

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 28. februára 2023 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Vykonávacia právomoc Rady Európskej únie – článok 291 ods. 2 ZFEÚ – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – články 28 a 397 – Zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby – Poskytovateľ elektronicky poskytovaných služieb – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 – článok 9a – Domnienka – Platnosť“

Vo veci C-695/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] z 15. decembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 22. decembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Fenix International Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda L. Bay Larsen, predsedovia komôr A. Arabadžiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (spravodajkyňa), D. Gratsias a M. L. Arastey Sahún, sudcovia J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi a O. Spineanu-Matei,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. mája 2022,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Fenix International Ltd, v zastúpení: O. Bartholomew, S. Gilchrist a D. Greene, solicitors, T. Johnson, M. Schofield a V. Sloane, barristers,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: F. Shibli, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. Macnab, barrister,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. Maddalo, avvocato dello Stato,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: E. Chatziioakeimidou, M. Chavier a E. d'Ursel, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a C. Perrin, splnomocnené zástupkyne,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. septembra 2022,
vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka platnosti článku 9a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013 (Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1) (ďalej len „vykonávacie nariadenie č. 282/2011“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Fenix International Ltd (ďalej len „Fenix“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) vo veci platobného výmeru na daň z pridanej hodnoty (DPH) vydaného touto daňovou a colnou správou za júl 2017 až január 2020, ako aj za apríl 2020.

Právny rámec

Dohoda o vystúpení

3 Rozhodnutím Rady (EÚ) 2020/135 z 30. januára 2020 o uzavretí Dohody o vystúpení Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z Európskej únie a z Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Ú. v. EÚ L 29, 2020, s. 1, ďalej len „dohoda o vystúpení“) Rada Európskej únie v mene Európskej únie a Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (ESAE) schválila uvedenú dohodu, ktorá bola priložená k tomuto rozhodnutiu (Ú. v. EÚ L 29, 2020, s. 1).

4 Článok 86 dohody o vystúpení, nazvaný „Prebiehajúce veci pred Súdnyim dvorom Európskej únie“, v odsekoch 2 a 3 stanovuje:

„2. Súdny dvor Európskej únie má naďalej právomoc vydávať prejudiciálne rozhodnutia o žiadostiach súdov Spojeného kráľovstva, ktoré boli podané pred skončením prechodného obdobia.

3. Na účely tejto kapitoly sa konanie považuje za predložené Súdnemu dvoru Európskej únie a návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa považujú za podané v čase, keď bol návrh na začatie konania zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora...“

5 Podľa článku 126 dohody o vystúpení sa prechodné obdobie začalo dátumom nadobudnutia platnosti tejto dohody a skončilo sa 31. decembra 2020.

Smernica o DPH

6 Vzhľadom na dátum platobných výmerov na DPH, o ktoré ide v spore vo veci samej, sa tento spor riadi ustanoveniami smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7) (ďalej len „smernica o DPH“).

7 Odôvodnenia 61 až 64 smernice o DPH sú formulované takto:

„61. Je nevyhnutné zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH. Na dosiahnutie tohto

cie? a sú vhodné vykonávacie opatrenia.

62. Tieto opatrenia by sa mali najmä zamerať na problém dvojitého zdanenia cezhraničných transakcií, ktorý sa môže vyskytnúť v dôsledku rozdielov medzi členskými štátmi pri uplatňovaní pravidiel upravujúcich miesto, kde sa uskutočňujú zdaniteľné transakcie.

63. Hoci je rozsah pôsobnosti vykonávacích opatrení obmedzený, tieto opatrenia budú mať dosah na rozpočet, ktorý by mohol byť v prípade jedného alebo viacerých členských štátov značný. Z tohto dôvodu je Rada oprávnená vyhradiť si právo výkonu vykonávacích právomocí.

64. Vzhľadom na obmedzený rozsah pôsobnosti vykonávacích opatrení by ich Rada mala prijať jednomyseľne na návrh [Európskej] komisie.“

8 Hlava IV tejto smernice, nazvaná „Zdaniteľné transakcie“, obsahuje kapitolu 3 týkajúcu sa „poskytovania služieb“, v ktorej sa nachádza článok 28.

9 Článok 28 smernice o DPH stanovuje:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

10 Hlava V tejto smernice, nazvaná „Miesto zdaniteľných transakcií“, obsahuje kapitolu 3 týkajúcu sa „miesta poskytovania služieb“. Oddiel 3 tejto kapitoly v deviatich pododdieloch vymenúva rôzne druhy poskytovania služieb, medzi ktorými sa v pododdieli 8 od 1. januára 2015 nachádza poskytovanie telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielania a elektronických služieb nezdaniteľným osobám. Tento pododdiel sa skladá z článku 58 uvedenej smernice, ktorý v odseku 1 stanovuje, že miestom poskytovania týchto služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde je daná osoba usadená, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

11 Uvedený pododdiel bol od 1. januára 2015 zmenený smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), ktorej odôvodnenie 1 uvádza, že „vytváranie vnútorného trhu, globalizácia, deregulácia a technologické zmeny spolu vyústili do nesmiernych zmien v objeme a štruktúre obchodu so službami. V poraz väčšej miere je možné, aby sa mnohé služby poskytovali na diaľku“.

12 Článok 220 smernice o DPH stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečuje, aby v nasledujúcich prípadoch vyhotovila faktúru ona sama alebo jej odberateľ, alebo aby faktúru v jej mene a na jej účet vyhotovila tretia strana:

1. pri dodaniach tovaru alebo poskytnutiach služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe;

...“

13 Podľa článku 226 tejto smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

...

5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

...

14 Článok 397 uvedenej smernice stanovuje:

„Rada jednomysečne na návrh Komisie prijíma opatrenia potrebné na vykonávanie tejto smernice.“

Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

15 Odôvodnenia 2, 4 a 5 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 znejú:

„(2) Smernica [o DPH] obsahuje pravidlá v oblasti [DPH], ktoré v niektorých prípadoch podliehajú výkladu členských štátov. Prijatím spoločných ustanovení, ktorými sa vykonáva smernica [o DPH], by sa malo zabezpečiť, že uplatňovanie systému DPH bude lepšie zodpovedať cieľu vnútorného trhu v prípadoch, v ktorých sa vyskytli alebo sa môžu vyskytnúť rozdiely v jeho uplatňovaní nezlučiteľné s riadnym fungovaním takého vnútorného trhu. Tieto vykonávacie opatrenia sú právne záväzné až odo dňa nadobudnutia účinnosti tohto nariadenia a nie je nimi dotknutá platnosť a výklad právnych predpisov, ktoré predtým prijali členské štáty.

...

(4) Cieľom tohto nariadenia je zabezpečiť jednotné uplatňovanie súčasného systému DPH, ustanovením pravidiel vykonávania smernice [o DPH] týkajúcich sa najmä zdaniteľných osôb, dodania tovaru a poskytovania služieb, ako aj miesta zdaniteľných transakcií. V súlade so zásadou proporcionality podľa článku 5 ods. 4 Zmluvy o Európskej únii toto nariadenie neprekračuje mieru nevyhnutnú na dosiahnutie tohto cieľa. Jednotné uplatňovanie sa najlepšie zaistí prostredníctvom nariadenia, keďže je záväzné a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

(5) Tieto vykonávacie ustanovenia obsahujú osobitné pravidlá ako odpoveď na vybrané otázky uplatňovania a sú navrhnuté tak, aby v celej únii zabezpečili jednotné zaobchádzanie iba v týchto konkrétnych situáciách. Nie sú teda rozhodujúce pre iné prípady a vzhľadom na ich znenie sa uplatňujú reštriktívne.“

16 Článok 1 tohto vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje:

„Týmto nariadením sa ustanovujú opatrenia na vykonávanie určitých ustanovení hlavy I až V... smernice [o DPH].“

17 Odôvodnenia 1 a 4 vykonávacieho nariadenia č. 1042/2013, ktoré od 1. januára 2015 zmenilo vykonávacie nariadenie č. 282/2011, znejú:

„(1) V smernici [o DPH] sa stanovuje, že od 1. januára 2015 majú byť všetky telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielať a elektronicky poskytované služby poskytované nezdaniteľnej osobe zdadané v členskom štáte, v ktorom je odberateľ usadený, v ktorom má trvalé bydlisko, alebo kde sa obvykle zdržiava bez ohľadu na to, kde je usadená zdaniteľná osoba poskytujúca tieto služby. Väčšina iných služieb poskytovaných nezdaniteľnej osobe sa aj naďalej zdajú v členskom štáte, v ktorom je usadený ich poskytovateľ.“

...

(4) Je potrebné spresniť, kto je na účely [DPH] poskytovateľom, v prípade, že elektronicky poskytované služby alebo telefonické služby poskytované cez internet sú odberateľovi poskytované prostredníctvom telekomunikačných sietí alebo cez rozhranie alebo portál.“

18 Podľa článku 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, vloženého vykonávacím nariadením č. 1042/2013:

„1. Na účely uplatňovania článku 28 smernice [o DPH] v prípade, že sú elektronicky poskytované služby poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie, sa o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na tomto poskytovaní služieb, predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na účel poskytovateľa týchto služieb, s výnimkou prípadu, keď je daný poskytovateľ služby výslovne označený uvedenou zdaniteľnou osobou za dodávateľa a uvedie sa to v zmluvných dojednaniach medzi zmluvnými stranami.

Aby sa poskytovateľ elektronicky poskytovaných služieb mohol považovať za výslovne označeného zdaniteľnou osobou za dodávateľa týchto služieb, musia sa splniť tieto podmienky:

a) na faktúre, ktorú vydala alebo sprístupnila každá zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na poskytovaní elektronicky poskytovaných služieb, sa musia identifikovať takéto služby a ich poskytovateľ;

b) na príjmovom pokladničnom doklade alebo doklade o zaplatení, ktorý bol vydaný alebo sprístupnený odberateľovi, sa musia identifikovať elektronicky poskytované služby a ich poskytovateľ.

Na účely tohto odseku zdaniteľná osoba, ktorá v súvislosti s poskytovaním elektronicky poskytovaných služieb schváli úctovanie poplatkov odberateľovi, schváli poskytovanie služieb alebo stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania, nemôže výslovne uviesť ďalšiu osobu ako poskytovateľa uvedených služieb.

2. Odsek 1 sa takisto použije, ak sa telefonické služby poskytované cez internet vrátane prenosu hlasu cez internetový protokol (VoIP) poskytujú prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napr. trh pre aplikácie, a poskytujú sa za rovnakých podmienok ako v uvedenom odseku.

3. Tento článok sa nevzťahuje na zdaniteľnú osobu, ktorá len zabezpečuje spracovanie platieb v súvislosti s elektronicky poskytovanými službami alebo telefonickými službami poskytovanými cez internet vrátane prenosu hlasu cez internetový protokol (VoIP) a nezúčastňuje sa na poskytovaní týchto elektronicky poskytovaných služieb alebo telefonických služieb.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19 Fenix, spoločnosť registrovaná na účely DPH v Spojenom kráľovstve, prevádzkuje na internete platformu sociálnej siete známu pod názvom Only Fans (ďalej len „platforma Only Fans“). Táto platforma je ponúkaná „používateľom“ z celého sveta, ktorí sú rozdelení na „tvorcov“ a „fanúšikov“.

20 Každý tvorca má „profil“, na ktorý nahráva a zverejňuje obsah, ako sú fotografie, videá a správy. Fanúšikovia majú prístup k obsahu nahranému tvorcami, ktorých chcú sledovať alebo s ktorými chcú komunikovať, a to prostredníctvom jednorazových platieb alebo mesačného

predplatného. Fanúšikovia môžu tiež platiť „dobrovoľné finančné príspevky“ alebo dary, za ktoré im nie je poskytnutý nijaký obsah.

21 Každý tvorca určuje výšku mesačného predplatného, ale Fenix stanovuje minimálnu sumu, ktorá sa má zaplatiť tak v prípade predplatného, ako aj v prípade „dobrovoľného finančného príspevku“.

22 Fenix poskytuje nielen platformu Only Fans, ale aj mechanizmus umožňujúci vykonávať finančné transakcie. Fenix je zodpovedná za výber a distribúciu platieb uskutočnených fanúšikmi tým, že sa obráti na tretí subjekt, ktorý je poskytovateľom platobných služieb. Fenix tiež stanovuje všeobecné podmienky používania platformy Only Fans.

23 Fenix vyberie 20 % z každej sumy vyplatenej tvorcom a na príslušnú sumu mu vystaví faktúru. Zo sumy, ktorú takto vyberá, Fenix uplatňuje DPH vo výške 20 %, ktorá je uvedená na faktúrach, ktoré vydáva.

24 Všetky platby sa objavujú na bankovom výpise dotknutého fanúšika ako platby vykonané v prospech spoločnosti Fenix.

25 Dňa 22. apríla 2020 daňová a colná správa zaslala spoločnosti Fenix platobné výmery týkajúce sa DPH, ktoré sa mali zaplatiť za júl 2017 až január 2020, ako aj za apríl 2020, pričom sa domnievala, že Fenix sa má považovať za konajúcu vo vlastnom mene podľa článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. V dôsledku toho sa táto správa domnievala, že Fenix musí zaplatiť DPH z celej sumy prijatej od fanúšika a nielen z 20 % tejto sumy, ktorú získala ako odmenu.

26 Dňa 27. júla 2020 Fenix podala žalobu na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], ktorý je súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania. Touto žalobou Fenix v podstate spochybňuje platnosť právneho základu daňových výmerov, konkrétne článku 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, ako aj príslušné sumy.

27 Fenix pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že účinkom článku 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 je zmena a/alebo doplnenie článku 28 smernice o DPH pridaním nových pravidiel. Článok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 totiž ide nad rámec článku 28 smernice o DPH tým, že stanovuje, že sa predpokladá, že mandatár, ktorý sa zúčastňuje na poskytovaní služieb poskytovaných elektronicky, prijal a poskytol uvedené služby, hoci totožnosť poskytovateľa, ktorý je mandantom, je známa. Takéto ustanovenie by zmluvným stranám odalo ich zmluvnú autonómiu a nezohľadovalo by obchodnú a hospodársku realitu. Podstatným spôsobom mení zodpovednosť mandatára v oblasti DPH tým, že daňové zaťaženie presúva na internetové platformy, keďže v praxi sa zdá nemožné vyvrátiť domnienku stanovenú v článku 9a ods. 1 treťou pododseku vykonávacieho nariadenia č. 282/2011. V dôsledku toho podľa spoločnosti Fenix tento článok 9a prekračuje hranice vykonávacích právomocí zverených Rade podľa článku 397 smernice o DPH.

28 Vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o platnosť článku 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.

29 Na základe rozsudku z 15. októbra 2014, Parlament/Komisia (C-65/13, EU:C:2014:2289), vnútroštátny súd zdôrazňuje, že ustanovenie, ktorým sa vykonáva legislatívny akt, je zákonné len vtedy, ak toto ustanovenie dodržiava podstatné všeobecné ciele sledované týmto aktom, ak je potrebné alebo užitočné na jeho vykonanie a ak ho nemení ani nedoplní, a to ani v jeho nepodstatných prvkoch. Hoci článok 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 má predstavovať

opatrenie na vykonanie ?lánku 28 smernice o DPH, mohlo by sa tvrdíť, že Rada prijatím tohto ?lánku 9a nedodržala vykonávaciú právomoc, ktorá jej bola zverená.

30 Vnútroštátny súd konkrétne tvrdí, že domnienka stanovená v ?lánku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 sa môže uplatniť na všetky zdaniteľné osoby, ktoré sa zúčastňujú na poskytovaní služieb, čo nepredstavuje technické opatrenie, ale radikálnu zmenu právneho rámca vyplývajúceho z ?lánku 28 smernice o DPH. Okrem toho sa zdá, že domnienka stanovená v ?lánku 9a ods. 1 tohto vykonávacieho nariadenia a konkrétnejšie domnienka uvedená v treťom pododseku tohto ustanovenia, zrušuje povinnosť konkrétne preskúmať hospodársku a obchodnú situáciu zdaniteľnej osoby, ktorá však vyplýva z ?lánku 28 smernice o DPH, ako to spresnil Súdny dvor v rozsudku zo 14. júla 2011, Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je ?lánok 9a [vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011] neplatný na základe toho, že ide nad rámec vykonávacej právomoci alebo povinnosti Rady stanovenej v ?lánku 397 [smernice o DPH] v rozsahu, v akom mení a/alebo dopĺňa ?lánok 28 [uvedenej] smernice...?“

O právomoci Súdneho dvora

32 Z ?lánku 86 ods. 2 dohody o vystúpení, ktorá nadobudla účinnosť 1. februára 2020, vyplýva, že Súdny dvor má naďalej právomoc rozhodovať v prejudiciálnom konaní o návrhoch súdov Spojeného kráľovstva predložených pred skončením prechodného obdobia stanoveného v súlade s ?lánkom 126 tejto dohody na 31. decembra 2020. Okrem toho podľa ?lánku 86 ods. 3 uvedenej dohody sa návrh na začatie prejudiciálneho konania považuje za podaný v zmysle odseku 2 tohto ?lánku v prípade, keď bol návrh na začatie konania zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora.

33 V prejednávanej veci bol návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal súd Spojeného kráľovstva, zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora 22. decembra 2020, teda pred koncom prechodného obdobia.

34 Z toho vyplýva, že Súdny dvor má právomoc rozhodnúť o tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

O prejudiciálnej otázke

35 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je ?lánok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 neplatný v rozsahu, v akom Rada doplnila alebo zmenila ?lánok 28 smernice o DPH, čím prekročila vykonávaciú právomoc, ktorú jej na základe ?lánku 291 ods. 2 ZFEÚ priznáva ?lánok 397 tejto smernice.

Úvodné pripomienky

36 V prvom rade treba pripomenúť, že podľa ?lánku 291 ods. 1 ZFEÚ vykonávanie právne záväzných aktov Únie prináleží ?lenským štátom. Podľa ?lánku 291 ods. 2 ZFEÚ však ak sú potrebné jednotné podmienky na vykonávanie takýchto aktov Únie, tieto akty zveria vykonávacie právomoci Komisii alebo v osobitných, náležite odôvodnených prípadoch a v prípadoch ustanovených v ?lánoch 24 a 26 ZEÚ Rade.

37 Pokiaľ ide konkrétne o túto požiadavku náležite odôvodniť zverenie takýchto vykonávacích právomocí Rade, Súdny dvor už konštatoval, že ?lánok 291 ods. 2 ZFEÚ vyžaduje podrobné odôvodnenie, prečo je táto inštitúcia poverená prijatím opatrení na vykonanie právne záväzného

aktu Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. marca 2016, *National Iranian Oil Company/Rada*, C?440/14 P, EU:C:2016:128, body 49 a 50, ako aj citovanú judikatúru).

38 V prejednávanej veci ?lánok 397 smernice o DPH zveruje Rade vykonávaciu právomoc v zmysle ?lánku 291 ods. 2 ZFEÚ. Uvedený ?lánok 397 totiž stanovuje, že Rada jednomyse?ne na návrh Komisie prijíma opatrenia potrebné na vykonávanie smernice o DPH.

39 V tejto súvislosti z odôvodnení 61 až 63 smernice o DPH vyplýva, že normotvorca Únie sa domnieval, že na jednej strane je nevyhnutné, aby boli opatrenia na vykonanie tejto smernice jednotné, a to najmä s cie?om vyrieši? problém dvojitého zdanenia cezhrani?ných transakcií, ktoré môžu vyplývať z nejednotného uplat?ovania pravidiel týkajúcich sa miesta zdanite?ných transakcií ?lenskými štátmi, a na druhej strane je potrebné vyhradi? Rade právomoc prijíma? takéto vykonávacie opatrenia, pretože tieto opatrenia môžu mať niekedy významný vplyv na rozpo?ty ?lenských štátov.

40 Tieto dôvody odôvod?ujú poverenie Rady, vyplývajúce z ?lánku 397 smernice o DPH, prijatím opatrenia potrebné na uplatnenie tejto smernice, medzi ktorými sa nachádza ?lánok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011, ktorý má konkrétne zabezpe?i? jednotné uplat?ovanie ?lánku 28 uvedenej smernice.

41 V druhom rade, pokia? ide o obmedzenia vykonávacích právomocí, uvedené v ?lánku 291 ods. 2 ZFEÚ, treba pripomenú?, že prijatie podstatných pravidiel v takej oblasti, akou je DPH, je vyhradené právomoci normotvorcu Únie. Z toho vyplýva, že ustanovenia, ktoré stanovujú podstatné prvky základnej právnej úpravy, ktorých prijatie vyžaduje uskuto?ni? politické rozhodnutia, za ?o je zodpovedný tento normotvorca, nemôžu byť vydané vo vykonávacích aktoch, ani v delegovaných aktoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. septembra 2015, *Parlament/Rada*, C?363/14, EU:C:2015:579, bod 46 a citovanú judikatúru).

42 Okrem toho ur?enie prvkov ur?itej oblasti, ktoré sa majú kvalifikova? ako podstatné, musí vychádza? z objektívnych skuto?ností, ktoré môžu byť predmetom súdneho preskúmania, a vyžaduje, aby sa zoh?adnili vlastnosti a osobitosti dotknutej oblasti (rozsudok z 10. septembra 2015, *Parlament/Rada*, C?363/14, EU:C:2015:579, bod 47 a citovaná judikatúra).

43 V dôsledku toho, ak má Rada na základe právne záväzného aktu Únie, akým je smernica o DPH, právomoc prijíma? vykonávacie opatrenia, ako je ?lánok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011, nemôže uvedená inštitúcia v rámci tejto právomoci prijíma? zásadné pravidlá v danej oblasti, pretože tieto pravidlá musia byť prijaté v súlade s uplatnite?ným legislatívnym postupom, konkrétne v prípade smernice o DPH osobitným postupom stanoveným v ?lánku 113 ZFEÚ.

44 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že ak sú Komisii zverené vykonávacie právomoci, Komisia má spresni? obsah predmetného legislatívneho aktu, aby sa zabezpe?ilo jeho vykonávanie za jednotných podmienok vo všetkých ?lenských štátoch. Ustanovenia vykonávacieho aktu prijatého Komisiou musia na jednej strane dodržiava? podstatné všeobecné ciele sledované legislatívnym aktom, ktorý majú tieto ustanovenia spresni?, a na druhej strane musia byť potrebné alebo užito?né na jeho jednotné vykonanie bez toho, aby ho menili alebo dop??ali, a to ani v jeho nepodstatných prvkoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. októbra 2014, *Parlament/Komisia*, C?65/13, EU:C:2014:2289, body 43 až 46 a citovanú judikatúru).

45 Tieto úvahy týkajúce sa hraníc vykonávacích právomocí Komisie sú tiež platné, ak sú podľa ?lánku 291 ods. 2 ZFEÚ takéto právomoci zverené Rade.

46 Na jednej strane totiž treba uvies?, že odkazom tak na Komisiu, ako aj na Radu, ?lánok 291

ods. 2 ZFEÚ nijako nerozlišuje povahu a rozsah vykonávacích právomocí v závislosti od toho, ktorej inštitúcii sú zverené.

47 Na druhej strane zo systematiky článkov 290 a 291 ZFEÚ vyplýva, že výkon vykonávacích právomocí Radou sa nemôže riadiť odlišnými podmienkami, než sú podmienky, ktoré má Komisia, keď má vykonávať svoju vykonávaciu právomoc.

48 Články 290 a 291 ZFEÚ totiž tým, že odlišujú vykonávacie akty od delegovaných aktov, ktoré môže prijímať jedine Komisia za podmienok stanovených v článku 290 ZFEÚ a ktoré jej umožňujú doplniť alebo zmeniť určité nepodstatné prvky legislatívneho aktu Únie, zaručujú, že ak je Rada normotvorcom Únie zverená právomoc prijímať vykonávacie akty, nemá právomoci vyhradené Komisii v rámci prijímania delegovaných aktov. Rada preto nemôže prostredníctvom vykonávacích aktov doplniť alebo zmeniť legislatívny akt, a to ani v jeho nepodstatných prvkoch.

49 Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že vykonávacie právomoci zverené Komisii a Rade podľa článku 291 ods. 2 ZFEÚ v podstate zahŕňajú právomoc prijímať opatrenia, ktoré sú potrebné alebo užitočné pre jednotné vykonávanie ustanovení legislatívneho aktu, na základe ktorého boli prijaté a ktoré sa obmedzujú na spresnenie jeho obsahu pri dodržaní podstatných alebo nepodstatných všeobecných cieľov sledovaných týmto aktom bez toho, aby ho menili alebo dopĺňali, a to v jeho podstatných či nepodstatných prvkoch.

50 Konkrétne treba konštatovať, že vykonávacie opatrenie sa obmedzuje na spresnenie ustanovení dotknutého legislatívneho aktu, keď sa vo všeobecnosti alebo v určitých osobitných prípadoch týka výlučne objasnenia dosahu týchto ustanovení alebo určenia spôsobov ich uplatňovania, avšak pod podmienkou, že týmto opatrením sa vyhne akémukoľvek rozporu s cieľmi uvedených ustanovení a nijakým spôsobom sa nemení normatívny obsah tohto aktu alebo jeho pôsobnosť.

51 Preto s cieľom určiť, či Rada prijatím článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 dodržala hranice vykonávacích právomocí, ktoré jej boli na základe článku 291 ods. 2 ZFEÚ zverené článkom 397 smernice o DPH, treba overiť, či tento článok 9a ods. 1 iba spresňuje obsah článku 28 tejto smernice, čo znamená overiť, či uvedený článok 9a ods. 1 po prvé dodržiava podstatné všeobecné ciele uvedenej smernice, a konkrétne ciele jej článku 28, po druhé je potrebný a užitočný pre uľahčenie jednotného uplatňovania toho istého článku 28 a po tretie, či ho akýmkoľvek spôsobom nedopĺňa alebo nemení.

O dodržaní podstatných všeobecných cieľov sledovaných smernicou o DPH článkom 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011

52 V prvom rade treba pripomenúť, že cieľom smernice o DPH je zaviesť spoločný systém DPH. Na účely jednotného uplatňovania tohto systému, ktorý patrí medzi ciele tejto smernice, ako to zdôrazňuje najmä jej odôvodnenie 61, pojmy vymedzujúce pôsobnosť tejto smernice, akými sú pojmy „zdaniteľné transakcie“, „zdaniteľné osoby“ a „hospodárske činnosti“, sa majú vykladať autonómne a jednotne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 26 a citovaných judikatúru).

53 Podľa článku 28 smernice o DPH, ktorý patrí do hlavy IV tejto smernice s názvom „Zdaniteľné transakcie“, ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.

54 Tento článok, ktorý je formulovaný všeobecne a neobsahuje obmedzenia, pokiaľ ide o jeho pôsobnosť a jeho dosah, a ktorý zahŕňa všetky kategórie služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok

zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36), vytvoril právnu domnienku dvoch poskytnutí identických služieb v postupnej nadväznosti, podľa ktorej subjekt, ktorý sprostredkúva poskytnutie služieb a ktorý je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na úžit ktorého koná, ktorý je komitentom, pred tým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníkovi (rozsudok z 21. januára 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, bod 43 a citovaná judikatúra).

55 Článok 28 smernice o DPH tak stanovuje, že zdaniteľná osoba, ktorá v rámci poskytovania služieb koná vo vlastnom mene, ale na úžit inej osoby, sa považuje za poskytovateľa týchto služieb.

56 V druhom rade z odôvodnení 2, 4 a 5 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 vyplýva, že vzhľadom na to, že pravidlá uvedené v smernici o DPH sú v určitých prípadoch predmetom rozdielneho uplatňovania v členských štátoch, ktoré je nezlučiteľné s riadnym fungovaním vnútorného trhu, cieľom tohto vykonávacieho nariadenia je zabezpečiť jednotné uplatňovanie súasného systému DPH tým, že sa prijímú ustanovenia na vykonanie smernice o DPH, najmä pokiaľ ide o poskytovanie služieb, ktorého ustanovenia musia poskytovať odpovede na určité otázky týkajúce sa uplatňovania a musia byť navrhnuté tak, aby v celej Únii zabezpečili jednotné zaobchádzanie iba v konkrétnych situáciách, ktoré sú v nich upravené.

57 Pokiaľ ide konkrétnejšie o článok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, zavedený vykonávacím nariadením č. 1042/2013, z odôvodnení 1 a 4 tohto posledného uvedeného nariadenia vyplýva, že vzhľadom na vývoj, ktorý v rámci smernice o DPH charakterizuje najmä zdanenie uvedených služieb poskytovaných elektronicky zdaniteľnej osobe, ktoré sú od 1. januára 2015 zdaňované v členskom štáte, v ktorom je odberateľ usadený, v ktorom má trvalé bydlisko, alebo kde sa obvykle zdržiava bez ohľadu na to, kde je usadená zdaniteľná osoba poskytujúca tieto služby, považovala Rada za potrebné spresniť, kto je poskytovateľom služieb na účely DPH, ak uvedené služby boli poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu.

58 Práve v tomto kontexte článok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje „na účely uplatňovania článku 28 smernice [o DPH]“ a v prípade, že sú elektronicky poskytované služby poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie, za akých podmienok sa o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na tomto poskytovaní služieb, má predpokladať, že koná vo vlastnom mene, ale na úžit poskytovateľa.

59 Cieľom článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 je zabezpečiť od 1. januára 2015 jednotné uplatňovanie domnienky stanovenej v článku 28 smernice o DPH vo vzťahu k takýmto zdaniteľným osobám, a teda aj spoločného systému DPH zavedeného touto smernicou na služby uvedené v tomto článku 9a ods. 1, ktoré patria do pôsobnosti tohto článku 28, ktorý pokrýva, ako vyplýva z bodu 54 tohto rozsudku, všetky kategórie služieb.

60 Z toho vyplýva, že ustanovenia článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 dodržiavajú podstatné všeobecné ciele smernice o DPH, a najmä ciele jej článku 28.

O potrebe alebo užitočnosti článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 pre jednotné vykonávanie článku 28 smernice o DPH

61 Treba konštatovať, že najmä z dôvodovej správy k návrhu nariadenia Rady predloženého Komisiou, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb [COM(2012) 763 final], z ktorého vychádza zavedenie článku 9a do tohto vykonávacieho nariadenia, vyplýva, že vzhľadom na zmeny vykonané v smernici o DPH od 1. januára 2015,

pokiaľ ide o miesto zdanenia niektorých služieb, vrátane telekomunikačných a elektronických služieb, sa v záujme zabezpečenia právnej istoty pre poskytovateľov služieb a zabránenia dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu, ktoré by vyplývalo z rozdielnych vykonávacích opatrení medzi členskými štátmi, stalo nevyhnutným zmeniť a doplniť uvedené vykonávacie nariadenie s cieľom stanoviť spôsob, akým by sa mali uplatňovať príslušné ustanovenia smernice o DPH.

62 Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že článok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 je pre jednotné vykonávanie článku 28 smernice o DPH užitočný a dokonca potrebný.

O dodržaní zákazu doplnenia alebo zmeny obsahu článku 28a smernice o DPH článkom 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011

63 Podľa spoločnosti Fenix tri pododseky článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 dopĺňajú alebo menia článok 28 smernice o DPH, takže prekračujú hranice vykonávacej právomoci zverenej Rade.

64 Na úvod, pokiaľ ide o prvý pododsek článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, Fenix sa na jednej strane domnieva, že normotvorca Únie nemal v úmysle upraviť v článku 28 smernice o DPH otázku, v akých prípadoch zdaniteľná osoba, ktorá sa podieľa na poskytovaní služieb, koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, čo Rada môže vykonávacím aktom napraviť iba v prípade, že prekročí svoju právomoc. Na druhej strane sa podľa spoločnosti Fenix domnienka stanovená v prvom pododseku tohto článku 9 ods. 1 uplatňuje bez ohľadu na zmluvnú a obchodnú realitu v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora a radikálne mení zodpovednosť komisionára v oblasti DPH.

65 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 9a ods. 1 prvého pododseku vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 sa o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na poskytovaní služieb poskytovaných elektronicky prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie, „predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa týchto služieb, s výnimkou prípadu, keď je daný poskytovateľ služby výslovne označený uvedenou zdaniteľnou osobou za dodávateľa a uvedie sa to v zmluvných dojednaniach medzi zmluvnými stranami“.

66 Zo smernice o DPH však nijako nevyplýva, že by sa normotvorca Únie vzdal toho, aby prípadne zverením vykonávacích právomocí Rade na základe článku 397 tejto smernice, zabezpečil jednotné uplatňovanie podmienok uvedených v článku 28 uvedenej smernice, najmä podmienky, podľa ktorej na to, aby sa zdaniteľná osoba, ktorá sa podieľa na poskytovaní služieb, mohla považovať za osobu poskytujúcu službu, musí konať vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby. Platí to o to viac, že táto podmienka má kľúčovú povahu pre uplatnenie domnienky stanovenej v článku 28 smernice o DPH, a teda pre jednotné uplatňovanie spoločného systému DPH, ktorý, ako bolo pripomenuté v bode 52 tohto rozsudku, patrí medzi ciele tejto smernice.

67 Pokiaľ ide konkrétnejšie o otázku, či článok 9a ods. 1 prvý pododsek vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 v znení prijatom Radou dopĺňa alebo mení obsah článku 28 smernice o DPH, treba po prvé uviesť, že okolnosť, že tento článok 9a ods. 1 sa týka, ako bolo uvedené v bode 59 tohto rozsudku, iba určitých služieb uvedených v článku 28 smernice o DPH, a teda určitých špecifických prípadov, vôbec nebráni tomu, ako to vyplýva z bodu 50 tohto rozsudku, aby sa uvedený článok 9a ods. 1 považoval za jednoduché spresnenie obsahu tohto článku 28.

68 Po druhé, keďže článok 9a ods. 1 prvý pododsek vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje, že o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na poskytovaní služieb poskytovaných elektronicky, sa „predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa týchto

služieb“, treba konštatovať, že toto ustanovenie sa obmedzuje na spresnenie prípadov, v ktorých sa predpokladá, že je splnená podmienka týkajúca sa osobnej pôsobnosti článku 28 smernice o DPH, ktorá je potrebná na doplnenie domnienky uvedenej v tomto článku bez toho, aby doplnila alebo menila jeho obsah.

69 Konkrétne domnienka uvedená v článku 9a ods. 1 prvom pododseku vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 plne zapadá do logiky, na ktorej je založený článok 28 smernice o DPH. Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 75 svojich návrhov, aj pred prijatím tohto článku 9a bolo cieľom článku 28 smernice o DPH preniesť zodpovednosť v oblasti DPH, pokiaľ ide o poskytovanie služieb, na ktorom sa podieľa zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby.

70 Domnienka uvedená v článku 9a ods. 1 prvom pododseku vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 teda nemeňte povahu domnienky stanovenej v článku 28 smernice o DPH, ale úplnou integráciou sa obmedzuje na jej konkretizáciu v osobitnom kontexte služieb poskytovaných elektronicky prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napr. trh pre aplikácie.

71 Po tretie tým, že prvý pododsek článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 pridáva „s výnimkou prípadu, keď je daný poskytovateľ služby výslovne označený uvedenou zdaniteľnou osobou za dodávateľa a uvedie sa to v zmluvných dojednaniach medzi zmluvnými stranami“, umožní vyvrátiť túto domnienku, pričom sa zohľadní zmluvná realita vzťahu medzi osobami zapojenými do reťazca transakcií.

72 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zmluvné dojednania v zásade odrážajú hospodársku a obchodnú realitu transakcií, ktorej zohľadnenie je základným kritériom uplatnenia spoločného systému DPH, takže relevantné zmluvné dojednania predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť, keď ide o identifikovanie poskytovateľa a príjemcu pri transakcii „poskytovania služieb“ v zmysle ustanovení smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, body 42 a 43, ako aj z 24. februára 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, bod 58 a citovanú judikatúru).

73 Ako teda Súdny dvor už konštatoval, podmienku týkajúcu sa skutočnosti, že zdaniteľná osoba musí konať vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, uvedenú v článku 28 smernice o DPH, treba overiť najmä na základe zmluvného vzťahu medzi stranami (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 42).

74 Z toho vyplýva, že Rada sa tým, že v článku 9a ods. 1 prvom pododseku vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovila, že domnienku, podľa ktorej zdaniteľná osoba uvedená v tomto ustanovení koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa predmetných služieb, možno vyvrátiť, ak zo zmluvných dojednaní medzi stranami vyplýva, že tento poskytovateľ je výslovne uznaný za poskytovateľa služieb, a obmedzila sa na spresnenie normatívneho obsahu stanoveného článkom 28 smernice o DPH, ako ho vykladá Súdny dvor na účely zabezpečenia vykonávania tohto článku za jednotných podmienok v celej únii.

75 Ďalej, pokiaľ ide o druhý pododsek článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, treba uviesť, že podľa tohto ustanovenia musia byť splnené dve podmienky, „aby sa poskytovateľ elektronicky poskytovaných služieb mohol považovať za výslovne označeného zdaniteľnou osobou za dodávateľa týchto služieb“. Na jednej strane na faktúre, ktorú vydala alebo sprístupnila každá zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na poskytovaní služieb poskytovaných elektronicky, sa musia identifikovať takéto služby a ich poskytovateľ. Na druhej strane na príjmovom pokladničnom doklade alebo doklade o zaplatení, ktorý bol vydaný alebo sprístupnený odberateľovi, sa musia identifikovať elektronicky poskytované služby a ich

poskytovate?.

76 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 76 svojich návrhov, toto ustanovenie úzko súvisí s prvým pododsekom ?lánku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 a je sú?as?ou rovnakej logiky ako toto nariadenie tým, že podrobnejšie uvádza podmienky týkajúce sa fakturácie, vzh?adom na ktoré zdanite?ná osoba výslovne ozna?ila poskytovate?a služieb poskytovaných elektronicky za osobu poskytujúcu tieto služby.

77 Údaje, ktoré musia byť podľa ?lánku 226 bodov 5 a 6 smernice o DPH uvedené na faktúre, ?o je doklad, pri ktorom sa v súlade s ?lánkom 220 bodom 1 tejto smernice musí každá zdanite?ná osoba ubezpe?i?, že bol riadne vystavený za každé poskytnutie služieb, ktoré uskuto??uje, najmä pre inú zdanite?nú osobu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, Evita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, bod 49 a citovanú judikatúru), sú sú?as?ou prvkov, ktoré vyplývajú z obchodných a zmluvných vz?ahov medzi rôznymi stranami a ktoré majú odráža? hospodársku a obchodnú realitu predmetných transakcií. Tieto údaje tak môžu umožni? posúdi? vz?ahy, ktoré medzi sebou udržiavajú rôzne subjekty v rámci poskytovania služieb poskytovaných elektronicky.

78 Druhý pododsek ?lánku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 sa preto vzh?adom na potrebu zoh?adni? hospodársku a obchodnú realitu transakcií obmedzuje na uvedenie skuto?ností umož?ujúcich konkrétne posúdi? situácie a podmienky, za ktorých možno vyvráti? domnienku vyplývajúcu z prvého pododseku tohto ustanovenia v súlade s domnienkou stanovenou v ?lánku 28 smernice o DPH.

79 Pokia? teda ide o dôkazy umož?ujúce vyvráti? domnienku uvedenú v ?lánku 9a ods. 1 prvom pododseku vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011, ktorých konkrétne posúdenie prináleží da?ovým orgánom a súdom ?lenských štátov, nemožno druhý pododsek tohto ?lánku 9a ods. 1 ako taký a vzh?adom na konštatovania uvedené v bodoch 71 až 74 tohto rozsudku považova? za doplnenie alebo zmenu normatívneho rámca stanoveného v ?lánku 28 smernice o DPH.

80 Napokon, pokia? ide o tretí pododsek ?lánku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011, treba pripomenú?, že podľa tohto pododseku „na ú?ely [tohto] odseku... zdanite?ná osoba, ktorá v súvislosti s poskytovaním elektronicky poskytovaných služieb schváli ú?tovanie poplatkov odberate?ovi, schváli poskytovanie služieb alebo stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania, nemôže výslovne uvies? ?alšiu osobu ako poskytovate?a uvedených služieb“.

81 Z tohto tretieho pododseku teda vyplýva, že ak sa na zdanite?nú osobu vz?ahuje jeden z troch prípadov stanovených v uvedenom odseku, domnienka uvedená v ?lánku 9a ods. 1 prvom pododseku vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 nemôže byť vyvrátená, a teda sa stáva nevyvrátiteľnou. Inými slovami, v prípade služieb poskytovaných elektronicky prostredníctvom telekomunika?nej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napr. trh pre aplikácie, sa o zdanite?nej osobe, ktorá sa zú?ast?uje na tomto poskytovaní služieb, predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na ú?et poskytovate?a týchto služieb, a teda sa považuje za samotného poskytovate?a týchto služieb, ak schváli ú?tovanie poplatkov odberate?ovi, povolí poskytovanie služieb alebo stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania týchto služieb.

82 Treba však konštatovať, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Fenix, Rada tým, že prijala tretí pododsek článku 9a ods. 1 tohto vykonávacieho nariadenia, zohľadnila hospodársku a obchodnú realitu transakcií v osobitnom kontexte poskytovania služieb poskytovaných elektronicky prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napr. trh pre aplikácie, ako je napríklad platforma na sťahovanie pre aplikácie, ako to v súlade s judikatúrou uvedenou v bode 73 tohto rozsudku vyžaduje článok 28 smernice o DPH.

83 Ak totiž zdaniteľná osoba, ktorá sa zúčastňuje na poskytovaní elektronickej služby, napríklad tým, že prevádzkuje online platformu sociálnej siete, má právomoc povoliť poskytovanie tejto služby alebo útvorovanie poplatkov odberateľovi alebo aj stanoviť všeobecné pravidlá takéhoto poskytovania, táto zdaniteľná osoba má možnosť jednostranne definovať podstatné náležitosti týkajúce sa plnenia, a to jeho realizáciu a čas, v ktorom sa toto plnenie stane uplatniteľným, alebo za akých podmienok bude splatná odmena, alebo aj pravidlá tvoriace všeobecný rámec tohto plnenia. Za týchto okolností a vzhľadom na hospodársku a obchodnú realitu, ktorú tieto okolnosti odzrkadľujú, treba zdaniteľnú osobu považovať za poskytovateľa služieb podľa článku 28 smernice o DPH.

84 Je teda jednoznačne v súlade s článkom 28 smernice o DPH, ak za okolností vymenovaných v treťom pododseku článku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 takáto zdaniteľná osoba nemôže uniknúť predpokladu stanovenému v tomto článku 28 tým, že zmluvne označuje inú zdaniteľnú osobu ako poskytovateľa dotknutých služieb. Toto posledné uvedené ustanovenie totiž nemôže tolerovať zmluvné ustanovenia, ktoré neodrážajú hospodársku a obchodnú realitu.

85 Skutočnosť, že okolnosti uvedené v článku 9a ods. 1 treťom pododseku vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 nie sú uvedené v článku 28 smernice o DPH, nemôže vyvrátiť túto analýzu.

86 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 50 a 82 až 84 tohto rozsudku totiž stačí uviesť, že výslovným výpočtom týchto okolností článok 9a ods. 1 tretí pododsek vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 nementí normatívny obsah zavedený článkom 28 smernice o DPH, ale naopak sa obmedzuje na konkretizáciu jeho uplatnenia na osobitný prípad služieb uvedených v článku 9a ods. 1 tohto vykonávacieho nariadenia.

87 Z analogických dôvodov nemožno prijať ani tvrdenie spoločnosti Fenix, podľa ktorého by bolo v rozpore s článkom 28 smernice o DPH zaobchádzať so zdaniteľnou osobou uvedenou v tomto článku ako s poskytovateľom služieb, zatiaľ čo konečný zákazník pozná existenciu plnomocenstva medzi komitentom a komisionárom, ako aj totožnosť tohto komitenta.

88 V tejto súvislosti je pravda, že na to, aby sa mohol uplatniť článok 28 smernice o DPH, musí existovať poverenie, na základe ktorého pri poskytovaní služieb komisionár vystupuje na účet komitenta (rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51). Aj za predpokladu, že napriek komplexnosti reazca transakcií, ktorou sa môže vyznačovať poskytovanie služieb poskytovaných elektronicky, je konečný zákazník schopný v určitých prípadoch vedieť o existencii poverenia a totožnosti komitenta, tieto okolnosti samy osebe nepostaľujú na vylúčenie toho, aby zdaniteľná osoba, ktorá sa zúčastňuje na poskytovaní služieb, konala vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby v zmysle článku 28 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 43). Dôležité sú totiž predovšetkým právomoci, ktorými disponuje táto zdaniteľná osoba v rámci plnenia, na ktorom sa zúčastňuje.

89 Za týchto podmienok, rovnako ako prvé dva odseky článku 9a ods. 1 vykonávacieho

nariadenia ?. 282/2011, ani tretí pododsek tohto ustanovenia nemožno považovať za doplnenie alebo zmenu ?lánku 28 smernice o DPH.

90 V dôsledku toho Rada tým, že prijala ?lánok 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 s cieľom zabezpečiť jednotné uplatňovanie ?lánku 28 smernice o DPH v Únii pre služby uvedené v tomto prvom ustanovení, neprekročila vykonávacie právomoci, ktoré jej boli zverené ?lánkom 397 tejto smernice na základe ?lánku 291 ods. 2 ZFEÚ.

91 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že jej preskúmaním nebola zistená žiadna skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť ?lánku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia ?. 282/2011 s prihliadnutím na ?lánky 28 a 397 smernice o DPH, ako aj na ?lánok 291 ods. 2 ZFEÚ.

O trovách

92 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Preskúmaním prejudiciálnej otázky nebola zistená žiadna skutočnosť, ktorá by mohla ovplyvniť platnosť ?lánku 9a ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) ?. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) ?. 1042/2013, s prihliadnutím na ?lánky 28 a 397 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ako aj na ?lánok 291 ods. 2 ZFEÚ.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.