

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

28. veebruar 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Euroopa Liidu Nõukogu rakendamisvolitused – ELTL artikli 291 lõige 2 – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 28 ja 397 – Maksukohustuslane, kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku arvel – Elektrooniliselt osutatavate teenuste osutaja – Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 – Artikkel 9a – Eeldus – Kehtivus

Kohtuasjas C-695/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) 15. detsembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. detsembril 2020, menetluses

Fenix International Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident L. Bay Larsen, kodade presidendid A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (ettekandja), D. Gratsias ja M. L. Arastey Sahún ning kohtunikud J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi ja O. Spineanu-Matei,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 3. mai 2022. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Fenix International Ltd, esindajad: *solicitors* O. Bartholomew, S. Gilchrist ja D. Greene ning *barristers* T. Johnson, M. Schofield ja V. Sloane,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: F. Shibli, keda abistas *barrister* A. Macnab,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. Maddalo,
- Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: E. Chatziioakeimidou, M. Chavier ja E. d'Ursel,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitis ja C. Perrin,

olles 15. septembri 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1) (muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013) (ELT 2013, L 284, lk 1) (edaspidi „rakendusmäärus nr 282/2011“), artikli 9a kehtivust.

2 Taotlus on esitatud Fenix International Ltd (edaspidi „Fenix“) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase tehtud maksuotsuseid käibemaksu tasumise kohta ajavahemikus 2017. aasta juulist kuni 2020. aasta jaanuarini ja 2020. aasta aprillis.

Õiguslik raamistik

Väljaastumisleping

3 Euroopa Liidu Nõukogu kiitis 30. jaanuari 2020. aasta otsusega (EL) 2020/135 Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingu sõlmimise kohta (ELT 2020, L 29, lk 1; edaspidi „väljaastumisleping“) Euroopa Liidu ja Euroopa Aatomienergiaühenduse (Euratom) nimel selle lepingu heaks, mis lisati nimetatud otsusele (ELT 2020, L 29, lk 7).

4 Väljaastumislepingu artikli 86 „Euroopa Liidu Kohtus pooleliolevad kohtuasjad“ lõigetes 2 ja 3 on sätestatud:

„2. Euroopa Liidu Kohtule jääb pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mille on esitanud Ühendkuningriigi kohtud enne üleminekuperioodi lõppu.

3. Käesoleva peatüki kohaldamisel loetakse, et Euroopa Liidu Kohtus on menetlust alustatud ja eelotsusetaotlus esitatud hetkel, mil menetluse alustamise dokument on registreeritud [...] Euroopa Kohtu [...] kantseleis.“

5 Vastavalt väljaastumislepingu artiklile 126 algab üleminekuperiood selle lepingu jõustumise kuupäeval ja lõpeb 31. detsembril 2020.

Käibemaksudirektiiv

6 Arvestades põhikohtuasjas kõne all olevate käibemaksu käsitlevate maksuotsuste kuupäeva, on põhikohtuasjas kohaldatavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiiviga (EL) 2017/2455) (ELT 2017, L 348, lk 7) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) sätteid.

7 Käibemaksudirektiivi põhjendused 61–64 on sõnastatud järgmiselt:

„(61) Oluline on tagada käibemaksusüsteemi ühtne kohaldamine. Seda eesmärki võimaldavad saavutada rakendusmeetmed.

(62) Kõnealused meetmed peaksid eelkõige lahendama piiriüleste tehingute topeltmaksustamise probleemi, mis võib tuleneda maksustatavate tehingute teostamise kohta reguleerivate eeskirjade erinevast kohaldamisest liikmesriikide poolt.

(63) Vaatamata kohaldamisala piiratud iseloomule on neil meetmetel mõju eelarvele, mis ühes või mitmes liikmesriigis võib osutada märkimisväärselt. Liikmesriikide eelarvele osutatava mõju tõttu jätab nõukogu endale õiguse teostada täidesaatvat võimu.

(64) Võttes arvesse kõnealuste rakendusmeetmete piiratud kohaldamisala, peaks nõukogu need meetmed [Euroopa] [K]komisjoni ettepaneku põhjal vastu võtma ühehäälselt.“

8 Selle direktiivi IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ 3. peatükis „Teenuste osutamine“ asub artikkel 28.

9 Käibemaksudirektiivi artiklis 28 on sätestatud:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

10 Selle direktiivi V jaotis „Maksustatavate tehingute koht“ sisaldab 3. peatükki „Teenuste osutamise koht“. Selle peatüki 3. jaos on üheksas alajaos loetletud eri liiki teenused, mille 8. alajakku kuuluvad alates 1. jaanuarist 2015 mittemaksukohustuslastele telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamine. See alajagu koosneb nimetatud direktiivi artiklist 58, mille lõikes 1 on ette nähtud, et neid teenuseid maksustatakse liikmesriigis, kus on kõnealuse isiku asukoht, alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

11 Nimetatud alajagu muudeti alates 1. jaanuarist 2015 nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11), mille põhjenduses 1 on märgitud, et „siseturu väljaarendamine, üleilmastumine, õiguslike piirangute vähendamine ja tehnoloogia areng on üheskoos tinginud teenuskaubanduse mahu ja struktuuri tohutuid muutusi. Järjest enam on võimalik osutada paljusid teenuseid sidevahendite abil“.

12 Käibemaksudirektiivi artiklis 220 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule;

[...]“.

13 Selle direktiivi artikli 226 kohaselt:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

[...]“.

14 Nimetatud direktiivi artiklis 397 on sätestatud:

„Nõukogu võtab ühehäälselt komisjoni ettepaneku alusel vastu käesoleva direktiivi rakendamiseks

vajalikud meetmed.“

Rakendusmäärus nr 282/2011

15 Rakendusmääruse nr 282/2011 põhjendused 2, 4 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„(2) [Käibemaksudirektiiv] sisaldab käibemaksueeskirju, mille tõlgendamine kuulub teatud juhtudel liikmesriikide pädevusse. [Käibemaksudirektiivi] ühiste rakendussätete vastuvõtmine peaks tagama, et käibemaksusüsteemi kohaldamine vastab paremini siseturu eesmärkidele juhtudel, kui kohaldamises tekib või võib tekkida erinevusi, mis takistavad sellise siseturu korralikku toimimist. Rakendusmeetmed on juriidiliselt siduvad üksnes alates käesoleva määruse jõustumise kuupäevast ega piira liikmesriikide poolt varem vastuvõetud õigusaktide kehtivust ega varasemaid tõlgendusi.

[...]

(4) Käesoleva määruse eesmärk on tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine [käibemaksudirektiivi] rakendusmeetmete kehtestamise kaudu eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga. Vastavalt Euroopa Liidu lepingu artikli 5 lõikes 4 osutatud proportsionaalsuse põhimõttele ei lähe käesolev määrus nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale. Arvestades, et määrus on siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides, saab ühetaolist kohaldamist kõige paremini saavutada määrusega.

(5) Rakendusmeetmed sisaldavad erisätteid teatavate kohaldamisküsimuste lahendamiseks ning need on kavandatud selleks, et saavutada üksnes kõnealustel eriasjaoludel ühetaoline kohtlemine kogu liidus. Need ei kehti seega muudel juhtudel ning nende sõnastusest tulenevalt rakendatakse neid piirangutega.“

16 Rakendusmääruse nr 282/2011 artiklis 1 on sätestatud:

„Käesolev määrus sätestab [käibemaksudirektiivi] I–V jaotise [...] teatavate sätete rakendusmeetmed.“

17 Rakendusmääruse nr 1042/2013, millega alates 1. jaanuarist 2015 muudeti rakendusmäärust nr 282/2011, põhjendustes 1 ja 4 on märgitud:

„(1) [Käibemaksudirektiiviga] on ette nähtud, et alates 1. jaanuarist 2015 tuleb kõiki mittemaksukohustuslasele osutatud telekommunikatsiooniteenuseid, raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuseid ning elektrooniliselt osutatavaid teenuseid maksustada selles liikmesriigis, kus klient asub, kus on tema alaline asu- või elukoht või peamine elukoht, olenemata sellest, kus kõnealuseid teenuseid osutav maksukohustuslane asub. Enamikku muid mittemaksukohustuslasele osutatud teenuseid maksustatakse edasi selles liikmesriigis, kus teenuse osutaja asub.

[...]

(4) Käibemaksustamise eesmärgil on vaja täpsustada, kes on teenuseosutaja, kui elektrooniliselt osutatavaid teenuseid või interneti kaudu pakutavaid telefoniteenuseid osutatakse kliendile telekommunikatsioonivõrkude või liidese või portaali kaudu.“

18 Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 9a, mis lisati rakendusmäärusega nr 1042/2013, sätestab:

„1. [Käibemaksudirektiivi] artikli 28 kohaldamisel, kui elektroonilisi teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu, käsitatakse teenuste osutamises osalevat maksukohustuslast oma nime all, kuid nimetatud teenuse osutaja arvel tegutsevana, välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane on sõnaselgelt märkinud, et viimane on teenuse osutaja, ning see kajastub osalistevahelistes lepingulistes kokkulepetes.

Selleks et käsitada elektrooniliselt osutatava teenuse osutajat maksukohustuslase poolt sõnaselgelt märgitud nimetatud teenuse osutajana, peavad olema täidetud järgmised tingimused:

- a) arvel, mille elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamises osalev maksukohustuslane on väljastanud või kättesaadavaks teinud, peavad olema mainitud nimetatud teenused ja nende osutaja;
- b) kliendile väljastatud või kättesaadavaks tehtud saatelehel või kviitungil peavad olema mainitud elektrooniliselt osutatavad teenused ja nende osutaja.

Käesoleva lõike tähenduses ei ole maksukohustuslasel, kes elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise puhul kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused, lubatud sõnaselgelt märkida, et nende teenuste osutaja on teine isik.

2. Lõiget 1 kohaldatakse ka juhul, kui interneti kaudu osutatavaid telefoniteenuseid, sealhulgas IP-kõne, osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu ja samadel tingimustel, mis on esitatud nimetatud lõikes.

3. Käesolevat artiklit ei kohaldata maksukohustuslase suhtes, kes üksnes töötleb makseid, mis on tasutud elektrooniliselt osutatavate teenuste või interneti kaudu osutatavate telefoniteenuste, sealhulgas IP-kõne eest, ja ei osale nende elektrooniliselt osutatavate teenuste või telefoniteenuste osutamises.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

19 Fenix, mis on Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing, haldab internetis suhtlusvõrgustiku platvormi, mida tuntakse Only Fansi nime all (edaspidi „Only Fansi platvorm“). Seda platvormi pakutakse kogu maailma „kasutajatele“, kes jagunevad „sisuloojateks“ ja „austajateks“.

20 Igal sisuloojal on „profiil“, kuhu ta laeb üles ja kus ta avaldab sisu, nagu fotod, videod ja sõnumid. Austajad saavad juurdepääsu sisule, mille on üles laadinud sisuloojad, keda nad soovivad jälgida või kellega nad soovivad suhelda, tehes selleks ühekordseid makseid või tasudes igakuiseid abonenttasusid. Peale selle võivad austajad maksta „jootraha“ või teha annetusi, mille eest neile sisu vastutasuks ei pakuta.

21 Iga sisulooja määrab kindlaks igakuise abonenttasu, ent Fenix kehtestab nii abonenttasude kui ka annetuste miinimumsumma.

22 Fenix pakub nii Only Fansi platvormi kui ka finantstehingute tegemise platvormi. Fenix vastutab austajate maksete kogumise ja jaotamise eest, kasutades selleks kolmandast isikust makseteenuse pakkujat. Fenix määrab kindlaks ka Only Fansi platvormi kasutamise üldtingimused.

23 Fenix arvestab 20% maha kõikidest summadest, mis on makstud sisuloojale, kellele ta esitab vastava summa kohta arve. Maha arvestatud summale lisab Fenix käibemaksu 20%, mis

on märgitud tema väljastatud arvetel.

24 Kõik maksed kajastuvad asjaomase austaja pangakontol kui Fenixile tehtud maksed.

25 Maksu- ja tolliamet saatis 22. aprillil 2020 Fenixile maksuotsused käibemaksu kohta, mis kuulus tasumisele ajavahemiku 2017. aasta juulist kuni 2020. aasta jaanuarini ja 2020. aasta aprillikuu eest, leides, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 alusel tuleb Fenixi pidada enda nimel tegutsevaks. Seetõttu leidis maksuhaldur, et Fenix peab tasuma käibemaksu kogu austajalt saadud summalt, mitte üksnes sellest summast tasuna maha arvestatud 20%?lt.

26 Fenix esitas 27. juulil 2020 kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik). Selle kaebusega vaidlustab Fenix peamiselt maksuotsuste õigusliku aluse, nimelt rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a kehtivuse, ja nende otsustega määratud summad.

27 Fenix väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikliga 9a muudetakse ja/või täiendatakse käibemaksudirektiivi artiklit 28, lisades sellesse uued eeskirjad. Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõige 1 nimelt läheb kaugemale käibemaksudirektiivi artiklist 28, nähes ette, et agendi puhul, kes osaleb elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamises, loetakse, et ta on ise neid teenuseid saanud ja osutanud, isegi kui käsundiandjaks olev teenuse osutaja on teada. Selline säte jätab pooled ilma nende lepingulisest autonoomiast ning jätab tähelepanuta tegeliku kaubandusliku ja majandusliku olukorra. Kandes maksukoormuse üle internetis kasutatavatele platvormidele, muudab see põhjalikult agendi vastutust käibemaksu valdkonnas, kuna praktikas on rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kolmandas lõigus ette nähtud eeldust võimatu ümber lükata. Fenixi arvates ületab viidatud artikkel 9a seetõttu nõukogule käibemaksudirektiivi artikliga 397 antud rakendusvolituste piire.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a kehtivuse suhtes kahtlusi.

29 Tuginedes 15. oktoobri 2014. aasta kohtuotsusele parlament vs. komisjon, C-65/13, EU:C:2014:2289), rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et seadusandliku akti rakendussäte on lubatud ainult siis, kui see järgib selle õigusaktiga taotletavaid üldisi põhieesmärke, kui see on akti rakendamiseks vajalik või asjakohane ja kui see ei muuda ega täienda seda ka viimase mitteolemuslikes osades. Ent kuigi rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 9a on mõeldud käibemaksudirektiivi artikli 28 rakendusmeetmeks, võib sellegipoolest väita, et artikli 9a vastuvõtmisega on nõukogu eiranud talle antud rakendusvolitusi.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus väidab nimelt, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõikes 1 sätestatud eeldus võib kehtida kõikide maksukohustuslaste suhtes, kes osalevad teenuste osutamises, ja see ei kujuta endast mitte tehnilist meetet, vaid käibemaksudirektiivi artiklist 28 tuleneva õigusliku raamistiku radikaalset muutmist. Lisaks näib, et rakendusmääruse artikli 9a lõikes 1 ette nähtud eeldus ja konkreetsemalt selle sätte kolmandas lõigus sisalduv eeldus kaotab kohustuse analüüsida konkreetset maksukohustuslast majanduslikku ja kaubanduslikku olukorda, mis sellegipoolest tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 28, nagu seda on täpsustanud Euroopa Kohus 14. juuli 2011. aasta kohtuotsuses Henfling jt (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [rakendusmääruse nr 282/2011] artikkel 9a on kehtetu, kuna see läheb kaugemale [käibemaksudirektiivi] artikliga 397 nõukogule antud rakendamisvolitustest või ?kohustusest, kuivõrd see täiendab ja/või muudab [selle direktiivi] artiklit 28?“

Euroopa Kohtu pädevus

32 Väljaastumislepingu artikli 86 lõikest 2, mis jõustus 1. veebruaril 2020, nähtub, et Euroopa Liidu Kohtule jääb pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mille on esitanud Ühendkuningriigi kohtud enne üleminekuperioodi lõppu, mis selle lepingu artikli 126 kohaselt on 31. detsember 2020. Lisaks sellele tuleneb kõnealuse lepingu artikli 86 lõikest 3, et eelotsusetaotlus loetakse esitatuks selle artikli lõike 2 tähenduses kuupäeval, mil Euroopa Kohtu kantselei registreeris menetluse alustamise dokumendi.

33 Käesoleval juhul registreeriti Ühendkuningriigi kohtu esitatud eelotsusetaotlus Euroopa Kohtu kantseleis 22. detsembril 2020 ehk enne üleminekuperioodi lõppu.

34 Sellest järeldeb, et Euroopa Kohtul on pädevus teha selle taotluse kohta eelotsus.

Eelotsuse küsimuse analüüs

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõige 1 on kehtetu, kuivõrd nõukogu on väidetavalt täiendanud või muutnud käibemaksudirektiivi artiklit 28, ületades seeläbi talle ELTL artikli 291 lõike 2 alusel selle direktiivi artikliga 397 antud rakendusvolitusi.

Sissejuhatavad märkused

36 Esimesena tuleb meenutada, et ELTL artikli 291 lõike 1 kohaselt lasub liidu õiguslikult siduvate aktide rakendamise kohustus liikmesriikidel. Siiski on ELTL artikli 291 lõikes 2 märgitud, et kui liidu õiguslikult siduvate aktide rakendamiseks on vaja ühetaolisi tingimusi, antakse nende õigusaktide alusel rakendamisvolitused komisjonile või nõuetekohaselt põhjendatud erijuhtudel ja Euroopa Liidu lepingu artiklites 24 ja 26 ettenähtud juhtudel nõukogule.

37 Euroopa Kohus on konkreetsemalt seoses nõudega, mille kohaselt tuleb selliste rakendamisvolituste andmist nõukogule nõuetekohaselt põhjendada, juba otsustanud, et ELTL artikli 291 lõige 2 nõuab üksikasjalikku põhjendust, miks sellele institutsioonile on usaldatud liidu õiguslikult siduva õigusakti rakendusmeetmete võtmine (vt selle kohta 1. märtsi 2016. aasta kohtuotsus *National Iranian Oil Company vs. nõukogu*, C-440/14 P, EU:C:2016:128, punktid 49 ja 50 ning seal viidatud kohtupraktika).

38 Käesoleval juhul annab nõukogule ELTL artikli 291 lõike 2 tähenduses rakendamisvolitused käibemaksudirektiivi artikkel 397. Artiklis 397 on nimelt sätestatud, et nõukogu võtab ühehäälselt komisjoni ettepaneku alusel vastu käibemaksudirektiivi rakendamiseks vajalikud meetmed.

39 Sellega seoses nähtub käibemaksudirektiivi põhjendustest 61–63, et liidu seadusandja leidis esiteks, et selle direktiivi rakendusmeetmed peavad olema ühtsed eelkõige selleks, et leevendada piiriüleste tehingute topeltmaksustamise probleemi, mis võib tuleneda maksustatavate tehingute teostamise kohta reguleerivate eeskirjade erinevast kohaldamisest liikmesriikide poolt, ja teiseks tuleks nõukogule jätta õigus võtta niisuguseid rakendusmeetmeid, kuna neil meetmetel võib olla liikmesriikide eelarvetele märkimisväärne mõju.

40 Need kaalutlused põhjendavad käibemaksudirektiivi artiklist 397 tulenevat nõukogu volitust võtta selle direktiivi kohaldamiseks vajalikke meetmeid – sealhulgas rakendusmääruse nr

282/2011 artikli 9a lõige 1 –, mille konkreetne eesmärk on tagada direktiivi artikli 28 ühetaoline kohaldamine.

41 Teisena, mis puudutab ELTL artikli 291 lõikes 2 ette nähtud rakendamisvolituste piire, siis tuleb meenutada, et käibemaksu valdkonnas on põhinormide kehtestamine liidu seadusandja pädevuses. Sellest järeldub, et alusakti olulisi elemente kehtestavate sätete – mille vastuvõtmiseks on vaja teha liidu seadusandja vastutusalasse kuuluvaid poliitilisi valikuid – kehtestamine ei saa toimuda rakendusaktidega ega ELTL artiklis 290 sätestatud delegeeritud õigusaktidega (vt selle kohta 10. septembri 2015. aasta kohtuotsus parlament vs. nõukogu, C?363/14, EU:C:2015:579, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Lisaks peab valdkonnas olulisteks kvalifitseeritavate sätete kindlakstegemine põhinema objektiivsetel teguritel, mida saab kohtulikult kontrollida, ning see nõuab asjaomase valdkonna omaduste ja eripäraga arvestamist (10. septembri 2015. aasta kohtuotsus parlament vs. nõukogu, C?363/14, EU:C:2015:579, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Järelikult, kui sellise õiguslikult siduva liidu akti nagu käibemaksudirektiiv kohaselt on nõukogul pädevus võtta vastu selliseid rakendusmeetmeid nagu rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõige 1, ei saa see institutsioon niisuguse pädevuse raames kehtestada selles valdkonnas olulisi sätteid, kuna viimased tuleb vastu võtta kohaldatavat seadusandlikku menetlust järgides, milleks käibemaksudirektiivi puhul on ELTL artikliga 113 kehtestatud erimenetlus.

44 Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kui komisjonile on antud rakendamisvolitused, tuleb tal täpsustada seadusandliku akti sisu, et tagada selle rakendamine kõikides liikmesriikides ühetaolistel tingimustel. Seega peavad tema vastuvõetud rakendusakti sätted ühelt poolt järgima seadusandliku akti üldisi põhieesmärke, mida need on mõeldud täpsustama, ja teiselt poolt olema selle rakendamiseks vajalikud või asjakohased, ilma seda täiendamata või muutmata, isegi selle mitteolemuslike osade puhul (vt selle kohta 15. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus parlament vs. komisjon, C?65/13, EU:C:2014:2289, punktid 43–46 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Need komisjoni rakendamisvolituste piire puudutavad kaalutlused kehtivad ka siis, kui ELTL artikli 291 lõike 2 alusel on niisugused volitused antud nõukogule.

46 Esiteks tuleb märkida, et ELTL artikli 291 lõige 2 – viidates nii komisjonile kui ka nõukogule – ei tee mingit vahet rakendamisvolituste laadil ja ulatusel selle põhjal, millisele institutsioonile on volitused antud.

47 Teiseks tuleneb ELTL artiklite 290 ja 291 ülesehitusest, et nõukogu rakendamisvolituste kasutamist ei saa reguleerida teistsugused tingimused kui need, mis kehtivad komisjoni puhul viimase rakendamisvolituste kasutamisel.

48 Nimelt tagavad ELTL artiklid 290 ja 291, mis teevad vahet rakendusaktidel ja delegeeritud õigusaktidel, mille vastuvõtmise õigus on ELTL artiklis 290 ette nähtud tingimustel üksnes komisjonil ja mis võimaldavad komisjonil täiendada või muuta liidu seadusandliku akti teatavaid mitteolemuslikke osi, et kui liidu seadusandja on nõukogule usaldanud rakendusaktide vastuvõtmise, ei ole tal volitusi, mis on jäetud komisjonile delegeeritud õigusaktide vastuvõtmisel. Seega ei saa nõukogu rakendusaktidega seadusandlikku akti täiendada või muuta isegi selle mitteolemuslikes osades.

49 Kõigist neist kaalutlustest tuleneb, et komisjonile ja nõukogule ELTL artikli 291 lõikega 2 antud rakendamisvolitused sisaldavad sisuliselt pädevust võtta meetmeid, mis on vajalikud või asjakohased seadusandliku akti nende sätete ühetaoliseks rakendamiseks, mille alusel need meetmed võetakse, ning mis piirduvad – võttes arvesse akti üldisi põhieesmärke – selle sisu

täpsustamisega, ent ei muuda ega täienda seda akti selle olemuslikes ega mitteolemuslikes osades.

50 Eelkõige tuleb asuda seisukohale, et rakendusmeede piirdub asjaomase seadusandliku akti sätete täpsustamisega, kui selle ainus eesmärk on üldiselt või teatud erijuhtudel selgitada nende sätete ulatust või määrata kindlaks nende kohaldamise kord, kuid seda siiski tingimusel, et seda tehes hoiab meede ära mis tahes vastuolu nende sätete eesmärkidega ega muuda mingil viisil selle akti normatiivset sisu või selle kohaldamisala.

51 Seega tegemaks kindlaks, kas rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 vastuvõtmisega on nõukogu pidanud kinni talle ETL artikli 291 lõike 2 alusel käibemaksudirektiivi artikliga 397 antud rakendamisoluluste piiridest, tuleb kontrollida, kas artikli 9a lõige 1 piirdub üksnes selle direktiivi artikli 28 sisu täpsustamisega, see tähendab, et tuleb analüüsida, kas artikli 9a lõige 1 esiteks järgib nimetatud direktiivi, eelkõige selle artikli 28 üldisi põhieesmärke, teiseks, kas see on artikli 28 ühetaolise rakendamise lihtsustamiseks vajalik ja asjakohane, ning kolmandaks, ega see viimast mingil viisil ei täienda ega muuda.

Käibemaksudirektiiviga taotletavate üldiste põhieesmärkide järgimine rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõikega 1

52 Esiteks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi eesmärk on luua ühine käibemaksusüsteem. Selle süsteemi ühtseks kohaldamiseks, mis on üks nimetatud direktiivi eesmärkidest, mida on nimetatud põhjenduses 61, tuleb kohaldamisala määratlevaid mõisteid, nagu „maksustatav tehing“, „maksukohustuslane“ ja „majandustegevus“, tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt (vt selle kohta 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Käibemaksudirektiivi artikkel 28, mis kuulub selle direktiivi IV jaotisse „Maksustatavad tehingud“, näeb ette, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase arvel tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.

54 See artikkel, mis on sõnastatud üldsõnaliselt, sätestamata oma kohaldamisalale või ulatusele piiranguid, ja mis hõlmab seega kõiki teenuste kategooriaid (vt selle kohta 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36), loob õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest ja selle alusel on ettevõtja, kes osaleb teenuste osutamises ja kelle puhul on tegemist agendiga, 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 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Käibemaksudirektiivi artikkel 28 näeb seega ette, et maksukohustuslane, kes teenuste osutamise raames tegutseb vahendajana enda nimel, kuid teise isiku arvel, on nende teenuste osutaja.

56 Teiseks tuleneb rakendusmääruse nr 282/2011 põhjendustest 2, 4 ja 5, et kuna teatud juhtudel tekib käibemaksudirektiivi sätete kohaldamises liikmesriikide vahel erinevusi, mis takistavad siseturu korralikku toimimist, on rakendusmääruse eesmärk tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühetaoline kohaldamine, võttes vastu käibemaksudirektiivi rakendussätted, eelkõige seoses teenuste osutamisega, mille sätted peavad lahendama teatavad kohaldamisküsimused ja olema kavandatud selleks, et saavutada üksnes kõnealustel eriasjaoludel ühetaoline kohtlemine kogu liidus.

57 Mis puudutab konkreetsemalt artikli 9a lõiget 1, mis lisati rakendusmäärusele nr 282/2011 rakendusmäärusega nr 1042/2013, siis tuleneb viimati nimetatud määruse põhjendustest 1 ja 4, et võttes arvesse arengut, mis käibemaksudirektiivi raames iseloomustab mittemaksukohustuslasele elektrooniliselt osutatavate teenuste maksustamist, mis on alates 1. jaanuarist 2015 maksustatavad liikmesriigis, kus klient asub, kus on tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht, olenemata sellest, kus asub kõnealuseid teenuseid osutav maksukohustuslane, pidas nõukogu vajalikuks selgitada, kes on käibemaksuga maksustamisel teenuste osutaja siis, kui teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, liidese või portaali kaudu.

58 Selles kontekstis on rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõikes 1 märgitud, et „[käibemaksudirektiivi] artikli 28 kohaldamisel“ ja juhul, kui elektroonilisi teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu, tuleb teenuste osutamises osalevat maksukohustuslast käsitada oma nime all, kuid nimetatud teenuse osutaja arvel tegutsevana.

59 Nii on rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 eesmärk tagada alates 1. jaanuarist 2015 käibemaksudirektiivi artiklis 28 sätestatud eelduse ühetaoline kohaldamine sellistele maksukohustuslastele ja seega selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi kohaldamine artikli 9a lõikes 1 nimetatud teenustele, mis kuuluvad artikli 28 kohaldamisalasse, kuna viimane hõlmab – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 54 – kõiki teenuste kategooriaid.

60 Sellest järeldub, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 sätted järgivad käibemaksudirektiivi ja eelkõige selle artikli 28 üldisi põhieesmärke.

Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 vajalikkus või asjakohasus käibemaksudirektiivi artikli 28 ühetaoliseks rakendamiseks

61 Tuleb märkida, et seletuskirjast, mis lisati komisjoni ettepanekule võtta vastu nõukogu määrus, millega muudetakse rakendusmäärust nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas [COM(2012) 763 (final)] ja millega lisati nimetatud rakendusmäärusele artikkel 9a, nähtub muu hulgas, et arvestades alates 1. jaanuarist 2015 käibemaksudirektiivis tehtud muudatusi, mis puudutavad teatavate teenuste, sealhulgas telekommunikatsiooniteenuste ja elektrooniliste teenuste maksustamise kohta, osutus vajalikuks – selleks, et tagada teenuseosutajate õiguskindlus ja vältida nende topeltmaksustamist või maksustamata jätmist, mis oleks kaasnenud liikmesriikides rakenduseeskirjade erineva kohaldamisega – nimetatud rakendusmäärust muuta, et näha ette, kuidas tuleks asjaomaseid käibemaksudirektiivi sätteid kohaldada.

62 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõige 1 on asjakohane või isegi vajalik käibemaksudirektiivi artikli 28 ühtseks rakendamiseks.

Käibemaksudirektiivi artikli 28 sisu täiendamise või muutmise keelu järgimine rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõikega 1

63 Fenix leiab, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kolm lõiku täiendavad või muudavad käibemaksudirektiivi artiklit 28 ning eiravad seetõttu nõukogule antud rakendamisoluliste piire.

64 Kõigepealt, mis puudutab rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimest lõiku, siis leiab Fenix esiteks, et liidu seadusandja soov ei olnud käibemaksudirektiivi artikliga 28 reguleerida küsimust, millistel juhtudel maksukohustuslane, kes osaleb teenuste osutamises, tegutseb enda nimel, kuid teise isiku arvel, mida nõukogu ei saa rakendusmäärusega reguleerida, ilma et ta

ületaks oma pädevust. Teiseks on Fenix seisukohal, et selle artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus sätestatud eeldust kohaldatakse sõltumata tegelikust lepingulisest ja kaubanduslikust sisust, hoolimata Euroopa Kohtu praktikast, ning see muudab radikaalselt agendi vastutust käibemaksu valdkonnas.

65 Sellega seoses tuleb meenutada, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimese lõigu kohaselt käsitatakse telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu elektrooniliste teenuste osutamises osalevat maksukohustuslast „oma nime all, kuid nimetatud teenuse osutaja arvel tegutsevana, välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane on sõnaselgelt märkinud, et viimane on teenuse osutaja, ning see kajastub osalistevahelistes lepingulistest kokkulepetes“.

66 Ent ühestki käibemaksudirektiivi sättest ei nähtu, et liidu seadusandja oleks loobunud, vajaduse korral nõukogule selle direktiivi artikli 397 alusel rakendamisevolituste andmisega, selle direktiivi artiklis 28 nimetatud tingimuste ühetaolise kohaldamise tagamisest, eelkõige tingimuse puhul, mille kohaselt peab maksukohustuslane, selleks, et teda saaks pidada teenuse osutajaks, osalema teenuse osutamises enda nimel, kuid teise isiku arvel. Seda enam, et see tingimus on käibemaksudirektiivi artikliga 28 kehtestatud eelduse rakendamiseks ja järelikult ühise käibemaksusüsteemi ühetaolise kohaldamise, mis – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 52 – kuulub selle direktiivi eesmärkide hulka, seisukohast määrava tähtsusega.

67 Mis puudutab konkreetsemalt küsimust, kas rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimene lõik nõukogu koostatud redaktsioonis täiendab või muudab käibemaksudirektiivi artikli 28 sisu, siis tuleb esiteks märkida, et asjaolu, et artikli 9a lõige 1 puudutab – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 59 – ainult teatavaid käibemaksudirektiivi artiklis 28 nimetatud teenuseid, ja seega üksnes teatud erijuhtumid, ei takista kuidagi artikli 9a lõike 1 käsitamist – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 50 – pelgalt artikli 28 täpsustusena.

68 Teiseks, kuna rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus on ette nähtud, et elektrooniliste teenuste osutamises osalevat maksukohustuslast käsitatakse „oma nime all, kuid nimetatud teenuse osutaja arvel tegutsevana“, siis tuleb märkida, et see säte piirdub niisuguste juhtumite täpsustamisega, mille korral loetakse täidetuks käibemaksudirektiivi artikli 28 isikulise kohaldamisala tingimus, mis on vajalik selles sätestatud eelduse kohaldamiseks nimetatud artikli sisu täiendamata või muutmata.

69 Eelkõige vastab rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus sätestatud eeldus täielikult käibemaksudirektiivi artikli 28 aluseks olevale loogikale. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 75 märkis, oli käibemaksudirektiivi artikli 28 eesmärk isegi enne artikli 9a vastuvõtmist käibemaksukohustuse üleandmine seoses teenuste osutamisega, milles osaleb maksukohustuslane, kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku arvel.

70 Järelikult ei muuda rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus sisalduv eeldus käibemaksudirektiivi artiklis 28 sätestatud eelduse olemust, vaid piirdub – seda täielikult integreerides – selle täpsustamisega nende teenuste konkreetsetes kontekstis, mida osutatakse elektrooniliselt telekommunikatsioonivõrgu, liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu.

71 Kolmandaks võimaldab rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimene lõik – võttes arvesse majandustehingute ahelas osalejate vahelisi tegelikke lepingulisi suhteid – selle eelduse ümber lükata, lisades fraasi „välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane on sõnaselgelt märkinud, et viimane on teenuse osutaja, ning see kajastub osalistevahelistes lepingulistest kokkulepetes“.

72 Sellega seoses tuleb meenutada, et lepingulised suhted peegeldavad üldjuhul tehingute

tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, mille arvesse võtmine on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium, mistõttu kujutavad lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kui küsimus on teenuste saaja ja teenuste osutaja tuvastamises tehingus, mis hõlmab „teenuste osutamist“ käibemaksudirektiivi tähenduses (vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 42 ja 43, ning 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

73 Euroopa Kohus on juba märkinud, et käibemaksudirektiivi artiklis 28 sätestatud tingimust, mis puudutab asjaolu, et maksukohustuslasel tuleb tegutseda enda nimel aga teise arvel, tuleb kontrollida poolte vahel võetud lepinguliste kohustuste alusel (vt selle kohta 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 42).

74 Sellest järeldeb, et nähes rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus ette, et eelduse, mille kohaselt selles sättes nimetatud maksukohustuslane tegutseb enda nimel, kuid asjaomase teenuse osutaja arvel, võib ümber lükata, kui osalistevahelistest lepingulistest kokkulepetest ilmneb, et viimane on sõnaselgelt tunnistatud teenuste osutajaks, piirdus nõukogu käibemaksudirektiivi artikliga 28 kehtestatud normatiivse sisu – nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus – täpsustamisega, et tagada selle artikli rakendamine ühtsetel tingimustel kogu liidus.

75 Seejärel, mis puudutab rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 teist lõiku, siis tuleb märkida, et selle sätte kohaselt peavad olema täidetud kaks tingimust „selleks et käsitada elektrooniliselt osutatava teenuse osutajat maksukohustuslase poolt sõnaselgelt märgitud nimetatud teenuse osutajana“. Esiteks peavad arvel, mille elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamises osalev maksukohustuslane on väljastanud või kättesaadavaks teinud, olema mainitud nimetatud teenused ja nende osutaja. Teiseks peavad kliendile väljastatud või kättesaadavaks tehtud saatelehel või kviitungil olema mainitud elektrooniliselt osutatavad teenused ja nende osutaja.

76 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 76 sisuliselt märkis, on see säte vahetult seotud rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimese lõiguga ja järgib sama loogikat, kuna selles on üksikasjalikumalt esitatud arvega seotud tingimused, mida arvestades tunnustab maksukohustuslane sõnaselgelt teenuse osutajana elektrooniliselt osutatavate teenuste osutajat.

77 Käibemaksudirektiivi artikli 226 lõigetes 5 ja 6 nõutud andmed, mis tuleb esitada arvel, s.o dokument, mis tuleb kõnealuse direktiivi artikli 220 lõike 1 kohaselt väljastada ühe maksukohustuslase poolt eelkõige teisele maksukohustuslasele tehtud kaubatarnete ja osutatud teenuste kohta (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika), on üks osa nendest asjaoludest, mis kuuluvad erinevate poolte vahelistesse kaubanduslikesse ja lepingulistesse suhetesse ning mis peaksid peegeldama kõnealuste tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu. Need andmed võimaldavad seega hinnata elektrooniliste teenuste osutamises osalevate erinevate ettevõtjate omavahelisi suhteid.

78 Seega piirdub rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 teine lõik nende asjaolude väljatoomisega, mis võimaldavad – arvestades vajadust võtta arvesse tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu – konkreetselt hinnata olukordi ja tingimusi, mille korral võib eelduse, mis tuleneb selle artikli esimesest lõigust vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 28 sätestatud tingimusele, ümber lükata.

79 Kuna artikli 9a lõike 1 teine lõik puudutab seega tõendeid, mis võimaldavad rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud eelduse ümber lükata,

mida tuleb konkreetselt hinnata liikmesriikide maksuhalduritel ja kohtutel, siis ei saa selle artikli 9a lõike 1 teist lõiku sellisel kujul ja arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 71–74 esitatud järeldusi, käsitada käibemaksudirektiivi artikliga 28 kehtestatud normatiivset raamistikku täiendava või muutmata.

80 Lõpuks, mis puudutab rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kolmandat lõiku, siis selles on sätestatud, et „[selle] lõike tähenduses ei ole maksukohustuslasel, kes elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise puhul kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused, lubatud sõnaselgelt märkida, et nende teenuste osutaja on teine isik“.

81 Kolmandast lõigust tuleneb seega, et kui maksukohustuslase olukord vastab ühele selles lõigus nimetatud kolmest olukorrast, siis ei saa rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 esimeses lõigus nimetatud eeldust ümber lükata ja see muutub seetõttu ümberlükkamatuks. Teisisõnu, teenuste puhul, mida osutatakse elektrooniliselt telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu, eeldatakse alati, et maksukohustuslane, kes osaleb nende teenuse osutamises, tegutseb enda nimel, kuid teenuste osutaja arvel ja seega käsitatakse teda nende teenuste osutajana, kui ta kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused.

82 Samas tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidab Fenix, võttis nõukogu rakendusmääruse artikli 9a lõike 1 kolmandat lõiku vastu võttes arvesse tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu konkreetselt nende teenuste kontekstis, mida osutatakse elektrooniliselt telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu, nagu seda nõuab vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 73 viidatud kohtupraktikale käibemaksudirektiivi artikkel 28.

83 Nimelt, kui maksukohustuslasel, kes osaleb elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamises, hallates näiteks interneti suhtlusvõrgustikku, on õigus kiita heaks teenuste osutamine, käibemaksu sissenõudmine kliendilt või kehtestada teenuse osutamise üldtingimused, siis on sellel maksukohustuslasel võimalus ühepoolset määratleda teenuse osutamisega seotud põhielemendid, see tähendab teenuse osutamise toimumine ja selle aeg, või tasu nõudmise tingimused või kehtestada teenuse osutamise üldise raamistiku moodustavad eeskirjad. Neil asjaoludel ja võttes arvesse niisuguste teenuste tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, tuleb maksukohustuslast pidada teenuse osutajaks käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses.

84 Seega on käibemaksudirektiivi artikliga 28 täielikult kooskõlas, kui rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kolmandas lõigus loetletud asjaoludel ei saa sellist maksukohustuslast jätta artiklis 28 sätestatud eeldusest kõrvale juhul, kui ta määrab lepinguga asjaomaste teenuste osutajaks teise maksukohustuslase. Viimati nimetatud sättega ei saa nimelt lubada lepingutingimusi, mis ei kajasta tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu.

85 Tõsiasi, et käibemaksudirektiivi artikkel 28 ei maini rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kolmandas lõigus ette nähtud asjaolusid, ei võimalda seda analüüsi ümber lükata.

86 Nimelt, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 50 ja 82–84 esitatud kaalutlusi, siis piisab, kui märkida, et kuna rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kolmandas lõigus on sõnaselgelt need asjaolud loetletud, ei muuda see sätte käibemaksudirektiivi artikliga 28 kehtestatud normatiivset sisu, vaid piirdub hoopis selle kohaldamise täpsustamisega konkreetselt selle rakendusmääruse artikli 9a lõikes 1 nimetatud teenuste puhul.

87 Analoogetel põhjustel ei saa nõustuda Fenixi väitega, mille kohaselt oleks käibemaksudirektiivi artikliga 28 vastuolus, kui selles artiklis nimetatud maksukohustuslast

käsitada teenuse osutajana, samas kui lõpptarbija teab volituse olemasolust käsundiandja ja agendi vahel ning ka käsundiandjat ennast.

88 Seejuures on tõsi, et selleks, et käibemaksudirektiivi artiklit 28 saaks kohaldada, peab olema antud käsund, mille täitmiseks agent osaleb käsundiandja arvel teenuste osutamises (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51). Kuid isegi kui eeldada, et vaatamata nende tehinguahelate keerukusele, mis võivad iseloomustada elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamist, on lõpptarbija teatud juhtudel võimalik teada käsundi olemasolust ja käsundiandjat ennast, ei ole need asjaolud iseenesest piisavad selleks, et välistada, et maksukohustuslane, kes osaleb teenuste osutamises, tegutseb enda nimel, kuid teise isiku arvel käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses (vt selle kohta 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 43). Nimelt on ennekõike olulised volitused, mis maksukohustuslasel on seoses nende teenuste osutamisega, milles ta osaleb.

89 Neil asjaoludel ei saa sarnaselt rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kahele esimesele lõigule ka selle sätte kolmandat lõiku käsitada käibemaksudirektiivi artiklit 28 täiendava või muutvana.

90 Järelikult ei ületanud nõukogu talle ELTL artikli 291 lõike 2 alusel käibemaksudirektiivi artikliga 397 antud rakendamisevolitusi, kui ta võttis vastu rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1, et tagada liidus käibemaksudirektiivi artikli 28 ühetaoline kohaldamine esimesena nimetatud sättega hõlmatud teenustele.

91 Võttes arvesse kõiki eeltoodud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et arvestades käibemaksudirektiivi artikleid 28 ja 397 ning ELTL artikli 291 lõiget 2, ei ilmnenud selle küsimuse analüüsimisel ühtegi asjaolu, mis võiks mõjutada rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 9a lõike 1 kehtivust.

Kohtukulud

92 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse viimati nimetatud kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Arvestades nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiiviga (EL) 2017/2455), artikleid 28 ja 397 ning ELTL artikli 291 lõiget 2, ei ilmnenud eelotsuse küsimuse analüüsimisel ühtegi asjaolu, mis võiks mõjutada nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (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), artikli 9a lõike 1 kehtivust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.