Finanzamtille (jäljempänä FA).

- 8 Kantaja toimitti riidanalaisia vuosia koskeneet oikaistut liikevaihtoveroilmoitukset 29.1.2016. Se katsoi nyt, että kyseessä on palvelukomissio (UStG:n 3 §:n 11 momentti ja direktiivin 2006/112 28 artikla). Se suoritti palvelunsa X:lle ja X suoritti palvelut loppuasiakkaille. Sen X:lle suorittamien palvelujen suorituspaikka on UStG:n 3 a §:n 2 momentin ja direktiivin 2006/112 44 artiklan nojalla Irlannissa.
- 9 FA katsoi, että X:ää on pidettävä vain välittäjänä. Asianomainen ostotapahtuma suoritetaan kyllä sovellusten markkinapaikan välityksellä. Loppuasiakas ohjeistetaan kuitenkin tutustumaan käyttöehtoihin sovelluksessa tehtävän oston jokaisessa yksittäisessä vaiheessa. X on siten osoittanut loppuasiakkaille yksiselitteisesti jokaisen oston yhteydessä, että liiketoimi suoritetaan toisen lukuun ja X hoitaa vain maksun perinnän. FA teki siten liikevaihtoveropäätökset, joissa kantajan tekemiä oikaisuja ei otettu huomioon.
- 10 Finanzgericht (jäljempänä FG) hyväksyi kantajan nostaman kanteen. Se katsoi, että kantajan liiketoimet eivät olleet verollisia Saksassa, koska sen palvelujen vastaanottaja on X. Palvelun suorituspaikka on UStG:n 3 a §:n 2 momentin ja direktiivin 2006/112 44 artiklan mukaan Irlannissa.
- 11 FA:n ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa tekemä Revision-valitus koskee Finanzgerichtin tuomiota.

Lyhyt yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista

Ensimmäinen kysymys

- 12 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset ovat seikka, joka on otettava huomioon, kun määritetään ”palvelujen suorituksen” suorittajaa ja saajaa, ellei sitten kyse ole siitä, että sopimusmääräykset eivät täysin heijasta liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta (vrt. tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat; tuomio 2.5.2019, Budimex, C- 224/18, EU:C:2019:347, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat; ks. myös tuomio 24.2.2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, 58 kohta). Samoin sitä, onko verovelvollinen toiminut omissa nimissään mutta toisen lukuun, on tutkittava erityisesti osapuolten välisten sopimussuhteiden perusteella (vrt. tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 42 kohta; tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 72 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 13 Jos ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pysyttäisi FG:n tuomion, se poikkeaisi siitä, miten X ja Irlannin veroviranomaiset ovat luokitelleet liiketoimet oikeudellisesti. Liiketoimet jäisivät verottamatta (mahdollisesti lopullisesti).

- 14 Jäsenvaltion veroviranomaisia ei kuitenkaan ole kielletty soveltamasta yksipuolisesti liiketoimiin sellaista arvonlisäverokohtelua, joka poikkeaa siitä verokohtelusta, jonka nojalla liiketoimia on jo verotettu toisessa jäsenvaltiossa (vrt. tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, 53 kohta). Jos jäsenvaltion tuomioistuimet havaitsevat kuitenkin unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden asiassa merkityksellisiä säännöksiä ja määräyksiä tulkittaessaan, että samaa liiketointa kohdellaan arvonlisäverotuksessa jossakin toisessa jäsenvaltiossa eri tavalla, niillä on mahdollisuus tai jopa velvollisuus, sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin kansallisen oikeuden mukaan hakea tuomioistuimessa muutosta vai ei, esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle (tuomio 5.7.2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, tuomiolauselman kolmas luetelmakohta sekä 63 kohta ja sitä seuraavat kohdat; tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, 51 kohta).
- 15 FA:n antamien tietojen mukaan tilanne on tällainen nyt käsiteltävässä asiassa. FG on katsonut, että X on suorittanut palvelut loppuasiakkaalle ja kantaja palvelunsa X:lle. Kuten FG:n tosiseikkoja koskevista toteamuksista ja loppuasiakkaille toimitetuista laskuista ilmenee, X on sitä vastoin katsonut, että se on suorittanut palvelun kantajalle ja kantaja on suorittanut oman palvelunsa välittömästi loppuasiakkaille. Siksi saattaa käydä niin, että veroa ei kanneta päivämäärää 1.1.2015 edeltävältä ajalta liiketoimista, jotka X on suorittanut sovellusten markkinapaikan välityksellä. Irlannista niistä ei kannettaisi veroa, koska Irlannin lähtökohtana on se, että verotusoikeus on kehittäjän sijoittautumisvaltiolla (tässä tapauksessa Saksa). Saksassa niistä ei kannettaisi veroa, jos jaosto pysyttäisi FG:n näkemyksen, jonka mukaan verotusoikeus on Irlannilla.
- 16 Sitä, että Irlannin ja X:n näkemyksen mukaisesti pitäisi katsoa, että kantaja suorittaa palvelun loppukäyttäjille (eikä kyseessä ole UStG:n 3 §:n 11 momentissa ja direktiivin 2006/112 28 artiklassa tarkoitettu tapaus), puoltavat X:n lähettämät tilausvahvistukset, joissa todetaan, että osto on tehty asianomaiselta kehittäjältä (tässä tapauksessa kantajalta) sovellusten markkinapaikassa, ja ilmoitetaan Saksan liikevaihtovero (vrt. laskun merkityksestä tässä asiayhteydessä tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 75–77 kohta). Myös kantaja piti aluksi tätä lähtökohtana. Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan syntyhistoriasta sekä uudella sääntelyllä tavoitellusta päämäärästä (vrt. tästä tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat) voitaisiin tehdä myös se päätelmä, että sen voimaantuloa edeltävien ajanjaksojen osalta pitäisi pysytellä sovellusten markkinapaikan noudattamassa ja kehittäjien kanssa sopimuksella vahvistetussa liikevaihtoveroluokittelussa.
- 17 Kuitenkin se seikka, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklalla konkretisoidaan direktiivin 2006/112 28 artiklan säännösten sisältöä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinut (vrt. tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 86 kohta), puoltaa sitä, että siinä vahvistettuja periaatteita voidaan soveltaa myös kantajan liiketoimiin riidanalaisina vuosina (vrt. yleisesti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12,

EU:C:2014:2298, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, 32 kohta). Toisena tätä tukevana seikkana voisivat olla sitomattomat suuntaviivat, jotka arvonlisäverokomitea antoi 93. istunnossaan 1.7.2011 (ASIAKIRJA C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). FG on todennut, että menettely sopimuksen tekemisen yhteydessä puoltaa sitä, että X on toiminut omissa nimissään, että tilausvahvistusten sisältö ei ole myöskään riittävän yksiselitteinen ja että tilausvahvistukset on lisäksi lähetetty vasta kauppojen päättämisen jälkeen. Tästä syystä vuoden 2011 suuntaviivojen mukaisesti voitaisiin katsoa, että X ei ole nimennyt sopimuksen tekemisen yhteydessä kehittäjää riittävän yksiselitteisesti sähköisten palvelujen suorittajaksi ja että X on tästä syystä palvelun suorittaja loppukäyttäjien kannalta.

Toinen kysymys

- 18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pyytää toisella kysymyksellään selvennystä direktiivin 2006/112 28 artiklan oikeudellisiin seurauksiin.
- 19 Mikäli X on ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen perusteella palvelun suorittaja, kyseessä on sekä kansallisen oikeuden että myös unionin oikeuden perusteella palvelukomissio. Sovellettava Saksan säännös (UStG:n 3 §:n 11 momentti) perustuu direktiivin 2006/112 28 artiklaan. Sen mukaan verovelvollisia, jotka toimivat palveluja suorittaessaan omissa nimissään mutta toisen lukuun, kohdellaan siten kuin ne olisivat vastaanottaneet ja suorittaneet näitä palveluja. Tästä syystä niitä on pidettävä suhteessa loppuasiakkaisiin verovelvollisina (vrt. tuomio 16.9.2020, Valstybine mokesčių inspekcija, 16.9.2020, C-312/19, EU:C:2020:711, 49 ja 52 kohta).
- 20 Nämä säännökset kattavat kaikki palvelujen ryhmät (vrt. tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 54 kohta). Niissä edellytetään, että on olemassa toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun palvelun suorituksessa, mikä merkitsee sitä, että komissionsaajan ja komissionantajan välillä on oltava sopimus, jonka kohteena on kyseisen toimeksiannon antaminen (tuomio 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, 32 kohta). Tämä toimeksianto on olemassa X:n ja kantajan välisten sopimusten perusteella.
- 21 Oikeudellinen seuraus UStG:n 3 §:n 11 momentin ja direktiivin 2006/112 28 artiklan soveltamisesta on oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta (vrt. tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 86 kohta).
- 22 Talouden toimijan, joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle (tuomio 21.1.2021, UCMR–ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, 43 kohta; tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 54

- kohta); sitä on pidettävä palvelun suorittajana (tuomio 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 55 kohta).
- 23 Jos palvelujen suoritus, johon toimija osallistuu, on arvonlisäverollinen, oikeudellinen suhde tämän toimijan ja toimijan, jonka lukuun se toimii, välillä on myös arvonlisäverollinen (vrt. tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 87 kohta).
 - 24 Jos palvelun suoritus, johon komissionsaaja osallistuu, vapautetaan arvonlisäverosta, kyseistä vapautusta sovelletaan myös komissionantajan ja -saajan välisessä oikeussuhteessa (vrt. tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 36 kohta).
 - 25 Ei kuitenkaan edellytetä, että komissionsaajaa ja komissionantajaa kohdellaan täysin samalla tavoin. Verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei loukata, koska unionin oikeus sisältää omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan komissionsaajan suorittamia palveluja koskevat erityissäännöt, jotka eroavat säännöistä, jotka koskevat toisen nimissä ja toisen lukuun toimivan asiamiehen suorittamia palveluja (vrt. tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 38 kohta).
 - 26 On kiistanalaista, miten pitkälle tämä fiktio kantaa.
 - 27 Voitaisiin ensinnäkin ajatella, että komissionsaajan ja komissionantajan, jonka lukuun ensin mainittu toimii, välistä oikeussuhdetta kohdeltaisiin liikevaihtoverotuksessa täysin samalla tavoin kuin palvelua, johon komissionsaaja osallistuu. Direktiivin 2006/112 28 artiklan mukainen fiktio koskisi koko suoritusta, eli molempia palveluja (komissionantajan suoritus komissionsaajalle ja komissionsaajan suoritus loppuasiakkaalle) kohdeltaisiin siten kuin siinä tapauksessa, että komissionantaja suorittaisi palvelun välittömästi loppuasiakkaille.
 - 28 Tätä voisi puoltaa se, että sääntelyn kohde on oikeudellinen fiktio eikä siihen liittyvä fiktiivinen liiketoimi tästä näkökulmasta muuttaisi lopputulosta liikevaihtoveron kannalta. Välitöntä ja välillistä palvelun suoritusta kohdeltaisiin samalla tavoin. Palvelun verottaminen ei riipu myyntikanavasta. Verotulo kuuluisi lisäksi jäsenvaltiolle, jolle se kuuluu unionin oikeussääntöjen mukaan, kun kyseessä on välitön palvelun suoritus, ja vieläpä samansuuruisena kuin silloin, kun kyseessä on välitön palvelun suoritus. Samalla estettäisiin mahdollinen veronkierto ja väärinkäytökset.
 - 29 Nyt käsiteltävässä tapauksessa kantajan palvelun suorituspaikka on Saksassa, kun kyseessä on välitön palvelun suoritus. Verovapautusta ei sovelleta. Sovelletaan yleistä verokantaa. Tällä perusteella tämä koskisi samalla tavoin myös kantajan fiktiivistä palvelun suoritusta X:lle.
 - 30 Toiseksi voitaisiin ajatella, että ainakin sen palvelun suorituspaikka, johon komissionsaaja osallistuu, määrittää myös komissionantajan ja komissionsaajan

välisen palvelun suorituspaikan. Fiktio ulottuisi koskemaan vähintään palvelun suorituspaikkaa. Tämä voitaisiin saavuttaa esimerkiksi siten, että myös kantajan X:lle suorittaman palvelun suorituspaikka on määritettävä direktiivin 2006/112 45 artiklan perusteella, vaikka X on verovelvollinen, koska palvelut, joihin X osallistuu, ovat palveluja, jotka suoritetaan sähköisesti ei-verovelvollisille, joihin sovelletaan direktiivin 2006/112 45 artiklaa.

- 31 Kantajan X:lle suorittaman fiktiivisen palvelun suorituspaikka sijaitsee tästäkin näkökulmasta Saksassa.
- 32 Lopuksi voitaisiin ajatella, että sen palvelun suorituspaikka, johon komissionsaaja osallistuu, ja komissionantajan ja komissionsaajan välisen palvelun suorituspaikka on määritettävä erikseen direktiivin 2006/112 44 ja 45 artiklan perusteella. Tätä voisivat puoltaa 14.7.2011 annettu tuomio Henfling ym. (C-464/10, EU:C:2011:489, 38 kohta) ja julkisasiamies Jääskisen 8.12.2011 antama ratkaisuehdotus Lebara (C-520/10, EU:C:2011:818, 50 ja 71 kohta). Komissionantajan fiktiivinen palvelu komissionsaajalle johtaisi siihen, että direktiivin 2006/112 44 ja 45 artiklan nojalla palvelujen suorituspaikka on aina paikka, jonne komissionsaaja on sijoittautunut, ellei suorituspaikkaan sovelleta erityissäätelyä. Komissionsaajan komissionantajalle suorittama edustuspalvelu (joka direktiivin 2006/112 44 artiklan mukaan suoritetaan komissionantajan kotipaikassa) siirtäisi fiktion perusteella järjenvastaisesti komissionantajan kaikkien palvelujen suorituspaikkaa. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma siitä, heijastaako tämä palvelukomission kaupallista ja taloudellista todellisuutta.
- 33 Nyt käsiteltävässä asiassa tämä näkemys johtaisi siihen, että kantajan X:lle suorittaman fiktiivisen palvelun suorituspaikka olisi direktiivin 2006/112 44 artiklan nojalla Irlannissa, koska X on verovelvollinen, joka on ottanut kantajan fiktiivisen palvelun yrityksensä hoidettavaksi. X:n loppuasiakkaille suorittaman palvelun suorituspaikka olisi direktiivin 2006/112 45 artiklan mukaan niin ikään Irlannissa.

Kolmas kysymys

- 34 Kolmannella kysymyksellä tulee selvittää, mitä vaikutuksia on sillä, että X on yhteisymmärryksessä kantajan kanssa lähettänyt sähköpostitse tilausvahvistukset, joissa ilmoitetaan, että osto on tehty kantajalta sovellusten markkinapaikassa, ja joissa mainitaan bruttohinta sekä siihen sisältyvä Saksan liikevaihtovero.
- 35 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on pohtinut, onko kantaja velvollinen suorittamaan suostumuksellaan ja nimissään ilmoitetun liikevaihtoveron direktiivin 2006/112 203 artiklan nojalla, koska X:n sähköpostitse toimittamat tilausvahvistukset voisivat olla tässä artiklassa tarkoitettuja laskuja. X:n valtuudet laatia laskuja kantajan nimissä perustuvat niiden välisiin sopimuksiin. X:n pitäisi saada ainoastaan provisio. Myös loppuasiakkaat ovat niin ikään suostuneet siihen, että tilausvahvistukset toimitetaan sähköisesti.

- 36 Sitä vastaan, että kantajalle syntyy direktiivin 2006/112 203 artiklan nojalla veronmaksuvelvollisuus sillä perusteella, että X on laatinut tilausvahvistukset kantajan nimissä, voisi tosin puhua 8.12.2022 annettu unionin tuomioistuimen tuomio Finanzamt Österreich (Virheellisesti loppukuluttajilta laskutettu arvonlisävero) (C- 378/21, EU:C:2022:968).
- 37 Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaiset liiketoimet ovat liiketoimia, joita ei ole suoritettu verovelvollisille näiden yritystoimintaa varten. Tuomiota Finanzamt Österreich (Virheellisesti loppukäyttäjiltä laskutettu arvonlisävero), joka annettiin 8.12.2022 (C-378/21, EU:C:2022:968), voitaisiin tulkita siten, että silloin ei synny direktiivin 2006/112 203 artiklassa tarkoitettua veronmaksuvelvollisuutta. Unionin tuomioistuin oli jo aikaisemmin todennut, että kyseessä on verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua vähennysoikeudesta (vrt. tuomio 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta; tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta; tuomio 31.1.2013, LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, 36 kohta; tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 24 kohta; tuomio 8.5.2019, EN.SA. C-712/17, EU:C:2019:374, 32 kohta; tuomio 18.3.2021, P. (Polttoainekortit), C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta; ks. myös tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Vaikka palvelun vastaanottaja ei ole verovelvollinen, nyt käsiteltävässä asiassa voisi syntyä verotulojen menettämisen vaara, joka direktiivin 2006/112 203 artiklalla on tarkoitus estää. Laskua koskevan vaatimuksen tarkoituksena on nimittäin sekin, että valvotaan maksettavaksi tulleen veron suorittamista, varmistetaan sen täsmällinen periminen ja estetään verovilpit (vrt. tuomio 17.9.1997, Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, 17 ja 20 kohta; tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turísticos, C- 516/14, EU:C:2016:690, 27 kohta; tuomio 15.11.2017, Geissel ja Butin, C-374/16 ja C- 375/16, EU:C:2017:867, 41 kohta, sekä direktiivin 2006/112 johdanto-osan 46 perustelukappale). Joka tapauksessa silloin, jos palvelun suoritukseen osallistuu useita verovelvollisia, vaarantavat sekä komissionantajan (kantaja) hyväksymä laskun mukainen palvelutoimeksianto (sen mielestä) väärälle palvelun suorittajalle että myös komissionantajan hyväksymä laskun mukainen palvelutoimeksianto (sen mielestä) väärälle verovelvolliselle EU:n verotulon siinäkin tapauksessa, että asiakkaalla ei ole oikeutta verovähennykseen. Vaarana on, että liiketoimet jäävät lopullisesti verottamatta, koska Irlannissa katsotaan, että verotusoikeus on Saksalla, mikä vastaa tilausvahvistuksia, kun taas FG katsoo, että verotusoikeus on Irlannilla X:n osalta, mikä on ristiriidassa tämän kanssa.
- 39 Kantaja aiheutti tämän tilanteen nyt käsiteltävässä asiassa. Aluksi se valtuutti sovellusten markkinapaikan, mikä on sinänsä sallittua (direktiivin 2006/112 220 artiklan 1 kohta), mainitsemaan sen palvelun suorittajaksi tilausvahvistuksissa, mutta myöhemmin se esitti FA:lle päinvastaisen näkemyksen, jonka mukaan sovellusten markkinapaikan toiminnan harjoittaja on palvelun suorittaja (eikä kantaja ole velvollinen suorittamaan sen nimissä ilmoitettua liikevaihtoveroa). Kantaja menettelee siten ristiriitaisesti. Jos se katsoo, että X on palvelun suorittaja,

se ei saa sallia sitä, että X mainitsee sen palvelun suorittajana. Kantajan ristiriitainen menettelytapa voisi olla hyväksyttävä peruste sille, että se on velvollinen suorittamaan verovelan direktiivin 2006/112 203 artiklan nojalla.

- 40 Tilausvahvistukseen liittyvä verotulojen vaarantuminen voidaan välttää. Tästä voidaan huolehtia esimerkiksi siten, että kantaja osoittaa, että sovellusten markkinapaikka on noudattanut verovelvoitteitaan niiden liiketoimien osalta, jotka on sen mielestä luettava kantajan suorittamiksi. Veron menetys jälkikäteen riippuu silloin siitä, että loppuasiakkaille toimitetaan oikaistut tilausvahvistukset, joissa sovellusten markkinapaikka (tässä tapauksessa X) mainitsee itsensä palvelun suorittajana sekä ilmoittaa Irlannin liikevaihtoveron (ja suorittaa sen Irlannin veroviranomaisille).

TYÖASIAKIRJA