

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 28 lutego 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Uprawnienia wykonawcze Rady Unii Europejskiej – Artykuł 291 ust. 2 TFUE – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 28 i 397 – Podatnik działający we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej – Dostawca usług świadczonych drogą elektroniczną – Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 – Artykuł 9a – Domniemanie – Ważność

W sprawie C-695/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 15 grudnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 grudnia 2020 r., w postępowaniu:

Fenix International Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, L. Bay Larsen, wiceprezes, A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L.S. Rossi (sprawozdawczyni), D. Gratsias i M.L. Arastey Sahún, prezesi izb, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi i O. Spineanu-Matei, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 maja 2022 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Fenix International Ltd – O. Bartholomew, S. Gilchrist i D. Greene, solicitors, T. Johnson, M. Schofield i V. Sloane, barristers,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – F. Shibli, w charakterze pełnomocnika, którego wspiera A. Macnab, barrister,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, który wspiera A. Maddalo, avvocato dello Stato,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej – E. Chatziioakeimidou, M. Chavier i E. d'Ursel, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i C. Perrin, w charakterze

pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2022 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy ważności art. 9a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1), zmienionego rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. (Dz.U. 2013, L 284, s. 1) (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Fenix International Ltd (zwaną dalej „spółką Fenix”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) w przedmiocie decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) wydanych przez ten organ za okres od lipca 2017 r. do stycznia 2020 r. oraz za kwiecień 2020 r.

Ramy prawne

Umowa o wystąpieniu

3 Decyzją (UE) 2020/135 z dnia 30 stycznia 2020 r. w sprawie zawarcia Umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 2020, L 29, s. 1, zwanej dalej „umową o wystąpieniu”) Rada Unii Europejskiej zatwierdziła w imieniu Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (EWEA) wspomnianą umowę, którą załączono do tej decyzji (Dz.U. 2020, L 29, s. 7).

4 Artykuł 86 umowy o wystąpieniu, zatytułowany „Sprawy zawisłe przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej”, stanowi w ust. 2 i 3:

„2. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej pozostaje właściwy do wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym na wnioski sądów Zjednoczonego Królestwa złożone przed zakończeniem okresu przejściowego.

3. Na użytek niniejszego rozdziału uznaje się, że postępowania zostały wszczęte przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały złożone w dniu wpisania do rejestru dokumentu wszczynającego postępowanie przez Sekretariat Trybunału Sprawiedliwości [...]”.

5 Zgodnie z art. 126 umowy o wystąpieniu okres przejściowy rozpoczyna się z dniem wejścia tej umowy w życie i zakończy się w dniu 31 grudnia 2020 r.

Dyrektywa VAT

6 Ze względu na datę decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu VAT, których dotyczy spór w postępowaniu głównym, zastosowanie znajdują w nim przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. (Dz.U. 2017, L 348, s. 7) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

7 Motywy 61–64 dyrektywy VAT mają następujące brzmienie:

„(61) Zasadnicze znaczenie ma zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT. Aby osiągnąć ten cel, należy przyjąć środki wykonawcze.

(62) Środki te powinny w szczególności dotyczyć problemu podwójnego opodatkowania transakcji transgranicznych, który może pojawić się w wyniku niejednolitego stosowania przez państwa członkowskie przepisów regulujących miejsce dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu.

(63) Pomimo ograniczonego zakresu stosowania środków wykonawczych będą one miały wpływ na budżet, który dla jednego lub większej liczby państw członkowskich może być znaczący. Ich wpływ na budżety poszczególnych państw członkowskich stanowi uzasadniony powód, dla którego Rada zastrzega sobie prawo do korzystania z uprawnień wykonawczych.

(64) Biorąc pod uwagę ograniczony zakres stosowania środków wykonawczych, powinny one zostać przyjęte przez Radę stanowić jednomyślnie na wniosek Komisji [Europejskiej].

8 Tytuł IV tej dyrektywy – „Transakcje podlegające opodatkowaniu” – zawiera rozdział 3, dotyczący „[?]wiadczeni[a] usług”, w którym znajduje się jej art. 28.

9 Artykuł 28 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi”.

10 Tytuł V tej dyrektywy – „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu” – zawiera rozdział 3, dotyczący „[m]iejsc[a] świadczenia usług”. Sekcja 3 tego rozdziału wymienia w swoich dziewięciu podsekcjach różne rodzaje świadczenia usług, wśród których w podsekcji 8 od dnia 1 stycznia 2015 r. znajdują się usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowe i telewizyjne oraz usługi świadczone drogą elektroniczną na rzecz osoby niebędącej podatnikiem. Podsekcja ta tworzy art. 58 wspomnianej dyrektywy, który przewiduje w ust. 1, że usługi te podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym osoba ta ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

11 Wspomniana podsekcja została zmieniona z dniem 1 stycznia 2015 r. dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11). Stosownie do motywu 1 tej ostatniej dyrektywy „[u]tworzenie rynku wewnętrznego, globalizacja, deregulacja i zmiany technologiczne wspólnie przyczyniły się do powstania ogromnych zmian w wielkości i strukturze świadczonych usług. W coraz większym zakresie możliwe jest świadczenie usług na odległość”.

12 Artykuł 220 dyrektywy VAT przewiduje:

„Kiedy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]”.

13 Zgodnie z art. 226 tej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyjącznie następujące dane:

[...]

5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

[...]”.

14 Artykuł 397 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada przyjmuje środki niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy”.

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

15 Motywy 2, 4 i 5 rozporządzenia nr 282/2011 są sformułowane następująco:

„(2) Dyrektywa [VAT] zawiera zasady dotyczące [VAT], które w pewnych przypadkach są przedmiotem interpretacji państw członkowskich. Przyjęcie wspólnych przepisów wykonawczych do dyrektywy [VAT] powinno zagwarantować, że stosowanie systemu VAT będzie w większym stopniu zgodne z celem rynku wewnętrznego w przypadku powstania rozbieżności w stosowaniu dyrektywy, które są niezgodne z należytym funkcjonowaniem takiego rynku wewnętrznego, lub w przypadku ryzyka wystąpienia takich rozbieżności. Niniejsze środki wykonawcze stanowią wiążące prawnie od daty wejścia w życie niniejszego rozporządzenia i nie mają wpływu na ważność przepisów ani interpretacji, przyjętych uprzednio przez państwa członkowskie.

[...]

(4) Podstawowym celem niniejszego rozporządzenia jest zapewnienie jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy [VAT], w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określonej w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej niniejsze rozporządzenie nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Przyjęcie rozporządzenia, jako wiążącego i mającego bezpośrednie zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich, w sposób najpełniejszy zapewnia jednolite stosowanie.

(5) Niniejsze przepisy wykonawcze zawierają przepisy szczególne dotyczące niektórych zagadnień związanych ze stosowaniem, a ich zadaniem jest zapewnienie jednolitego traktowania na terenie całej Unii wyjącznie tych szczególnych przypadków. Dlatego te nie są one rozstrzygające w innych przypadkach, a z uwagi na nadane im brzmienie ich zakres stosowania powinien być interpretowany w sposób zawężający”.

16 Artykuł 1 tego rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie ustanawia środki wykonawcze do niektórych przepisów tytułów I–V [...] dyrektywy [VAT]”.

17 Motywy 1 i 4 rozporządzenia wykonawczego nr 1042/2013, które wprowadziły zmiany do rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r., mają następujące brzmienie:

„(1) Dyrektywa [VAT] stanowi, że od dnia 1 stycznia 2015 r. wszystkie usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowe i telewizyjne oraz usługi świadczone drogą elektroniczną na rzecz osoby niebędącej podatnikiem mają być opodatkowane w państwie członkowskim, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, bez względu na miejsce, w którym znajduje się siedziba podatnika świadczącego te usługi. Wskazanie innych usług świadczonych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem nadal jest opodatkowana w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę usługodawca.

[...]

(4) Konieczne jest sprecyzowanie, kto dla celów [VAT] świadczy usługę na rzecz usługobiorcy w przypadku gdy usługi świadczone drogą elektroniczną lub usługi telefoniczne świadczone przez Internet są świadczone na rzecz usługobiorcy za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnych, interfejsu lub portalu”.

18 Zgodnie z art. 9a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, dodanym przez rozporządzenie wykonawcze nr 1042/2013:

„1. W przypadku gdy usługi świadczone drogą elektroniczną są świadczone za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, przyjmuje się do celów stosowania art. 28 dyrektywy [VAT], że podatnik uczestniczący w świadczeniu tych usług działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług, chyba że podatnik ten wyraźnie wskazuje tego dostawcę jako podmiot świadczący usługę i jest to odzwierciedlone w uzgodnieniach umownych zawartych między stronami.

Aby uznać dostawcę usług świadczonych drogą elektroniczną za wyraźnie wskazanego przez podatnika jako podmiot świadczący usługę, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- a) na fakturze wystawionej lub udostępnionej przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usług drogą elektroniczną należy wyszczególnić takie usługi i ich dostawcę;
- b) na rachunku lub paragonie wystawionym lub udostępnionym usługobiorcy należy wyszczególnić usługi świadczone drogą elektroniczną i ich dostawcę.

Na użytek niniejszego ustępu podatnik, który w odniesieniu do usług świadczonych drogą elektroniczną zatwierdzi obciążenie usługobiorcy płatnością, zatwierdzi świadczenie usług lub ustali ogólne warunki świadczenia usług, nie może mieć możliwości wyrażenia wskazania innej osoby jako podmiotu świadczącego te usługi.

2. Ustęp 1 ma zastosowanie również w przypadku gdy usługi świadczone telefonicznie przez Internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP), są świadczone za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnych, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, i na warunkach określonych w tym ustępie.

3. Niniejszy artykuł nie ma zastosowania do podatnika, który jedynie przetwarza płatności za usługi świadczone drogą elektroniczną lub usługi telefoniczne świadczone przez Internet,

??cznie z us?ugami telefonii internetowej (VoIP), i nie uczestniczy w ?wiadczeniu tych us?ug ?wiadczonych drog? elektroniczn? ani us?ug telefonicznych”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

19 Spółka Fenix, zarejestrowana do celów VAT w Zjednoczonym Królestwie, prowadzi w Internecie platform? sieci spo?eczno?ciowej znan? pod nazw? Only Fans (zwan? dalej „platform? Only Fans”). Platforma ta jest skierowana do „u?ytkowników” z ca?ego ?wiata, którzy dziel? si? na „twórców” i „fanów”.

20 Ka?dy twórca posiada „profil”, na który przesy?a i na którym publikuje tre?ci takie jak zdj?cia, filmy i wiadomo?ci. Fani mog? uzyska? dost?p do tre?ci przesy?anych przez twórców, których aktywno?? chc? obserwowa? lub z którymi chc? wchodzi? w interakcje, dokonuj?c jednorazowych p?atno?ci lub p?ac?c abonament miesi?czny. Fani mog? dodatkowo wp?aca? „napiwki” lub darowizny, w zamian za które nie s? dostarczane ?adne tre?ci.

21 Ka?dy twórca okre?la wysoko?? miesi?cznego abonamentu, przy czym spółka Fenix ustala minimaln? wymagan? wysoko?? abonamentów oraz „napiwków”.

22 Spółka ta dostarcza nie tylko platform? Only Fans, ale tak?e system umo?liwiaj?cy dokonywanie transakcji finansowych. Odpowiada ona za pobieranie i wyp?acanie kwot uiszczanych przez fanów, korzystaj?c ze wsparcia zewn?trznego podmiotu ?wiadczc?cego us?ugi p?atnicze. Ustala równie? ogólne warunki korzystania z platformy Only Fans.

23 Spółka Fenix pobiera 20 % od ka?dej sumy wp?aconej na rzecz twórcy, któremu wystawia faktur? z odpowiedni? kwot?. Do pobranej w ten sposób sumy stosuje ona VAT wed?ug stawki 20 %. Podatek ten jest wskazywany na wystawianych przez ni? fakturach.

24 Wszystkie p?atno?ci pojawiaj? si? na wyci?gu bankowym danego fana jako p?atno?ci dokonane na rachunek spółki Fenix.

25 W dniu 22 kwietnia 2020 r. organ podatkowy i celny skierowa? do spółki Fenix decyzje okre?laj?ce wysoko?? zobowi?zania podatkowego dotycz?ce VAT do zap?aty za okres od lipca 2017 r. do stycznia 2020 r. oraz za kwiecie? 2020 r., stwierdzaj?c, ?e spółk? t? nale?y uzna? za dzia?aj?c? w imieniu w?asnym zgodnie z art. 9a ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011. W zwi?zku z tym organ ten uzna?, ?e spółka Fenix musi zap?aci? VAT od ca?ej kwoty otrzymywanej od fana, a nie tylko od pobieranych przez ni? tytu?em wynagrodzenia 20 % tej kwoty.

26 W dniu 27 lipca 2020 r. wspomniana spółka wnios?a skarg? do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [s?du pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], który jest s?dem odsy?aj?cym. W skardze tej kwestionuje ona co do istoty wa?no?? podstawy prawnej decyzji okre?laj?cych wysoko?? zobowi?zania podatkowego, a mianowicie art. 9a rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011, a tak?e wskazane w tych decyzjach kwoty.

27 Przed s?dem odsy?aj?cym spółka Fenix podnosi, ?e skutkiem art. 9a rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 jest zmiana lub uzupe?nienie art. 28 dyrektywy VAT poprzez dodanie do niego nowych przepisów. W jej ocenie art. 9a ust. 1 rozporz?dzenia wykonawczego nr 282/2011 w istocie wykracza poza zakres art. 28 dyrektywy VAT, przewiduj?c, ?e przyjmuje si?, i? przyjmuj?cy zlecenie, który bierze udzia? w ?wiadczeniu us?ug drog? elektroniczn?, otrzyma? i wy?wiadczy? rzeczne us?ugi, nawet je?eli to?samo?? dostawcy, który jest daj?cym zlecenie, jest znana. Zdaniem spółki Fenix przepis ten pozbawia strony mo?liwo?ci korzystania ze swobody umów i nie uwzgl?dnia realiów handlowych i gospodarczych. Spółka ta twierdzi, ?e ów przepis w

sposób zasadniczy modyfikuje odpowiedzialność przyjmującego zlecenie w zakresie VAT, przenosząc obciążenie podatkowe na platformy prowadzone w Internecie, ponieważ obalenie domniemania ustanowionego w art. 9a ust. 1 akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 jest w praktyce niemożliwe. W konsekwencji zdaniem spółki Fenix ów art. 9a wykracza poza granice uprawnień wykonawczych powierzonych Radzie na mocy art. 397 dyrektywy VAT.

28 Sąd odsyła cy ma wątpliwości co do ważności art. 9a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

29 Opierając się na wyroku z dnia 15 października 2014 r., Parlament/Komisja (C-65/13, EU:C:2014:2289), sąd ten podkreśla, że przepis wykonawczy do aktu ustawodawczego jest zgodny z prawem tylko wówczas, gdy przepis ten jest zgodny z zasadniczymi celami ogólnymi realizowanymi przez ten akt, jest niezbędnym lub przydatnym do jego wprowadzenia w życie i nie zmienia ani nie uzupełnia tego aktu, nawet w odniesieniu do jego elementów innych niż istotne. Tymczasem chociaż art. 9a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 powinien stanowić środek wykonawczy względem art. 28 dyrektywy VAT, można by jednak twierdzić, że Rada, przyjmując ów art. 9a, naruszyła powierzone jej uprawnienia wykonawcze.

30 Sąd odsyła cy podnosi w szczególności, że domniemanie ustanowione w art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 mogłoby mieć zastosowanie do wszystkich podatników uczestniczących w świadczeniu usług, a to oznaczałoby, że nie jest ono środkiem technicznym, lecz stanowi radykalną zmianę ram prawnych wynikających z art. 28 dyrektywy VAT. Ponadto zauważa on, że domniemanie ustanowione w art. 9a ust. 1 tego rozporządzenia wykonawczego, a zwłaszcza domniemanie zawarte w akapicie trzecim tego przepisu, wydaje się znosić obowiązek szczegółowego zbadania sytuacji gospodarczej i handlowej podatnika, który wynika przecieć z art. 28 dyrektywy VAT, jak wyjaśnił to Trybunał w wyroku z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 9a rozporządzenia wykonawczego [nr 282/2011] jest nieważny ze względu na to, że wykracza poza uprawnienia lub obowiązki wykonawcze Rady określone w art. 397 dyrektywy [VAT], ponieważ stanowi uzupełnienie lub zmianę art. 28 [tej] dyrektywy?”.

W przedmiocie ważności Trybunału

32 Z art. 86 ust. 2 umowy o wystąpieniu, która weszła w życie w dniu 1 lutego 2020 r., wynika, że Trybunał pozostaje ważny do wydawania orzeczeń w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wniosków sądów Zjednoczonego Królestwa złożonych przed zakończeniem okresu przejściowego, które zgodnie z art. 126 tej umowy wyznaczono na dzień 31 grudnia 2020 r. Ponadto stosownie do art. 86 ust. 3 wspomnianej umowy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym uważa się za złożony w rozumieniu ust. 2 tego artykułu w dniu wpisania do rejestru przez sekretariat Trybunału dokumentu wszczynającego postępowanie.

33 W niniejszym wypadku wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z którym wystąpił sąd Zjednoczonego Królestwa, został wpisany do rejestru przez sekretariat Trybunału w dniu 22 grudnia 2020 r., a zatem przed zakończeniem okresu przejściowego.

34 Wynika stąd, że Trybunał jest ważny do wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie tego wniosku.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

35 Poprzez swoje pytanie sód odsyćcy dćy w istocie do ustalenia, czy art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 jest nieważny w zakresie, w jakim Rada uzupełniła lub zmieniła art. 28 dyrektywy VAT, przekraczając w ten sposób zakres uprawnień wykonawczych powierzonych jej przez art. 397 tej dyrektywy na podstawie art. 291 ust. 2 TFUE.

Uwagi wstępne

36 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z art. 291 ust. 1 TFUE wprowadzanie w życie prawnie wiążących aktów Unii należy do państw członkowskich. Zgodnie jednak z art. 291 ust. 2 TFUE, jeżeli konieczne są jednolite warunki wykonywania takich aktów Unii, akty te powierzają uprawnienia wykonawcze Komisji lub, w należyście uzasadnionych przypadkach oraz w przypadkach określonych w art. 24 i 26 TUE, Radzie.

37 Co się tyczy konkretniej owego wymogu należytego uzasadnienia przyznania takiego uprawnienia wykonawczego Radzie, Trybunał stwierdził już, że art. 291 ust. 2 TFUE wymaga przedstawienia w sposób szczegółowy powodów, dla których instytucji tej powierzono przyjęcie środków wykonawczych do prawnie wiążącego aktu Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 1 marca 2016 r., *National Iranian Oil Company/Rada*, C-440/14 P, EU:C:2016:128, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W niniejszym wypadku art. 397 dyrektywy VAT powierza Radzie uprawnienia wykonawcze w rozumieniu art. 291 ust. 2 TFUE. Ów art. 397 przewiduje bowiem, że Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, przyjmuje środki niezbędne do wykonania dyrektywy VAT.

39 W tym względzie z motywów 61–63 dyrektywy VAT wynika, iż prawodawca Unii uznał, po pierwsze, że konieczne jest, aby środki wykonawcze do tej dyrektywy były jednolite, w szczególności w celu zaradzenia problemowi podwójnego opodatkowania transakcji transgranicznych, który może wynikać z niejednolitego stosowania przez państwa członkowskie przepisów dotyczących miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, a po drugie, że uprawnienie do przyjmowania takich środków wykonawczych należy zastrzec dla Rady ze względu na znaczący w niektórych przypadkach wpływ, jaki środki te mogą mieć na budżety państw członkowskich.

40 Względy te uzasadniają wynikające z art. 397 dyrektywy VAT upoważnienie Rady do przyjęcia środków niezbędnych do wykonania tej dyrektywy, do których należy art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, którego konkretnym celem jest zapewnienie jednolitego stosowania art. 28 wspomnianej dyrektywy.

41 W drugiej kolejności, co się tyczy granic uprawnień wykonawczych, o których mowa w art. 291 ust. 2 TFUE, należy przypomnieć, że przyjmowanie istotnych norm w danej dziedzinie, takiej jak VAT, jest zastrzeżone do kompetencji prawodawcy Unii. Wynika stąd, że przepisy ustanawiające istotne elementy uregulowania podstawowego, których przyjęcie wymaga dokonania wyboru politycznego wchodzącego w zakres właściwych kompetencji owego prawodawcy, nie mogą być przyjmowane ani w aktach wykonawczych, ani w aktach delegowanych, o których mowa w art. 290 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2015 r., *Parlament/Rada*, C-363/14, EU:C:2015:579, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Ponadto ustalenie tego, które elementy danej dziedziny należy zakwalifikować jako istotne, powinno opierać się na obiektywnych czynnikach, które mogą zostać poddane kontroli sądowej, oraz wymaga uwzględnienia cech charakterystycznych i szczególnych danej dziedziny (wyrok z

dnia 10 września 2015 r., Parlament/Rada, C-363/14, EU:C:2015:579, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W związku z tym, jeżeli na mocy prawnie wiążącego aktu Unii, takiego jak dyrektywa VAT, Radzie przysuguje uprawnienie do przyjęcia środków wykonawczych, takich jak art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, instytucja ta nie może w ramach takiego uprawnienia przyjąć istotnych norm w odnośnej dziedzinie, ponieważ normy te muszą zostać przyjęte zgodnie z mającym zastosowanie procedurą ustawodawczą, którą w przypadku dyrektywy VAT jest procedura specjalna określona w art. 113 TFUE.

44 Co więcej, Trybunał orzekł już, że w przypadku gdy Komisji powierza się uprawnienia wykonawcze, powinna ona uściślić treść danego aktu ustawodawczego, aby zapewnić jego wprowadzenie w życie na jednolitych warunkach we wszystkich państwach członkowskich. Przepisy aktu wykonawczego przyjmowanego przez Komisję muszą zatem, po pierwsze, być zgodne z zasadniczymi celami ogólnymi realizowanymi przez akt ustawodawczy, który przepisy te mają uściślać, a po drugie, być niezbędnymi lub przydatnymi do jednolitego wprowadzenia tego aktu w życie, lecz nie mogą go uzupełniać ani zmieniać, nawet w odniesieniu do jego elementów innych niż istotne (zob. podobnie wyrok z dnia 15 października 2014 r., Parlament/Komisja, C-65/13, EU:C:2014:2289, pkt 43–46 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Powyższe uwagi dotyczą granic uprawnień wykonawczych Komisji są aktualne również wtedy, gdy na podstawie art. 291 ust. 2 TFUE takie uprawnienia przyznane są Radzie.

46 Po pierwsze bowiem, należy zauważyć, że art. 291 ust. 2 TFUE, odnosząc się zarówno do Komisji, jak i do Rady, nie dokonuje żadnego rozróżnienia co do charakteru i zakresu uprawnień wykonawczych w zależności od instytucji, która jest w nie wyposażona.

47 Po drugie, z systematyki art. 290 i 291 TFUE wynika, że korzystanie z uprawnień wykonawczych przez Radę nie może podlegać warunkom innym niż te, które mają zastosowanie do Komisji przy korzystaniu przez nią ze swoich uprawnień wykonawczych.

48 Artykuły 290 i 291 TFUE, odróżniając akty wykonawcze od aktów delegowanych, do których przyjmowania uprawniona jest wyłącznie Komisja na warunkach przewidzianych w art. 290 TFUE i które pozwalają jej na uzupełnianie lub zmienianie niektórych, innych niż istotne, elementów aktu ustawodawczego Unii, gwarantują bowiem, że w przypadku gdy prawodawca Unii powierza przyjęcie aktów wykonawczych Radzie, tej ostatniej nie przysuguje uprawnienia zastrzeżone dla Komisji w ramach przyjmowania aktów delegowanych. W związku z tym Rada nie może w drodze aktów wykonawczych uzupełniać ani zmniejszać aktu ustawodawczego, nawet w odniesieniu do jego elementów innych niż istotne.

49 Z całości powyższych uwag wynika, że uprawnienia wykonawcze powierzone Komisji i Radzie na podstawie art. 291 ust. 2 TFUE obejmują w istocie uprawnienie do przyjmowania środków, które są niezbędnymi lub przydatnymi do jednolitego wprowadzenia w życie przepisów aktu ustawodawczego, na podstawie którego są one przyjmowane, i które ograniczają się do uściślenia jego treści przy zachowaniu zgodności z zasadniczymi celami ogólnymi realizowanymi przez ten akt, nie zmieniając ani nie uzupełniając go w odniesieniu do jego elementów istotnych lub elementów innych niż istotne.

50 W szczególności należy uznać, że środek wykonawczy ogranicza się do uściślenia przepisów danego aktu ustawodawczego, jeżeli zmierza wyłącznie – w sposób ogólny lub w odniesieniu do pewnych szczególnych przypadków – do wyjaśnienia zakresu tych przepisów lub do określenia zasad ich stosowania, pod tym wszakże warunkiem, że środek ten nie pozostaje przy tym w jakiegokolwiek sprzeczności z celami tych przepisów i nie zmienia w jakiegokolwiek sposób

normatywnej treści tego aktu ani jego zakresu stosowania.

51 W związku z tym w celu ustalenia, czy Rada, przyjmując art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, przestrzegała granic uprawnień wykonawczych powierzonych jej na podstawie art. 291 ust. 2 TFUE przez art. 397 dyrektywy VAT, należy zweryfikować, czy ów art. 9a ust. 1 ogranicza się do uściślenia treści art. 28 tej dyrektywy, co wymaga zbadania, czy wspomniany art. 9a ust. 1, po pierwsze, jest zgodny z zasadniczymi celami ogólnymi owej dyrektywy, a w szczególności z celami jej art. 28, po drugie, jest niezbędnym lub przydatnym do uatwienia jednolitego wprowadzenia w życie owego art. 28 oraz, po trzecie, w żaden sposób nie uzupełnia ani nie zmienia tego ostatniego przepisu.

W przedmiocie zgodności art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 z zasadniczymi celami ogólnymi realizowanymi przez dyrektywę VAT

52 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że celem dyrektywy VAT jest ustanowienie wspólnego systemu VAT. W celu jednolitego stosowania tego systemu, które jest jednym z celów wspomnianej dyrektywy, jak podkreślono w szczególności w jej motywie 61, konieczne jest, aby pojęcia określające zakres jej stosowania, takie jak pojęcia „transakcji podlegających opodatkowaniu”, „podatników” i „działalności gospodarczej”, były interpretowane w sposób autonomiczny i jednolity (zob. podobnie wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Zgodnie z art. 28 dyrektywy VAT, który jest objęty jej tytułem IV – „Transakcje podlegające opodatkowaniu” – w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi.

54 Wspomniany artykuł, który jest sformułowany w sposób ogólny i nie zawiera ograniczeń dotyczących jego zakresu i zakresu stosowania, a zatem obejmuje wszystkie kategorie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 36), tworzy fikcję prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie, zgodnie z którą przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, najpierw otrzyma dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, bądź czego zleciodawcą, zanim następnie sam wyświadczy owe usługi na rzecz klienta (wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Artykuł 28 dyrektywy VAT stanowi zatem, że przyjmuje się, iż podatnik, który w ramach świadczenia usług działa w charakterze pośrednika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, jest usługodawcą.

56 W drugiej kolejności z motywów 2, 4 i 5 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wynika, że z uwagi na to, iż ustanowione w dyrektywie VAT przepisy są w pewnych przypadkach stosowane przez państwa członkowskie w sposób rozbieżny, co jest niezgodne z należytym funkcjonowaniem rynku wewnętrznego, celem tego rozporządzenia wykonawczego jest zapewnienie jednolitego stosowania obecnego systemu VAT poprzez przyjęcie przepisów wykonawczych do dyrektywy VAT, w szczególności w odniesieniu do świadczenia usług, które to przepisy powinny stanowić odpowiedź na niektóre zagadnienia związane ze stosowaniem, a ich zadaniem powinno być zapewnienie jednolitego traktowania na terenie całej Unii wyjątki szczególnych uregulowanych tam przypadków.

57 Co się tyczy konkretniej art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, wprowadzonego rozporządzeniem wykonawczym nr 1042/2013, z motywów 1 i 4 tego ostatniego rozporządzenia wykonawczego wynika, że – zważywszy na zmiany, które na gruncie dyrektywy

VAT dotyczący w szczególności opodatkowania usług świadczonych drogą elektroniczną na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, które od dnia 1 stycznia 2015 r. podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, bez względu na miejsce, w którym znajduje się siedziba podatnika świadczącego te usługi – Rada uznaje za konieczne sprecyzowanie, kto jest usługodawcą do celów VAT, gdy usługi te są świadczone za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu.

58 To w tym kontekście art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wskazuje „do celów stosowania art. 28 dyrektywy [VAT]” i w odniesieniu do świadczenia usług drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, w jakich okolicznościach należy uznać, że podatnik uczestniczy w świadczeniu tych usług działając w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy.

59 W ten sposób art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 ma na celu zapewnienie – od dnia 1 stycznia 2015 r. – jednolitego stosowania domniemania ustanowionego w art. 28 dyrektywy VAT w stosunku do takich podatników, a tym samym wprowadzonego przez tę dyrektywę wspólnego systemu VAT do usług, o których mowa w owym art. 9a ust. 1, wchodzących w zakres stosowania wspomnianego art. 28, który, jak wynika z pkt 54 niniejszego wyroku, obejmuje wszystkie kategorie usług.

60 Wynika stąd, że przepisy art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 są zgodne z zasadniczymi celami ogólnymi dyrektywy VAT, a w szczególności z celami jej art. 28.

W przedmiocie niezbytności lub przydatności art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 do jednolitego wprowadzenia w życie art. 28 dyrektywy VAT

61 Należy stwierdzić, że w szczególności z uzasadnienia wniosku Komisji dotyczącego rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług [COM(2012) 763 final], leżącego u podstaw wprowadzenia art. 9a do tego rozporządzenia wykonawczego, wynika, że z uwagi na zmiany wprowadzone w dyrektywie VAT od dnia 1 stycznia 2015 r. w odniesieniu do miejsca opodatkowania niektórych usług, w tym usług telekomunikacyjnych i usług elektronicznych, konieczne stało się – w celu zagwarantowania usługodawcom pewności prawa oraz uniknięcia podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, które mogłyby wynikać z rozbieżnych sposobów ich wprowadzenia w życie przez państwa członkowskie – dokonanie zmiany tego rozporządzenia wykonawczego, tak aby określić zasady stosowania odpowiednich przepisów dyrektywy VAT.

62 W tych okolicznościach należy uznać, że art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 jest przydatny, a wręcz niezbędny do jednolitego wprowadzenia w życie art. 28 dyrektywy VAT.

W przedmiocie zgodności art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 z zakazem uzupełniania i zmieniania treści art. 28 dyrektywy VAT

63 Zdaniem spółki Fenix trzy akapity art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 uzupełniają lub zmieniają art. 28 dyrektywy VAT, w związku z czym naruszają granice uprawnień wykonawczych przyznanych Radzie.

64 Przede wszystkim, jeżeli chodzi o art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, spółka Fenix uważa, po pierwsze, że prawodawca Unii nie zamierza w art. 28 dyrektywy VAT uregulować tego, w jakich przypadkach podatnik, który bierze udział w świadczeniu usług, działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, czego

Rada nie może – nie przekraczając przysługujących jej uprawnień – uzupełnić w drodze aktu wykonawczego. Po drugie, zdaniem sądu Fenix domniemanie ustanowione w owym art. 9a ust. 1 akapit pierwszy ma zastosowanie bez względu na realia umowne i handlowe, wbrew orzecznictwu Trybunału, i radykalnie zmienia odpowiedzialność agenta w zakresie VAT.

65 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 „przyjmuje się”, że podatnik uczestniczący w świadczeniu usług drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, „działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług, chyba że podatnik ten wyraźnie wskaże tego dostawcę jako podmiot świadczący usługę i jest to odzwierciedlone w uzgodnieniach umownych zawartych między stronami”.

66 Otóż z dyrektywy VAT w żaden sposób nie wynika, że prawodawca Unii zrezygnował z zapewnienia, w stosownym przypadku poprzez przyznanie uprawnień wykonawczych na mocy art. 397 tej dyrektywy Radzie, jednolitego stosowania przesłanek określonych w art. 28 rzeczony dyrektywy, w szczególności przesłanki, która wymaga, by podatnik, aby móc uznać go za usługodawcę, brał udział w świadczeniu usług we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej – tym bardziej że przesłanka ta ma zasadnicze znaczenie dla wdrożenia domniemania ustanowionego w art. 28 dyrektywy VAT, a w konsekwencji dla jednolitego stosowania wspólnego systemu VAT, które należy, jak przypomniano w pkt 52 niniejszego wyroku, do celów tej dyrektywy.

67 Co się tyczy konkretniej kwestii, czy art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, w brzmieniu przyjętym przez Radę, uzupełnia lub zmienia treść art. 28 dyrektywy VAT, należy zauważyć, po pierwsze, że okoliczności, iż ów art. 9a ust. 1 dotyczy, jak zauważono w pkt 59 niniejszego wyroku, jedynie niektórych usług, o których mowa w art. 28 dyrektywy VAT, a zatem pewnych szczególnych przypadków, w żaden sposób nie uniemożliwia uznania, jak wynika z pkt 50 niniejszego wyroku, że wspomniany art. 9a ust. 1 jedynie uściśla treść owego art. 28.

68 Po drugie, z uwagi na to, że w art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 przewidziano, iż „przyjmuje się”, że podatnik uczestniczący w świadczeniu usług drogą elektroniczną „działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług”, należy stwierdzić, że przepis ten ogranicza się do sprecyzowania przypadków, w których za spełnioną uznaje się przesłankę związaną z podmiotowym zakresem stosowania art. 28 dyrektywy VAT, niezależnie do zastosowania domniemania, o którym mowa w tym przepisie, nie uzupełniając ani nie zmieniając treści tego artykułu.

69 W szczególności domniemanie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 w pełni odpowiada założeniu leżącemu u podstaw art. 28 dyrektywy VAT. Jak zauważyć bowiem rzecznik generalny w pkt 75 opinii, art. 28 dyrektywy VAT nawet przed przyjęciem owego art. 9a miał na celu przeniesienie odpowiedzialności w zakresie VAT w odniesieniu do świadczenia usług, w którym uczestniczy podatnik działający we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej.

70 W związku z tym domniemanie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 nie zmienia charakteru domniemania ustanowionego w art. 28 dyrektywy VAT, lecz ogranicza się, w pełni je uwzględniając, do skonkretyzowania go w szczególnym kontekście usług świadczonych drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami.

71 Po trzecie, art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 poprzez dodanie fragmentu „chyba że podatnik ten wyraźnie wskaże tego dostawcę jako podmiot świadczący usługę i jest to odzwierciedlone w uzgodnieniach umownych zawartych między

stronami” umożliwiają obalenie tego domniemania, uwzględniając realia umowne stosunków między uczestników transakcji gospodarczych.

72 W tym względzie należy przypomnieć, że uzgodnienia umowne co do zasady odzwierciedlają realia gospodarcze i handlowe transakcji, których uwzględnienie stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT, w związku z czym istotne postanowienia umowne są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, gdy trzeba ustalić, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczania usług” w rozumieniu przepisów dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42, 43; a także z dnia 24 lutego 2022 r., Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

73 I tak Trybunał stwierdził już, że zawarty w art. 28 dyrektywy VAT przesłankę dotyczącą tego, czy podatnik powinien działać we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, należy weryfikować w szczególności na podstawie stosunków umownych między stronami (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 42).

74 Wynika stąd, że Rada, przewidując w art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, iż domniemanie, zgodnie z którym podatnik, o którym mowa w tym przepisie, działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy odnośnych usług, może zostać obalone, jeżeli z uzgodnień umownych między stronami wynika, że ten ostatni jest wyraźnie wskazany jako usługodawca, ograniczając się do uściślenia normatywnej treści ustanowionej przez art. 28 dyrektywy VAT, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał, w celu zapewnienia, by artykuł ten został wprowadzony w życie w Unii na jednolitych warunkach.

75 Następnie, co się tyczy art. 9a ust. 1 akapit drugi rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, należy zauważyć, że zgodnie z tym przepisem dwa warunki muszą zostać spełnione, „[a]by uznać dostawcę usług świadczonych drogą elektroniczną za wyrażenie wskazanego przez podatnika jako podmiot świadczący usług”. Po pierwsze, na fakturze wystawionej lub udostępnionej przez każdego podatnika uczestniczącego w świadczeniu usług drogą elektroniczną należy wyszczególnić takie usługi i ich dostawcę. Po drugie, na rachunku lub paragonie wystawionym lub udostępnionym usługobiorcy należy wyszczególnić usługi świadczone drogą elektroniczną i ich dostawcę.

76 Jak zauważyć w istocie rzecznik generalny w pkt 76 opinii, art. 9a ust. 1 akapit drugi rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 pozostaje w ścisłym związku z jego art. 9a ust. 1 akapit pierwszy i odpowiada temu samemu założeniu co ten ostatni przepis, wskazując w sposób bardziej szczegółowy dotyczące fakturowania warunki, w których dostawca usług świadczonych drogą elektroniczną jest wyraźnie wskazany przez podatnika jako podmiot świadczący te usługi.

77 Otóż dane, jakie stosownie do art. 226 pkt 5 i 6 dyrektywy VAT powinny znaleźć się na fakturze, będącej dokumentem, co do którego zgodnie z art. 220 pkt 1 tej dyrektywy każdy podatnik musi upewnić się, że został on prawidłowo wystawiony w odniesieniu do każdego świadczenia usług, jakie wykonuje on w szczególności względem innego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo), należy do elementów, które wchodzi w zakres stosunków handlowych i umownych między poszczególnymi stronami i które mają odzwierciedlać realia gospodarcze i handlowe danych transakcji. Dane te mogą zatem pozwolić na ocenę stosunków między poszczególnymi podmiotami gospodarczymi zaangażowanymi w świadczenie usług drogą elektroniczną.

78 Artykuł 9a ust. 1 akapit drugi rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 ogranicza się zatem do wskazania elementów pozwalających na dokonanie konkretnej oceny – w związku z

konieczności uwzględnienia realiów gospodarczych i handlowych transakcji – sytuacji i warunków, w których domniemanie wynikające z akapitu pierwszego tego przepisu zgodnie z domniemaniem ustanowionym w art. 28 dyrektywy VAT może zostać obalone.

79 W związku z tym nie można uznać, że art. 9a ust. 1 akapit drugi rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 – z uwagi na to, iż odnosi się do dowodów umożliwiających obalenie domniemania, o którym mowa w art. 9a ust. 1 akapit pierwszy tego rozporządzenia wykonawczego, których konkretna ocena należy do organów podatkowych i sądów państwowych – jako taki i w świetle ustaleń zawartych w pkt 71–74 niniejszego wyroku uzupełnia lub zmienia normatywne ramy ustanowione w art. 28 dyrektywy VAT.

80 Wreszcie, co się tyczy art. 9a ust. 1 akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, należy przypomnieć, że zgodnie z tym przepisem „[n]a użytek [owego] ustępu podatnik, który w odniesieniu do usług świadczonych drogą elektroniczną zatwierdzi obciążenie usługobiorcy płatności, zatwierdzi świadczenie usług lub ustali ogólne warunki świadczenia usług, nie może mieć możliwości wyrażenia wskazania innej osoby jako podmiotu świadczącego te usługi”.

81 Z owego akapitu trzeciego wynika zatem, że jeżeli podatnik znajduje się w jednej z trzech sytuacji, o których w tym akapicie mowa, domniemanie zawarte w art. 9a ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 nie może zostać obalone, a zatem staje się niewzruszalne. Innymi słowy, w przypadku usług świadczonych drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, zawsze przyjmuje się, że podatnik uczestniczy w świadczeniu tych usług działając w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy tych usług, a zatem przyjmuje się, że sam jest podmiotem świadczącym owe usługi, jeżeli zatwierdzi on obciążenie usługobiorcy płatności, zatwierdzi świadczenie tych usług lub ustali ogólne warunki ich świadczenia.

82 Otoż należy stwierdzić, że wbrew temu, co twierdzi spółka Fenix, Rada, przyjmując art. 9a ust. 1 akapit trzeci wspomnianego rozporządzenia wykonawczego, uwzględniła realia gospodarcze i handlowe transakcji w szczególnym kontekście świadczenia usług drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, jak zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 73 niniejszego wyroku wymaga tego art. 28 dyrektywy VAT.

83 Jeżeli bowiem podatnik, który bierze udział w świadczeniu usług drogą elektroniczną, prowadzi przykładowo internetową platformę sieci społecznej, jest uprawniony do zatwierdzenia świadczenia tych usług, do zatwierdzenia obciążenia usługobiorcy płatności za te usługi lub do ustalenia ogólnych warunków ich świadczenia, podatnik ten ma możliwość jednostronnego określenia istotnych elementów związanych ze świadczeniem usług, a mianowicie realizacji tego świadczenia i momentu, w którym do niej dojdzie, lub warunków wymagalności wynagrodzenia czy też zasad tworzących ogólne ramy tego świadczenia. W takich okolicznościach, mając na względzie odzwierciedlone w nich realia gospodarcze i handlowe, podatnika należy uznać za usługodawcę stosownie do art. 28 dyrektywy VAT.

84 Niewątpliwie zgodne z art. 28 dyrektywy VAT jest zatem to, że w okolicznościach wymienionych w art. 9a ust. 1 akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 taki podatnik nie może uniknąć ustanowionego w owym art. 28 domniemania poprzez umowne wskazanie innego podatnika jako podmiotu świadczącego dane usługi. Ten ostatni przepis nie może bowiem zezwalać na przyjmowanie postanowień umownych, które nie odzwierciedlałyby realiów gospodarczych i handlowych.

85 Analizy tej nie może podważyć fakt, że okoliczności przewidzianych w art. 9a ust. 1 akapit

trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 nie wymieniono w art. 28 dyrektywy VAT.

86 Mając bowiem na względzie uwagi przedstawione w pkt 50 i 82–84 niniejszego wyroku, wystarczy zauważyć, że art. 9a ust. 1 akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, wprost wymieniając te okoliczności, nie zmienia normatywnej treści ustanowionej przez art. 28 dyrektywy VAT, lecz przeciwnie – ogranicza się do skonkretyzowania jego zastosowania w szczególnym przypadku usług, o których mowa w art. 9a ust. 1 tego rozporządzenia wykonawczego.

87 Z podobnych powodów nie można również uwzględnić podniesionego przez spółkę Fenix argumentu, zgodnie z którym sprzeczne z art. 28 dyrektywy VAT byłoby traktowanie podatnika, o którym mowa w tym artykule, jako usługodawcy, gdy odbiorca końcowy wie o istnieniu zlecenia pomiędzy zleceniodawcą a agentem i zna to samoż tego zleceniodawcy.

88 W tym względzie prawdą jest, że aby art. 28 dyrektywy VAT mógł znaleźć zastosowanie, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zleceniodawcy świadczenie usług (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 51). Jednakże nawet przy założeniu, że pomimo mogącej charakteryzować świadczenie usług drogą elektroniczną złożoności cechów transakcji odbiorca końcowy jest w niektórych przypadkach w stanie dowiedzieć się o istnieniu zlecenia i poznać to samoż zleceniodawcy, okoliczności te nie są same w sobie wystarczające do wykluczenia tego, że podatnik bierze udział w świadczeniu usług działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 43). Znaczenie mają bowiem przede wszystkim uprawnienia przysługujące owemu podatnikowi w ramach świadczenia usług, w którym bierze on udział.

89 W tych okolicznościach, podobnie jak w przypadku dwóch pierwszych akapitów art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, nie można uznać, że akapit trzeci tego przepisu uzupełnia lub zmienia art. 28 dyrektywy VAT.

90 W związku z tym Rada, przyjmując art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 w celu zapewnienia jednolitego stosowania w Unii art. 28 dyrektywy VAT w odniesieniu do usług, o których mowa w tym pierwszym przepisie, nie przekroczyła uprawnień wykonawczych powierzonych jej przez art. 397 tej dyrektywy na podstawie art. 291 ust. 2 TFUE.

91 W świetle całości powyższych uwag na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że jego analiza nie wykazała istnienia żadnych okoliczności, które mogłyby mieć wpływ na ważność art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 w świetle art. 28 i 397 dyrektywy VAT oraz art. 291 ust. 2 TFUE.

W przedmiocie kosztów

92 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Analiza pytania prejudycjalnego nie wykazała istnienia żadnych okoliczności, które mogłyby mieć wpływ na ważność art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionego rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r., w świetle art. 28 i 397 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r., oraz art. 291 ust. 2 TFUE.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.