

Sprawa C-101/24**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem****Data wpływu:**

7 luty 2024 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

23 sierpnia 2023 r.

Strona pozwana i wnosząca skargę rewizyjną:

Finanzamt Hamburg-Altona

Strona skarżąca i druga strona w postępowaniu rewizyjnym:

XYRALITY GmbH

Przedmiot postępowania głównego

Dyrektywa 2006/112 – Sprzedaż usług elektronicznych (gry na mobilne urządzenia końcowe) za pośrednictwem sklepu z aplikacjami – Miejsce świadczenia usług w okresie przed 2015 r. – Siedziba operatora sklepu z aplikacjami lub siedziba dewelopera aplikacji

Przedmiot i podstawa prawna aplikacji

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w których niemiecki podatnik (deweloper) świadczył usługę drogą elektroniczną na rzecz osób niebędących podatnikami mającymi miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty (klientów końcowych) za pośrednictwem sklepu

- z aplikacjami irlandzkiego podatnika przed dniem 1 stycznia 2015 r., ma zastosowanie art. 28 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej z tym skutkiem, że irlandzki podatnik jest traktowany tak, jakby otrzymał te usługi od dewelopera i świadczył je na rzecz klientów końcowych, ponieważ sklep z aplikacjami wskazywał dewelopera jako usługodawcę i wykazywał niemiecki VAT dopiero w potwierdzeniach zamówień wystawianych klientom końcowym?
- 2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy miejsce usługi objętej fikcją prawną na podstawie art. 28 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości, świadczonej przez dewelopera na rzecz sklepu z aplikacjami znajduje się w Irlandii zgodnie z art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej czy też w Republice Federalnej Niemiec zgodnie z art. 45 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej?
- 3) Jeżeli zgodnie z odpowiedzią na pytania pierwsze i drugie deweloper nie świadczył usług na terenie Republiki Federalnej Niemiec: Czy po stronie dewelopera istnieje zobowiązanie podatkowe z tytułu niemieckiego VAT zgodnie z art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ponieważ sklep z aplikacjami zgodnie z umową wskazywał go jako usługodawcę i wykazywał niemiecki VAT w potwierdzeniach zamówień wysyłanych do klientów końcowych pocztą elektroniczną, mimo że klientom końcowym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zmieniona dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (zwana dalej dyrektywą „2006/112”), w szczególności art. 28, art. 44, art. 45 i art 203

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE zmienione rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniającym rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011”), w szczególności art. 9a

Przywołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, zwana dalej „UStG”), w szczególności § 3 ust. 11, § 3a ust. 1 i ust. 2

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Strony toczą spór dotyczący opodatkowania sprzedaży tak zwanych zakupów w aplikacji w latach 2012–2014 (lata, których dotyczy spór), w których nie wszedł jeszcze w życie art. 9a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.
- 2 Strona skarżąca i druga strona w postępowaniu rewizyjnym (zwana dalej „skarżącą”), podatnik mający siedzibę w Republice Federalnej Niemiec, opracowuje i sprzedaje gry na mobilne urządzenia końcowe. Do sprzedaży wykorzystuje w szczególności cyfrową platformę sprzedaży oprogramowania w Internecie (tak zwany sklep z aplikacjami). Do dnia 31 grudnia 2014 r. sklep z aplikacjami był prowadzony przez mającą siedzibę w Irlandii spółkę X. W latach, których dotyczy spór, klienci końcowi korzystający z urządzeń mobilnych z określonym systemem operacyjnym mogli pobierać gry skarżącej wyłącznie za pośrednictwem sklepu z aplikacjami.
- 3 W latach, których dotyczy spór, X zawierała z deweloperami takimi jak skarżąca standardową umowę w sprawie sprzedaży produktów za pośrednictwem sklepu z aplikacjami. Zgodnie z tą umową sprzedawcą produktów oferowanych za pośrednictwem sklepu z aplikacjami był ich deweloper. X powinna przedstawiać produkty w imieniu deweloperów oraz udostępniać je do pobrania i zakupu klientom końcowym. Z tego tytułu X powinna otrzymać prowizję. Proces płatności powinien być realizowany poprzez sklep z aplikacjami.
- 4 W latach, których dotyczy spór w sklepie z aplikacjami były dostępne dla klientów końcowych różne gry, które można było pobrać. Zdecydowana większość tych gier nie pochodziła od X, ale od samych deweloperów. Przy prezentacji każdej gry w sklepie z aplikacjami była podana także nazwa dewelopera. W latach, których dotyczy spór, skarżąca występowała w sklepie z aplikacjami pod swoją firmą, swoją formą prawną i adresem.
- 5 Gry opracowane przez skarżącą można było pobrać bezpłatnie ze sklepu z aplikacjami. Jednakże poprzez odpłatne nabycie ulepszeń lub innych bonusów (zakupy w aplikacji) klient końcowy mógł robić postępy w grze lub uzyskać inne bonusy. Klienci końcowi mogli wybrać żądane ulepszenia lub bonusy w grze skarżącej i aktywować je za opłatą.
- 6 Realizacja zakupów w aplikacji następowała za pośrednictwem sklepu z aplikacjami przy użyciu metody płatności wskazanej tam przez klienta końcowego. W ramach procesu zakupu skarżąca nie była wskazana jako podmiot świadczący usługi. Widoczne było tylko logo X oraz określone linki. Po zakończeniu procesu zakupu klient końcowy otrzymywał od X pocztą

elektroniczną potwierdzenie zamówienia. Ta wiadomość zawierała logo sklepu z aplikacjami oraz informację, że w sklepie z aplikacjami dokonano zakupów od danego dewelopera (w niniejszym przypadku skarżącej).

- 7 Skarżąca początkowo postrzegała siebie jako podmiot świadczący usługi na rzecz klienta końcowego. W związku z tym zarejestrowała niemiecki VAT w odniesieniu do klientów końcowych z Unii Europejskiej, ponieważ miejsce świadczenia usług, o którym mowa w § 3a ust. 1 UStG, art. 45 dyrektywy 2006/112, znajduje się w jej siedzibie i zapłaciła niemiecki VAT stronie pozwanej i wnoszącej skargę rewizyjną – Finanzamt (urzędowi skarbowemu) (zwanemu dalej „FA”).
- 8 W dniu 29 stycznia 2016 r. skarżąca złożyła skorygowane deklaracje VAT za lata, których dotyczy spór. Była ona od tej chwili zdania, że ma miejsce komis usług (§ 3 ust. 11 UStG, art. 28 dyrektywy 2006/112). Wykonywała ona swoje usługi na rzecz X, a X wykonywała usługi na rzecz klientów końcowych. Miejsce świadczenia usług znajduje się w Irlandii zgodnie z § 3a ust. 2 UStG, art. 44 dyrektywy 2006/112.
- 9 FA uznał, że X należy uważać wyłącznie za pośrednika. Prawdą jest, że proces zakupu został przeprowadzony za pośrednictwem sklepu z aplikacjami. Klient końcowy był jednak informowany o warunkach korzystania na każdym pojedynczym etapie zakupu w aplikacji. Tym samym X przy każdym zakupie w wyraźny sposób pokazywała klientowi końcowemu, że transakcja została zrealizowana na rachunek osoby trzeciej i że X jedynie pobiera płatność. W związku z tym FA wydał decyzje w sprawie VAT, w których nie uwzględniono korekt dokonanych przez skarżącą.
- 10 Finanzgericht (zwany dalej „FG”) uwzględnił skargę wniesioną przez skarżącą. Sąd ten przyjął, że transakcje skarżącej nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech, ponieważ odbiorcą jej usług była X. Zgodnie z § 3a ust. 2 UStG, art. 44 dyrektywy 2006/112 miejsce świadczenia usług znajduje się w Irlandii.
- 11 Wyrok Finanzgericht jest kwestionowany w skardze rewizyjnej wniesionej przez FA.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

W przedmiocie pytania pierwszego

- 12 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, gdy trzeba ustalić, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „usługi”, chyba że postanowienia umowne nie odzwierciedlają w pełni rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych transakcji (zob. wyroki: Newey z dnia 20 czerwca 2013 r., C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 43 i n.; Budimex z dnia 2 maja 2019 r., C- 224/18, EU:C:2019:347, pkt 28 i n.; zobacz także wyrok Suzlon Wind Energy Portugal z dnia 24 lutego 2022 r., C-605/20,

- EU:C:2022:116, pkt 58). Podobnie kwestię, czy podatnik działał we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, należy weryfikować w szczególności na podstawie stosunków umownych między stronami (zob. wyroki: z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 42; z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International C-695/20, EU:C:2023:127, pkt 72 i n.).
- 13 Utrzymując w mocy wyrok FG sąd odsyłający odstąpiłby od kwalifikacji prawnej transakcji dokonanej przez X i irlandzkie organy podatkowe. Doszłoby do (prawdopodobnie ostatecznego) nieopodatkowania transakcji.
 - 14 Prawdą jest, że organom podatkowym danego państwa członkowskiego nie zabrania się jednostronnego poddania transakcji odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym w zakresie VAT od traktowania, w ramach którego zostały one już opodatkowane w innym państwie członkowskim (zob. wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 53). Jeżeli jednak sądy jednego państwa członkowskiego, które dokonują wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii i prawa krajowego, stwierdzą, że ta sama transakcja jest w innym państwie członkowskim odmiennie traktowana do celów podatku od wartości dodanej, mają one obowiązek, w przypadku gdy ich orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu w prawie krajowym, wystąpić do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (wyroki: z dnia 7 lipca 2018 r., Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 3 sentencji oraz pkt 63 i nast.; z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 51).
 - 15 Według informacji przedstawionych przez FA taka sytuacja ma miejsce w sporze. FG przyjął, że X świadczyła usługi na rzecz klientów końcowych, a skarżąca świadczyła swoje usługi na rzecz X. Natomiast, jak wynika z ustaleń faktycznych dokonanych przez FG i faktur wystawionych klientom końcowym, X przyjęła, że wykonała usługę na rzecz skarżącej, a skarżąca wykonała swoją usługę bezpośrednio na rzecz klientów końcowych. Oznacza to, że za okres przed dniem 1 stycznia 2015 roku istnieje ryzyko nieopodatkowania transakcji zrealizowanych za pośrednictwem sklepu z aplikacjami X. W Irlandii nie byłyby one opodatkowane, ponieważ Irlandia przyjmuje, że prawo do opodatkowania ma państwo siedziby dewelopera (w niniejszym przypadku Niemcy). Nie byłyby one opodatkowane w Niemczech, gdyby sąd odsyłający potwierdził stanowisko FG, który przyjął, że prawo do opodatkowania ma Irlandia.
 - 16 Za uznaniem, że należy przyjąć zgodnie ze stanowiskiem Irlandii oraz X, że ma miejsce świadczenie usług przez skarżącą na rzecz klientów końcowych (i odrzucić przypadek, o którym mowa w § 3 ust. 11 UStG, art. 28 dyrektywy 2006/112), przemawiają potwierdzenia zamówień wystawione przez X, które stwierdzają, że dokonano zakupów od danego dewelopera (w niniejszym przypadku skarżącej) w sklepie z aplikacjami i wykazują niemiecki VAT (zob. w przedmiocie znaczenia faktur w tym kontekście wyrok z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, pkt 75–77). Tak przyjęła początkowo również skarżąca. Z genezy art. 9a rozporządzenia wykonawczego

nr 282/2011 i celu, jaki ma realizować nowe uregulowanie (zob. w tej materii wyrok z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International, C- 695/20, EU:C:2023:127, pkt 15 i nast., 52 i nast.) można by również wnioskować, że w odniesieniu do okresów przed jego wejściem w życie powinna mieć zastosowanie klasyfikacja w zakresie VAT praktykowana przez sklepy z aplikacjami i uzgodniona umownie z deweloperami.

- 17 Jednakże okoliczność, że art. 9a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 konkretyzuje treść normatywną art. 28 dyrektywy 2006/112 w wykładni dokonanej przez Trybunał (zob. wyrok z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International, C- 695/20, EU:C:2023:127, pkt 86), mogłaby przemawiać za tym, że określone tam zasady mają zastosowanie także do transakcji skarżącej w latach, których dotyczy spór (zob. ogólnie wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 45 i n.; z dnia 15 listopada 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, pkt 32). Kolejną wskazówką w tym względzie mogłyby być niewiążące wytyczne z 93. posiedzenia Komitetu ds. VAT w dniu 1 lipca 2011 r. (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604–709). FG orzekł, że występowanie przy zawarciu umowy przemawiało za działaniem X we własnym imieniu, że treść potwierdzeń zamówień również nie jest dostatecznie jasna i że potwierdzenia zamówień zostały wysłane dopiero po zawarciu transakcji. Dlatego też w rozumieniu wytycznych z 2011 r. można by przyjąć, że przy zawarciu umowy X nie wskazał deweloperów dostatecznie jasno jako podmioty świadczące usługi elektroniczne i w związku z tym ma miejsce świadczenie usługi przez X na rzecz klientów końcowych.

W przedmiocie pytania drugiego

- 18 W pytaniu drugim sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie skutków prawnych art. 28 dyrektywy 2006/112.
- 19 Jeżeli zgodnie z odpowiedzią na pytanie pierwsze X jest usługodawcą, ma miejsce komis usług zarówno na podstawie prawa krajowego, jak i prawa Unii. Właściwy niemiecki przepis (§ 3 ust. 11 UStG) jest oparty na art. 28 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z tym przepisem w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi. W stosunku do klienta końcowego są oni zatem uważani za podatników (zob. wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 49 i 52).
- 20 Przepisy te dotyczą wszystkich kategorii usług (zob. wyrok z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, pkt 54). Wymagają one istnienia zlecenia, w wykonaniu którego komisant realizuje na rachunek komitenta świadczenie usług, co oznacza zawarcie między komisantem a komitentem porozumienia, którego przedmiotem jest udzielenie danego zlecenia (wyrok z dnia 30 marca 2023 r., Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, pkt 32). To zlecenie istnieje na podstawie umów pomiędzy X a skarżącą.

- 21 Skutkiem prawnym zastosowania § 3 pkt 11 UStG oraz art. 28 dyrektywy 2006/112 jest fikcja prawna dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie (zob. wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 86).
- 22 Przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który jest komisantem, najpierw otrzymał dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego komitentem, zanim następnie sam wyświadczył owe usługi na rzecz klienta (wyroki: z dnia 21 stycznia 2021 r., UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, plł 43; z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, plł 54); jest on uznawany za wykonawcę usługi (Urteil Fenix International vom 28.02.2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, Rz. 55).
- 23 Jeśli usługa, w której pośredniczy podmiot gospodarczy, podlegają VAT, stosunek prawny między tym podmiotem a podmiotem gospodarczym, na którego rachunek działa, również jest objęty VAT (zob. wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 87).
- 24 Jeżeli usługa, w której pośredniczy komisant, jest zwolniona z podatku VAT, to również zwolnienie to ma zastosowanie do stosunku prawnego pomiędzy komitentem a komisantem (zob. wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C- 464/10, EU:C:2011:489, pkt 36).
- 25 Nie jest jednak konieczne pełne równe traktowanie komisanta i pełnomocnika. Zasada neutralności nie zostaje naruszona, ponieważ prawo Unii Europejskiej przewiduje odmienne regulacje dotyczące usług komisanta działającego we własnym imieniu i na cudzy rachunek oraz usług pełnomocnika działającego w cudzym imieniu i na cudzy rachunek (zob. wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 38).
- 26 Sporne jest, jak daleko sięga ta fikcja.
- 27 Z jednej strony można by traktować w zakresie VAT stosunek prawny pomiędzy komisantem a komitentem, na rachunek którego on działa, w pełni jako usługę, w której pośredniczy komisant. Fikcja z art. 28 dyrektywy 2006/112 zostałaby rozszerzona na całą usługę, co oznacza, że obie usługi (usługa komitenta na rzecz komisanta i usługa komisanta na rzecz klienta końcowego) byłyby traktowane tak, jak miałyby to miejsce w przypadku, gdyby komitent świadczył usługę bezpośrednio na rzecz klienta końcowego.
- 28 Z takim rozwiązaniem mógłby przemawiać fakt, że przedmiotem regulacji jest fikcja prawna i przy takim podejściu dodatkowa fikcyjna transakcja nie zmieniałaby wyniku w zakresie VAT. Bezpośrednie i pośrednie świadczenie usług byłoby traktowane jednakowo. Opodatkowanie usługi nie jest uzależnione od drogi dystrybucji. Dochody podatkowe nadal przypadałyby państwu członkowskiemu, któremu przypadałyby one na mocy przepisów prawa Unii w przypadku bezpośredniego świadczenia usług, i to w takiej samej wysokości jak

w przypadku bezpośredniego świadczenia usług. Jednocześnie zapobiegałoby się możliwym obejściom lub nadużyciom.

- 29 W przypadku bezpośredniego świadczenia usługi miejsce świadczenia usługi przez skarżącą znajdowałoby się w niniejszym sporze na terenie Niemiec. Zwolnienie podatkowe nie ma zastosowania. Zastosowanie znajduje podstawowa stawka podatku. Przy takim podejściu dotyczyłoby to w równym stopniu fikcyjnej usługi skarżącej na rzecz X.
- 30 Z drugiej strony można by uznać, że przynajmniej miejsce świadczenia usługi, w której pośredniczy komisant, określa również miejsce świadczenia usługi pomiędzy komitentem a komisantem. Fikcja obejmowałaby przynajmniej miejsce świadczenia usługi. Można by to osiągnąć na przykład w ten sposób, że należy określić również miejsca świadczenia usługi przez skarżącą na rzecz X zgodnie z art. 45 dyrektywy 2006/112, mimo że X jest podatnikiem, ponieważ usługi, w których pośredniczy X, są usługami świadczonymi drogą elektroniczną na rzecz osób niebędących podatnikami, do których stosuje się art. 45 dyrektywy 2006/112.
- 31 Miejsce fikcyjnego świadczenia usługi przez skarżącą na rzecz X znajdowałoby się na terenie Niemiec również przy tym podejściu.
- 32 Wreszcie można by uznać, że miejsce świadczenia usługi, w której pośredniczy komisant, oraz miejsce świadczenia usługi pomiędzy komitentem a komisantem należy określić oddzielnie zgodnie z art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112. Za takim rozwiązaniem mogłyby przemawiać pkt 38 wyroku z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489 oraz opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie Lebara, C-520/10, EU:C:2011:818, pkt 50 i 71. Fikcyjne świadczenie usługi przez komitenta na rzecz komisanta prowadziłoby do tego, że na mocy art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112 miejsce świadczenia usług zawsze przenosiłoby się do miejsca, w którym siedzibę ma komisant, w przypadku gdy nie ma zastosowania przepis szczególnie dotyczący miejsca świadczenia usługi. Usługa prowadzenia spraw świadczona przez komisanta na rzecz komitenta (która sama w sobie jest świadczona w miejscu siedziby komitenta zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112) z uwagi na fikcję paradoksalnie przenosiłaby miejsce świadczenia wszelkich usług z dala od zleceniodawcy. Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy odpowiada to rzeczywistym zdarzeniom gospodarczym i handlowym komisum usług.
- 33 To podejście prowadziłyby w sporze do tego, że miejsce fikcyjnego świadczenia usługi przez skarżącą na rzecz X znajdowałoby się w Irlandii zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112, ponieważ X jest podatnikiem, który otrzymał fikcyjną usługę skarżącej w zakresie swojego przedsiębiorstwa. Miejsce świadczenia usługi przez X na rzecz odbiorców końcowych znajdowałoby się również w Irlandii zgodnie z art. 45 dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 34 Pytanie trzecie ma na celu wyjaśnienie, jakie skutki ma to, że za zgodą skarżącej X wysłała pocztą elektroniczną potwierdzenia zamówień, w których wskazano, że dokonano zakupów od skarżącej w sklepie z aplikacjami, i w których podana jest cena brutto oraz zawarty w niej niemiecki VAT.
- 35 Sąd odsyłający rozważył, czy skarżąca jest zobowiązana do zapłaty VAT wykazanego za jej zgodą w jej imieniu na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112, ponieważ potwierdzenia zamówień przesłane pocztą elektroniczną przez X mogłyby stanowić faktury w rozumieniu tego artykułu. Uprawnienie X do wystawiania faktur w imieniu skarżącej wynika z zawartych pomiędzy nimi umów. X powinna otrzymać jedynie prowizję. Klienci końcowi również wyrazili zgodę na elektroniczne przekazanie potwierdzeń zamówień.
- 36 Zobowiązaniu podatkowemu skarżącej na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112 ze względu na potwierdzenia zamówień wystawione przez X w imieniu skarżącej mógłby jednak sprzeciwiać się wyrok Trybunału z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany konsumentom końcowym), C- 378/21, EU:C:2022:968.
- 37 Sporne w niniejszej sprawie transakcje są transakcjami, które nie zostały dokonane na rzecz podatników w związku z ich przedsiębiorstwem. Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Finanzamt Österreich (VAT błędnie zafakturowany konsumentom końcowym), C- 378/21, EU:C:2022:968, mógłby być interpretowany w ten sposób, że wówczas nie istnieje zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112. Trybunał stwierdził już wcześniej, że chodzi o ryzyko utraty wpływów podatkowych, które może powodować prawo do odliczenia (zob. wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco, C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28; z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 32; z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 36; z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24; z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 32; z dnia 18 marca 2021 r., P. (karty paliwowe), C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 27; zobacz również wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 29 i przywołane tam orzecznictwo).
- 38 Chociaż odbiorcami usług są osoby niebędące podatnikami, w sporze mogłoby istnieć ryzyko utraty dochodów podatkowych, któremu ma zapobiegać art. 203 dyrektywy 2006/112. Wymóg wystawienia faktury ma bowiem na celu również kontrolę zapłaty należnego podatku, zapewnienie jego prawidłowego poboru i zapobieganie oszustwom podatkowym (zob. wyroki: z dnia 17 września 1997 r. Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, pkt 17 i 20; z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos, C- 516/14, EU:C:2016:690, pkt 27; z dnia 15 listopada 2017 r., Geissel i Butin, C-374/16 i C- 375/16, EU:C:2017:867, pkt 41, oraz motyw 46 dyrektywy 2006/112). W każdym razie, jeżeli w świadczeniu usługi uczestniczy jest kilku podatników, wówczas zarówno

przyporządkowanie usługi na fakturze za zgodą komitenta niewłaściwej (z jego punktu widzenia) osobie świadczącej usługę, jak również przyporządkowanie usługi na fakturze za zgodą komitenta niewłaściwemu (z jego punktu widzenia) podatnikowi stanowi ryzyko utraty dochodów podatkowych przez UE, nawet jeśli klient nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Istnieje ryzyko ostatecznego nieopodatkowania sprzedaży, ponieważ Irlandia przyjmuje, że prawo do opodatkowania mają Niemcy, co jest zgodne z potwierdzeniami zamówień, podczas gdy FG przyjął, że prawo do opodatkowania X ma Irlandia, co jest z nimi sprzeczne.

- 39 Sytuacja ta została w sporze spowodowana przez skarżącą. Początkowo, co samo w sobie jest dopuszczalne (art. 220 ust. 1 dyrektywy 2006/112), upoważniła ona sklep z aplikacjami do wskazywania jej jako podmiot świadczący usługi w potwierdzeniach zamówień, później jednak zajęła stanowisko przeciwne wobec FA, zgodnie z którym podmiotem świadczącym usługi jest operator sklepu z aplikacjami (i że nie jest ona zobowiązana do zapłaty VAT wykazanego w jej imieniu). Tym samym zachowuje się ona sprzecznie. Jeżeli uważa ona, że X jest podmiotem świadczącym usługi, nie może zezwalać, aby X wskazywała ją jako podmiot świadczący usługi. Sprzeczne zachowanie skarżącej mogłoby uzasadniać uznanie, że posiada ona status dłużnika podatkowego na podstawie art. 203 dyrektywy 2006/112.
- 40 Ryzyko utraty dochodów podatkowych związane z potwierdzeniami zamówień można wyeliminować. Może się to odbyć na przykład w ten sposób, że skarżąca udowodni, że sklep z aplikacjami wywiązał się ze swoich obowiązków podatkowych w odniesieniu do transakcji, które zdaniem skarżącej należy mu przypisać. Późniejsze uchylenie podatku byłoby wówczas uzależnione od wystawienia skorygowanych potwierdzeń zamówień klientom końcowym, w których sklep z aplikacjami (w niniejszym przypadku X) wskazuje siebie jako podmiot świadczący usługi i wykazuje irlandzki VAT (i płaci go irlandzkim organom podatkowym).