

**Zaak C-101/24**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

7 februari 2024

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

23 augustus 2023

**Verweerder en verzoeker tot „Revision“:**

Finanzamt Hamburg-Altona

**Verzoekster en verweerster in „Revision“:**

XYRALITY GmbH

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Richtlijn 2006/112 – Distributie van elektronische diensten (spelletjesapps voor mobiele eindapparatuur) via een marktplaats voor applicaties – Plaats van de dienst in de periode vóór 1 januari 2015 – Zetel van de exploitant van de marktplaats voor applicaties of zetel van de ontwikkelaar van de apps

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzingsbeslissing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

- 1) Moet in omstandigheden als die van het hoofdgeding waarin een Duitse belastingplichtige (ontwikkelaar), via een marktplaats voor applicaties van een Ierse belastingplichtige, vóór 1 januari 2015 langs elektronische weg een dienst heeft verricht ten behoeve van niet-belastingplichtigen (eindafnemers)

die op het grondgebied van de Gemeenschap zijn gevestigd, artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde worden toegepast, met als gevolg dat de Ierse belastingplichtige wordt behandeld alsof zij deze diensten van de ontwikkelaar heeft ontvangen en ten behoeve van de eindafnemers heeft verricht, omdat de marktplaats voor applicaties pas in de – aan de eindafnemers uitgereikte – orderbevestigingen de ontwikkelaar als dienstverrichter heeft aangewezen en Duitse omzetbelasting heeft vermeld?

- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, wordt de plaats van levering van de overeenkomstig artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde gefingeerde, door de ontwikkelaar ten behoeve van de marktplaats voor applicaties verrichte dienst geacht overeenkomstig artikel 44 van deze richtlijn in Ierland of overeenkomstig artikel 45 van die richtlijn in de Bondsrepubliek Duitsland te zijn gelegen?
- 3) Indien de ontwikkelaar volgens het antwoord op de eerste en de tweede vraag geen diensten in de Bondsrepubliek Duitsland heeft verricht: Is er sprake van een belastingschuld van de ontwikkelaar voor de Duitse omzetbelasting op grond van artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, omdat de marktplaats voor applicaties haar als dienstverrichter heeft vermeld in zijn orderbevestigingen die per e-mail aan de eindafnemers zijn gezonden, en Duitse omzetbelasting heeft vermeld, hoewel de eindafnemers geen recht hebben op aftrek van voorbelasting?

### **Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat betreft de plaats van een dienst (hierna: richtlijn 2006/112), in het bijzonder de artikelen 28, 44, 45 en 203

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst (hierna: uitvoeringsverordening nr. 282/2011), in het bijzonder artikel 9 bis

## Aangevoerde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”), met name § 3, lid 11, § 3a, leden 1 en 2

## Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Partijen zijn het niet eens over de btw-heffing over zogenoemde in-app-aankopen in de jaren 2012 tot en met 2014 (litigieuze jaren), waarin artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 nog niet in werking was getreden.
- 2 Verzoekster en verweerster in „Revision” (hierna: verzoekster), een in de Bondsrepubliek Duitsland gevestigde belastingplichtige, ontwikkelt en verkoopt spelletjesapps voor mobiele eindapparatuur. Voor de verkoop maakt zij onder meer gebruik van een op internet gebaseerd platform voor de digitale distributie van software (hierna: „App Store”). De App Store werd tot en met 31 december 2014 geëxploiteerd door X die gevestigd is in Ierland. Eindafnemers die mobiele eindapparatuur met een bepaald besturingssysteem gebruikten, konden verzoeksters spelletjesapps in de litigieuze jaren uitsluitend via de App Store downloaden.
- 3 X heeft in de litigieuze jaren met ontwikkelaars zoals verzoekster een gestandaardiseerde overeenkomst gesloten over de distributie van producten via de App Store. Op grond daarvan waren de verkopers van de via de App Store aangeboden producten de ontwikkelaars ervan. X diende de producten namens de ontwikkelaars te presenteren en deze ter beschikking te stellen van de eindgebruikers voor downloaden en aankoop. X ontving hiervoor een commissie. De betalingstransactie werd via de App Store uitgevoerd.
- 4 In de App Store werden aan de eindafnemers in de litigieuze jaren verschillende spelletjesapps aangeboden die konden worden gedownload. Het overgrote deel van deze spelletjes was niet afkomstig van X, maar van de ontwikkelaars zelf. Bij de presentatie in de App Store werd voor elk spel ook de naam van de ontwikkelaar vermeld. Verzoekster was in de litigieuze jaren met haar handelsnaam, rechtsvorm en adres in de App Store vermeld.
- 5 Het is juist dat de door verzoekster ontwikkelde spelletjesapps gratis in de App Store konden worden gedownload. Door tegen betaling verbeteringen of andere voordelen te verwerven (in-app-aankopen), kon de eindafnemer evenwel vooruitkomen in het spel of andere voordelen verkrijgen. De eindafnemers konden de gewenste verbeteringen of voordelen in de spelletjesapp van verzoekster kiezen en deze tegen betaling laten activeren.
- 6 De in-app-aankopen werden via de App Store afgehandeld met behulp van een daar door de eindafnemer opgeslagen betaalmethode. Verzoekster werd bij de aankooptransactie niet als dienstverrichter genoemd. Alleen het logo van X en bepaalde links waren zichtbaar. Na de aankoop ontving de eindafnemer van X per

e-mail een orderbevestiging. Deze e-mail bevatte het logo van de App Store en de vermelding dat de aankoop bij de betreffende ontwikkelaar (hier: verzoekster) in de App Store had plaatsgevonden.

- 7 Verzoekster beschouwde zichzelf in eerste instantie als dienstverrichter ten opzichte van de eindafnemers. Bijgevolg heeft zij de Duitse omzetbelasting voor eindafnemers in de Europese Unie vermeld omdat de plaats waar haar zetel is gevestigd, geldt als plaats van de dienst overeenkomstig § 3a, lid 1, UStG en artikel 45 van richtlijn 2006/112, en heeft zij de Duitse omzetbelasting aan verweerder en verzoeker tot „Revision”, te weten het Finanzamt (Duitse belastingdienst; hierna: FA), afgedragen.
- 8 Op 29 januari 2016 heeft verzoekster voor de litigieuze jaren gewijzigde btw-aangiften ingediend. Zij was nu van mening dat er sprake was van een dienstverrichtingscommissie (§ 3, lid 11, UStG, artikel 28 van richtlijn 2006/112). Zij heeft haar diensten ten behoeve van X verricht en X heeft de diensten ten behoeve van de eindafnemers verricht. De plaats van ten behoeve van X verrichte diensten is overeenkomstig § 3a, lid 2, UStG en artikel 44 van richtlijn 2006/112 in Ierland gelegen, aldus verzoekster.
- 9 Het FA was van mening dat X enkel als tussenpersoon moest worden beschouwd. Het is juist dat de aankoop via de App Store is uitgevoerd. De eindafnemer werd echter bij elke afzonderlijke stap van de in-app-aankoop gewezen op de gebruiksvoorwaarden. Zo heeft X de eindafnemer bij elke aankoop duidelijk laten weten dat de handelingen voor een derde werden verricht en dat X slechts de vordering inde. Het FA heeft derhalve omzetbelastingaanslagen opgelegd waarin geen rekening werd gehouden met de door verzoekster aangebrachte correcties.
- 10 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland; hierna: „FG”) heeft het door verzoekster ingestelde beroep toegewezen. Deze rechter was van oordeel dat de handelingen van verzoekster niet in Duitsland belastbaar waren, omdat de ontvanger van haar diensten X was. De plaats van de dienst bevindt zich volgens deze rechter overeenkomstig § 3a, lid 2, UStG en artikel 44 van richtlijn 2006/112 in Ierland.
- 11 Het door het FA bij de verwijzende rechter ingestelde beroep in „Revision” is gericht tegen het vonnis van het Finanzgericht.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

#### *Eerste vraag*

- 12 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie zijn de toepasselijke contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor teneinde te bepalen wie de verrichter en de ontvanger van een „dienst” zijn, tenzij de contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit van de handelingen niet volledig weergeven (zie arresten van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409,

punten 43 en 44, 2 mei 2019, Budimex, C- 224/18, EU:C:2019:347, punten 28 en 29; zie ook arrest van 24 februari 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punt 58). Zo moet de vraag of de belastingplichtige op eigen naam maar voor rekening van een derde heeft gehandeld, met name worden onderzocht aan de hand van de contractuele verhoudingen tussen partijen (zie arresten van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 42, en 28 februari 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punten 72 en 73).

- 13 Door het vonnis van het FG te bevestigen, zou de verwijzende rechter afwijken van de juridische kwalificatie van de handelingen door X en de Ierse belastingautoriteiten. Dit zou tot gevolg hebben dat de handelingen (mogelijk definitief) niet worden belast.
- 14 Het is juist dat het de belastingautoriteiten van een lidstaat niet is verboden om handelingen eenzijdig aan een andere btw-behandeling te onderwerpen dan die op grond waarvan die handelingen reeds zijn belast in een andere lidstaat (zie arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punt 53). Wanneer de rechterlijke instanties van een lidstaat bij de uitlegging van de relevante bepalingen van het Unierecht en het nationale recht vaststellen dat dezelfde handeling fiscaal verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat, moeten zij, indien hun beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, het Hof van Justitie verzoeken om een prejudiciële beslissing (arresten van 5 juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, dictum punt 3 en punt 63 e.v., en 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punt 51).
- 15 Volgens het FA is er in de onderhavige zaak sprake van een dergelijke situatie. Het FG is ervan uitgegaan dat X haar diensten ten behoeve van de eindafnemers en verzoekster haar diensten ten behoeve van X had verricht. Zoals blijkt uit de feitelijke vaststellingen van het FG en de facturen aan de eindafnemers, heeft X zich daarentegen op het standpunt gesteld dat zij een dienst voor verzoekster heeft verricht en dat verzoekster haar dienst rechtstreeks ten behoeve van de eindafnemers heeft verricht. Dit betekent dat voor de periode vóór 1 januari 2015 het risico bestaat dat handelingen die via de App Store van X zijn afgehandeld, niet worden belast. Zij zouden niet worden belast in Ierland omdat Ierland uitgaat van een heffingsbevoegdheid van de lidstaat van vestiging van de ontwikkelaars (hier: Duitsland). In Duitsland zouden zij niet worden belast indien de verwijzende rechter het standpunt van het FG, dat uitgaat van een heffingsbevoegdheid van Ierland, zou bevestigen.
- 16 De orderbevestigingen van X, waarin wordt verklaard dat aankopen zijn gedaan bij de betrokken ontwikkelaar (hier: verzoekster) in de App Store, en waarin Duitse btw wordt vermeld (zie voor de betekenis van de factuur in deze context arrest van 28 februari 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punten 75 tot en met 77), pleiten ervoor dat, in overeenstemming met het standpunt van Ierland en X, ervan moet worden uitgegaan dat verzoekster diensten

verricht ten behoeve van de eindafnemers (en dat er geen sprake is van een geval zoals bedoeld in § 3, lid 11, UStG en artikel 28 van richtlijn 2006/112). Ook verzoekster ging hier aanvankelijk van uit. Uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en het door de nieuwe regeling nagestreefde doel (zie in dit verband arrest van 28 februari 2023, Fenix International, C- 695/20, EU:C:2023:127, punten 15 e.v. en 52 e.v.) zou ook kunnen worden geconcludeerd dat de btw-indeling die door de App Stores wordt toegepast en met de ontwikkelaars contractueel is overeengekomen, moet blijven gelden voor perioden voorafgaand aan de inwerkingtreding van dit artikel.

- 17 Het feit dat artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 de normatieve inhoud van artikel 28 van richtlijn 2006/112, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie, concretiseert (zie arrest van 28 februari 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punt 86), zou er evenwel voor kunnen pleiten dat de daarin genoemde beginselen ook van toepassing zouden kunnen zijn op verzoeksters handelingen in de litigieuze jaren (zie in het algemeen arresten van 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punten 45 en 46, en 15 november 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, punt 32). Een verdere aanwijzing hiervoor zouden de niet-bindende richtsnoeren van de 93e vergadering van het btw-comité van 1 juli 2011 kunnen zijn (DOCUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). Het FG heeft geoordeeld dat het optreden bij het sluiten van de overeenkomst een aanwijzing was dat X in eigen naam handelde, dat de inhoud van de orderbevestigingen evenmin voldoende duidelijk was en dat de orderbevestigingen bovendien pas na het verrichten van de transactie waren verzonden. Bijgevolg zou in de zin van de richtsnoeren van 2011 kunnen worden geoordeeld dat X bij het sluiten van de overeenkomst de ontwikkelaars niet voldoende duidelijk als verrichters van de elektronische diensten heeft genoemd en dat er dus sprake is van een door X ten behoeve van de eindafnemers verrichte dienst.

***Tweede vraag***

- 18 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter duidelijkheid te verkrijgen over de rechtsgevolgen van artikel 28 van richtlijn 2006/112.
- 19 Indien uit het antwoord op de eerste vraag blijkt dat X de dienstverrichter is, is er zowel naar nationaal recht als naar Unierecht sprake van een dienstverrichtingscommissie. De relevante Duitse bepaling (§ 3, lid 11, UStG) is gebaseerd op artikel 28 van richtlijn 2006/112. Volgens deze bepaling worden belastingplichtigen die in eigen naam, maar voor rekening van derden diensten verrichten, behandeld alsof zij deze diensten zelf hebben ontvangen en verricht. Zij worden derhalve beschouwd als de belastingplichtigen ten opzichte van de eindafnemer (zie arrest van 16 september 2020, Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, punten 49 en 52).
- 20 Deze bepalingen hebben betrekking op alle categorieën diensten (zie arrest van 28 februari 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punt 54). Zij

vereisen dat er een lastgeving bestaat ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de verrichting van de dienst, hetgeen impliceert dat tussen de commissionair en de opdrachtgever een overeenkomst tot verlening van de betrokken lastgeving wordt gesloten (arrest van 30 maart 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punt 32). Op grond van de tussen X en verzoekster gesloten overeenkomsten is er sprake van een dergelijke lastgeving.

- 21 Het rechtsgevolg van de toepassing van § 3, lid 11, UStG en artikel 28 van richtlijn 2006/112 is de juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht (zie arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 86).
- 22 Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken (arresten van 21 januari 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punt 43, en 28 februari 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punt 54); hij wordt vermoed de verrichter van deze diensten te zijn (arrest van 28 februari 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punt 55).
- 23 Indien de dienstverrichting waarbij een marktdeelnemer als tussenpersoon handelt, aan de btw is onderworpen, is de rechtsverhouding tussen die marktdeelnemer en de marktdeelnemer voor rekening waarvan hij handelt, bijgevolg ook aan de btw onderworpen (zie arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 87).
- 24 Indien de dienstverrichting waarbij de commissionair als tussenpersoon handelt, van btw is vrijgesteld, is deze vrijstelling bijgevolg eveneens van toepassing op de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair (zie arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C- 464/10, EU:C:2011:489, punt 36).
- 25 Een volledig gelijke behandeling van de commissionair en een lasthebber is echter niet noodzakelijk. Het neutraliteitsbeginsel wordt niet geschonden, aangezien het Unierecht voorziet in verschillende regels voor diensten verricht door een commissionair die op eigen naam maar voor rekening van een derde handelt, en voor diensten verricht door een lasthebber, die voor naam en rekening van een derde handelt (zie arrest van 14 juli 2011, Henfling, C-464/10, EU:C:2011:489, punt 38).
- 26 De omvang van deze fictie is omstreden.
- 27 Enerzijds is het denkbaar om de rechtsverhouding tussen de commissionair en de opdrachtgever voor wiens rekening hij handelt, uit het oogpunt van de omzetbelasting volledig op dezelfde wijze te behandelen als de dienst waarbij de commissionair als tussenpersoon handelt. De fictie van artikel 28 van richtlijn 2006/112 zou worden uitgebreid tot de gehele dienst, dat wil zeggen dat beide

diensten (die van de opdrachtgever aan de commissionair en die van de commissionair aan de eindafnemer) op dezelfde wijze zouden worden behandeld als wanneer de opdrachtgever de dienst rechtstreeks ten behoeve van de eindafnemer zou verrichten.

- 28 Dit zou kunnen worden ondersteund door het feit dat het voorwerp van de regeling een juridische fictie is en dat een daaraan toegevoegde fictieve handeling bij deze zienswijze het btw-resultaat niet zou veranderen. Directe en indirecte dienstverrichting zouden gelijk worden behandeld. De belasting op een dienst zou niet afhangen van het distributiekanaal. De belastinginkomsten zouden blijven toekomen aan de lidstaat waaraan zij krachtens de regels van het Unierecht zouden toekomen in het geval van rechtstreekse verrichting van diensten, en voor hetzelfde bedrag als in het geval van rechtstreekse dienstverrichting. Tegelijkertijd zouden mogelijke ontduiking of misbruik worden vermeden.
- 29 In het onderhavige geval zou de plaats van de diensten van verzoekster op het nationale grondgebied gelegen zijn indien de diensten rechtstreeks werden verricht. Een belastingvrijstelling is niet van toepassing. Het normale tarief is van toepassing. Bij deze zienswijze zou hetzelfde gelden voor de fictieve dienst van verzoekster aan X.
- 30 Anderzijds is het denkbaar dat ten minste de plaats van de dienst waarbij de commissionair als tussenpersoon handelt, ook de plaats van de dienst tussen de opdrachtgever en de commissionair bepaalt. De fictie zou zich ten minste uitstrekken tot de plaats van de dienst. Dit zou bijvoorbeeld kunnen worden bereikt door de plaats van de door verzoekster ten behoeve van X verrichte dienst ook te bepalen aan de hand van artikel 45 van richtlijn 2006/112, hoewel X een belastingplichtige is omdat de diensten waarbij X als tussenpersoon handelt, langs elektronische weg ten behoeve van niet-belastingplichtigen verrichte diensten zijn, waarop artikel 45 van richtlijn 2006/112 van toepassing is.
- 31 De plaats van de fictieve dienst van verzoekster aan X zou ook bij deze zienswijze op het nationale grondgebied gelegen zijn.
- 32 Ten slotte is het denkbaar dat de plaats van de dienst waarbij de commissionair als tussenpersoon handelt, en de plaats van de dienst tussen de opdrachtgever en de commissionair afzonderlijk worden bepaald overeenkomstig de artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112. Hiervoor zouden punt 38 van het arrest Henfling e.a. van 14 juli 2011, C-464/10, EU:C:2011:489, en de conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Lebara van 8 december 2011, C-520/10, EU:C:2011:818, punten 50 en 71, kunnen pleiten. De fictieve dienst die de opdrachtgever ten behoeve van de commissionair verricht, zou tot gevolg hebben dat de plaats van de diensten onder vigeur van de artikelen 44 en 45 van richtlijn 2006/112 steeds wordt verplaatst naar de plaats waar de commissionair is gevestigd, bij gebreke van een bijzondere regeling met betrekking tot de plaats. De dienst die de commissionair ten behoeve van de opdrachtgever verricht (die op zich overeenkomstig artikel 44 van richtlijn 2006/112 op de plaats van vestiging van de



opdrachtgever wordt verricht) zou als gevolg van de fictie paradoxaal genoeg de plaats van alle diensten weg van de opdrachtgever verplaatsen. De verwijzende rechter betwijfelt of dit strookt met de commerciële en economische realiteit van de dienstverrichtingscommissie.

- 33 In het onderhavige geval zou deze zienswijze ertoe leiden dat de plaats van de fictieve diensten van verzoekster aan X overeenkomstig artikel 44 van richtlijn 2006/112 in Ierland is gelegen, aangezien X een belastingplichtige is die de fictieve dienst van verzoekster voor haar onderneming heeft ontvangen. De plaats van de dienst van X aan de eindafnemers is overeenkomstig artikel 45 van richtlijn 2006/112 eveneens in Ierland gelegen.

### *Derde vraag*

- 34 Met de derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen wat de gevolgen zijn van het feit dat X, met instemming van verzoekster, per e-mail orderbevestigingen heeft verzonden waaruit bleek dat bij verzoekster in de App Store was gekocht, en waarin de brutoprijs en de daarin begrepen Duitse btw waren vermeld.
- 35 De verwijzende rechter heeft onderzocht of verzoekster de met haar instemming op haar naam vermelde btw op grond van artikel 203 van richtlijn 2006/112 verschuldigd was, omdat de door X per e-mail verzonden orderbevestigingen facturen in de zin van dat artikel konden zijn. De bevoegdheid van X om namens verzoekster facturen uit te reiken vloeit voort uit de overeenkomsten tussen hen. X ontving slechts een commissie. De eindafnemers hebben ook ingestemd met de elektronische verzending van de orderbevestigingen.
- 36 Een belastingschuld van verzoekster op grond van artikel 203 van richtlijn 2006/112 wegens door X namens verzoekster opgestelde orderbevestigingen zou echter in strijd kunnen zijn met het arrest van het Hof van Justitie van 8 december 2022, *Finanzamt Österreich* (ten onrechte aan eindverbruikers in rekening gebrachte btw), C- 378/21, EU:C:2022:968.
- 37 De in casu aan de orde zijnde handelingen zijn handelingen die niet aan belastingplichtigen voor hun onderneming zijn verricht. Het arrest van 8 december 2022, *Finanzamt Österreich* (ten onrechte aan eindverbruikers in rekening gebrachte btw), C-378/21, EU:C:2022:968, zou aldus kunnen worden opgevat dat er dan geen sprake is van een belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van richtlijn 2006/112. Het Hof van Justitie had reeds eerder gepreciseerd dat het gaat om het gevaar dat belastinginkomsten verloren gaan als gevolg van het recht op aftrek van voorbelasting (zie arresten van 18 juni 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, punt 28, 31 januari 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32, 31 januari 2013, *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, punt 36, 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24, 8 mei 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32, 18 maart 2021, *P. (tankkaarten)*, C-48/20,

EU:C:2021:215, punt 27; zie ook arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 29 met verdere verwijzingen).

- 38 Hoewel de ontvangers van de diensten niet-belastingplichtigen zijn, zou er in het onderhavige geval een gevaar van verlies van belastinginkomsten kunnen bestaan, hetgeen artikel 203 van richtlijn 2006/112 beoogt te voorkomen. Het vereiste van een factuur dient immers ook om de betaling van de verschuldigde belasting te controleren, de juiste inning ervan te waarborgen en fraude te voorkomen (zie arresten van 17 september 1997, Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, punten 17 en 20, 15 september 2016, Barlis 06 – Inverimentos Inmobiliarios e Turisticos, C- 516/14, EU:C:2016:690, punt 27, 15 november 2017, Geissel en Butin, C-374/16 en C- 375/16, EU:C:2017:867, punt 41, alsmede overweging 46 van richtlijn 2006/112). Als er meerdere belastingplichtigen betrokken zijn bij het verrichten van een dienst, brengt zowel de door de opdrachtgever (verzoekster) toegestane boekhoudkundige toewijzing van een dienst aan de (naar haar mening) verkeerde dienstverrichter als de door de opdrachtgever toegestane boekhoudkundige toewijzing van een dienst aan de (naar haar mening) verkeerde fiscale schuldeiser de belastinginkomsten van de EU in gevaar, zelfs als de afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Er bestaat een risico dat de handelingen definitief niet worden belast, omdat Ierland uitgaat van een Duitse heffingsbevoegdheid, hetgeen overeenkomt met de orderbevestigingen, terwijl het FG is uitgegaan van een heffingsbevoegdheid van Ierland voor X, wat in tegenspraak is met de orderbevestigingen.
- 39 Deze situatie is in het onderhavige geval door verzoekster in het leven geroepen. Zij heeft in eerste instantie, hetgeen op zich toelaatbaar is (artikel 220, lid 1, van richtlijn 2006/112), de App Store gemachtigd om haar als dienstverrichter te vermelden in de orderbevestigingen, maar heeft later tegenover het FA het tegenovergestelde standpunt ingenomen, namelijk dat de exploitant van de App Store de dienstverrichter was (en dat de op haar naam vermelde btw niet door haar verschuldigd was). Hiermee geeft zij blijk van tegenstrijdig gedrag. Indien zij van mening is dat X de dienstverrichter is, mag zij niet toestaan dat X haar als dienstverrichter aanwijst. Het tegenstrijdige gedrag van verzoekster kan de opvatting rechtvaardigen dat zij krachtens artikel 203 van richtlijn 2006/112 btw verschuldigd was.
- 40 Het gevaar van verlies van belastinginkomsten dat besloten ligt in de orderbevestigingen, kan worden verholpen. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt doordat verzoekster bewijst dat de App Store zijn fiscale verplichtingen met betrekking tot de volgens verzoekster aan hem toe te rekenen handelingen is nagekomen. Het latere wegvallen van de belasting zou vervolgens afhangen van de afgifte van gecorrigeerde orderbevestigingen aan de eindafnemers, waarin de App Store (hier: X) zichzelf als dienstverrichter noemt en de Ierse btw vermeldt (en deze aan de Ierse belastingautoriteiten afdraagt).