

**Sag C-101/24**

**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement**

**Dato for indlevering:**

7. februar 2024

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Afgørelse af:**

23. august 2023

**Sagsøgt og revisionsappellant:**

Finanzamt Hamburg-Altona

**Sagsøgt og revisionsindstævnt:**

XYRALITY GmbH

---

**Hovedsagens genstand**

Direktiv 2006/112 – salg af elektroniske ydelser (spil-apps til mobile enheder) via en appstore – leveringsstedet for tjenesteydelser i perioden før den 1. januar 2015 – operatøren af appstorens hjemsted eller appudviklerens hjemsted

**Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

**Præjudicielle spørgsmål**

- 1) Finder artikel 28 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem anvendelse under omstændigheder som i hovedsagen, hvor en tysk afgiftspligtig person (udvikleren) før den 1. januar 2015 leverede en tjenesteydelse elektronisk til ikke-afgiftspligtige personer (slutkunder) med bopæl i Fællesskabet via en appstore tilhørende en irsk afgiftspligtig person, med den konsekvens, at den irske afgiftspligtige person

- skal behandles, som om den pågældende havde modtaget disse tjenesteydelser fra udvikleren og leveret dem til slutkunderne, fordi appstoren først i bestillingsbekræftelserne til slutkunderne nævnte udvikleren som leverandør og specificerede tysk moms?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Ligger stedet for den fiktive tjenesteydelse i henhold til artikel 28 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som udvikleren leverede til appstoren, i henhold til artikel 44 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i Irland eller i henhold til artikel 45 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i Forbundsrepublikken Tyskland?
  - 3) Såfremt udvikleren i henhold til besvarelsen af det første og det andet spørgsmål ikke leverede tjenesteydelser i Forbundsrepublikken Tyskland: Skylder udvikleren tysk moms i henhold til artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, fordi appstoren i overensstemmelse med det aftalte i sine bestillingsbekræftelser, som blev sendt til slutkunderne via e-mail, nævnte udvikleren som leverandør og specificerede tysk moms, selv om slutkunderne ikke kan fradrage den indgående moms?

#### **Anførte EU-retlige forskrifter**

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (herefter »direktiv 2006/112«), navnlig artikel 28, 44, 45 og 203

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (herefter »gennemførelsesforordning nr. 282/2011«), navnlig artikel 9a

#### **Anførte nationalretlige forskrifter**

Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«), navnlig § 3, stk. 11, § 3a, stk. 1 og 2

## Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Tvisten mellem parterne drejer sig om momspåleggelsen på såkaldte in-app-køb i årene 2012-2014 (de omtvistede år), hvor artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 endnu ikke var trådt i kraft.
- 2 Sagsøger og revisionsindstævnte (herefter »sagsøgeren«), en afgiftspligtig person med hjemsted i Forbundsrepublikken Tyskland, udvikler og sælger spil-apps til mobile enheder. Til salget benytter virksomheden bl.a. en internetbaseret digital salgspplatform for software (såkaldt appstore). Appstore blev indtil den 31. december 2014 drevet af X, som har hjemsted i Irland. Slutkunder, som benyttede mobile enheder med et bestemt operativsystem, kunne i de omtvistede år udelukkende downloade sagsøgerens spil-apps via appstore.
- 3 I de omtvistede år indgik X med udviklere som sagsøgeren en standardiseret aftale om salg af produkter via appstore. Ifølge aftalen var sælgeren af de produkter, der blev tilbudt via appstore, udvikleren af disse. X skulle vise produkterne i udviklerens navn og stille dem til rådighed for slutkunderne til download og køb. X skulle have en provision for dette. Betalingstransaktionen skulle afvikles via appstore.
- 4 I appstore havde kunderne i de omtvistede år adgang til forskellige spil-apps, som kunne downloades. Langt de fleste af disse spil stammede ikke fra X, men fra udviklerne selv. I forbindelse med præsentationen i appstore blev udviklerens navn også anført for hvert enkelt spil. Sagsøgeren optrådte i de omtvistede år i appstore med sit firmanavn, sin retsform og sin adresse.
- 5 De af sagsøgeren udviklede spil-apps kunne ganske vist downloades gratis i appstore. Ved mod vederlag af erhverve forbedringer eller andre fordele (in-app-køb) kunne slutkunden imidlertid komme frem i spillet eller opnå andre fordele. Slutkunderne kunne vælge de ønskede forbedringer eller fordele i sagsøgerens spil-app og få dem aktiveret mod vederlag.
- 6 Afviklingen af in-app-købene skete via appstore ved hjælp af en betalingsmetode, som kunden havde valgt i appstore. Sagsøgeren blev ikke nævnt som leverandør i forbindelse med købet. Kun X' logo og bestemte links kunne ses. Efter købet modtog slutkunden fra X en bestillingsbekræftelse via e-mail. Denne e-mail indeholdt appstorens logo og oplysning om, at der var blevet foretaget køb hos den pågældende udvikler (i den foreliggende sag sagsøgeren) i appstore.
- 7 Sagsøgeren opfattede først sig selv som leverandør til slutkunderne. Sagsøgeren angav derfor tysk moms for slutkunder fra Den Europæiske Union, da leveringsstedet i henhold momslovens § 3a, stk. 1, artikel 45 i direktiv 2006/112, ligger på sagsøgerens hjemsted, og betalte den tyske moms til sagsøgte og revisionsappellant, Finanzamt (herefter »afgiftsmyndigheden«).

- 8 Den 29. januar 2016 indgav sagsøgeren berigtigede momsangivelser for de omtvistede år. Sagsøgeren var nu af den opfattelse, at der var tale om tjenesteydelseskommision (momslovens § 3, stk. 11, artikel 28 i direktiv 2006/112). Virksomheden havde leveret sine tjenesteydelser til X, og X havde leveret dem til slutkunderne. Leveringsstedt for sagsøgerens tjenesteydelser til X lå i henhold til momslovens § 3a, stk. 2, artikel 44 i direktiv 2006/112 i Irland.
- 9 Afgiftsmyndigheden var af den opfattelse, at X blot skulle anses for formidler. Det konkrete køb var ganske vist foregået via appstoren. Slutkunden blev imidlertid ved hvert enkelt skridt i in-app-købet gjort opmærksom på brugerbetingelserne. Dermed viste X entydigt slutkunden ved hvert køb, at transaktionerne blev udført for en tredjepart, og at X blot opkrævede tilgodehavendet. Afgiftsmyndigheden udstedte derfor momsansættelser, hvori der ikke blev taget hensyn til sagsøgerens berigtigelser.
- 10 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav sagsøgeren medhold i det efterfølgende søgsmål. Retten lagde til grund, at sagsøgerens transaktioner ikke var momspligtige i Tyskland, fordi modtageren af sagsøgerens tjenesteydelser var X. Leveringsstedet lå i henhold til momslovens § 3a, stk. 2, artikel 44 i direktiv 2006/112 i Irland.
- 11 Afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsappel ved den forelæggende ret til prøvelse af Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) dom.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

#### ***Det første spørgsmål***

- 12 Ifølge Domstolens praksis udgør de relevante kontraktvilkår et element, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser«, medmindre kontraktvilkårene ikke fuldstændig afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (jf. Domstolens dom af 20.6.2013, Newey – C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 43 f.; af 2.5.2019, Budimex – C-224/18, EU:C:2019:347, præmis 28 f.; jf. også dom af 24.2.2022, Suzlon Wind Energy Portugal – C-605/20, EU:C:2022:116, præmis 58). Ligeledes skal spørgsmålet, om den afgiftspligtige person handler i eget navn, men for tredjemands regning, navnlig efterprøves på grundlag af kontraktforholdene mellem parterne (jf. Domstolens dom af 14.7.2011, Henfling m.fl. – C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 42; og af 28.2.2023, Fenix International – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 72 f.).
- 13 Såfremt den forelæggende ret stadfæster Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) dom, fraviger den X' og de irske afgiftsmyndigheders retlige klassificering af transaktionerne. Det ville føre til en (muligvis endelig) manglende afgiftspåleggelse af transaktionerne.

- 14 Det er ganske vist ikke udelukket, at skattemyndighederne i en medlemsstat ensidigt kan undergive transaktioner en anden afgiftsmæssig behandling for så vidt angår moms end den, i medfør af hvilken disse transaktioner allerede er blevet pålagt afgift i en anden medlemsstat (jf. Domstolens dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko – C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 53). En medlemsstats retter har imidlertid i forbindelse med fortolkning af EU-rettens og den nationale rets relevante bestemmelser, når de konstaterer, at den samme transaktion er genstand for forskellig afgiftsmæssig behandling i en anden medlemsstat, pligt til, hvis deres afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål (jf. dom af 5.7.2018, Marcandi – C-544/16, EU:C:2018:540, domskonklusionens punkt 3 og præmis 63 ff.; af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko – C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 51).
- 15 En sådan situation foreligger ifølge afgiftsmyndighedens oplysninger i den foreliggende sag. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lagde til grund, at X leverede ydelserne til slutkunderne, og at sagsøgeren leverede sine ydelser til X. Derimod lagde X, som det fremgår af Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) faktiske konstateringer og de fakturaer, der blev sendt til slutkunderne, til grund, at virksomheden leverede en ydelse til sagsøgeren, og at sagsøgeren leverede sin ydelse direkte til slutkunderne. Dermed er der risiko for, at der for perioden før den 1. januar 2015 ikke lægges afgift på transaktioner, som blev afviklet via X' appstore. De vil ikke blive pålagt afgift i Irland, fordi Irland lægger til grund, at udviklerens etableringsstat (i den foreliggende sag Tyskland) har beskatningsretten. I Tyskland vil de ikke blive pålagt afgift, hvis den forelæggende ret stadfæster Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) opfattelse, nemlig at Irland har beskatningsretten.
- 16 Til fordel for den opfattelse, at det i overensstemmelse med Irlands og X' opfattelse skal lægges til grund, at sagsøgeren leverede ydelserne til slutkunderne (og benægtes, at der foreligger et tilfælde som omhandlet i momslovens § 3, stk. 11, artikel 28 i direktiv 2006/112), taler de af X udstedte bestillingsbekræftelser, hvori det anføres, at der er blevet foretaget et køb hos den pågældende udvikler (i den foreliggende sag sagsøgeren) i appstoren, og den tyske moms specificeres (jf. vedrørende fakturaens betydning i denne forbindelse Domstolens dom af 28.2.2023, Fenix International – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 75-77). Dette lagde også sagsøgeren til grund i første omgang. På baggrund af opståelseshistorien bag artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 samt det formål, der forfølges med den nye ordning (jf. i denne forbindelse dom af 28.2.2023, Fenix International – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 15 ff., 52 ff.) skal det ligeledes muligvis konkluderes, at den momsretlige klassificering, som blev praktiseret af appstoren og var aftalt ved kontrakt med udviklerne, skal opretholdes for perioder før denne bestemmelses ikrafttræden.
- 17 Imidlertid kan den omstændighed, at artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 konkretiserer det normative indhold af artikel 28 i direktiv 2006/112 i Domstolens fortolkning (jf. dom af 28.2.2023, Fenix International – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 86) tale for, at de deri fastsatte principper også kan finde

anvendelse på sagsøgerens transaktioner i de omtvistede år (jf. generelt dom af 16.10.2014, *Welmory* – C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 45 f.; og af 15.11.2012, *Leichenich* – C-532/11, EU:C:2012:720, præmis 32). Et yderligere holdepunkt for dette kan være de ikkebindende retningslinjer fra Momsudvalgets 93. møde af 1. juli 2011 (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fastslog, at tilstedeværelsen ved aftalens indgåelse talte for, at X handlede i eget navn, at indholdet af bestillingsbekræftelserne ligeledes ikke var tilstrækkeligt entydigt, og at bestillingsbekræftelserne desuden først blev sendt efter aftalens indgåelse. Derfor skal det i henhold til retningslinjerne fra 2011 muligvis lægges til grund, at X ved indgåelsen af aftalen ikke tilstrækkeligt entydigt nævnte udviklerne som leverandører af de elektroniske tjenesteydelser, og at der derfor foreligger en levering af en ydelse fra X til slutkunderne.

### *Det andet spørgsmål*

- 18 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret en præcisering af retsvirkningerne af artikel 28 i direktiv 2006/112.
- 19 Såfremt X ifølge besvarelsen af det første spørgsmål er leverandøren, foreligger der såvel i henhold til national ret som i henhold til EU-retten en tjenesteydelseskommision. Den relevante tyske bestemmelse (momslovens § 3, stk. 11) er baseret på artikel 28 i direktiv 2006/112. Ifølge denne bestemmelse anses afgiftspligtige personer, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, når de optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse. Derfor anses de i forholdet til slutkunden for den afgiftspligtige person (jf. dom af 16.9.2020, *Valstybine mokesčių inspekcija* – C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 49 og 52).
- 20 Disse bestemmelser gælder for alle kategorier af ydelser (jf. dom af 28.2.2023, *Fenix International* – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 54). De forudsætter, at der foreligger en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af tjenesteydelser, hvilket indebærer, at der mellem kommissionæren og kommittenten skal være indgået en aftale om tildeling af den omhandlede fuldmagt (dom af 30.3.2023, *Gmina L.* – C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 32). Denne fuldmagt foreligger på grundlag af kontrakterne mellem X og sagsøgeren.
- 21 Retsvirkningen af anvendelsen af momslovens § 3, stk. 11, og artikel 28 i direktiv 2006/112 er en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden (jf. dom af 4.5.2017, *Kommissionen mod Luxembourg* – C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 86).
- 22 I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden (dom af 21.1.2021,

UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 43; af 28.2.2023, Fenix International – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 54); han formodes at være leverandør af disse ydelser (dom af 28.2.2023, Fenix International – C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 55).

- 23 Hvis den tjenesteydelse, i hvilken en erhvervsdrivende optræder, er momspligtig, er den retlige relation mellem denne erhvervsdrivende og den operatør, for hvis regning han handler, ligeledes momspligtig (jf. dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg – C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 87).
- 24 Hvis den levering af tjenesteydelser, som kommissionæren formidler, er fritaget for moms, finder denne fritagelse ligeledes anvendelse på retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren (jf. dom af 14.7.2011, Henfling m.fl. – C- 464/10, EU:C:2011:489, præmis 36).
- 25 En fuldstændig ligebehandling af kommissionæren med en befuldmægtiget er dog ikke påbudt. Princippet om afgiftsneutralitet tilsidesættes ikke, da EU-retten fastsætter forskellige regler for tjenesteydelser, der leveres af en kommissionær, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, og en fuldmægtigs levering af tjenesteydelser i tredjemands navn og for tredjemands regning (jf. dom af 14.7.2011, Henfling m.fl. – C- 464/10, EU:C:2011:489, præmis 38).
- 26 Det er omtvistet, hvor vidtrækkende denne fiktion er.
- 27 For det første er det muligt, at retsforholdet mellem kommissionæren og kommittenten, for hvis regning han handler, momsretligt skal behandles på fuldstændig samme måde som den tjenesteydelse, hvor kommissionæren optræder som formidler. Fiktionen i artikel 28 i direktiv 2006/112 udstrækkes i så fald til hele ydelsen, dvs. begge ydelser (kommittentens ydelse til kommissionæren og kommissionærens ydelse til slutkunden) behandles, som det ville være tilfældet, hvis kommittenten leverede ydelsen direkte til slutkunden.
- 28 Det kan tale til fordel for denne løsning, at bestemmelsens genstand er en retlig fiktion, og at en ekstra fiktiv transaktion i denne optik ikke ville ændre det momsretlige resultat. Den direkte og den indirekte levering af ydelsen ville blive behandlet ens. Afgiftspåleggelsen på en ydelse ville ikke afhænge af salgskanalen. Afgiftsindtægterne ville fortsat tilfalde den medlemsstat, som de i henhold til de EU-retlige bestemmelser ville tilfalde ved en direkte levering af ydelsen, og i samme størrelse som ved en direkte levering af ydelsen. Samtidig forhindres eventuelle omgørelser og misbrug.
- 29 I den foreliggende sag ville leveringsstedet for sagsøgerens ydelse ved en direkte levering af ydelsen ligge i Irland. En afgiftsfritagelse er ikke relevant. Den normale afgiftssats finder anvendelse. Ved denne model ville dette gælde på samme måde for sagsøgerens fiktive ydelse til X.
- 30 For det andet er det muligt, at i det mindste leveringsstedet for den tjenesteydelse, hvor kommissionæren medvirker, også bestemmer leveringsstedet for

tenesteydelsen mellem kommittent og kommissionær. Fiktionen ville i det mindste omfatte leveringsstedet for ydelsen. Dette kan f.eks. opnås ved, at også leveringsstedet for sagsøgerens ydelse til X skal bestemmes i henhold til artikel 45 i direktiv 2006/112, selv om X er den afgiftspligtige person, fordi de ydelser, hvor X medvirker, er tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer, som leveres elektronisk, og for hvilke artikel 45 i direktiv 2006/112 gælder.

- 31 Leveringsstedet for sagsøgerens fiktive ydelse til X ligger også ved denne model i indlandet.
- 32 Endelig er det muligt, at leveringsstedet for den tjenesteydelse, hvor kommissionæren medvirker, og leveringsstedet for tjenesteydelsen mellem kommittent og kommissionær skal bestemmes separat i henhold til artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112. Dette kan præmis 38 i dom af 14.7.2011, Henfling m.fl. – C-464/10, EU:C:2011:489, og generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse af 8.12.2011, Lebara – C-520/10, EU:C:2011:818, punkt 50 og 71, tale for. Den fiktive tjenesteydelse fra kommittenten til kommissionæren ville føre til, at leveringsstedet for ydelserne i henhold til artikel 44 og 45 i direktiv 2006/112 altid flyttes til det sted, hvor kommissionæren har hjemsted, medmindre en særlig bestemmelse vedrørende leveringsstedet finder anvendelse. Kommissionærens forretningsførelsesydelse til kommittenten (som i sig selv i henhold til artikel 44 i direktiv 2006/112 leveres på kommittentens hjemsted) ville på grund af fiktionen paradoksalt nok flytte leveringsstedet for alle ydelser væk fra kommittenten. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt dette resultat er i overensstemmelse med tjenesteydelseskommisionens forretningsmæssige og økonomiske virkelighed.
- 33 I den foreliggende sag ville denne model føre til, at leveringsstedet for sagsøgerens fiktive ydelse til X i henhold til artikel 44 i direktiv 2006/112 ville ligge i Irland, da X er en afgiftspligtig person, som har indkøbt sagsøgerens fiktive ydelse til brug for sin virksomhed. Leveringsstedet for X' ydelse til slutkunderne ville i henhold til artikel 45 i direktiv 2006/112 ligeledes ligge i Irland.

### *Det tredje spørgsmål*

- 34 Med det tredje spørgsmål ønskes det oplyst, hvilke konsekvenser det har, at X med sagsøgerens samtykke sendte bestillingsbekræftelser via e-mail, hvori det var anført, at der var foretaget et køb hos sagsøgeren i appstoren, og hvori bruttoprisen og den deri indeholdte tyske moms var specificeret.
- 35 Den forelæggende ret har overvejet, om sagsøgeren skylder den moms, der er anført med sagsøgerens samtykke, i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112, idet de pr. e-mail fremsendte bestillingsbekræftelser fra X kan anses for fakturaer i denne artikels forstand. X' ret til at udstede fakturaer i sagsøgerens navn fremgår af aftalerne mellem dem. X skulle blot have en provision for dette. Slutkunderne accepterede ligeledes den elektroniske fremsendelse af bestillingsbekræftelserne.

- 36 Domstolens dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms, som med urette er faktureret de endelige forbrugere) – C- 378/21, EU:C:2022:968, kan imidlertid tale imod at lægge til grund, at sagsøgeren skylder moms i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112 på grund af de bestillingsbekræftelser, som X udstedte i sagsøgerens navn.
- 37 De i den foreliggende sag omtvistede transaktioner er transaktioner, som ikke blev leveret til afgiftspligtige personer til brug i deres virksomhed. Dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms, som med urette er faktureret de endelige forbrugere) – C- 378/21, EU:C:2022:968, skal muligvis forstås således, at der i så fald ikke foreligger skyldig moms i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112. Domstolen har allerede tidligere fastslået, at denne bestemmelse har til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som fradragsretten kan foranledige (jf. dom af 18.6.2009, Stedeco – C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28; af 31.1.2013, Stroy trans – C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 32; af 31.1.2013, LVK – 56 – C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 36; af 11.4.2013, Rusedespred – C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24; af 8.5.2019, EN.SA – C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 32; af 18.3.2021, P. (Brændstofkort) – C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 27; jf. også dom af 2.7.2020, Terracult – C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Selv om modtagerne af ydelserne er ikke-afgiftspligtige personer, kan der i den foreliggende sag være en risiko for tab af afgiftsindtægter, som artikel 203 i direktiv 2006/112 har til formål at forhindre. Formålet med de oplysninger, der obligatorisk skal anføres på en faktura, er nemlig også at gøre det muligt at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og undgå svig (jf. dom af 17.9.1997, Langhorst – C-141/96, EU:C:1997:417, præmis 17 og 20; af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos – C516/14, EU:C:2016:690, præmis 27; af 15.11.2017, Geissel og Butin – C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:867, præmis 41, samt 46. betragtning til direktiv 2006/112). I hvert fald i tilfælde, hvor flere afgiftspligtige personer er involveret i leveringen af ydelsen, udgør såvel den af kommittenten (sagsøgeren) tilladte fakturamæssige tilskrivning af en ydelse til den (efter sagsøgerens opfattelse) forkerte leverandør som den af kommittenten tilladte fakturamæssige tilskrivning af en ydelse til den (efter sagsøgerens opfattelse) forkerte afgiftskreditor en risiko for EU's afgiftsindtægter, også i tilfælde af, at kunden ikke har ret til at fradrage momsen. Der er risiko for, at transaktionerne i sidste ende ikke bliver pålagt moms, fordi Irland lægger til grund, at Tyskland har afgiftsretten, hvilket er i overensstemmelse med bestillingsbekræftelserne, mens Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lagde til grund, at Irland har afgiftsretten, hvilket er i strid med bestillingsbekræftelserne.
- 39 I den foreliggende sag blev denne situation forårsaget af sagsøgeren. Sagsøgeren bemyndigede i første omgang, hvilket i sig selv er lovligt (artikel 220, stk. 1, i direktiv 2006/112) appstoren til at nævne sagsøgeren som leverandør i bestillingsbekræftelserne, men gjorde senere over for afgiftsmyndigheden den modsatte opfattelse gældende, nemlig at operatøren af appstoren er leverandør (og

at sagsøgeren ikke skylder den moms, der er specificeret i dennes navn). Dermed modsiger sagsøgeren sig selv. Hvis sagsøgeren mener, at X er leverandøren, må sagsøgeren ikke tillade, at X nævner sagsøgeren som leverandør. Sagsøgerens modstridende adfærd kan muligvis berettige, at det lægges til grund, at sagsøgeren skylder momsen i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112.

- 40 Den risiko for afgiftsindtægterne, som ligger i bestillingsbekræftelserne, kan overvindes. Dette kan f.eks. ske ved, at sagsøgeren dokumenterer, at appstoren ikke har opfyldt sine afgiftsmæssige forpligtelser med hensyn til de transaktioner, som efter sagsøgerens opfattelse skal tilskrives appstoren. Et efterfølgende bortfald af afgiften ville da være betinget af, at der udstedes berigtigede bestillingsbekræftelser til slutkunderne, hvori appstoren (i den foreliggende sag X) anfører sig selv om leverandør og specificerer irsk moms (og betaler den til de irske afgiftsmyndigheder).