

**Predmet C-101/24****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

7. veljače 2024.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Bundesfinanzhof (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

23. kolovoza 2023.

**Tuženik i podnositelj revizije:**

Finanzamt Hamburg-Altona

**Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:**

XYRALITY GmbH

**Predmet glavnog postupka**

Direktiva 2006/112 – Prodaja elektroničkih usluga (aplikacije za igre na mobilnim uređajima) putem tržišta aplikacija (Appstore) – Mjesto isporuke usluga u razdoblju prije 1. siječnja 2015. – Sjedište operatora tržišta aplikacija ili sjedište razvojnog inženjera aplikacija

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Treba li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojima je njemački porezni obveznik (razvojni inženjer) prije 1. siječnja 2015. elektronički isporučio usluge osobama koje nisu porezni obveznici (krajnji kupci) s poslovnim nastanom na području Unije putem tržišta aplikacija irskog poreznog obveznika primijeniti članak 28. Direktive Vijeća

- 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost uz posljedicu da se smatra da je irski porezni obveznik primio te usluge od razvojnog inženjera i da ih je isporučio krajnjim kupcima jer je tržište aplikacija tek u potvrdama narudžbi, dostavljenima krajnjim kupcima, navelo razvojnog inženjera kao pružatelja usluga i iskazalo njemački PDV?
2. Je li u slučaju potvrđenog odgovora na prvo pitanje mjesto isporuke usluge koju je u smislu članka 28. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost razvojni inženjer pružio tržištu aplikacija u Irskoj u skladu s člankom 44. navedene direktive ili u Saveznoj Republici Njemačkoj na temelju članka 45. te direktive?
  3. Ako iz odgovora na prvo i drugo pitanje proizlazi da razvojni inženjer nije pružio usluge u Saveznoj Republici Njemačkoj, postoji li prema članku 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost porezna obveza razvojnog inženjera u pogledu njemačkog PDV-a jer ga je u skladu s ugovorom tržište aplikacija u svojim potvrdama narudžbi, poslanima krajnjim kupcima elektroničkom poštom, navelo kao pružatelja usluge i obračunalo njemački PDV iako krajnji kupci nemaju pravo na odbitak pretporeza?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), osobito članci 28., 44., 45. i 203.

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba br. 282/2011), posebice članak 9.a

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), osobito članak 3. stavak 11. te članak 3.a stavci 1. i 2.

### **Sažet prikaz činjeničnog stanja i postupka**

- 1 Stranke se spore o oporezivanju prometa koji se odnosi na takozvane kupovine unutar aplikacija u razdoblju od 2012. do 2014. (sporne godine), u kojem članak 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011 još nije stupio na snagu.

- 2 Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku (u daljnjem tekstu: tužitelj), porezni obveznik s poslovnim nastanom u Saveznoj Republici Njemačkoj, razvija i distribuira aplikacije za igre na mobilnim uređajima. Za distribuciju upotrebljava, među ostalim, internetsku digitalnu platformu za distribuciju softvera (takozvana Appstore). Potonjom je do 31. prosinca 2014. upravljalo društvo X s poslovnim nastanom u Irskoj. Krajnji kupci koji se koriste mobilnim uređajima s određenim operativnim sustavom mogli su tijekom spornih godina preuzeti tužiteljeve aplikacije za igre isključivo putem navedene platforme.
- 3 Tijekom spornih godina društvo X je s razvojnim inženjerima kao što je tužitelj sklopilo standardizirani sporazum o distribuciji proizvoda putem tržišta aplikacija. U skladu s tim sporazumom, prodavatelj proizvoda ponuđenih u tržištu aplikacijama bio je njihov razvojni inženjer. Društvo X trebalo je u ime razvojnih inženjera prikazati proizvode i staviti ih na raspolaganje krajnjim kupcima radi preuzimanja i kupnje. Za to je trebalo primati proviziju. Platna transakcija trebala se izvršiti putem tržišta aplikacija.
- 4 Tijekom spornih godina u tržištu aplikacija su krajnjim su kupcima bile dostupne razne aplikacije za igre, koje su se mogle preuzeti. Velika većina tih igara nije potjecala od društva X, nego od samih razvojnih inženjera. Prilikom predstavljanja svake igre utrižštu aplikacija bilo je navedeno i ime razvojnog inženjera. Tijekom spornih godina tužitelj je u okviru tržišta aplikacija nastupao sa svojom tvrtkom, pravnim oblikom i adresom.
- 5 Točno je da su se aplikacije za igre koje je razvio tužitelj mogle besplatno preuzeti u tržištu aplikacija. Međutim, krajnji kupac mogao je naplatnom kupnjom poboljšanja ili drugih pogodnosti (kupovine unutar aplikacija) napredovati u igri ili ostvariti druge prednosti. Krajnji kupci mogli su odabrati željena poboljšanja ili pogodnosti u tužiteljevoj aplikaciji za igre i aktivirati ih uz naknadu.
- 6 Kupovine unutar aplikacije izvršavale su se putem tržišta aplikacija metodom plaćanja koju je ondje pohranio krajnji kupac. Tijekom transakcije kupnje tužitelj nije bio naveden kao pružatelj usluga. Vidljivi su bili samo logotip društva X i određene poveznice. Krajnji kupac je nakon kupnje od društva X elektroničkom poštom primio potvrdu narudžbe. Ta poruka elektroničke pošte sadržavala je logotip tržišta aplikacija i naznaku da se kupnja obavlja kod određenog razvojnog inženjera (u predmetnom slučaju: tužitelja) na tržištu aplikacija.
- 7 Tužitelj je najprije tvrdio da je pružatelj usluga krajnjim kupcima. Stoga je prijavio njemački PDV u pogledu krajnjih kupaca iz Europske unije smatrajući da se mjesto isporuke usluga prema članku 3.a stavku 1. UStG-a i članku 45. Direktive 2006/112 nalazi u njegovu sjedištu te je tuženiku i podnositelju revizije, poreznoj upravi, platio njemački PDV.
- 8 Tužitelj je 29. siječnja 2016. podnio ispravljene prijave PDV-a za sporne godine. Tada je smatrao da je riječ o isporuci usluga posredstvom komisionara (članak 3. stavak 11. UStG-a, članak 28. Direktive 2006/112). Svoje je usluge pružao

društvu X, a društvo X pružalo je usluge krajnjim korisnicima. Tvrdio je da se mjesto isporuke njegovih usluga društvu X nalazi u Irskoj u skladu s člankom 3.a stavkom 2. UStG-a i člankom 44. Direktive 2006/112.

- 9 Društvo X treba prema mišljenju porezne uprave smatrati samo posrednikom. Ističe da je točno da se predmetna kupovina provodi putem tržišta aplikacija. Međutim, napominje da se krajnjeg kupca u svakoj pojedinoj fazi kupovine unutar aplikacije upućivalo na uvjete korištenja. Navodi da je društvo X tako prilikom svake kupnje jasno naznačilo krajnjem kupcu da su se transakcije izvršavale za treću osobu i da društvo X samo naplaćuje potraživanje. Stoga je porezna uprava izdala porezna rješenja na ime poreza na promet, u kojima se nisu uzeli u obzir tužitelji ispravci.
- 10 Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) prihvatio je tužiteljevu tužbu. Smatrao je da tužiteljeve transakcije nisu bile oporezive u Njemačkoj jer je primatelj njegovih usluga društvo X. Ocijenio je da se u skladu s člankom 3.a stavkom 2. UStG-a i člankom 44. Direktive 2006/112 mjesto isporuke usluga nalazi u Irskoj.
- 11 Financijska uprava je sudu koji je uputio zahtjev podnijela reviziju protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud).

### **Kratak pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

#### ***Prvo pitanje***

- 12 U skladu sa sudskom praksom Suda, relevantne ugovorne odredbe element su koji valja uzeti u obzir kada treba utvrditi pružatelja usluga i korisnika u transakciji „isporuke usluga” u smislu navedene direktive, osim ako ugovorne odredbe ne odražavaju u potpunosti gospodarsku i trgovačku stvarnost transakcija (vidjeti presude Newey od 20. lipnja 2013., C-653/11, EU:C:2013:409, t. 43. i sljedeća točka te Budimex od 2. svibnja 2019. , C- 224/18, EU:C:2019:347, t. 28. i sljedeću točku; vidjeti također presudu Suzlon Wind Energy Portugal od 24. veljače 2022., C-605/20, EU:C:2022:116, t. 58.). Također treba ispitati je li porezni obveznik djelovao u svoje ime, ali za račun trećih osoba, među ostalim, na temelju ugovornih odnosa između stranaka (vidjeti presude Henfling i dr. od 14. srpnja 2011., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 42. te Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C:2023:127, t. 72. i sljedeću točku).
- 13 Potvrđivanjem presude Finanzgerichta (Financijski sud) sud koji je uputio zahtjev odstupio bi od načina na koji društvo X i irska porezna tijela porezno kvalificiraju transakcije. To bi dovelo do (eventualno konačnog) neoporezivanja transakcija.
- 14 Točno je da porezna tijela jedne države članice mogu transakcije jednostrano podvrgnuti postupanju u području PDV- a koje je različito od onoga na temelju kojeg su one već oporezovane u drugoj državi članici (vidjeti presudu KrakVet Marek Batko od 18. lipnja 2020., C-276/18, EU:C:2020:485, t. 53.). Međutim, kad utvrde da se s istom transakcijom različito porezno postupaju u drugoj državi

- članici, sudovi države članice pred kojima se vodi spor koji otvara pitanja o tumačenju odredaba prava Unije koja zahtijevaju njihovu odluku imaju mogućnost odnosno obvezu, ovisno o tome ima li protiv njihovih odluka prema nacionalnom pravu pravnog lijeka, uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku (presude Marcandi od 5. srpnja 2018., C-544/16, EU:C:2018:540, točka 3. izreke i t. 63. i sljedeće točke te KrakVet Marek Batko od 18. lipnja 2020., C-276/18, EU:C:2020:485, t. 51.).
- 15 Prema navodima Finanzgerichta (Financijski sud) takva situacija postoji u predmetnom slučaju. Navedeni sud smatrao je da je društvo X usluge pružalo krajnjim kupcima, a da je tužitelj svoje usluge pružao društvu X. Nasuprot tomu, kao što to proizlazi iz činjeničnih utvrđenja Finanzgerichta (Financijski sud) i računa izdanih krajnjim kupcima, društvo X smatralo je da uslugu pruža tužitelju, a da je tužitelj svoju uslugu izravno pružao krajnjim kupcima. Stoga postoji rizik od neoporezivanja transakcija izvršenih putem tržišta aplikacija društva X prije 1. siječnja 2015. One se ne bi oporezivale u Irskoj jer se u Irskoj primjenjuje pravo države u kojoj se nalazi poslovni nastan (u predmetnom slučaju: Njemačka) na oporezivanje. U Njemačkoj se one ne bi oporezivale ako ovo sudsko vijeće potvrdi stajalište Finanzgerichta (Financijski sud) prema kojem valja smatrati da Irska ima ovlast za oporezivanje.
- 16 Zaključak o tužiteljevu pružanju usluga krajnjim kupcima u skladu sa stajalištem Irske i društva X (kao i o isključivanju slučaja predviđenog člankom 3. stavkom 11. UStG-a i člankom 28. Direktive 2006/112) potkrepljuju potvrde narudžbi društva X, u kojima se navodi da se kupnja obavlja kod određenog razvojnog inženjera (u predmetnom slučaju: tužitelja) na tržištu aplikacija kao i njemački PDV (o značenju računa u tom pogledu vidjeti presudu Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C: 2023:127, t. 75. do 77.). To je najprije smatrao i tužitelj. Na temelju povijesti nastanka članka 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011 i svrhe koja se nastoji postići novim uređenjem (vidjeti presudu Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C:2023:127, t. 15. i sljedeće točke te t. 52. i sljedeće točke) moglo bi se također zaključiti da bi za razdoblja prije stupanja na snagu navede uredbe i dalje trebala vrijediti kvalifikacija za potrebe PDV-a koju primjenjuju tržišta aplikacija i koja je ugovorena s razvojnim inženjerima.
- 17 Međutim, okolnost da se člankom 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011 konkretizira normativni sadržaj članka 28. Direktive 2006/112 kako ga tumači Sud (vidjeti presudu Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C:2023:127, t. 86.) mogla bi govoriti u prilog tomu da bi se utvrđena načela mogla primijeniti i na tužiteljeve transakcije u spornim godinama (vidjeti općenito presude Welmorey od 16. listopada 2014., C-605/12, EU:C: 2014:2298, t. 45. i sljedeću točku te Leichenich od 15. studenoga 2012., C-532/11, EU:C:2012:720, t. 32.). To bi također mogle potvrđivati neobvezujuće smjernice Odbora za PDV utvrđene na njegovoj 93. sjednici od 1. srpnja 2011. (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). Finanzgerichta (Financijski sud) presudio je da sklapanje ugovora potkrepljuje zaključak da je društvo X djelovalo u vlastito ime,

da sadržaj potvrda narudžbi također nije dovoljno jasan i da su one, osim toga, poslane tek nakon zaključenja prodaje. Stoga bi se u smislu Smjernica iz 2011. moglo smatrati da društvo X prilikom sklapanja ugovora nije dovoljno jasno navelo razvojne inženjere kao pružatelje elektroničkih usluga i da stoga postoji usluga koju društvo X pruža krajnjim kupcima.

### *Drugo pitanje*

- 18 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži pojašnjenje pravnih posljedica članka 28. Direktive 2006/112.
- 19 Ako iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da je društvo X pružatelj usluga, u skladu s nacionalnim pravom kao i pravom Unije riječ je o isporuci usluga posredstvom komisionara. Relevantna njemačka odredba (članak 3. stavak 11. UStG-a) temelji se na članku 28. Direktive 2006/112. U skladu s tom odredbom, kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sâm primio i isporučio te usluge. On se stoga smatra poreznim obveznikom u odnosu na krajnjeg kupca (vidjeti presudu Valstybine mokesčių inspekcija od 16. rujna 2020., C-312/19, EU:C:2020:711, t. 49. i 52.).
- 20 Te odredbe primjenjuju se na sve kategorije usluga (vidjeti presudu Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C: 2023:127, t. 54.). Njima se zahtijeva da mora postojati nalog na temelju kojeg komisionar sudjeluje u pružanju usluga za račun komitenta, što pretpostavlja da između komisionara i komitenta mora biti sklopljen ugovor čiji je predmet davanje dotičnog naloga (presuda Gmina L. od 30. ožujka 2023., C-616/21, EU:C:2023:280, t. 32.). Taj nalog postoji na temelju ugovora sklopljenih između društva X i tužitelja.
- 21 Pravna posljedica primjene članka 3. stavka 11. UStG-a i članka 28. Direktive 2006/112 jest pravna fikcija dviju jednakih, uzastopno pruženih isporuka usluga (vidjeti presudu Komisija/Luksemburg, od 4. svibnja 2017., C-274/15, EU:C:2017:333, t. 86.).
- 22 Smatra se da je subjekt koji kao komisionar sudjeluje u isporuci usluga najprije primio predmetne usluge od subjekta komitenta za čiji račun nastupa i da je zatim sam pružio te usluge klijentu (presude UCMR – ADA od 21. siječnja 2021., C- 501/19, EU:C:2021:50, t. 43. te Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C:2023:127, t. 54.); on se smatra pružateljem usluge (presuda Fenix International od 28. veljače 2023., C-695/20, EU:C:2023:127, t. 55.).
- 23 Ako isporuka usluga u kojoj subjekt sudjeluje podliježe PDV-u, pravni odnos između tog subjekta i subjekta za čiji račun djeluje također podliježe PDV-u (vidjeti presudu Komisija/Luxemburg od 4. svibnja 2017., C-274/15, EU:C:2017:333, t. 87.).

- 24 Ako je isporuka usluga u kojoj sudjeluje komisionar izuzeta od PDV-a, to se izuzeće primjenjuje i u pravnom odnosu između komitenta i komisionara (vidjeti presudu Henfling i dr. od 14. srpnja 2011., C- 464/10, EU:C:2011:489, t. 36.).
- 25 Međutim, nije potrebno potpuno jednako postupanje prema komisionaru i zastupniku. Načelo neutralnosti nije povrijeđeno jer se pravom Unije predviđaju različita pravila za isporuke usluga komisionara, koji djeluje u vlastito ime, ali za račun druge osobe, i usluga zastupnika, koji djeluje u ime i za račun druge osobe (vidjeti presudu Henfling i dr. od 14. srpnja 2011., C- 464/10, EU:C:2011:489, t. 38.).
- 26 Sporan je doseg te fikcije.
- 27 S jedne strane, bilo bi moguće pravni odnos između komisionara i komitenta, za čiji račun djeluje, za potrebe PDV-a u potpunosti smatrati isporukom usluge u kojoj sudjeluje komisionar. Fikcija iz članka 28. Direktive 2006/112 primijenila bi se na cjelokupnu uslugu, to jest obje usluge (onu koju komitent isporučuje komisionaru i onu koju komisionar isporučuje krajnjem kupcu) smatrale bi se slučajem u kojem bi komitent uslugu pružao izravno krajnjem kupcu.
- 28 Tome bi u prilog moglo govoriti to da se uređenje odnosi na pravnu fikciju i da se uključivanjem fiktivne transakcije u tom pogledu ne mijenja ishod sa stajališta PDV-a. Jednako bi se postupalo prema izravnom i neizravnom pružanju usluge. Oporezivanje usluge ne ovisi o distribucijskom kanalu. Prihodi od poreza i dalje bi pripadali državi članici koja bi na njih imala pravo u skladu s odredbama prava Unije u slučaju izravnog pružanja usluga, i to u istom iznosu kao i u slučaju izravnog pružanja usluga. Istodobno bi se onemogućila moguća zaobilaženja ili zlouporabe.
- 29 U ovom bi se predmetu mjesto tužiteljeve isporuke usluga u slučaju izravnog pružanja usluga nalazilo u tuzemstvu. Izuzeće od poreza nije primjenjivo. Primjenjuje se standardna porezna stopa. Isto bi u tom smislu vrijedilo i za tužiteljevu fiktivnu uslugu pruženu društvu X.
- 30 S druge strane, moguće bi bilo da se barem na temelju mjesta isporuke usluge u kojoj sudjeluje komisionar također određuje mjesto isporuke usluge između komitenta i komisionara. Fikcijom bi se obuhvatilo barem mjesto pružanja usluge. To bi se, primjerice, moglo postići ako se mjesto isporuke usluge koju je tužitelj pružio društvu X također određuje u skladu s člankom 45. Direktive 2006/112 iako je porezni obveznik društvo X jer su isporuke usluga u kojima sudjeluje društvo X elektronički pružene osobama koje nisu porezni obveznici, na koje se primjenjuje članak 45. Direktive 2006/112.
- 31 Mjesto fiktivne usluge koju je tužitelj pružio društvu X također je u tom slučaju u tuzemstvu.
- 32 Konačno, moguće bi bilo da se mjesto isporuke usluge u kojoj sudjeluje komisionar i mjesto isporuke usluge između komitenta i komisionara određuju

zasebno u skladu s člancima 44. i 45. Direktive 2006/112. To bi se moglo potkrijepiti t. 38. presude Henfling i dr. od 14. srpnja 2011., C-464/10, EU:C:2011:489 i mišljenjem nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Lebara od 8. prosinca 2011., C-520/10, EU:C:2011:818, t. 50. i 71. Fiktivna usluga koju komitent pruža komisionaru imala bi za posljedicu to da se na temelju članaka 44. i 45. Direktive 2006/112, mjesto pružanja usluga uvijek premjesti na mjesto u kojem komisionar ima poslovni nastan ako se ne primjenjuje posebno pravilo u pogledu mjesta. Na temelju fikcije bi se uslugom zastupanja koju komisionar pruža komitent (koja se sama po sebi u skladu s člankom 44. Direktive 2006/112 pruža u mjestu poslovnog nastana komitenta) mjesto isporuke svih usluga paradoksalno udaljilo od komitenta. Sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome odgovara li to poslovnoj i gospodarskoj stvarnosti isporuke usluga posredstvom komisionara.

- 33 To bi stajalište u predmetnom slučaju imalo za posljedicu to da se mjesto isporuke fiktivne usluge koju je tužitelj pružio društvu X nalazi u skladu s člankom 44. Direktive 2006/112 u Irskoj jer je društvo X porezni obveznik koji je od tužitelja primio fiktivnu uslugu u svrhu svojeg poslovanja. Mjesto isporuke usluge koju društvo X pruža krajnjim kupcima također bi se u skladu s člankom 45. Direktive 2006/112 nalazilo u Irskoj.

### *Treće pitanje*

- 34 Trećim pitanjem želi se utvrditi relevantnost okolnosti da je društvo X, uz tužiteljevu suglasnost, porukom elektroničke pošte poslalo potvrde narudžbi u kojima je navedeno da se kupnja obavlja kod tužitelja na tržištu aplikacija kao i bruto cijena te njemački PDV sadržan u potonjoj.
- 35 Sud koji je uputio zahtjev je razmotrio je li tužitelj na temelju članka 203. Direktive 2006/112 obveznik PDV-a navedenog uz njegovu suglasnost u njegovu ime jer bi potvrde narudžbi koje je društvo X, poslalo elektroničkom poštom mogli biti računi u smislu tog članka. Pravo društva X da izda račune u tužiteljevo ime proizlazi iz međusobnih sporazuma. Društvo X trebalo je samo primiti proviziju. Krajnji kupci također su prihvatili elektroničko slanje potvrda narudžbi.
- 36 Međutim, tužiteljeva porezna obveza prema članku 203. Direktive 2006/112 na temelju potvrda narudžbi koje je društvo X izdalo u tužiteljevo ime mogla bi biti u suprotnosti s presudom Suda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan), C- 378/21, EU:C: 2022:968.
- 37 Transakcije o kojima je riječ u ovom predmetu transakcije su koje nisu izvršene poreznim obveznicima u svrhu njihova poslovanja. Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan), C- 378/21, EU:C: 2022:968. mogla bi se tumačiti na način da u tom slučaju ne postoji porezna obveza prema članku 203. Direktive 2006/112. Sud je prethodno utvrdio da je riječ o riziku gubitka poreznih prihoda koji može nastati iz prava na odbitak (vidjeti presude Stadeco od 18. lipnja 2009., C-566/07, EU:C:2009:380, t.

- 28., Stroy trans od 31. siječnja 2013., C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32., LVK – 56 od 31. siječnja 2013., C-643/11, EU:C:2013:55, t. 36., Rusedespred od 11. travnja 2013., C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24., EN.SA. od 8. svibnja 2019., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 32., P. (kartice za gorivo) od 18. ožujka 2021., C-48/20, EU:C:2021:215, t. 27.; vidjeti također presudu Terracult od 2. srpnja 2020., C-835/18, EU:C:2020:520, t. 29. zajedno s drugim upućivanjima).
- 38 Iako primatelji usluga nisu porezni obveznici, u predmetnom slučaju mogao bi postojati rizik od gubitka poreznih prihoda, koji se člankom 203. Direktive 2006/112 nastoji izbjeći. Naime, zahtjev u pogledu računa također služi nadzoru plaćanja dugovanog poreza, osiguravanju njegove pravilne naplate i sprečavanju utaje (vidjeti presude Langhorst od 17. rujna 1997., C-141/96, EU:C: 1997:417, t. 17. i 20., Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos od 15. rujna 2016., C- 516/14, EU:C:2016:690, t. 27., Geissel i Butin od 15. studenoga 2017., C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, t. 41. te uvodnu izjavu 46. Direktive 2006/112). U svakom slučaju, ako je više poreznih obveznika uključeno u isporuku usluge, pripisivanje usluge na temelju računa koje je dopustio komitent (tužitelj) pogrešnim pružateljima usluge (prema njegovu mišljenju) te pripisivanje usluge na temelju računa koje je dopustio komitent pogrešnim poreznim vjerovnicima (prema njegovu mišljenju) ugrožavaju se porezni prihodi EU-a, uključujući slučajeve u kojima klijent nema pravo na odbitak pretporeza. Postoji rizik od konačnog neoporezivanja transakcija jer se u Irskoj u skladu s potvrđama narudžbi primjenjuje pravo Njemačke na oporezivanje, dok je Finanzgericht (Financijski sud) primijenio pravo Irske na oporezivanje, što je u suprotnosti s potvrđama narudžbi.
- 39 Tu je situaciju u predmetnom slučaju stvorio tužitelj. On je najprije, što je samo po sebi dopušteno (članak 220. stavak 1. Direktive 2006/112), ovlastiotržište aplikacija da ga u potvrđama narudžbi navede kao pružatelja usluga, a naknadno je poreznoj upravi iznio suprotno stajalište prema kojem je pružatelj usluga operator tržišta aplikacija (te da nije obveznik PDV-a obračunanog u njegovo ime). Time se ponaša proturječno. Ako smatra da je pružatelj usluga društvo X, ne može potom dopustiti da ga navede kao pružatelja usluga. Tužiteljevo proturječno postupanje moglo bi opravdati da se pretpostavi postojanje njegove porezne obveze na temelju članka 203. Direktive 2006/112.
- 40 Rizik od gubitka poreznih prihoda koji proizlazi iz potvrda narudžbi može se otkloniti. To je moguće, primjerice, ako tužitelj dokaže da je tržište aplikacija ispunilo svoje porezne obveze u pogledu transakcija koje mu se prema tužiteljevom mišljenju trebaju pripisati. Naknadni gubitak poreza u tom slučaju ovisi o izdavanju ispravljenih potvrda narudžbi krajnjim kupcima, u kojima tržište aplikacija (u predmetnom slučaju: društvo X) samo sebe navodi kao pružatelja usluga i obračunava irski PDV (i plaća ga irskim poreznim tijelima).