

Cauza C-101/24**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

7 februarie 2024

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

23 august 2023

Pârât și recurent:

Finanzamt Hamburg-Altona

Reclamantă și intimată:

XYRALITY GmbH

Obiectul procedurii principale

Directiva 2006/112 – Vânzarea de servicii electronice (aplicații de jocuri pentru echipamente terminale mobile) prin intermediul unui magazin online de aplicații – Locul de prestare a serviciilor în perioada anterioară datei de 1 ianuarie 2015 – Sediul exploatatorului magazinului online de aplicații sau sediul dezvoltatorului aplicațiilor

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Articolul 28 din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie aplicat în împrejurări precum cele din procedura principală, în care o persoană impozabilă germană (dezvoltatorul) a prestat anterior datei de 1 ianuarie

2015 un serviciu pe cale electronică către o persoană neimpozabilă rezidentă pe teritoriul Uniunii (clientul final) prin intermediul unui magazin online de aplicații aparținând unei persoane impozabile irlandeze, cu consecința că persoana impozabilă irlandeză este tratată ca și cum ar fi primit această prestare de servicii din partea dezvoltatorului și le-a prestat apoi clienților finali, pentru motivul că magazinul online de aplicații a menționat abia în confirmările de comandă emise clienților că dezvoltatorul este prestatorul, precum și TVA-ul german?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: Locul prestării de servicii fictive în conformitate cu articolul 28 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, realizate de dezvoltator către serviciul online de aplicații, este situat potrivit articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în Irlanda sau este situat în Republica Federală Germania în conformitate cu articolul 45 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?
- 3) În cazul în care din răspunsurile la prima și la cea de a doua întrebare preliminară rezultă că dezvoltatorul nu a realizat nicio prestare de servicii în Republica Federală Germania: Dezvoltatorul are obligația de plăti TVA-ul german în conformitate cu articolul 203 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată întrucât magazinul online de aplicații l-a menționat conform convenției ca prestator în confirmările de comandă pe care le-a transmis clienților finali prin e-mail și în care a menționat totodată TVA-ul german, deși clienții finali nu au drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor, (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), în special articolele 28, 44, 45 și 203

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor, (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”), în special articolul 9a

Dispoziții naționale invocate

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 3 alineatul (11) și articolul 3a alineatele (1) și (2)

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Litigiul dintre părți poartă asupra TVA-ului datorat pentru așa-numitele achiziții în cadrul aplicației din anii (în litigiu) 2012-2014, în care articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu a fost încă în vigoare.
- 2 Reclamanta-intimată (denumită în continuare „reclamanta”), o persoană impozabilă stabilită în Republica Federală Germania, concepe și distribuie aplicații de jocuri pentru echipamentele terminale mobile. În scopul distribuirii, ea utilizează printre altele o platformă de comerț electronic digitală de pe internet pentru software (așa-numitul magazin online de aplicații). Magazinul online de aplicații a fost exploatat până la 31 decembrie 2014 de către X, cu sediul în Irlanda. În anii în litigiu, clienții finali, care foloseau echipamente terminale mobile cu un anumit sistem de operare, puteau descărca aplicațiile de jocuri ale reclamantei numai prin intermediul magazinului online de aplicații.
- 3 X a încheiat în anii în litigiu cu dezvoltatori precum reclamanta o convenție standard privind distribuția produselor prin intermediul magazinului online de aplicații. Potrivit acestei convenții, vânzător al produselor oferite prin intermediul magazinului online de jocuri era dezvoltatorul acestora. X trebuia să prezinte produsele în numele dezvoltatorilor și să le pună la dispoziția clienților finali în scopul descărcării și cumpărării. Pentru aceasta, X urma să primească un comision. Procesul de plată trebuia să se desfășoare prin intermediul magazinului online de aplicații.
- 4 În anii în litigiu, în magazinul online de aplicații au fost puse la dispoziția clienților finali diferite aplicații de jocuri care puteau fi descărcate. Cea mai mare parte a acestor jocuri nu proveneau de la X, ci de la dezvoltatorii înșiși. Prezentarea fiecărui joc în magazinul online de aplicații era însoțită și de denumirea dezvoltatorului. În anii în litigiu, reclamanta s-a prezentat în magazinul online de aplicații cu denumirea, forma juridică și adresa sa.
- 5 Aplicațiile de jocuri concepute de reclamantă puteau fi descărcate gratuit din magazinul online de aplicații. Prin achiziționarea cu titlu oneros a îmbunătățirilor sau a altor avantaje (achiziții în cadrul aplicației), clientul final putea însă avansa în joc sau putea obține alte avantaje. Clienții finali puteau selecta în aplicația de jocuri a reclamantei îmbunătățirile sau alte avantaje dorite și le puteau utiliza după plata prețului prevăzut.
- 6 Achizițiile în cadrul aplicației se derulau prin magazinul online de aplicații prin intermediul unei metode de plată stabilite acolo de către clientul final. În cadrul

operațiunii de cumpărare reclamanta nu era indicată ca prestator. Se puteau vizualiza numai logoul lui X și anumite linkuri. După finalizarea procesului de cumpărare, clientul final primea din partea lui X un e-mail de confirmare a comenzii. Acest e-mail conținea logoul magazinului online de aplicații și indicația că s-a cumpărat în acest magazin de la dezvoltatorul respectiv (în speță, reclamanta).

- 7 Inițial, reclamanta s-a considerat prestator al clientului final. Prin urmare, ea a declarat în mod corespunzător pentru clienții finali din Uniunea Europeană TVA-ul german, întrucât locul de prestare a serviciilor este situat la sediul său în conformitate cu articolul 3a alineatul (1) din UStG și cu articolul 45 din Directiva 2006/112 și a plătit TVA-ul pârâului-recurent, Finanzamt (Administrația Fiscală, denumită în continuare „FA”).
- 8 La 29 ianuarie 2016, reclamanta a depus declarații de TVA rectificative pentru anii în litigiu. La acel moment, ea a considerat că există un comision pentru prestarea de servicii [articolul 3 alineatul (11) din UStG și articolul 28 din Directiva 2006/112]. Ea a prestat servicii în favoarea lui X, iar X a prestat serviciile în favoarea clienților finali. Locul în care a prestat serviciile sale în favoarea lui X este situat în Irlanda în conformitate cu articolul 3a alineatul (2) din UStG și cu articolul 44 din Directiva 2006/112.
- 9 FA a considerat că X trebuie privită numai ca intermediar. Este adevărat că procesul de cumpărare respectiv s-a desfășurat prin intermediul magazinului online de aplicații. Clientului final i s-a atras însă atenția asupra condițiilor de utilizare în fiecare etapă a achiziției din cadrul aplicației. Prin urmare, X a indicat în mod neechivoc clientului final, pentru fiecare achiziție, că operațiunile au fost realizate într-un mod neechivoc în contul altei persoane; X nu a făcut decât să încaseze creanța. În consecință, FA a emis decizii de stabilire a TVA-ului, în care nu s-au avut în vedere ajustările realizate de reclamantă.
- 10 Das Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, denumit în continuare „FG”) a admis acțiunea formulată de reclamantă. Acesta a reținut că operațiunile reclamantei nu sunt impozabile în Germania, deoarece beneficiarul serviciilor sale a fost X. În conformitate cu articolul 3a alineatul (2) din UStG și cu articolul 44 din Directiva 2006/112, locul prestării serviciilor este situat în Irlanda.
- 11 Împotriva hotărârii pronunțate de Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), FA a declarat recurs la instanța de trimitere.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 12 Potrivit jurisprudenței Curții, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, cu

excepția cazului în care se dovedește că prevederile contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a operațiunilor (a se vedea Hotărârea Newey din 20 iunie 2013, C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 43 și 44, și Hotărârea Budimex din 2 mai 2019, C-224/18, EU:C:2019:347, punctele 28 și 29; a se vedea și Hotărârea Suzlon Wind Energy Portugal din 24 februarie 2022, C-605/20, EU:C:2022:116, punctul 58). De asemenea, este necesar să se examineze, în special pe baza relațiilor contractuale dintre părți, chestiunea dacă persoana impozabilă acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane (a se vedea Hotărârea Henfling și alții din 14 iulie 2011, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 42, și Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctele 72 și 73).

- 13 Dacă ar confirma hotărârea FG, instanța de trimitere s-ar abate de la clasificarea juridică a operațiunilor de către X și de către autoritățile fiscale irlandeze. Consecința ar putea fi neimpozitarea (posibil definitivă) a operațiunilor.
- 14 S-a stabilit că autoritățile fiscale ale unui stat membru pot să aplice în mod unilateral unor operațiuni un tratament fiscal în materia TVA-ului diferit de cel în temeiul căruia au fost deja impozitate în alt stat membru (a se vedea Hotărârea KrakVet Marek Batko din 18 iunie 2020, C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 53). Cu toate acestea, atunci când interpretează dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii și ale dreptului național, instanțele unui stat membru care constată că aceeași operațiune face, în alt stat membru, obiectul unui tratament diferit în scopuri de TVA au obligația de a sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară, dacă deciziile lor nu sunt susceptibile să facă obiectul unei căi de atac jurisdicționale potrivit dreptului intern (Hotărârea Marcandi din 5 iulie 2018, C-544/16, EU:C:2018:540, punctul 3 din dispozitiv și punctul 63 și urm., și Hotărârea KrakVet Marek Batko din 18 iunie 2020, C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 51).
- 15 Potrivit precizărilor FA, în litigiu se regăsește o asemenea situație. FG a considerat că X a prestat servicii în favoarea clienților finali, iar reclamanta a prestat servicii în favoarea lui X. În schimb, astfel cum rezultă din constatările de fapt ale FG și din facturile emise către clienții finali, X a considerat că a prestat un serviciu reclamantei, iar reclamanta a prestat serviciul său direct în favoarea clienților finali. Așa fiind, pentru perioada anterioară datei de 1 ianuarie 2015 există riscul neimpozitării operațiunilor desfășurate de X prin intermediul magazinului online de aplicații. Ele nu ar fi impozitate în Irlanda, deoarece Irlanda pornește de la premisa dreptului de impozitare al statului de reședință al dezvoltatorilor (în speță, Germania). În Germania nu ar fi impozitate dacă instanța ar confirma opinia FG, care a considerat că dreptul de impozitare aparține Irlandei.
- 16 Ipoteza că, în concordanță cu opinia exprimată de Irlanda și de X, trebuie să se pornească de la premisa prestării de către reclamantă a unui serviciu în favoarea clienților [și să nu se constate cazul prevăzut la articolul 3 alineatul (11) din UStG și la articolul 28 din Directiva 2006/112] este susținută de confirmările de

comandă emise de X, în care se precizează că achiziția a avut loc de la dezvoltatorul respectiv (în speță, de la reclamantă) în magazinul online de aplicații și în care se menționează TVA-ul german (referitor la semnificația facturii în acest context, a se vedea Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctele 75-77). De la această ipoteză a pornit inițial și reclamanta. Din geneza articolului 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și din obiectivul urmărit prin noua reglementare (a se vedea în acest sens Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctele 15 și urm. și 52 și urm.) s-ar putea de asemenea trage concluzia că pentru perioadele anterioare intrării sale în vigoare ar trebui să se aibă în vedere în continuare clasificarea în scopuri de TVA practică de magazinele online de aplicații și convenită contractual cu dezvoltatorii.

- 17 Cu toate acestea, împrejurarea că articolul 9a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 concretizează conținutul normativ al articolului 28 din Directiva 2006/112 astfel cum a fost interpretat de Curte (a se vedea Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 86) poate fi un argument în sensul că principiile consacrate în acesta ar putea fi aplicate și operațiunilor reclamantei din anii în litigiu (a se vedea cu titlu general Hotărârea Welmory din 16 octombrie 2014, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 45 și 46, și Hotărârea Leichenich din 15 noiembrie 2012, C-532/11, EU:C:2012:720, punctul 32). Un alt argument în acest sens ar putea fi orientările neobligatorii din cadrul celei de a 93-a reuniuni a Comitetului TVA din 1 iulie 2011 [Documentul C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709]. FG a statuat că comportamentul la încheierea contractului a fost un indiciu în sensul că X a acționat în nume propriu, că nici conținutul confirmărilor de comandă nu este suficient de clar și că confirmările de comandă au fost în plus trimise abia după încheierea operațiunii. Prin urmare, în sensul orientărilor din anul 2011, se poate considera că la încheierea contractului X nu i-a identificat suficient de clar pe dezvoltatori ca prestatori de servicii electronice, motiv pentru care există o prestare de servicii realizată de X către clienții finali.

Cu privire la a doua întrebare

- 18 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se clarifice consecințele juridice ale articolului 28 din Directiva 2006/112.
- 19 În cazul în care la prima întrebare se răspunde că X este prestatorul, există un comision pentru prestarea de servicii atât în temeiul dreptului național, cât și al dreptului Uniunii. Dispoziția germană relevantă [articolul 3 alineatul (11) din UStG] se bazează pe articolul 28 din Directiva 2006/112. Potrivit acestuia, când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective. Ea este, așadar, considerată persoana impozabilă în raportul cu clientul final (a se vedea Hotărârea Valstybine mokesčių inspekcija din 16 septembrie 2020, C-312/19, EU:C:2020:711, punctele 49 și 52).

- 20 Aceste dispoziții sunt valabile pentru toate categoriile de servicii (a se vedea Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 54). Ele impun să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în prestarea de servicii, ceea ce implică încheierea, între comisionar și comitent, a unui acord având ca obiect atribuirea mandatului în cauză (Hotărârea Gmina L. din 30 martie 2023, C-616/21, EU:C:2023:280, punctul 32). Acest mandat are ca temei contractele încheiate între X și reclamantă.
- 21 Consecința juridică a aplicării articolului 3 alineatul (11) din UStG și a articolului 28 din Directiva 2006/112 este ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv (a se vedea Hotărârea Comisia/Luxemburg din 4 mai 2017, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 86).
- 22 Se consideră că operatorul, care are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia acționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă (Hotărârea UCMR – ADA din 21 ianuarie 2021, C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 43, și Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 54); el este prezumat prestatorul serviciilor (Hotărârea Fenix International din 28 februarie 2023, C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 55).
- 23 Dacă prestarea unui serviciu la care ia parte un operator este supusă TVA-ului, raportul juridic dintre acest operator și operatorul în contul căruia acționează este de asemenea supus TVA-ului (a se vedea prin Hotărârea Comisia/Luxemburg din 4 mai 2017, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 87).
- 24 În cazul în care prestarea de servicii la care ia parte comisionarul este scutită de TVA, această scutire este de asemenea aplicabilă raportului juridic dintre comitent și comisionar (a se vedea Hotărârea Henfling și alții din 14 iulie 2011, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 36).
- 25 Nu este însă necesară egalitatea de tratament deplină între comisionar și un mandatar. Principiul neutralității fiscale nu este încălcat, întrucât dreptul Uniunii prevede reguli diferite pentru prestările de servicii furnizate de un comisionar care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane și pentru prestările de servicii furnizate de un mandatar care acționează în numele și în contul unei alte persoane (a se vedea Hotărârea Henfling și alții din 14 iulie 2011, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 38).
- 26 Este discutabil cât de larg este domeniul acestei ficțiuni.
- 27 Ar fi posibil, pe de o parte, ca raportul juridic dintre comisionar și comitentul în contul căruia acționează să fie tratat din punctul de vedere al TVA-ului exact ca prestarea de servicii la care participă comisionarul. Ficțiunea de la articolul 28 din Directiva 2006/112 s-ar extinde asupra întregii prestații, cu alte cuvinte, ambele servicii (cel prestat de comitent comisionarului și cel prestat de comisionar

clientului final) ar fi tratate ca și când comitentul ar presta serviciul direct clientului final.

- 28 Această ipoteză ar putea fi susținută de faptul că obiectul dispoziției îl reprezintă o ficțiune juridică, iar intervenția unei operațiuni fictive nu ar modifica din această perspectivă rezultatul din punctul de vedere al TVA-ului. Prestările de servicii directe și indirecte ar fi tratate egal. Impozitarea unei prestări de servicii nu ar depinde de calea de distribuție. Venitul fiscal ar reveni în continuare statului membru care ar avea dreptul să îl încaseze potrivit dispozițiilor de drept al Uniunii dacă prestarea serviciului ar avea loc în mod direct, și anume în același quantum ca în cazul prestării directe a serviciului. Concomitent, s-ar preveni posibilele fraude sau abuzuri.
- 29 În speță, locul de prestare a serviciului reclamantei ar fi situat în țară în cazul prestării directe a serviciului. Scutirea nu operează. Este aplicabilă cota standard. Din această perspectivă, acest lucru ar fi valabil în egală măsură pentru prestările fictive realizate de reclamantă către X.
- 30 Pe de altă parte, ar fi posibil ca cel puțin locul de prestare a serviciilor la care participă comisionarul să determine de asemenea locul de prestare a serviciilor dintre comitent și comisionar. Ficțiunea s-ar extinde cel puțin asupra locului de prestare. Această extindere ar fi posibil de realizat de exemplu prin faptul că și locul în care reclamanta prestează către X trebuie determinat în conformitate cu articolul 45 din Directiva 2006/112, deși X este o persoană impozabilă, deoarece prestările la care participă X constituie prestări de servicii realizate pe cale electronică către persoane neimpozabile pentru care se aplică articolul 45 din Directiva 2006/112.
- 31 Locul în care reclamanta prestează fictiv către X ar fi situat din această perspectivă tot în țară.
- 32 În fine, s-ar putea concepe că locul de prestare a serviciilor la care participă comisionarul și locul de prestare a serviciilor dintre comitent și comisionar trebuie determinate separat în temeiul articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112. Această ipoteză ar putea fi susținută de punctul 38 din Hotărârea Henfling și alții din 14 iulie 2011, C-464/10, EU:C:2011:489, și de Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Lebara la 8 decembrie 2011, C-520/10, EU:C:2011:818, punctele 50 și 71. Prestarea de servicii fictivă realizată de comitent către comisionar ar avea drept rezultat faptul că, sub imperiul articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112, locul prestărilor ar fi mutat la locul de reședință al comisionarului, dacă nu se aplică nicio dispoziție specială referitoare la loc. Mandatul îndeplinit de comisionar pentru comitent (realizat, potrivit articolului 44 din Directiva 2006/112, la locul de reședință al comitentului) ar face în mod paradoxal ca, în virtutea ficțiunii, locul tuturor prestațiilor să fie mutat departe de comitent. Instanța de trimitere are îndoieli dacă acest lucru corespunde realității economice și comerciale a comisionului pentru prestarea de servicii.

- 33 În speță, această perspectivă ar avea drept efect faptul că locul prestației fictive realizate de reclamantă către X ar fi situat în Irlanda potrivit articolului 44 din Directiva 2006/112, întrucât X este o persoană impozabilă care a achiziționat prestația fictivă a reclamantei pentru întreprinderea sa. Locul prestației realizate de X către clienții finali este situat, potrivit articolului 45 din Directiva 2006/112, tot în Irlanda.

Cu privire la a treia întrebare preliminară

- 34 Prin intermediul celei de a treia întrebări se solicită să se clarifice care sunt consecințele faptului că X a trimis prin e-mail confirmări de comandă cu consimțământul reclamantei, în care s-a indicat că achiziția s-a realizat de la reclamantă prin magazinul online de aplicații și în care s-a menționat prețul brut și TVA-ul german inclus în acesta.
- 35 Instanța de trimitere a analizat dacă reclamanta datorează, potrivit articolului 203 din Directiva 2006/112, TVA-ul menționat cu acordul și în numele său, deoarece confirmările de comandă trimise prin e-mail de X ar putea constitui facturi în sensul acestui articol. Dreptul lui X de a emite facturi în numele reclamantei rezultă din acordurile dintre ele. X ar trebui să primească numai un comision. Clienții finali au fost de asemenea de acord cu transmiterea pe cale electronică a confirmărilor de comandă.
- 36 Datoria fiscală a reclamantei în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112 bazată pe confirmările de comandă emise de X în numele reclamantei ar putea fi însă infirmată de Hotărârea Curții din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali), C- 378/21, EU:C:2022:968
- 37 Operațiunile în discuție în speță nu sunt operațiuni efectuate în beneficiul persoanelor impozabile pentru întreprinderea lor. Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat eronat consumatorilor finali), C- 378/21, EU:C:2022:968, ar putea fi înțeleasă în sensul că nu există nicio datorie fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112. Curtea a statuat anterior că este vorba despre riscul de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere (a se vedea Hotărârea Stadeco din 18 iunie 2009, C-566/07, EU:C:2009:380, punctul 28, Hotărârea Stroy trans din 31 ianuarie 2013, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32, Hotărârea LVK – 56 din 31 ianuarie 2013, C-643/11, EU:C:2013:55, punctul 36, Hotărârea Rusedespred din 11 aprilie 2013, C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 24, Hotărârea EN.SA. din 8 mai 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 32, Hotărârea P. (Carduri de carburant) din 18 martie 2021, C-48/20, EU:C:2021:215, punctul 27; se vedea și Hotărârea Terracult din 2 iulie 2020, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 38 Deși beneficiarii serviciilor sunt persoane neimpozabile, în speță ar putea exista riscul de pierdere a unor venituri fiscale care trebuie prevenit prin articolul 203 din Directiva 2006/112. Cerința privind factura are și scopul de a controla plata impozitelor datorate, de a asigura colectarea lor în mod corect și de a preveni

evaziunea [a se vedea Hotărârea Langhorst din 17 septembrie 1997, C-141/96, EU:C:1997:417, punctele 17 și 20, Hotărârea Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos din 15 septembrie 2016, C- 516/14, EU:C:2016:690, punctul 27, Hotărârea Geissel și Butin din 15 noiembrie 2017, C-374/16 și C- 375/16, EU:C:2017:867, punctul 41, precum și considerentul (46) al Directivei 2006/112]. În orice caz, atunci când la prestarea serviciului participă mai multe persoane impozabile, veniturile fiscale ale Uniunii sunt puse în pericol atât din cauza atribuirii prin factură permise de către comitent (reclamanta) unui fals prestator (din perspectiva sa), cât și din cauza atribuirii prin factură permise de comitent a unui serviciu unui fals creditor (din perspectiva sa), și anume și în cazul în care clientul nu are drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Există riscul unei neimpozitări definitive a operațiunilor, întrucât Irlanda consideră că dreptul de impozitare revine Germaniei, ceea ce corespunde confirmărilor de comandă, în timp ce FG a considerat că în cazul lui X dreptul de impozitare revine Irlandei, ceea ce este contrar acestor confirmări de comandă.

- 39 Această situație a fost creată în speță de reclamantă. Mai întâi, ea a mandatat magazinul online de aplicații – ceea ce este permis [articolul 220 alineatul (1) din Directiva 2006/112] – să o menționeze pe confirmările de comandă ca fiind prestatorul, iar ulterior a susținut în fața FA opinia contrară potrivit căreia prestatorul este exploatatorul magazinului online de aplicații (iar TVA-ul menționat în numele său nu este datorat de ea). Prin urmare, afirmațiile sale sunt contradictorii. Dacă consideră că X este prestatorul, nu poate permite ca X să o menționeze pe ea ca fiind prestatorul. Afirmațiile contradictorii ale reclamantei ar putea constitui un temei pentru a considera calitatea sa de debitoare fiscală în temeiul articolului 203 din Directiva 2006/112.
- 40 Riscul de pierdere a unor venituri fiscale generat de confirmările de comandă poate fi înlăturat. Acest lucru este posibil de exemplu prin dovedirea de către reclamantă a faptului că magazinul online de aplicații și-a executat obligațiile fiscale în legătură cu operațiunile care în opinia reclamantei trebuie atribuite acestuia. Dispariția ulterioară a [obligației de plată a] impozitului depinde atunci de emiterea unor confirmări de comandă rectificative către clienții finali, în care magazinul online de aplicații (în speță, X) se menționează pe el însuși ca prestator și menționează de asemenea TVA-ul irlandez (și îl plătește autorităților fiscale irlandeze).