

Zadeva C-101/24

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

7. februar 2024

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

23. avgust 2023

Tožena stranka in vlagateljica revizije:

Finanzamt Hamburg-Altona

Tožeča stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo:

XYRALITY GmbH

Predmet postopka v glavni stvari

Direktiva 2006/112 – Prodaja elektronskih storitev (iger za mobilne naprave) prek trgovine z aplikacijami – Kraj opravljanja storitev v obdobju pred 1. januarjem 2015 – Sedež upravljavca trgovine z aplikacijami ali sedež razvijalke aplikacij

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali se v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, v katerih je nemška davčna zavezanka (razvijalka) pred 1. januarjem 2015 elektronsko opravljala storitve za osebe s sedežem v Skupnosti, ki niso davčni zavezanci (končni kupci), preko trgovine z aplikacijami irske davčne zavezanke, uporablja člen 28 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zaradi česar se irska davčna

zavezanca obravnava, kot če bi te storitve sama prejela od razvijalke in jih opravila za končne kupce, ker je trgovina z aplikacijami šele v potrditvah naročil – izdanih končnim kupcem – navedla, da je storitev opravila razvijalka, in izkazala nemški DDV?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje 1 pritrdilen: Ali je kraj fiktivne storitve, ki jo je v skladu s členom 28 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razvijalka opravila za trgovino z aplikacijami, v skladu s členom 44 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost na Irskem ali v skladu s členom 45 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v Zvezni republiki Nemčiji?
3. Če se odgovor na vprašanji 1 in 2 glasi, da razvijalka ni opravila storitev v Zvezni republiki Nemčiji: Ali obstaja davčna obveznost razvijalke za nemški DDV v skladu s členom 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ker jo je trgovina z aplikacijami na podlagi dogovora v potrditvah naročil, ki jih je po elektronski pošti posredovala končnim kupcem, opredelila kot osebo, ki je opravila storitev, in izkazala nemški DDV, čeprav končni kupci nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV?

Upoštevne določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), zlasti členi 28, 44, 45 in 203

Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev (v nadaljevanju: Izvedbena uredba št. 282/2011), zlasti člen 9a

Upoštevne določbe nacionalnega prava

Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG), zlasti člen 3(11), člen 3a(1) in (2)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Stranki sta v sporu glede obdavčitve z DDV tako imenovanih In-App nakupov v letih od 2012 do 2014 (sporna leta), ko člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 še ni začel veljati.
- 2 Tožeča stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo (v nadaljevanju: tožeča stranka), davčna zavezanka s sedežem v Zvezni republiki Nemčiji, razvija in distribuira igralne aplikacije za mobilne naprave. Za distribucijo med drugim uporablja internetno digitalno platformo za distribucijo programske opreme (tako imenovano trgovino z aplikacijami). Do 31. decembra 2014 je s trgovino z aplikacijami upravljala družba X s sedežem na Irskem. Končni kupci, ki so uporabljali mobilne naprave z določenim operacijskim sistemom, so lahko v spornih letih igralne aplikacije tožeče stranke prenesli izključno preko trgovine z aplikacijami.
- 3 Družba X je v spornih letih z razvijalci, kot je tožeča stranka, sklenila standardiziran dogovor o distribuciji izdelkov prek trgovine z aplikacijami. V skladu s tem dogovorom je bil prodajalec izdelkov, ki so se ponujali v trgovini z aplikacijami, njihov razvijalec. Družba X naj bi izdelke prikazovala v imenu razvijalcev ter jih dala na voljo za prenos in nakup končnim kupcem. Družba X naj bi za to prejela provizijo. Postopek plačila naj bi potekal prek trgovine z aplikacijami.
- 4 V trgovini z aplikacijami so bile v spornih letih končnim kupcem na voljo različne igralne aplikacije, ki jih je bilo mogoče prenesti. Večina teh iger ne izvira od družbe X, temveč od razvijalcev samih. Pri predstavitvi v trgovini z aplikacijami je bilo za vsako igro navedeno tudi ime razvijalca. V spornih letih je tožeča stranka v trgovini z aplikacijami nastopala s svojo firmo, pravno obliko in naslovom.
- 5 Igralne aplikacije, ki jih je razvila tožeča stranka, je sicer bilo mogoče brezplačno prenesti iz trgovine z aplikacijami. Vendar je lahko končni kupec z nakupom izboljšav ali drugih prednosti (In-App nakupi) napredoval v igri ali pridobil druge prednosti. Končni kupci so lahko izbrali želene izboljšave ali prednosti v igralni aplikaciji tožeče stranke in jih za plačilo aktivirali.
- 6 In-App nakupi so se izvajali prek trgovine z aplikacijami z uporabo plačilnega sredstva, ki ga je tam določil končni kupec. Tožeča stranka med postopkom nakupa ni bila navedena kot izvajalka storitev. Vidni so bili le logotip družbe X in določene spletne povezave. Po postopku nakupa je končni kupec od družbe X po elektronski pošti prejel potrditev naročila. To elektronsko sporočilo je vsebovalo logotip trgovine z aplikacijami in navedbo, da je bil nakup v trgovini z aplikacijami opravljen pri zadevnem razvijalcu (tukaj: tožeča stranka).
- 7 Tožeča stranka je sprva sama sebe štela za osebo, ki opravlja storitve za končne kupce. Zato je za končne kupce iz Evropske unije obračunala nemški DDV, saj je bil kraj opravljanja storitev v skladu s členom 3a(1) UStG oziroma členom 45

Direktive 2006/112 na njenem sedežu, ter nemški DDV plačala toženi stranki in vlagateljici revizije, Finanzamt (davčni urad, v nadaljevanju: FA).

- 8 Tožeča stranka je 29. januarja 2016 vložila popravljene obračune DDV za sporna leta. Zdaj je menila, da je šlo za komisijsko prodajo storitev (člen 3(11) UStG oziroma člen 28 Direktive 2006/112). Svoje storitve naj bi opravljala za družbo X, ta pa naj bi jih opravljala za končne kupce. Kraj opravljanja storitev za družbo X naj bi bil v skladu s členom 3a(2) UStG oziroma členom 44 Direktive 2006/112 na Irskem.
- 9 Urad FA je menil, da je treba družbo X obravnavati le kot posrednico. Vsakokratni postopek nakupa naj bi bil sicer izveden prek trgovine z aplikacijami. Vendar naj bi bil končni kupec na vsakem posameznem koraku nakupa v aplikaciji seznanjen s pogoji uporabe. Družba X naj bi tako pri vsakem nakupu končnemu kupcu jasno predstavila, da so bile transakcije opravljene za tretjo osebo in da je družba X le pobrala plačilo. Urad FA je zato izdal odločbe o odmeri DDV, v katerih popravki tožeče stranke niso bili upoštevani.
- 10 Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju: FG) je ugodilo tožbi tožeče stranke. Presodilo je, da transakcije tožeče stranke niso obdavčljive v Nemčiji, ker je prejemnica njenih storitev družba X. V skladu s členom 3a(2) UStG oziroma členom 44 Direktive 2006/112 naj bi bil kraj opravljanja storitev na Irskem.
- 11 Sodba Finanzgericht (finančno sodišče) se izpodbija z revizijo, ki jo je urad FA vložil na predložitvenem sodišču.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Prvo vprašanje

- 12 V skladu s sodno prakso Sodišča so upoštevna pogodbeno določila element, ki ga je za identifikacijo izvajalca in prejemnika pri transakciji „opravljanja storitev“ treba upoštevati, razen če pogodbeno določila gospodarske in poslovne stvarnosti transakcij ne odražajo popolnoma (glej sodbe z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točki 43 in 44; z dne 2. maja 2019, Budimex, C- 224/18, EU:C:2019:347, točki 28 in 29; glej tudi sodbo z dne 24. februarja 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, točka 58). Prav tako je treba vprašanje, ali je davčni zavezanec deloval v svojem imenu in na račun druge osebe, preizkusiti zlasti na podlagi pogodbenih razmerij med strankami (glej sodbi z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 42; z dne 28. februarja 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točki 72 in 73).
- 13 S potrditvijo sodbe FG bi predložitveno sodišče odstopilo od pravne kvalifikacije transakcij, ki sta jo določila družba X in irski davčni organi. Prišlo bi do (morda dokončne) neobdavčitve transakcij.

- 14 Davčnim organom države članice sicer ni prepovedano, da za transakcije enostransko uporabijo drugačno davčno obravnavo glede DDV od tiste, ki jo je že uporabila druga država članica (glej sodbo z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, točka 53). Če pa sodišča države članice pri razlagi upoštevni določb prava Unije in nacionalnega prava ugotovijo, da je ista transakcija v drugi državi članici predmet drugačnega obravnavanja glede DDV, imajo obveznost Sodišču predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, odvisno od tega, ali se zoper njihove odločitve lahko vloži pravno sredstvo v skladu z nacionalnim pravom (sodbi z dne 5. julija 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, točka 3 izreka in točka 63 in naslednje; z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, točka 51).
- 15 Po navedbah urada FA je takšen položaj podan v predmetnem sporu. FG je štelo, da je družba X opravljala storitve za končne kupce in da je tožeča stranka opravljala svoje storitve za družbo X. Nasprotno pa je, kot izhaja iz dejanskih ugotovitev FG in računov, izdanih končnim kupcem, družba X štela, da je opravila storitev za tožečo stranko in da je tožeča stranka svojo storitev opravila neposredno končnim kupcem. To pomeni, da za obdobje pred 1. januarjem 2015 obstaja nevarnost, da transakcije prek trgovine z aplikacijami družbe X ne bodo obdavčene. Na Irskem ne bi bile obdavčene, ker Irska izhaja iz stališča, da ima pravico do obdavčitve država rezidentstva razvijalcev (v tem primeru: Nemčija). V Nemčiji ne bi bile obdavčene, če bi senat potrdil stališče FG, da ima pravico do obdavčitve Irska.
- 16 V prid domnevi, da je treba v skladu z stališčem Irske in družbe X šteti, da je storitve opravljala tožeča stranka za končne kupce (in ni podan položaj iz člena 3(11) UStG oziroma člena 28 Direktive 2006/112), govorijo potrditve naročil, ki jih je izdala družba X, v katerih je navedeno, da so bili nakupi v trgovini z aplikacijami opravljeni pri posameznem razvijalcu (tukaj: pri tožeči stranki) in je izkazan nemški DDV (glej v zvezi s tem glede pomena računa sodbo z dne 28. februarja 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točke od 75 do 77). Tako je bilo tudi prvotno stališče tožeče stranke. Iz zakonodajne zgodovine člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 in namena, ki mu sledi nova uredba (glej v zvezi s tem sodbo z dne 28. februarja 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točki 15 in naslednje, 52 in naslednje), bi bilo mogoče tudi sklepati, da bi moral za obdobja pred začetkom veljavnosti te uredbe ostati v veljavi način obračuna DDV, ki so ga uporabljale trgovine z aplikacijami in je bil pogodbeno dogovorjen z razvijalci.
- 17 Vendar bi okoliščina, da člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 po razlagi Sodišča konkretizira normativno vsebino člena 28 Direktive 2006/112 (glej sodbo z dne 28. februarja 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točka 86), lahko pomenila, da bi se načela iz te določbe lahko uporabila tudi za transakcije tožeče stranke v spornih letih (glej na splošno sodbi z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točki 45 in 46; z dne 15. novembra 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, točka 32). Dodaten pokazatelj tega bi lahko bile nezavezujoče smernice s 93. zasedanja odbora za DDV 1. julija 2011

(DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). FG je presodilo, da ravnanje pri sklenitvi pogodbe kaže, da družba X deluje v svojem imenu, da tudi vsebina potrditev naročil ni bila dovolj jasna in da so bile poleg tega potrditve naročil poslane šele po sklenitvi transakcije. Zato bi bilo mogoče v skladu s smernicami iz leta 2011 šteti, da družba X ob sklenitvi pogodbe razvijalcev ni dovolj jasno opredelila kot ponudnike elektronskih storitev in da je zato družba X opravila storitve za končne kupce.

Drugo vprašanje

- 18 Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče pridobiti pojasnilo glede pravnih posledic člena 28 Direktive 2006/112.
- 19 Če je v skladu z odgovorom na prvo vprašanje družba X tista, ki je opravila storitve, je v tako v skladu z nacionalnim pravom kot tudi v skladu s pravom Unije podana komisijska prodaja storitev. Upoštevna določba nemškega prava (člen 3(11) UStG) temelji na členu 28 Direktive 2006/112. V skladu s to določbo se davčni zavezanci, ki pri opravljanju storitev delujejo v svojem imenu, vendar za račun tretjih oseb, obravnavajo, kot če bi te storitve prejeli in opravili sami. Zato se v razmerju do končnega kupca štejejo za davčne zavezance (glej sodbo z dne 16. septembra 2020, Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, točki 49 in 52).
- 20 Ti določbi veljata za vse kategorije storitev (glej sodbo z dne 28. februarja 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točka 54). Zahtevata, da obstaja pooblastilo, na podlagi katerega komisionar za račun komitenta posreduje pri opravljanju storitev, kar pomeni, da mora biti med komisionarjem in komitentom sklenjen dogovor, katerega predmet je dodelitev zadevnega pooblastila (sodba z dne 30. marca 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, točka 32). To pooblastilo je na podlagi pogodb med družbo X in tožečo stranko podano.
- 21 Pravna posledica uporabe člena 3(11) UStG in člena 28 Direktive 2006/112 je pravna fikcija, da sta identični storitvi opravljeni zaporedno (glej sodbo z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, točka 86).
- 22 Za subjekt, ki je komisionar, se šteje, da je najprej prejel zadevne storitve od subjekta, za račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa je te storitve sam opravil za stranko (sodbi z dne 21. januarja 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, točka 43; sodba z dne 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točka 54); šteje se, da je izvajalec teh storitev (sodba z dne 28. februarja 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, točka 55).
- 23 Če je izvedba storitve, pri kateri gospodarski subjekt posreduje, obdavčena z DDV, je tudi pravno razmerje med tem gospodarskim subjektom in gospodarskim subjektom, za račun katerega deluje, obdavčeno z DDV (glej sodbo z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, točka 87).

- 24 Če je storitev, pri kateri posreduje komisionar, oproščena DDV, se ta oprostitev uporablja tudi za pravno razmerje med komitentom in komisionarjem (glej sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C- 464/10, EU:C:2011:489, točka 36).
- 25 Vseeno pa povsem enako obravnavanje komisionarja in prevzemnika naročila ni zahtevano. Načelo nevtralnosti ni kršeno s tem, da pravo Unije določa različna pravila za storitve, ki jih opravlja komisionar, ki deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, in storitve, ki jih opravlja prevzemnik naročila, ki deluje v imenu in za račun druge osebe (glej sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 38).
- 26 Sporno je, kako daleč seže ta fikcija.
- 27 Po eni strani bi bilo mogoče pravno razmerje med komisionarjem in komitentom, za katerega račun deluje, za namene DDV obravnavati popolnoma enako kot storitev, pri kateri posreduje komisionar. Fikcija iz člena 28 Direktive 2006/112 bi se razširila na celotno storitev, kar pomeni, da bi se obe storitvi (storitev komitenta za komisionarju in storitev komisionarja za končnega kupca) obravnavali enako, kot če bi komitent opravil storitev neposredno za končnega kupca.
- 28 Temu v prid bi lahko govorilo dejstvo, da je predmet določbe pravna fikcija in da dodatna fiktivna transakcija pri takem dojemanju ne bi spremenila rezultata z vidika DDV. Neposredno in posredno opravljanje storitev bi se obravnavalo enako. Obdavčitev storitve ne bi bila odvisna od distribucijskega kanala. Davčni prihodek bi še naprej pripadal državi članici, ki bi ji v skladu z določbami prava Unije pripadal v primeru neposrednega opravljanja storitev, in sicer v enakem znesku kot v primeru neposrednega opravljanja storitev. Hkrati bi se preprečila morebitna izogibanja ali zlorabe.
- 29 V predmetni zadevi bi bil v primeru neposrednega opravljanja storitev tožeče stranke kraj opravljanja na nacionalnem ozemlju. Oprostitev plačila davka se ne uporablja. Uporablja se zakonska davčna stopnja. Pri takšnem pogledu bi to veljalo tudi za fiktivno storitev, ki jo je tožeča stranka opravila za družbo X.
- 30 Po drugi strani si je mogoče predstavljati, da vsaj kraj storitve, pri kateri posreduje komisionar, določa tudi kraj storitve med komitentom in komisionarjem. Fikcija bi se razširila vsaj na kraj izpolnitve. To bi se lahko na primer doseglo tako, da bi se tudi kraj opravljanja storitev tožeče stranke za družbo X določil v skladu s členom 45 Direktive 2006/112, čeprav je družba X davčna zavezanka, ker so storitve, pri katerih je posredovala družba X, elektronsko opravljene storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci, za katere se uporablja člen 45 Direktive 2006/112.
- 31 Kraj fiktivne izpolnitve tožeče stranke družbi X bi bil tudi po tem vidiku na nacionalnem ozemlju.

- 32 Končno si je mogoče predstavljati, da se kraj opravljanja storitve, pri kateri posreduje komisionar, in kraj opravljanja storitve med komitentom in komisionarjem, določita ločeno v skladu s členoma 44 in 45 Direktive 2006/112. V prid temu bi lahko govorili točka 38 sodbe z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489), in sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Jääskinena z dne 8. decembra 2011 v zadevi Lebara (C-520/10, EU:C:2011:818, točki 50 in 71). Fiktivna storitev, ki jo komitent opravi za komisionarja, bi pomenila, da se kraj opravljanja storitev v skladu s členoma 44 in 45 Direktive 2006/112 vedno prenese v kraj, kjer ima komisionar sedež, razen če se za kraj opravljanja storitev uporabi posebno pravilo. Storitve zagotavljanja poslov, ki jo komisionar opravlja za komitenta (ki se sama po sebi v skladu s členom 44 Direktive 2006/112 opravlja v kraju, kjer ima komitent sedež), bi zaradi fikcije paradoksalno pomenila premik kraja vseh storitev stran od komitenta. Predložitveno sodišče dvomi, da to ustreza poslovni in ekonomski realnosti komisijske prodaje storitev.
- 33 V predmetnem primeru bi tako stališče pomenilo, da bi bil kraj fiktivne storitve tožeče stranke za družbo X v skladu s členom 44 Direktive 2006/112 na Irskem, ker je družba X davčna zavezanica, ki je fiktivno storitev tožeče stranke prejela za potrebe svojega podjetja. Kraj storitve družbe X za končnega kupca bi bil v skladu s členom 45 Direktive 2006/112 prav tako na Irskem.

Tretje vprašanje

- 34 Namen tretjega vprašanja je pojasniti, katere učinke ima dejstvo, da je družba X s soglasjem tožeče stranke po elektronski pošti pošiljala potrditve naročil, v katerih je bilo navedeno, da so bili nakupi v trgovini z aplikacijami opravljeni pri tožeči stranki, ter bruto cena in vanjo vključen nemški DDV.
- 35 Predložitveno sodišče je presojalo, ali je tožeča stranka v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 dolžna plačati DDV, ki je bil z njenim soglasjem izkazan v njenem imenu, ker bi potrditve naročil, ki jih je družba X poslala po elektronski pošti, lahko pomenile račune v smislu tega člena. Upravičenje družbe X, da izdaja račune v imenu tožeče stranke, izhaja iz njenih medsebojnih dogovorov. Družba X naj bi prejela le provizijo. Z elektronskim posredovanjem potrditev naročil so se strinjali tudi končni kupci.
- 36 Obveznost tožeče stranke, da plača DDV v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 na podlagi potrditev naročil, ki jih je v imenu tožeče stranke izdala družba X, pa bi lahko bila v nasprotju s sodbo Sodišča z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil napačno zaračunan končnim potrošnikom) (C- 378/21, EU:C:2022:968).
- 37 V predmetnem primeru so sporne transakcije, ki niso bile opravljene za davčne zavezanca za potrebe njihovih podjetij. Sodbo z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil napačno zaračunan končnim potrošnikom) (C- 378/21, EU:C:2022:968) bi bilo mogoče razumeti tako, da v tem primeru ni podana

- obveznost plačila DDV na podlagi člena 203 Direktive 2006/112. Sodišče je že predhodno pojasnilo, da gre za nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka (glej sodbe z dne 18. junija 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28; z dne 31. januarja 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32; z dne 31. januarja 2013, *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, točka 36; z dne 11. aprila 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24; z dne 8. maja 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32; z dne 18. marca 2021, *P. (Kartice za gorivo)*, C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27; glej tudi sodbo z dne 2. julija 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 38 Čepprav prejemniki storitev niso davčni zavezanci, bi lahko v predmetnem primeru obstajala nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki naj bi jo člen 203 Direktive 2006/112 preprečil. Zahteva po izdaji računa je namreč namenjena tudi nadzoru plačevanja dolgovanega davka, zagotavljanju natančnega odmerjanja davkov in preprečevanju davčnih utaj (glej sodbe z dne 17. septembra 1997, *Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417, točki 17 in 20; z dne 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Inverimentos Inmobiliarios e Turisticos*, C- 516/14, EU:C:2016:690, točka 27; z dne 15. novembra 2017, *Geissel in Butin*, C-374/16 in C- 375/16, EU:C:2017:867, točka 41, ter uvodno izjavo 46 Direktive 2006/112). Vsaj v primeru, če je pri opravljanju storitve udeleženih več davčnih zavezancev, davčne prihodke EU ogroža tako okoliščina, da je storitev na računu z dovoljenjem komitentke (tožeče stranke) pripisana (z njenega vidika) napačni osebi, kot tudi okoliščina, da je storitev na računu z dovoljenjem komitentke pripisana (z njenega vidika) napačnemu davčnemu upniku, in sicer tudi, če stranka nima pravice do odbitka DDV. Obstaja nevarnost, da transakcije na koncu ne bodo obdavčene, ker Irska šteje, da ima pravico do obdavčitve Nemčija, kar ustreza temu, kar je navedeno v potrditvah naročil, medtem ko je FG menilo, da ima pravico do obdavčitve v primeru družbe X Irska, čemur ta nasprotuje.
- 39 V predmetni zadevi je ta položaj povzročila tožeča stranka. Najprej je trgovino z aplikacijami pooblastila, da jo v potrditvah naročil navede kot osebo, ki opravi storitev, kar je samo po sebi dovoljeno (člen 220(1) Direktive 2006/112), pozneje pa je nasproti uradu FA zavzela drugačno stališče, da je oseba, ki opravlja storitev, upravljavec trgovine z aplikacijami (in da ni dolžna plačati DDV, ki je bil izkazan v njenem imenu). Zato je ravnala sama s seboj v nasprotju. Če meni, da je družba X tista, ki opravlja storitev, ne sme dovoliti, da jo družba X navede kot osebo, ki opravlja storitev. Nasprotno ravnanje tožeče stranke bi lahko upravičevalo stališče, da je dolžna plačati DDV v skladu s členom 203 Direktive 2006/112.
- 40 Nevarnost za davčne prihodke, ki izhaja iz potrditve naročil, je mogoče odpraviti. To je mogoče storiti na primer tako, da tožeča stranka dokaže, da je trgovina z aplikacijami izpolnila svoje davčne obveznosti v zvezi s transakcijami, ki jih je treba po stališču tožeče stranke pripisati njej. Poznejša odprava davka bi bila nato odvisna od izdaje popravljenih potrditev naročil končnim kupcem, v katerih se trgovina z aplikacijami (v tem primeru: družba X) sama označi kot dobavitelj in izkaže irski DDV (ter ga plača irskemu davčnemu organu).