



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 10. aprila 2025¹

Zadeva C-101/24

Finanzamt Hamburg-Altona
proti
XYRALITY GmbH

[Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija)]

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 28 – Naročilo opravljanja storitev – Člena 44 in 45 – Kraj opravljanja storitev – Člen 203 – Izkaz DDV na računu – Elektronsko opravljanje storitev za končne prejemnike, ki niso davčni zavezanci in prebivajo v Uniji, s strani razvijalca mobilnih aplikacij s sedežem v eni od držav članic prek trgovine z aplikacijami, ki jo upravlja subjekt s sedežem v drugi državi članici“

Uvod

1. Z določbami prava Unije o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) je vzpostavljena nekakšna pravna fikcija v položaju „naročila opravljanja storitev“, in sicer kadar davčni zavezanec sodeluje pri opravljanju storitev prek druge osebe, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun te osebe. V takem položaju se namreč šteje, da storitev za končne prejemnike opravlja komisionar, in ne komitent.²

2. Posebna vrsta storitev je dajanje na voljo računalniških programov, kar je dejavnost, katere narava je v veliki meri podobna prodaji blaga³. Tako kot pri blagu se tudi dajanje računalniških programov na voljo končnim prejemnikom pogosto izvaja prek trgovin, pri čemer so v primeru računalniških programov to virtualne „trgovine“, ki so s pravnega vidika posredniki pri opravljanju storitev med avtorji računalniških programov (razvijalci) in njihovimi končnimi prejemniki. Take vrste „trgovin“ delujejo zlasti na trgu tako imenovanih mobilnih aplikacij, to je računalniških programov, namenjenih uporabi na mobilnih napravah, torej pametnih telefonih,

¹ Jezik izvornika: poljščina.

² Glej točko 24 teh sklepnih predlogov.

³ Sodišče je v sodbi z dne 3. julija 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), celo priznalo, da je v okviru prava intelektualne lastnine dajanje računalniških programov na voljo v nematerialni obliki mogoče enačiti s prodajo materialnih dobrin. Vendar taka izenačitve na podlagi določb o DDV glede na zelo ozko opredelitev dobave blaga iz teh določb ni mogoča. Dajanje računalniških programov na voljo, vsekakor v nematerialni obliki, ki je zdaj pravilo, je torej treba šteti za opravljanje storitev.

tabličnih računalnikov ipd. Take „trgovine z aplikacijami“ (*app stores*) pogosto upravljajo ponudniki operacijskih sistemov za te naprave, vendar velika večina aplikacij, ki se v njih prodajajo, prihaja od neodvisnih avtorjev.

3. V teh okoliščinah se postavlja vprašanje, ali tako dajanje računalniških programov na voljo pomeni naročilo opravljanja storitev in ali se zato zanj uporablja navedena pravna fikcija, torej ali je treba trgovino z aplikacijami, glede na to, da so bile prek nje dane na voljo mobilne aplikacije, šteti za izvajalca storitev. To je pomembno iz dveh razlogov. Prvič, kot izvajalec storitev za končne prejemnike je trgovina z aplikacijami odgovorna za pravilno obračunanje, pobiranje in plačilo DDV za transakcije, pri katerih posreduje. Drugič, v stanju prava, ki je veljalo pred 1. januarjem 2015, torej stanju, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, oseba izvajalca storitve določi kraj opravljanja storitev, če prejemnik storitve ni davčni zavezanec. Ker pa je elektronsko opravljanje storitev po naravi potencialno čezmejno, kraj opravljanja teh storitev določa tudi davčno pristojnost držav članic in davčno stopnjo.

4. Z vidika pravilnega delovanja skupnega sistema DDV je očitno bolje, da se v takem položaju za izvajalca storitve šteje trgovina z aplikacijami, ki lahko kot „združevalec“ in neposredni dobavitelj storitev, ki jih opravljajo različni razvijalci mobilnih aplikacij, bolje pozna identiteto različnih prejemnikov storitev, davčni upravi pa ga je lažje nadzorovati. Vendar to ni ugodno za davčne interese držav članic, na ozemlju katerih imajo sedež razvijalci aplikacij⁴, niti za same trgovine z aplikacijami, za katere v zvezi s tem veljajo dodatne obveznosti⁵.

5. V pravnem stanju, ki velja od 1. januarja 2015, izvedbene določbe prava Unije posebej določajo, kako je treba razlagati in uporabljati zgoraj navedeno pravno fikcijo v zvezi z elektronsko opravljenimi storitvami, tudi prek tako imenovanih trgovin z aplikacijami. Osrednje vprašanje v tej zadevi je, ali in v kolikšnem obsegu je treba podobno razlago uporabiti za dejanska stanja, nastala pred tem datumom.

Pravni okvir

6. Členi 28, 44, 45 in 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁶, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008⁷ (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), določajo:

„Člen 28

Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

[...]

Člen 44

⁴ Ta vidik je že pretežno zgodovinskega pomena, saj se od 1. januarja 2015 elektronsko opravljene storitve osebam, ki niso davčni zavezanci, načeloma obdavčijo v kraju prebivališča prejemnika. Lahko pa pojasni stališče nemške vlade v obravnavani zadevi.

⁵ V zvezi s tem razhajanjem interesov glej Claessens, S., in Corbett, T., „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World“, v: Lang, M., Lejeune, I. (ur.), *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2015.

⁶ UL 2006, L 347, str. 1.

⁷ UL 2008, L 44, str. 11.

Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. [...]

Člen 45

Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. [...]

[...]

Člen 203

DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

7. S členom 1, točka 1(c), Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011⁸ glede kraja opravljanja storitev⁹ je bil v Izvedbeno uredbo št. 282/2011 vstavljen člen 9a, ki določa:

„1. Če se elektronsko opravljene storitve opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, na primer tržnice za aplikacije, se za namene uporabe člena 28 Direktive [2006/112] domneva, da davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju teh storitev, deluje v svojem imenu, vendar za račun ponudnika teh storitev, razen če ta davčni zavezanec ponudnika ni izrecno navedel kot izvajalca storitev in je to razvidno iz pogodbenih dogovorov med strankami.

Da se šteje, da je davčni zavezanec izrecno navedel ponudnika elektronsko opravljenih storitev kot izvajalca teh storitev, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) vsak davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju elektronsko opravljenih storitev, mora izdati ali dati na voljo račun, v katerem so navedene te storitve in njihov izvajalec;
- b) v računu ali potrdilu, ki sta bila izdana ali dana na voljo prejemniku, morajo biti navedene elektronsko opravljene storitve in njihov izvajalec.

Davčnemu zavezancu, ki v zvezi z opravljanjem elektronsko opravljenih storitev odobri zaračunavanje stroškov prejemniku ali odobri opravljanje storitev oziroma določi splošne pogoje in podrobnosti dobave, ni dovoljeno izrecno navesti druge osebe kot ponudnika navedenih storitev.

[...]

3. Ta člen se ne uporablja za davčne zavezance, ki opravljajo samo obdelavo plačil v zvezi z elektronsko opravljenimi storitvami ali telefonskimi storitvami prek interneta, vključno z videotelefonijo prek internetnega protokola (VoIP), in ki ne sodelujejo pri njihovem izvajanju.“

8. Člen 3, drugi odstavek, Izvedbene uredbe št. 1042/2013 določa, da se ta uredba uporablja od 1. januarja 2015.

⁸ Izvedbena uredba Sveta z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 77, str. 1).

⁹ UL 2013, L 284, str. 1.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

9. XYRALITY GmbH, družba nemškega prava, tožeča stranka na prvi stopnji in druga stranka v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: družba Xyrality), je med letoma 2012 in 2014 opravljala storitve dajanja na voljo aplikacij (iger) za mobilne naprave. To dajanje na voljo je potekalo zlasti prek platforme (trgovina z aplikacijami), ki jo upravlja družba X s sedežem na Irskem.¹⁰ Končni prejemniki so navedene igre prenesli brezplačno, vendar so bile izboljšave in druge dodatne storitve plačljive (tako imenovani nakupi v aplikaciji). Ti nakupi so se ravno tako opravljali prek trgovine z aplikacijami, ki jo upravlja družba X. Ko so končni prejemniki prenesli aplikacijo, so bili obveščeni, da je njen dobavitelj družba Xyrality. Nasprotno pa so bili nakupi v aplikaciji dejansko opravljeni na platformi trgovine z aplikacijami, družba X pa je potrdila njihovo izvedbo in zaračunavala ceno. Družba Xyrality je bila navedena šele v potrdilu o nakupu, ki ga je končnim prejemnikom posredovala trgovina z aplikacijami.

10. Družba Xyrality je najprej sebe štela za izvajalca storitev končnim prejemnikom, ozemlje Nemčije pa v skladu s členom 45 Direktive 2006/112 za kraj opravljanja storitev osebam, ki niso davčni zavezanci in prebivajo v Uniji. V zvezi s tem je predložila ustrezen davčni obračun in plačala dolgovani DDV.

11. Vendar je družba Xyrality 29. januarja 2016 predložila popravek svojega davčnega obračuna za leta od 2012 do 2014, v katerem je menila, da obstaja naročilo za opravljanje storitev v smislu člena 28 Direktive 2006/112, da je izvajalec storitev za končne prejemnike družba X in da so bile zato storitve opravljene le na irskem ozemlju (v skladu s členoma 44 in 45 Direktive 2006/112) ter da DDV iz tega naslova v Nemčiji ni dolgovan.

12. Finanzamt Hamburg-Altona (davčni urad Hamburg-Altona, Nemčija), pritožnik v postopku v glavni stvari, je izdal odločbo o odmeri davka, v kateri ni upošteval popravka, ki ga je opravila družba Xyrality. Ta organ je namreč menil, da je bila družba X le posrednik in da je dejanski izvajalec storitev za končne prejemnike družba Xyrality. Ta družba je zoper navedeno odločbo vložila tožbo.

13. Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija) je s sodbo z dne 25. februarja 2020 ugodilo družbi Xyrality. Davčna uprava je zoper to sodbo vložila revizijo pri predložitvenem sodišču.

14. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali se v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, v katerih je nemška davčna zavezanka (razvijalka programske opreme) 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 [2006/112], zaradi česar se irska davčna zavezanka 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?

¹⁰ Predložitveno sodišče uporablja inicialko „X“ kot pogodbeno imenovanje upravljavca trgovine z aplikacijami iz postopka v glavni stvari. Ne sme se zamenjevati z gospodarskim subjektom, ki zagotavlja storitve informacijske družbe, označene z znamko X.

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: Ali je kraj fiktivne storitve, ki jo je v skladu s členom 28 Direktive [2006/112] razvijalka opravila za trgovino z aplikacijami, v skladu s členom 44 Direktive [2006/112] na Irskem ali v skladu s členom 45 Direktive [2006/112] v [Nemčiji]?
3. Če glede na odgovor na prvo in drugo vprašanje razvijalka ni opravila storitev na ozemlju [Nemčije]: Ali obstaja davčna obveznost razvijalke za nemški DDV v skladu s členom 203 Direktive [2006/112], 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?“

15. Sodišče je predlog za sprejetje predhodne odločbe prejelo 7. februarja 2024. Pisna stališča so predložile družba Xyrality, nemška vlada in Evropska komisija. Sodišče je odločilo, da bo zadevo preučilo brez obravnave.

Analiza

16. Predložitveno sodišče Sodišču postavlja tri vprašanja za predhodno odločanje, od katerih je očitno najpomembnejše prvo. Ta vprašanja bom analiziral v vrstnem redu, kot so bila postavljena.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

17. Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na možnost uporabe člena 28 Direktive 2006/112 v postopku v glavni stvari. Stranki se ne strinjata tako glede razlage te določbe kot glede upoštevnosti člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 za to razlago pred 1. januarjem 2015. Pred preučitvijo tega vprašanja pa moram navesti nekaj uvodnih ugotovitev.

Uvodne ugotovitve

18. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 so predmet DDV storitve, opravljene za plačilo. V postopku v glavni stvari so bili odplačni samo nakupi v aplikaciji, medtem ko je bilo dajanje aplikacije na voljo brezplačno, tako da kot tako ni bilo obdavčljivo.

19. Tudi zato se je prvostopenjsko sodišče v postopku v glavni stvari pri razlagi člena 28 Direktive 2006/112, s katero se pretežno strinja predložitveno sodišče, oprlo na značilnosti teh nakupov, opravljenih v aplikaciji, ki jo je dala na voljo družba Xyrality. To sodišče je zlasti poudarilo, da so se nakupi „v aplikacijah“ dejansko izvajali v ločenih oknih, označenih s figurativnim znakom trgovine z aplikacijami, in da so bili o identiteti pravega izvajalca storitev, ki se opravljajo v okviru teh nakupov, in sicer razvijalca aplikacije, prejemniki obveščeni šele s potrdilom, ki jim ga je trgovina z aplikacijami poslala po elektronski pošti.

20. Vendar menim, da morebitne uporabe člena 28 Direktive 2006/112 ni mogoče preučiti le v okviru nakupov v aplikaciji, ne da bi se upoštevale okoliščine, v katerih je bila ta aplikacija dana na voljo. Po mojem mnenju bi bilo že popolnoma nelogično šteti, da je izvajalec storitev nakupov v aplikaciji trgovina z aplikacijami, medtem ko je ponudnik same aplikacije, prenesene prek te iste

trgovine, njen razvijalec. Prav tako cilj člena 28 Direktive 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti po mojem mnenju ne omogočata različnega obravnavanja nakupov v aplikaciji le glede na to, ali je dajanje na voljo same aplikacije bilo odplačno ali ne.

21. Dejansko je storitev v obliki nakupov v aplikaciji v celoti odvisna od glavne storitve, ki je dajanje na voljo same aplikacije, in je dodatna. Zato je treba po mojem mnenju dajanje na voljo aplikacije, ne glede na to, ali je odplačno ali ne, in storitve nakupov v tej aplikaciji za namene DDV šteti za neločljiva dela enotne storitve, pri čemer je glavna storitev v tem primeru dajanje na voljo aplikacije.¹¹ Z vidika člena 28 Direktive 2006/112 to pomeni, da je treba vlogo različnih udeležencev transakcije presoјati ob upoštevanju vseh razmerij med njimi, začeni z okoliščinami, v katerih je bila aplikacija dana na voljo, in ne le glede na okoliščine opravljanja storitve nakupov v aplikaciji¹².

22. Zato menim, da za presojo uporabe navedene določbe niso odločilni preudarki, kot sta čas in način obveščanja končnih prejemnikov o identiteti razvijalca aplikacije ob opravljanju storitve nakupov v tej aplikaciji. Pravni problem v obravnavani zadevi je namreč splošnejši in se nanaša na vse storitve, ki se opravljajo prek subjektov, kot so trgovine z aplikacijami, vključno, prvič, z dajanjem samih aplikacij na voljo¹³.

23. Zato predlagam, naj se šteje, da predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 28 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se uporablja za elektronsko opravljanje – pred 1. januarjem 2015 – storitev dajanja na voljo računalniških programov (mobilnih aplikacij) in pomožnih storitev prek portala (trgovina z aplikacijami), tako da se davčni zavezanec, ki upravlja trgovino z aplikacijami, obravnava, kot da bi te storitve prejel od razvijalca aplikacij in jih zagotovil končnim prejemnikom.

Razlaga člena 28 Direktive 2006/112

24. Člen 28 Direktive 2006/112 določa, da kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se za izvajalca storitev šteje ta davčni zavezanec. Po mnenju Sodišča ta določba uvaja pravno fikcijo dveh enakih storitev, ki si sledita in ki ju posrednik najprej prejme od komitenta in nato opravi za končnega prejemnika. Gre za fiktivni obrnjeni vlogi komitenta in komisionarja kot izvajalca storitev oziroma plačnika za namene DDV.¹⁴ Iz besedila te določbe in njene narave kot pravne fikcije so razvidni nekateri napotki glede njene razlage v zvezi z elektronsko opravljenimi storitvami, ki vključujejo posrednike, kot so trgovine z aplikacijami.

¹¹ Seveda aplikacija lahko ne predvideva nakupov v njej ali pa jih prejemniki ne izvajajo. Kadar je sama aplikacija brezplačna, se vprašanje obdavčenja z DDV sploh ne pojavi ali pa je konfiguracija strank transakcije povsem drugačna od tiste v obravnavani zadevi (na primer, če se dajanje aplikacije na voljo financira z oglasi, prikazanimi ob njeni uporabi).

¹² To vprašanje ima tudi druge posledice na področju DDV, na primer v zvezi s pravico do odbitka plačanega davka na stroške produkcije aplikacije, ki se nato brezplačno da na voljo končnim prejemnikom. To presega okvir teh sklepnih predlogov, vendar je koristno, da se ta vprašanja obravnavajo dosledno.

¹³ Podredno dodajam, da zgornje ugotovitve ne veljajo le za obdobje pred 1. januarjem 2015, ampak tudi za dejanska stanja po tem datumu in za vprašanje morebitne uporabe člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 v zvezi z njimi.

¹⁴ Glej sodbi z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35); z dne 28. februarja 2023, Fenix International (C-695/20, v nadaljevanju: sodba Fenix International, EU:C:2023:127, točka 54 *in fine* ter navedena sodna praksa). Sodišče tu meni, da posrednik, ki dejansko opravi storitev posredovanja izvajalca glavne storitve, postane prejemnik te storitve, za katero „plača“ fiktivno ceno, vendar dejansko prenakazuje ceno, ki jo plača končni prejemnik te glavne storitve, pri čemer se po potrebi odšteje marža za posredovanje.

25. Posrednik, ki deluje na način, določen v členu 28 Direktive 2006/112, se včasih imenuje „nerazkriti komisionar“ (*undisclosed agent*), čeprav je treba govoriti natančneje o „komisionarju nerazkritega komitenta“ (*agent of an undisclosed principal*)¹⁵.

26. Vendar prikritje identitete komitenta ni pogoj za uporabo člena 28 Direktive 2006/112, tako da okoliščina, da je razvijalec aplikacije znan končnim prejemnikom, ne izključuje, da se trgovina z aplikacijami šteje za posrednika, ki deluje na način, opredeljen v tej določbi.

27. Prvič, nič v besedilu člena 28 Direktive 2006/112 ne kaže na to, da bi bil pogoj za njegovo uporabo prikritje identitete „druge osebe“, za račun katere posrednik deluje. Po drugi strani je Sodišče izrecno izključilo tako zahtevo za uporabo zadevne določbe v sodbi Fenix International.¹⁶ Poleg tega je Sodišče dopustilo uporabo te določbe za posredovanje organizacij za kolektivno upravljanje avtorskih pravic pri tem, da so imetniki teh pravic podeljevali licence za priobčitev svojih del¹⁷ javnosti, pri čemer je identiteta avtorjev teh del pogosto splošno znana.

28. Zato menim, da okoliščina, da so končni prejemniki storitve dajanja na voljo računalniških programov (mobilnih aplikacij), ki se opravlja prek trgovine z aplikacijami, pred opravljanjem storitev ali po njem, obveščeni o identiteti razvijalca aplikacije, ne nasprotuje temu, da se v takem položaju uporabi člen 28 Direktive 2006/112.

29. V zvezi s presojo vprašanja, ali davčni zavezanec deluje v svojem imenu, je Sodišče razsodilo, da mora nacionalno sodišče, ki odloča o konkretni zadevi, to ugotoviti na podlagi vseh razpoložljivih informacij, zlasti glede pravnih razmerij tega davčnega zavezanca s strankami¹⁸. Pogodbeni dogovori namreč načeloma odražajo ekonomsko in poslovno stvarnost transakcij, katerih upoštevanje je temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV, tako da je treba upoštevna pogodbeno določila upoštevati pri ugotavljanju, kdo je izvajalec in kdo je prejemnik storitve v transakciji opravljanja storitev v smislu določb Direktive 2006/112¹⁹.

30. Vendar je treba upoštevati, da se te trditve Sodišča nanašajo na člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 in pomenijo le, da po mnenju Sodišča domneve iz te določbe pravilno odražajo resničnost pogodbenih razmerij med strankami transakcije, ki jih ta uredba ureja.²⁰

31. Nasprotno pa sam člen 28 Direktive 2006/112 ne odraža strogo dejanskih pogodbenih razmerij med različnimi strankami transakcije opravljanja storitev, saj, kot sem že navedel, ustvarja pravno fikcijo za namene obdavčitve z DDV.²¹ To je sicer razvidno že iz besedila te določbe, v skladu s katerim se za davčnega zavezanca, ki sodeluje pri opravljanju storitev druge osebe, „šteje“, da te storitve opravi sam. Dejanska civilnopravna razmerja med strankama torej izgledajo drugače. Če bi namreč ta davčni zavezanec dejansko sam opravljal storitve, bi bil le naslednji člen dobavne verige in ne bi bilo treba uporabiti fikcije iz navedene določbe.

32. Edina zahteva iz člena 28 Direktive 2006/112 je, da davčni zavezanec deluje za račun druge osebe, vendar v svojem imenu. Davčni zavezanec torej deluje kot sam v razmerju do prejemnikov storitve in opredeljuje svoja pravila za vzpostavitev in izvajanje tega pravnega razmerja. Nasprotno

¹⁵ Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Komisija/Združeno kraljestvo (C-305/03, EU:C:2005:110, točka 41).

¹⁶ Točka 87.

¹⁷ Sodba z dne 21. januarja 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, točka 2 izreka).

¹⁸ Sodba Fenix International (točka 73 in navedena sodna praksa).

¹⁹ Sodba Fenix International (točka 72).

²⁰ V zvezi z vsebino člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 glej točko 41 teh sklepni predlogov.

²¹ Glej točko 24 teh sklepni predlogov.

pa ne prevzema obveznosti opravljanja storitve in za to ne prevzema odgovornosti, saj bi v tem primeru deloval za svoj račun in ne za račun druge osebe. Davčni zavezanec torej ostaja posrednik med dejanskim izvajalcem storitve in prejemnikom in samo za namene DDV se fiktivno domneva, da storitev opravlja on sam.

33. Zato me ne prepričajo trditve nemške vlade, da se člen 28 Direktive 2006/112 v položaju iz postopka v glavni stvari ne uporablja, ker prejemniki storitve dajanja na voljo mobilnih aplikacij dejansko sklepajo pogodbe z razvijalci teh aplikacij in ker so zadnjenavedeni tisti, ki prevzamejo odgovornost za delovanje teh aplikacij. Na to se namreč ravno nanaša ravnanje davčnega zavezanca (v tem primeru trgovine z aplikacijami) za račun drugih oseb (razvijalci aplikacij). Če bi trgovina z aplikacijami sklepala pogodbe s prejemniki teh aplikacij in prevzela odgovornost za njihovo delovanje, bi delovala za svoj račun in ne za račun razvijalcev. Razlogovanje nemške vlade naj bi navedeni določbi Direktive 2006/112 odvzelo smisel, ker naj bi v skladu s tem razlogovanjem ta določba urejala neobstoječe položaje.

34. Vendar je v primeru storitev, kot je dajanje mobilnih aplikacij na voljo prek trgovine z aplikacijami, delovanje te trgovine v lastnem imenu v tem, da postopek dostopa do aplikacij s strani prejemnikov v celoti poteka v aplikaciji trgovine²², brez preusmeritve na spletno mesto ali drug vir, ki pripada razvijalcem različnih aplikacij. Prav tako je trgovina z aplikacijami tista, ki enako za vse aplikacije, ki so na voljo v njej, določa pogoje za pridobitev tega dostopa. Poleg tega trgovina z aplikacijami ne omogoča dostopa do katere koli aplikacije, temveč le do tistih, ki so namenjene določenemu operacijskemu sistemu in so bile preverjene z vidika interoperabilnosti s tem sistemom in varnosti.

35. Enako velja za dodatne storitve (nakupi v aplikaciji). Glede na navedbe v predlogu za sprejetje predhodne odločbe so bili ti nakupi v aplikaciji dejansko opravljeni v ločenem oknu, ki je bilo okno trgovine z aplikacijami; prejemniki so bili torej preusmerjeni z aplikacije razvijalca na aplikacijo trgovine. Tako tudi v primeru teh dodatnih storitev davčni zavezanec, ki upravlja trgovino z aplikacijami, deluje v svojem imenu.

36. Tudi z vidika prejemnikov storitve trgovina z aplikacijami deluje v svojem imenu. Storitve, kot je dajanje na voljo mobilnih aplikacij, se v celoti zagotavlja elektronsko in v nematerializirani obliki. Prejemnik lahko torej ve, da prejme aplikacijo konkretnega razvijalca, vendar ne pozna pogodbenih dogovorov med tem razvijalcem in trgovino niti poti, ki jo ima za dostop do aplikacije ali dodatnih storitev. Aplikacije namreč ne naroči pri razvijalcu, temveč jo prenese neposredno s trgovine z aplikacijami, kamor jo mora predhodno naložiti razvijalec. Aplikacija je pripravljena za uporabo takoj po prenosu s trgovine z aplikacijami, ne glede na potrditev njene pridobitve in ne glede na kakršno koli poznejše dejanje razvijalca. Neposredni dobavitelj aplikacije je za prejemnika torej ta trgovina. Poleg tega ta trgovina zaračunava pristojbino za dajanje aplikacije na voljo in potrjuje sklenitev pogodbe. Ta trgovina ima torej v razmerju do prejemnika vlogo izvajalca storitev.²³

37. V primeru tako specifičnega opravljanja storitev, kot je dajanje mobilnih aplikacij na voljo prek trgovine s aplikacijami, je ekonomska in tehnična stvarnost torej v največji možni meri podobna fikciji iz člena 28 Direktive 2006/112. Uporaba te določbe je torej v obravnavanem primeru še toliko bolj utemeljena.

²² S funkcionalnega vidika je tudi trgovina z aplikacijami aplikacija.

²³ Drugače je lahko morebiti, če se elektronska sredstva uporabljajo samo za sklenitev pogodbe o opravljanju materialne storitve (npr. nastanitvene storitve, najem nepremičnin ali prevoza). V takem položaju je namreč prejemnik storitve v neposrednem stiku z zadevnim izvajalcem storitev.

38. Navedeno določbo je torej treba po mojem mnenju razlagati tako, da se uporablja za elektronsko opravljanje storitev dajanja na voljo mobilnih aplikacij in dodatnih storitev prek trgovine z aplikacijami pred 1. januarjem 2015.

Uporaba člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011

39. Naj spomnim, da člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 za elektronsko opravljene storitve prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, kot je tržnica za aplikacije, določa domnevo, da tak posrednik deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, razen če je ta druga oseba izrecno določena za ponudnika storitev. Člen 28 Direktive 2006/112 se torej načeloma uporablja za take storitve. Poleg tega, če so izpolnjeni pogoji iz člena 9a(1), tretji pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011, torej kadar posrednik odobri zaračunavanje stroškov prejemniku storitve, odobri opravljanje storitev ali določi splošne pogoje opravljanja storitev, postane ta domneva neizpodbojna.

40. Kot sem navedel zgoraj,²⁴ se v skladu s členom 3, drugi odstavek, Izvedbene uredbe št. 1042/2013 člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 uporablja od 1. januarja 2015. Zato te določbe ni mogoče uporabiti za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, ki zajema obdobje pred tem datumom.

41. Vendar prav tako ni mogoče sprejeti trditve davčne uprave v postopku v glavni stvari, da je treba iz dejstva, da navedena določba v spornem obdobju ni veljala, sklepati, da je treba člen 28 Direktive 2006/112 za to obdobje razlagati bistveno drugače od tistega, ki izhaja iz tega člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011. Ta zadnjenavedena določba namreč ne pomeni spremembe ali dopolnitve navedene določbe Direktive, ampak določa le podrobna pravila za njeno izvajanje. Razlogovanja *a contrario*, ki ga zastopa davčni organ, tu torej ni mogoče uporabiti.

42. Sodišče je podrobno analiziralo člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Fenix International, v kateri je preučilo veljavnost te določbe z vidika njene združljivosti s členom 28 Direktive 2006/112.

43. Sodišče je v tej sodbi med drugim ugotovilo, da domneva iz člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 ne spreminja narave domneve iz člena 28 Direktive 2006/112, ampak je omejena na to, da jo ob popolnem upoštevanju te domneve konkretizira v posebnem okviru elektronsko opravljenih storitev.²⁵ Povedano drugače, že na podlagi navedenega člena 28 Direktive 2006/112 in ne da bi bilo treba uporabiti člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011, torej tudi pred začetkom veljavnosti tega zadnjenavedenega člena, je bilo utemeljeno domnevati, da trgovina z aplikacijami, ki posreduje pri dajanju na voljo mobilnih aplikacij, deluje v svojem imenu, vendar za račun razvijalcev teh aplikacij.

44. V zvezi s členom 9a(1), tretji pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 je Sodišče zlasti ugotovilo, da ima posrednik v okoliščinah, ki so v njem opredeljene, možnost, da enostransko določi bistvene elemente opravljanja storitev, tako da je treba glede na ekonomsko in poslovno stvarnost, izraženo v teh okoliščinah, tega posrednika šteti za izvajalca storitev v skladu s členom 28 Direktive 2006/112. Sodišče je poleg tega menilo, da člen 9a(1), tretji pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011, ki določa neizpodbojno domnevo, da posrednik v okoliščinah, ki

²⁴ Glej točko 8 teh sklepnih predlogov.

²⁵ Točka 70.

so v njem našete, deluje v svojem imenu, ne spreminja normativne vsebine, določene v členu 28 navedene direktive, ampak zgolj konkretizira uporabo te določbe v posebnem primeru storitev iz člena 9a(1) te izvedbene uredbe²⁶.

45. Sodišče je torej vzpostavilo enakost med normativno vsebino člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 in razlago člena 28 Direktive 2006/112, ki jo je treba podati pred začetkom veljavnosti prvonavedene določbe v zvezi z elektronsko opravljenimi storitvami, prek, med drugim, trgovin z aplikacijami.

46. V okviru obravnavane zadeve je treba poudariti, da je, potem ko razvijalec naloži mobilno aplikacijo v trgovino z aplikacijami, davčni zavezanec, ki upravlja to trgovino, kot je družba X v postopku v glavni stvari, (1) tisti, ki dovoli opravljanje storitev dajanja na voljo te aplikacije in dodatnih storitev (nakupi v aplikaciji), (2) odobri zaračunavanje stroškov prejemniku storitve in (3) določi splošne pogoje za opravljanje te storitve. Zato so izpolnjeni vsi pogoji za neizpodbojno domnevo, da on deluje v lastnem imenu, ki so določeni v členu 9a(1), tretji pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011²⁷. Čeprav se ta člen 9a ne uporablja za dejanska stanja, ki so nastala pred 1. januarjem 2015, njegovo besedilo potrjuje razlago, ki jo predlagam glede člena 28 Direktive 2006/112, v skladu s katero je treba davčnega zavezanca, ki upravlja trgovino z aplikacijami, kot je družba X v postopku v glavni stvari, v skladu s to določbo šteti za izvajalca storitve dajanja na voljo mobilnih aplikacij, ne glede na to, da končni prejemniki te storitve poznajo identiteto razvijalcev teh aplikacij²⁸.

Odgovor na vprašanje

47. Glede na navedeno predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 28 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se uporablja za elektronsko opravljanje – pred 1. januarjem 2015 – storitev dajanja na voljo računalniških programov (mobilnih aplikacij) in dodatnih storitev prek portala (trgovina z aplikacijami), tako da se za davčnega zavezanca, ki upravlja trgovino z aplikacijami, šteje, da je prejel te storitve od razvijalca aplikacij in jih opravil za končne prejemnike.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

48. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 28 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se kraj opravljanja fiktivne storitve, ki jo druga oseba opravi za davčnega zavezanca, ki pod pogoji iz tega člena 28 posreduje pri opravljanju storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci in imajo prebivališče v eni od držav članic, določi na podlagi člena 44 navedene direktive, ali tako, da se ta kraj določi v skladu z njenim členom 45.

49. Kot sem navedel zgoraj²⁹, člen 28 Direktive 2006/112 ustvarja pravno fikcijo dveh zaporednih storitev, od katerih prvo druga oseba (komitent) opravi za davčnega zavezanca (komisionar), drugo pa ta zadnjenavedeni opravi za končnega prejemnika.

²⁶ Sodba Fenix International (točke od 83 do 86).

²⁷ Ker ti pogoji niso kumulativni, za to, da domneva postane neizpodbojna, zadostuje, da je izpolnjen eden od njih.

²⁸ Kot pravilno poudarja družba Xyrality, Sodišče priznava sklicevanje na določbe Izvedbene uredbe št. 282/2011, ki se *ratione temporis* ne uporabljajo, kot smernice za razlago Direktive 2006/112 (glej sodbo z dne 15. novembra 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, točka 32).

²⁹ Glej točko 24 teh sklepnih predlogov.

50. Prva od teh storitev, fiktivna storitev, je po definiciji storitev, opravljena za davčnega zavezanca.³⁰ Kraj opravljanja take storitve se določi v skladu z običajnimi pravili na podlagi člena 44 Direktive 2006/112, v skladu s katerim je ta kraj načeloma kraj sedeža tega davčnega zavezanca. Nasprotno pa se druga storitev, upoštevna storitev, lahko opravi za davčne zavezance ali osebe, ki niso davčni zavezanci. V okoliščinah postopka v glavni stvari gre verjetno v večini primerov za to drugo predpostavko, saj je mogoče domnevati, da so prejemniki storitev v obliki nakupov v aplikaciji, ki je igra za mobilne naprave, načeloma potrošniki, torej osebe, ki niso davčni zavezanci za DDV. V takem položaju se kraj opravljanja storitev glede na pravno stanje, ki je veljalo pred 1. januarjem 2015, in za storitve, opravljene za osebe s prebivališčem v eni od držav članic, določi na podlagi člena 45 navedene direktive, v skladu s katerim je ta kraj načeloma kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež³¹. V okviru dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je torej kraj opravljanja obeh storitev Irska, kraj sedeža družbe X.

51. Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali v izjemnem primeru uporabe člena 28 Direktive 2006/112 ne bi bilo treba določiti kraja prve fiktivne storitve, kot da bi jo komitent opravil neposredno končnim prejemnikom, ki v tem primeru načeloma niso davčni zavezanci. Ta kraj naj bi bil torej glede prejemnikov storitev s prebivališčem v eni od držav članic določen na podlagi člena 45 navedene direktive in naj bi bil na nemškem ozemlju, kjer ima sedež družba Xyrality.

52. Tako kot stranke, ki so predložile stališča v tej zadevi, ne da bi izključil nemško vlado, menim, da je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno.

53. V skladu s členom 28 Direktive 2006/112 se za komisionarja „šteje“, da je od komitenta prejel storitev, ki jo je nato opravil za zadevnega prejemnika. Ta prva storitev je torej fiktivna v tem smislu, da ne ustreza dejanskemu razmerju med zadevnimi subjekti. Z vidika DDV pa je treba to storitev obravnavati kot obstoječo obdavčljivo storitev. Niti v členu 28 Direktive 2006/112, niti v členih 44 in 45 te direktive, niti v nobeni drugi določbi te direktive pa ni navedeno, da je treba kraj opravljanja teh storitev določiti drugače kot kraj opravljanja drugih storitev. Ker pa gre za storitev, ki se opravi davčnemu zavezancu, je treba kraj opravljanja te storitve določiti v skladu s členom 44 te direktive. Tega kraja namreč ni treba določiti drugače.

54. Če pa bi sprejeli tezo, ki jo predlaga predložitveno sodišče, bi to lahko povzročilo velike zaplete.

55. V pravnem stanju, ki je veljalo pred 1. januarjem 2015, je razlika med členoma 44 in 45 Direktive 2006/112 le, da je v skladu s prvo od teh določb kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima sedež prejemnik (eventualno kraj opravljanja gospodarske dejavnosti ali kraj prebivališča), medtem ko je v skladu z drugo določbo kraj, kjer ima sedež izvajalec (eventualno kraj opravljanja gospodarske dejavnosti ali kraj prebivališča). Uporaba katere koli od teh določb ne povzroča pretiranih težav v zvezi s pravilno odmero in pobiranjem davka.

56. Vendar je treba člen 28 Direktive 2006/112 razlagati enako pred 1. januarjem 2015 in po njem. Po tem datumu pa kraj opravljanja elektronsko opravljenih storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci, ni kraj sedeža izvajalca, ampak kraj prebivališča prejemnika storitve³². Ker pa se

³⁰ Ker je komisionar v skladu s členom 28 Direktive 2006/112 lahko le davčni zavezanec.

³¹ Nasprotno pa se za elektronsko opravljene storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci in ki prebivajo zunaj ozemlja Unije, uporablja člen 59, prvi odstavek, točka (k), Direktive 2006/112, v različici, ki je veljala pred 1. januarjem 2015, v skladu s katerim je kraj opravljanja storitev kraj prebivališča teh oseb.

³² Glej sedaj veljavni člen 58(1)(c) Direktive 2006/112.

elektronsko opravljene storitve po naravi lahko opravljajo za subjekte, ki imajo prebivališče v različnih državah članicah ali zunaj ozemlja Unije, mora izvajalec te storitve sistematično obdavčiti glede na kraj prebivališča različnih prejemnikov teh storitev. Če izvajalec ne deluje sam, temveč prek posrednika, ki deluje za njegov račun, ampak v svojem imenu, nima neposrednega stika s prejemniki storitev, tako da bi lahko bila izdajanje računov in plačilo DDV resno ovirana in bi lahko vsebovala bistvene napake.

57. Navedeno težavo rešuje to, da se za elektronske storitve po 1. januarju 2015 uporablja člen 28 Direktive 2006/112, s katerim se obveznost obračuna in plačila DDV prenese na komisionarja, to je davčnega zavezanca, ki neposredno sklene transakcijo s končnimi prejemniki in ima zato informacije, ki omogočajo pravilno obdavčitev teh transakcij. Tudi zato je zakonodajalec Unije sprejel podrobna pravila iz člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011³³.

58. Sprejetje predloga predložitvenega sodišča, da bi bilo treba kraj opravljanja fiktivne storitve komitenta komisionarju določiti, kot da gre za storitev, ki se opravi neposredno za prejemnike zadevne storitve, bi ogrozilo te prednosti in ogrozilo cilj člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011. To je dodaten argument za to, da se kraj opravljanja te fiktivne storitve določi v skladu s splošnimi pravili o kraju opravljanja storitev za davčne zavezanke.

59. Zato predlagam, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 28 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se kraj opravljanja fiktivne storitve, ki jo druga oseba opravi za davčnega zavezanca, ki pod pogoji iz tega člena 28 posreduje pri opravljanju storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci in imajo prebivališče v eni od držav članic, določi v skladu s členom 44 navedene direktive.

Tretje vprašanje za predhodno odločanje

60. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je druga oseba, za račun katere deluje davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju storitev pod pogoji iz člena 28 te direktive, dolžna plačati DDV, ker jo je ta davčni zavezanec z njenim soglasjem določil za izvajalca storitev in znesek DDV navedel na potrdilih o nakupu, ki so bili po elektronski poti poslani končnim prejemnikom, ki niso davčni zavezanci.

61. Naj spomnim, da je v skladu s členom 203 Direktive 2006/112 DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže ta davek na računu.

62. V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj te določbe odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi pravice do odbitka, določene s to direktivo.³⁴ Ta člen se torej uporablja, če je bil DDV na računu izkazan pomotoma in obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker lahko naslovnik računa uveljavlja svojo pravico do odbitka tega davka³⁵. Zato se člen 203 Direktive 2006/112 uporablja le za davčni dolg, ki presega davčni dolg, dolgovan na podlagi splošne ureditve obveznosti obračuna davka³⁶.

³³ Glej uvodne izjave od 1 do 4 Izvedbene uredbe št. 1042/2013.

³⁴ Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 20 in navedena sodna praksa).

³⁵ Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 21).

³⁶ Glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 23).

63. Povedano drugače, s to določbo se davčni dolg poveča nad znesek dejanskega dolga, ki izhaja iz materialnopравnih določb. Zato jo je treba razlagati ozko³⁷.

64. V skladu s to zahtevo po ozki razlagi je Sodišče razsodilo, da se člen 203 Direktive 2006/112 ne uporablja v položaju, v katerem ne obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so bili zadevni računi izdani osebam, ki niso davčni zavezanci, in torej po definiciji nimajo pravice do odbitka DDV, izkazanega na teh računih³⁸.

65. Podoben položaj je podan v postopku v glavni stvari. Kot je navedlo predložitveno sodišče, so prejemniki storitev nakupov v aplikaciji, kot so igre za mobilne naprave, načeloma potrošniki, in le v zelo izjemnih primerih bi lahko bili davčni zavezanci, ki delujejo kot taki. Zato ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov, povezane s pravico do odbitka na računu neupravičeno izkazanega DDV, člen 203 Direktive 2006/112 pa se ne uporablja.

66. Vendar predložitveno sodišče predlaga, da bi se ta določba lahko uporabila v postopku v glavni stvari zaradi nevarnosti izgube davčnih prihodkov zaradi negativnega kompetenčnega spora med davčnimi organi v Nemčiji in na Irskem, zaradi česar DDV ne bo dokončno pobran v nobeni od teh držav članic. Za nastalo situacijo to sodišče krivi družbo Xyrality.

67. S tem stališčem se ne strinjam. Kot sem navedel zgoraj, se s členom 203 Direktive 2006/112 davčni dolg poveča nad dejanski dolg in ga je zato treba razlagati ozko. Njegova uporaba je povezana z izkazom DDV na računu, ta pa je temeljni instrument, ki davčnim zavezancem omogoča, da dokažejo svojo pravico do odbitka tega davka³⁹. Ta določba je torej funkcionalno povezana s pravico do odbitka, njen namen pa je v skladu s sodno prakso Sodišča⁴⁰ preprečiti nevarnost izgube davčnih prihodkov zaradi previsoke ocene zneska odbitka.

68. Obveznost sprejetja ukrepov za zagotovitev, da je dolgovan DDV v celoti pobran na ozemlju držav članic, pa je naložena tem državam. Vendar ta obveznost ne upravičuje pobiranja davka v državi članici, v kateri ni dolgovan, in od davčnega zavezanca, ki ga ni dolžan plačati, zgolj zato, ker ta davek ni bil pobran v drugi državi članici in od druge osebe. Menim, da je družba Xyrality, čeprav z zamudo, pravilno določila svoj dolg iz naslova DDV, zadevni državi članici pa morata sprejeti vse potrebne ukrepe za zagotovitev pravilnega pobiranja tega davka.

69. Iz teh razlogov menim, da se člen 203 Direktive 2006/112 ne uporablja za DDV, izkazan na potrdilih o nakupu, ki jih končnim prejemnikom, ki niso davčni zavezanci, pošlje davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju storitev pod pogoji iz člena 28 te direktive in v katerih je kot izvajalec storitev določen drug davčni zavezanec.

70. Poleg tega dvomim, da je mogoče taka potrdila šteti za račune v smislu člena 203 Direktive 2006/112⁴¹, kot je to storilo predložitveno sodišče.

³⁷ Glej v tem smislu sklepe predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657, točki 25 in 26).

³⁸ Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:968, točki 24 in 25).

³⁹ Pomeni „vstopnico za pravico do odbitka“, kot je navedel generalni pravobranilec G. Slynna (Sklepni predlogi generalnega pravobranilca G. Slynna v združenih zadevah Jeunehomme in EGI, 123/87 in 330/87, EU:C:1988:274, str. 4534; glej Terra, B., Kajus, J., „A Guide to the European VAT Directives“, *IBFD* 2024, zv. 1, str. 1326).

⁴⁰ Glej točko 62 teh sklepnih predlogov.

⁴¹ V zvezi s tem je drugačno stališče izrazila generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil končnim potrošnikom obračunan napačno) (C-378/21, EU:C:2022:657, točka 29).

71. Sodišče je v sodbi Finanzamt Österreich⁴² sicer implicitno štelo vstopnice za pokriti zabavni park za račune in nato ugotovilo, da se člen 203 Direktive 2006/112 ne uporablja iz razlogov, navedenih v točki 64 teh sklepnih predlogov. Vendar je treba upoštevati, da je račun namenjen predvsem dokazovanju pravice do odbitka. Zato člen 220 Direktive 2006/112 v primeru transakcij med davčnimi zavezanci načeloma zahteva izdajo računa. In čeprav je Sodišče dopustilo, da se za račun za namene uporabe člena 203 te direktive šteje drug dokument kot upoštevni račun, se to nanaša le na dokumente, ki vsebujejo vse informacije, ki jih davčna uprava države članice potrebuje za ugotovitev, ali so v danem primeru izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka DDV⁴³.

72. Vendar pa potrdilo o naročilu oziroma drugi dokument, izstavljen osebi, ki ni davčni zavezanec, ne omogoča nadzora nad kakršno koli pravico do odbitka, saj ta oseba take pravice nima. Tak dokument tudi ne omogoča učinkovitega nadzora plačila davka s strani davčnega zavezanca, ki je ta dokument izstavil, saj ga ima prejemnik, davčni zavezanec pa nima nobene obveznosti naprave in hrambe njegove kopije. Zato menim, da bi bilo treba take dokumente za namene uporabe člena 203 Direktive 2006/112 šteti za račune le v primerih, v katerih pravo Unije določa obveznost izdaje računa, torej kadar, čeprav le potencialno, obstaja pravica do odbitka DDV.

73. Nazadnje, nisem prepričan, da je treba v položaju, ki spada na področje uporabe člena 28 Direktive 2006/112, za „osebo, ki izkaže DDV na računu“, šteti komitenta, saj je domnevni račun izdal komisionar, tudi če je v njem komitent s svojim soglasjem naveden kot izvajalec storitev. Če namreč komisionar deluje v svojem imenu in ima nadzor nad bistvenimi elementi storitve⁴⁴, je mogoče šteti, da je on tisti, ki v svojem imenu potrdi sprejetje in izvedbo naročila. Člen 203 navedene direktive pa ne zahteva, da je izdajatelj računa pravi izvajalec storitve, saj je lahko to „vsaka oseba“.

74. Predlagam torej, naj se na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 203 Direktive 2006/112 razlagati tako, da druga oseba, za račun katere deluje davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju storitev pod pogoji iz člena 28 te direktive, ni dolžna plačati DDV, ker jo je ta davčni zavezanec z njenim soglasjem določil za izvajalca storitev in navedel znesek DDV na potrdilih o nakupu, ki so bili elektronsko poslani končnim prejemnikom, ki niso davčni zavezanci.

Predlog

75. Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori tako:

1. Člen 28 Direktive 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,

je treba razlagati tako, da

⁴² Sodba z dne 8. decembra 2022, C-378/21, EU:C:2022:968.

⁴³ Sodba z dne 29. septembra 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, izrek).

⁴⁴ Glej točko 46 teh sklepnih predlogov.

se uporablja za elektronsko opravljanje – pred 1. januarjem 2015 – storitev dajanja na voljo računalniških programov (mobilnih aplikacij) in dodatnih storitev prek portala (trgovina z aplikacijami), tako da se za davčnega zavezanca, ki upravlja trgovino z aplikacijami, šteje, da je prejel te storitve od razvijalca aplikacij in jih opravil za končne prejemnike.

2. Člen 28 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8,

je treba razlagati tako, da

se kraj opravljanja fiktivne storitve, ki jo druga oseba opravi za davčnega zavezanca, ki pod pogoji iz tega člena 28 posreduje pri opravljanju storitev za osebe, ki niso davčni zavezanci in imajo prebivališče v eni od držav članic, določi v skladu s členom 44 navedene direktive.

3. Člen 203 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8,

je treba razlagati tako, da

druga oseba, za račun katere deluje davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju storitev pod pogoji iz člena 28 te direktive, ni dolžna plačati DDV, ker jo je ta davčni zavezanec z njenim soglasjem določil za izvajalca storitev in navedel znesek DDV na potrdilih o nakupu, ki so bili elektronsko poslani končnim prejemnikom, ki niso davčni zavezanci.