

Mål C-101/24

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

7 februari 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 augusti 2023

Motpart i första instans och klagande vid Bundesfinanzhof:

Finanzamt Hamburg-Altona

Klagande i första instans och motpart vid Bundesfinanzhof:

XYRALITY GmbH

Saken i det nationella målet

Direktiv 2006/112 – Försäljning av elektroniska tjänster (spelappar för mobila enheter) via en appbutik – platsen för tillhandahållande av tjänsten före den 1 januari 2015 – Platsen där den som driver appbutiken har sitt säte eller den plats där utvecklaren av apparna har sitt säte

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska, under sådana omständigheter som de som föreligger i det nationella målet, där en tysk beskattningsbar person (utvecklare) före den 1 januari 2015 har tillhandahållit en tjänst på elektronisk väg till icke beskattningsbara personer (slutkunder), som är bosatta i gemenskapen, via en appbutik som drivs av en irländsk beskattningsbar person, artikel 28 i

rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tillämpas, vilket får till följd att den irländska beskattningsbara personen behandlas som om denna har tagit emot dessa tjänster av utvecklaren, eftersom appbutiken angav utvecklaren som tillhandahållare av tjänsten först i orderbekräftelserna – vilka utfärdades till slutkunderna – och redovisade tysk mervärdesskatt?

- 2) Om fråga 1 besvaras jakande: Ligger platsen för tillhandahållande av tjänsten, som fingerats i enlighet med artikel 28 i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och som utvecklaren tillhandahållit appbutiken, i Irland enligt artikel 44 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller i Förbundsrepubliken Tyskland enligt artikel 45 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt?
- 3) Om utvecklaren enligt svaret på frågorna 1 och 2 inte har tillhandahållit några tjänster i Förbundsrepubliken Tyskland: Är utvecklaren skyldig att betala tysk mervärdesskatt enligt artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eftersom appbutiken enligt överenskommelse har angett denna som tillhandahållare av tjänsten i sina orderbekräftelser som skickats med e-post till slutkunderna och angett tysk mervärdesskatt, trots att dessa inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112 beträffande platsen för tillhandahållande av tjänsten (nedan direktiv 2006/112), särskilt artiklarna 28, 44, 45 och 203

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster (nedan kallad genomförandeförordning nr 282/2011), särskilt artikel 9a

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG), särskilt 3 § stycke 11 och 3a § styckena 1 och 2

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Parterna tvistar om mervärdesbeskattningen av så kallade ”köp i appar” åren 2012–2014 (de aktuella åren) då artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 ännu inte hade trätt i kraft.
- 2 Klaganden i det nationella målet, Xyrality GmbH (nedan kallat Xyrality), som är en beskattningsbar person som har säte i Tyskland, utvecklar och säljer spelappar för mobila enheter. För försäljningen använder Xyrality bland annat en internetbaserad försäljningsplattform för programvara (en så kallad appbutik). Appbutiken drevs fram till den 31 december 2014 av X, som har säte i Irland. Slutkunder som använde enheter med ett visst operativsystem kunde enbart ladda ned Xyralitys spelappar via appbutiken under de aktuella åren.
- 3 X ingick under de aktuella åren ett standardavtal med utvecklare som Xyrality avseende försäljning av produkter via appbutiken. Enligt detta avtal var utvecklaren av de produkter som erbjöds via appbutiken säljare. X skulle göra reklam för produkterna i utvecklarnas namn och ställa dem till förfogande för slutkunderna för nedladdning och köp. X skulle få provision för detta. Betalningen skulle genomföras via appbutiken.
- 4 I appbutiken fanns under de aktuella åren olika spelappar som kunde laddas ned till förfogande för slutkunderna. Spelen kom i mycket stor utsträckning inte från X utan från utvecklarna själva. Vid presentationen i appbutiken angavs också utvecklarens namn för varje spel. Xyrality uppträdde med sin firma, sin juridiska form och sin adress under de aktuella åren.
- 5 De spelappar som Xyrality utvecklade kunde visserligen laddas ned gratis i appbutiken, men genom att köpa förbättringar eller andra fördelar (köp i appar) kunde slutkunden avancera i spelet eller få andra fördelar. Slutkunderna kunde välja önskade förbättringar eller fördelar i Xyralitys spelapp och få dem aktiverade mot en avgift.
- 6 Köpen i appar genomfördes via appbutiken medelst en betalningsmetod som slutkunden hade angett där. Under köpet nämndes inte Xyrality som tillhandahållare av tjänsten. Det enda som syntes var X logotyp och vissa länkar. Efter köpet fick slutkunden en orderbekräftelse via e-post från X. I e-postmeddelandet fanns appbutikens logotyp och en uppgift om att det hade gjorts ett köp i appbutiken från utvecklaren i fråga (Xyrality i det aktuella fallet).
- 7 Xyrality ansåg sig till att börja med vara tillhandahållare av tjänsten till slutkunderna. Xyrality deklarerade följaktligen tysk mervärdesskatt för slutkunder från Europeiska unionen, eftersom platsen för tillhandahållande av tjänsten enligt 3a § stycke 1 UStG och artikel 45 i direktiv 2006/112 var den plats där Xyrality hade sitt säte, och betalade in den tyska mervärdesskatten till motparten i det nationella målet, Finanzamt Hamburg Altona (nedan kallad skattemyndigheten).

- 8 Den 29 januari 2016 lämnade Xyrality in rättade mervärdesskattedeclarationer för de aktuella åren. Xyrality ansåg numera att det förelåg en tjänstekommission (3 § stycke 11 UStG och artikel 28 i direktiv 2006/112). Xyrality hade tillhandahållit sina tjänster till X, och X hade tillhandahållit dem till slutkunderna. Platsen för tillhandahållande av dess tjänster till X låg i Irland enligt 3a § stycke 2 UStG och artikel 44 i direktiv 2006/112.
- 9 Skattemyndigheten ansåg att X endast skulle betraktas som mellanhand. Köpen i fråga hade visserligen genomförts via appbutiken, men slutkunden hade informerats om användarvillkoren vid varje enskilt steg i köpet i appen. X hade därmed vid varje köp tydligt visat slutkunden att transaktionerna hade utförts för en tredje part och att X endast tog emot betalningen. Skattemyndigheten utfärdade därför beskattningsbeslut i vilka Xyralitys rättelser inte beaktades.
- 10 Finanzgericht tog upp Xyralitys talan till prövning. Nämnda domstol ansåg att Xyralitys transaktioner inte kunde beskattas i Tyskland, eftersom mottagaren av dess tjänster var X. Platsen för tillhandahållande av tjänsten låg i Irland enligt 3a § stycke 2 UStG och artikel 44 i direktiv 2006/112.
- 11 Skattemyndighetens överklagande till den hänskjutande domstolen avser Finanzgerichts dom.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Den första frågan

- 12 Enligt EU-domstolens praxis är de relevanta avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas när det fastställs vem som är tillhandahållare och vem som är mottagare av en ”tjänst”, såvida det inte förhåller sig så att avtalsvillkoren inte helt återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet (se domen Newey av den 20 juni 2013 – C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 43 och 44, och domen Budimex av den 2 maj 2019 – C- 224/18, EU:C:2019:347, punkterna 28 och 29. Se även domen Suzlon Wind Energy Portugal av den 24 februari 2022 – C-605/20, EU:C:2022:116, punkt 58). Likaså ska frågan huruvida den beskattningsbara personen har handlat i eget namn, men för tredje parters räkning, prövas särskilt på grundval av avtalsvillkoren mellan parterna (se domen Henfling m.fl. av den 14 juli 2011 – C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 42, och domen Fenix International av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkterna 72 och 73).
- 13 Genom att fastställa Finanzgerichts dom skulle den hänskjutande domstolen avvika från X och de irländska skattemyndigheternas rättsliga kvalificering av transaktionerna. Det skulle resultera i en (eventuellt slutlig) utebliven beskattning av transaktionerna.
- 14 Det är visserligen inte förbjudet för skattemyndigheterna i en medlemsstat att ensidigt besluta att göra en annan bedömning av hur vissa transaktioner ska

behandlas i mervärdesskattehänseende än den bedömning som gjorts av skattemyndigheten i en annan medlemsstat och som inneburit att transaktionerna beskattats där (se domen KrakVet Marek Batko av den 18 juni 2020 – C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 53). När domstolarna i en medlemsstat vid tolkningen av relevanta bestämmelser i unionsrätten och i nationell lagstiftning finner att samma transaktion behandlas olika i mervärdesskattehänseende i en annan medlemsstat är de emellertid, om deras beslut inte kan överklagas hos domstol enligt nationell rätt, skyldiga att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. (domen Marcandi av den 5 juli 2018 – C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 3 i domslutet samt punkt 63 och följande punkter, och domen KrakVet Marek Batko av den 18 juni 2020 – C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 51).

- 15 En sådan situation föreligger enligt skattemyndigheten i det aktuella fallet. Finanzgericht utgick från att X tillhandahöll tjänsterna till slutkunderna och att Xyrality tillhandahöll dem till X. Såsom framgår av det som Finanzgericht faktiskt har konstaterat och av de fakturor som utfärdats till slutkunderna utgick X däremot från att denna tillhandahöll en tjänst till Xyrality och att Xyrality tillhandahöll sin tjänst direkt till slutkunderna. Därmed finns det för tiden före den 1 januari 2015 en risk för utebliven beskattning av de transaktioner som genomförts via X appbutik. De skulle inte beskattas i Irland, eftersom Irland utgår från att den stat där utvecklarna har sitt säte har beskattningsrätt. De skulle inte beskattas i Tyskland, om Bundesfinanzhof bekräftade Finanzgerichts uppfattning att Irland hade beskattningsrätt.
- 16 De orderbekräftelser som X utfärdade, i vilka angavs att det hade gjorts köp i appbutiken från respektive utvecklare (Xyrality i det aktuella fallet) och i vilka tysk mervärdesskatt redovisades talar för antagandet att Xyrality tillhandahöll tjänsterna till slutkunderna (och för att det inte rör sig om ett sådant fall som anges i 3 § stycke 11 UStG och artikel 28 i direktiv 2006/112) (se, beträffande fakturans betydelse i detta sammanhang, domen Fenix International av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkterna 75–77). Xyrality utgick från detta till att börja med. Det skulle också vara möjligt att av förarbetena till artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 och av syftet med den nya lagstiftningen (se domen Fenix International av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 15 och följande punkter och punkt 52 och följande punkter) dra slutsatsen att den kvalificering i mervärdesskattehänseende som appbutikerna tillämpade och som avtalats med utvecklarna ska fortsätta gälla för perioder innan genomförandeförordningen trädde i kraft.
- 17 Den omständigheten att artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 konkretiserar det normativa innehållet i artikel 28 i direktiv 2006/112 i EU-domstolens tolkning (se domen Fenix International av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 86) talar för att de principer som stadgas där även skulle kunna tillämpas på Xyralitys transaktioner under de aktuella åren (se, allmänt, domen Welmory av den 16 oktober 2014 – C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 45 och 46, och domen Leichenich av den 15 november 2012 – C-532/11, EU:C:2012:720, punkt 32). Ytterligare en omständighet som talar för

detta skulle kunna vara de icke bindande riktlinjer som antogs vid mervärdesskattekommitténs 93:e möte den 1 juli 2011 (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). Finanzgericht har slagit fast att uppträdandet när avtalet ingicks talade för att X handlade i eget namn, att innehållet i orderbekräftelserna inte heller var tillräckligt tydliga och att orderbekräftelserna dessutom skickades först efter det att transaktionen hade genomförts. Det skulle därför enligt riktlinjerna från år 2011 kunna antas att X inte när avtalet ingicks tillräckligt tydligt angav utvecklarna som tillhandahållare av de elektroniska tjänsterna och att det därför är fråga om tjänster som X tillhandahöll slutkunderna.

Den andra frågan

- 18 Den hänskjutande domstolen ställer den andra frågan för att få klarhet i rättsföljderna enligt artikel 28 i direktiv 2006/112.
- 19 Om X enligt svaret på den första frågan är tillhandahållare av tjänsten föreligger en tjänstekommission både enligt nationell rätt och enligt unionsrätten. Den relevanta tyska bestämmelsen (3 § stycke 11 UStG) är baserad på artikel 28 i direktiv 2006/112. Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, ska han enligt denna bestämmelse anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga. Han anses således som beskattningsbar person i förhållande till slutkunden (se domen *Valstybine mokesčių inspekcija* av den 16 september 2020 – C-312/19, EU:C:2020:711, punkterna 49 och 52).
- 20 Dessa bestämmelser gäller för alla kategorier av tjänster (se domen *Fenix International* av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 54). De kräver att det föreligger en fullmakt enligt vilken kommissionären för kommittentens räkning medverkar vid tillhandahållandet av tjänsterna, vilket innebär att det måste föreligga en överenskommelse mellan kommissionären och kommittenten om tilldelning av den aktuella fullmakten (domen *Gmina L.* av den 30 mars 2023 – C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 32). Denna fullmakt har getts på grundval av avtalen mellan X och Xyrality.
- 21 Rättsföljden av en tillämpning av 3 § stycke 11 UStG och artikel 28 i direktiv 2006/112 är den juridiska fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra (se domen *kommissionen/Luxemburg* av den 4 maj 2017 – C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86).
- 22 Den näringsidkare som är kommissionär anses först ha tagit emot de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit en kund tjänsterna (domen *UCMR – ADA* av den 21 januari 2021 – C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 43, och domen *Fenix International* av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 54). Han ska presumeras vara den som tillhandahåller tjänsten (domen *Fenix International* av den 28 februari 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 55).

- 23 Detta innebär att om de tillhandahållanden av tjänster som en näringsidkare ägnar sig åt är mervärdesskattepliktiga, så omfattas även dennes juridiska relation till den näringsidkare för vars räkning denne agerar av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (se domen kommissionen/Luxemburg av den 4 maj 2017 – C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 87).
- 24 Om de tjänster beträffande vilka kommissionären uppträder som mellanman är undantagna från mervärdesskatteplikt gäller detta undantag även i rättsförhållandet mellan kommittenten och kommissionären (se domen Henfling m.fl. av den 14 juli 2011 – C- 464/10, EU:C:2011:489, punkt 36).
- 25 En fullständig likabehandling av kommissionären och en person som handlar enligt fullmakt är emellertid inte nödvändig. Principen om neutralitet har inte åsidosatts, eftersom unionsrätten innehåller särskilda regler för en kommissionär som handlar för någon annans räkning och för de situationer då tjänsterna tillhandahålls av en fullmäktig som handlar i någon annans namn och för dennes räkning (se domen Henfling av den 14 juli 2011, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 38).
- 26 Räckvidden av denna fiktion är omtvistad.
- 27 Dels skulle det vara tänkbart att det rättsliga förhållandet mellan kommissionären och kommittenten, för vars räkning kommissionären handlar, helt och hållet ska behandlas på samma sätt som en tjänst beträffande vilken kommissionären uppträder som mellanman. Fiktionen enligt artikel 28 i direktiv 2006/112 skulle omfatta hela tjänsten, det vill säga båda tjänsterna (kommittentens tjänst till kommissionären och kommissionärens tjänst till slutkunden) skulle behandlas på samma sätt som om kommittenten tillhandahöll tjänsten direkt till slutkunden.
- 28 Något som skulle kunna tala för detta är att föremålet för bestämmelsen är en juridisk fiktion och att en ytterligare fiktiv transaktion inte skulle ändra resultatet i mervärdesskattehänseende enligt detta synsätt. Direkt och indirekt tillhandahållande av tjänster skulle behandlas lika. Beskattningen av en tjänst skulle inte vara beroende av försäljningskanalen. Den medlemsstat som har rätt till skatteintäkterna enligt unionsrätten vid direkt tillhandahållande av tjänster skulle fortfarande ha rätt till dem, och detta med samma belopp som vid direkt tillhandahållande. Samtidigt skulle eventuellt kringgående eller missbruk förhindras.
- 29 I det aktuella fallet skulle platsen för tillhandahållande av tjänsterna ligga i Tyskland vid direkt tillhandahållande av tjänster. Undantag från skatteplikt gäller inte. Standardskattesatsen ska tillämpas. Enligt detta synsätt skulle detta gälla på samma sätt för Xyralitys fiktiva leverans till X.
- 30 Dels skulle det vara tänkbart att åtminstone platsen för tillhandahållande av den tjänst beträffande vilken kommissionären uppträder som mellanman också bestämmer platsen för tillhandahållande av tjänster mellan kommittenten och kommissionären. Fiktionen skulle åtminstone omfatta platsen för

tillhandahållande av tjänsten. Detta skulle till exempel kunna uppnås genom att även platsen för Xyralitys tillhandahållande av tjänster till X skulle bestämmas i enlighet med artikel 45 i direktiv 2006/112, trots att X är en beskattningsbar person, eftersom de tjänster beträffande vilka X uppträder som mellanman är tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg till icke beskattningsbara personer, för vilka artikel 45 i direktiv 2006/112 gäller.

- 31 Platsen för Xyralitys fiktiva tillhandahållande av tjänster till X skulle ligga i Tyskland även enligt detta synsätt.
- 32 Slutligen skulle det vara tänkbart att platsen för tillhandahållande av tjänster beträffande vilka kommissionären uppträder som mellanman och platsen för tillhandahållande av tjänster mellan kommittenten och kommissionären ska bestämmas var för sig enligt artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112. Något som skulle kunna tala för detta är punkt 38 i domen Henfling m.fl. av den 14 juli 2011 – C-464/10, EU:C:2011:489, och generaladvokaten Jääskinens förslag till avgörande i målet Lebara av den 8 december 2011 – C-520/10, EU:C:2011:818, punkterna 50 och 71. Kommittentens fiktiva tjänst till kommissionären skulle leda till att platsen för tillhandahållande av tjänsterna enligt artiklarna 44 och 45 alltid skulle vara den plats där kommissionären har sitt säte, om ingen särskild bestämmelse gäller beträffande platsen. Kommissionärens tillhandahållande av tjänster till kommittenten (vilket enligt artikel 44 i direktiv 2006/112 sker på den plats där kommittenten har sitt säte) skulle paradoxalt nog på grund av fiktionen leda till att inga tjänster tillhandahölls på den plats där kommittenten har sitt säte. Den hänskjutande domstolen tvivlar på att detta motsvarar tjänstekommissionens affärsmässiga och ekonomiska verklighet.
- 33 I det aktuella fallet skulle detta synsätt leda till att platsen för Xyralitys fiktiva tillhandahållande av tjänster till X skulle ligga i Irland enligt artikel 44 i direktiv 2006/112, eftersom X är en beskattningsbar person som har köpt Xyralitys fiktiva tjänst för sitt företag. Platsen för X tillhandahållande av tjänster till slutkunderna skulle också ligga i Irland enligt artikel 45 i direktiv 2006/112.

Den tredje frågan

- 34 Den hänskjutande domstolen ställer den tredje frågan för att få klarhet i vilka effekter det får att X med Xyralitys samtycke har skickat orderbekräftelser med e-post, i vilka det har angetts att det har gjorts ett köp från Xyrality i appbutiken, och i vilka bruttopriset och den tyska mervärdesskatt som är inkluderad i detta nämns.
- 35 Den hänskjutande domstolen har övervägt frågan huruvida Xyrality enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 ska betala den mervärdesskatt som med dess samtycke har angetts i dess namn, eftersom X orderbekräftelser som skickats med e-post skulle kunna anses som fakturor i den mening som avses i denna artikel. X befogenhet att utfärda fakturor i Xyralitys namn följer av överenskommelserna mellan dem. X

skulle enbart få provision. Slutkunderna har också samtyckt till den elektroniska överföringen av orderbekräftelserna.

- 36 EU-domstolens dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) – C- 378/21, EU:C:2022:968, skulle dock kunna utgöra hinder för en skattskyldighet enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 för Xyrality på grundval av de orderbekräftelser som X utfärdat i Xyralitys namn.
- 37 De omtvistade transaktionerna är transaktioner som inte har tillhandahållits beskattningsbara personer för deras företag. Domen av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) – C-378/21, EU:C:2022:968, skulle kunna tolkas så, att då inte någon skatt ska betalas enligt artikel 203 i direktiv 2006/112. EU-domstolen hade redan tidigare förklarat att det var fråga om den risk för skattebortfall som rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt kan medföra (se domen Stadeco av den 18 juni 2009 – C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28, domen Stroy trans av den 31 januari 2013 – C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32, domen LVK – 56 av den 31 januari 2013 – C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 36, domen Rusedespred av den 11 april 2013 – C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24, domen EN.SA. av den 8 maj 2019 – C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32, och domen P. (Bensinkort) av den 18 mars 2021 – C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27; se även domen Terracult av den 2 juli 2020 – C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 38 Trots att mottagarna av tjänsten är icke beskattningsbara personer skulle det i det aktuella fallet kunna finnas en risk för skattebortfall, vilket artikel 203 i direktiv 2006/112 ska förhindra. Kravet på en faktura tjänar nämligen också till att kontrollera betalningen av den skatt som ska betalas, att säkerställa en korrekt uppbörd och att förhindra skatteundandragande (se domen Langhorst av den 17 september 1997 – C-141/96, EU:C:1997:417, punkterna 17 och 20, domen Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos av den 15 september 2016 – C- 516/14, EU:C:2016:690, punkt 27, domen Geissel och Butin av den 15 november 2017 – C-374/16 och C- 375/16, EU:C:2017:867, punkt 41, samt skäl 46 i direktiv 2006/112). När flera beskattningsbara personer deltar i tillhandahållandet av tjänsten medför under alla omständigheter både det av kommittenten (Xyrality) tillåtna bokföringsmässiga hänförandet av en tjänst till (enligt Xyrality) fel tillhandahållare och det av kommittenten tillåtna bokföringsmässiga hänförandet av en tjänst till (enligt Xyrality) fel skatteborgenär en risk för skattebortfall för unionen, och detta även när kunden inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Det finns en risk för en slutlig utebliven beskattning av transaktionerna, eftersom Irland utgår från att Tyskland har beskattningsrätt, vilket överensstämmer med orderbekräftelserna, medan Finanzgericht har utgått från att Irland har beskattningsrätt när det gäller X, vilket står i strid med orderbekräftelserna.

- 39 Denna situation har i det aktuella fallet förorsakats av Xyrality. Xyrality samtyckte till att börja med, vilket i och för sig är tillåtet (artikel 220.1 i direktiv 2006/112), till att appbutiken angav Xyrality som tillhandahållare på orderbekräftelserna, men Xyrality gjorde senare gällande det motsatta för skattemyndigheten, nämligen att den som driver appbutiken är tillhandahållare (och att Xyrality inte skulle betala den mervärdesskatt som angetts i dess namn). Xyrality har därmed uppträtt motsägelsefullt. Om Xyrality anser att X är tillhandahållare får Xyrality inte tillåta att X anger Xyrality som tillhandahållare. Xyralitys motsägelsefulla uppträdande skulle kunna motivera slutsatsen att denna ska betala skatten enligt artikel 203 i direktiv 2006/112.
- 40 Risken för skattebortfall, som beror på orderbekräftelserna, kan undanröjas. Det kan till exempel göras genom att Xyrality bevisar att appbutiken har fullgjort sina skyldigheter i skattehänseende vad gäller de transaktioner som enligt Xyrality ska hänföras till appbutiken. Xyrality skulle inte behöva betala mervärdesskatten, om rättade orderbekräftelser sedan utfärdades till slutkunderna, och appbutiken (X i det aktuella fallet) i dessa angav sig själv som tillhandahållare och redovisade irländsk mervärdesskatt (och betalade in den till de irländska skattemyndigheterna).