

null

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ATHANASIOSE RANTOSE

přednesené dne 15. září 2022(1)

Věc C-695/20

Fenix International Limited

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)], (Spojené království)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Článek 291 odst. 2 SFEU – Prováděcí pravomoc Rady Evropské unie – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Články 28 a 397 – Osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby – Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011 – Článek 9a – Služby poskytované elektronicky prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu – Domněnky vztahující se k určení poskytovatele služeb – Možnost osoby povinné k dani tyto domněnky vyvrátit – Platnost“

I. Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká platnosti článku 9a prováděcího nařízení (EU) č. 282/2011(2), který byl do tohoto nařízení vložen prováděcím nařízením (EU) č. 1042/2013(3) (dále jen „článek 9a“). Žádost byla podána v souvislosti se sporem mezi společnostmi Fenix International Limited (dále jen „Fenix“), která provozuje online platformu, a Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království, dále jen „daňová správa“) ohledně daně z přidané hodnoty (DPH), kterou má společnost Fenix odvést za období od července 2017 do ledna 2020, jakož i za měsíc duben 2020.
2. Podstatou žádosti předkládajícího soudu First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] je, zda Rada Evropské unie přijetím článku 9a nepřekročila prováděcí pravomoc, kterou jí přiznává čl. 291 odst. 2 SFEU a článek 397 směrnice 2006/112/ES(4), ve vztahu k článku 28 této směrnice.
3. Projednávaná věc se nachází na křižovatce zaprvé mezi unijním institucionálním právem s přezkumem pojmu „prováděcí pravomoc“, která je Radě svěřena na základě SFEU, a zadruhé

právními předpisy o DPH, pokud jde o osobu povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby. Projednávaná věc vyvolává zejména otázku ohledně prostoru pro uvážení, jímž disponuje Rada při provádění směrnice o DPH. Tato otázka má zvláštní význam v souvislosti s rostoucím vlivem online platform v ekonomice a jejich úlohou při vybírání DPH, což vyvolává mnoho diskuzí(5).

4. V závěru mé analýzy navrhuji potvrzení platnosti článku 9a, jelikož toto ustanovení dodržuje základní obecné cíle sledované článkem 28 směrnice o DPH, je nezbytné nebo užitečné pro provedení tohoto článku a upřesňuje jej, aniž by jej doplňovalo nebo měnilo.

II. Právní rámec

A. Směrnice o DPH

5. Směrnice o DPH vychází z článku 93 ES (nyní čl. 113 SFEU). Podle bodů 61 a 62 odůvodnění této směrnice:

„(61) Je nutné zajistit jednotné uplatňování systému DPH. K dosažení tohoto cíle je třeba přijmout prováděcí opatření.

(62) Tato opatření by se měla týkat zejména problému dvojího zdanění u přeshraničních plnění, které může vzniknout v důsledku toho, že jednotlivé členské státy neuplatňují jednotná pravidla upravující místo zdanitelného plnění.“

6. Článek 28 uvedené směrnice, který spadá do hlavy IV této směrnice nadepsané „Zdanitelná plnění“ a kapitoly 3 této hlavy týkající se poskytnutí služby, stanoví:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

7. Článek 397 téže směrnice stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně přijímá opatření nezbytná k provedení této směrnice.“

B. Prováděcí nařízení č. 282/2011

8. Prováděcí nařízení č. 282/2011 vychází z článku 397 směrnice o DPH. Podle bodů 2, 4 a 5 odůvodnění tohoto prováděcího nařízení:

„(2) Směrnice [o DPH] obsahuje pravidla týkající se [DPH], která jsou v některých případech vykládána členskými státy. Přijetí společných prováděcích pravidel ke směrnici [o DPH] by mělo zajistit, že používání systému DPH bude více v souladu s cílem vnitřního trhu v případech, kdy dochází nebo může dojít k rozdílu v používání, jež nejsou slučitelné s řádným fungováním tohoto vnitřního trhu. Tato prováděcí opatření jsou právně závazná až ode dne vstupu tohoto nařízení v platnost a není jimi dotčena platnost dosavadních právních předpisů přijatých členskými státy a jejich výkladu.

[...]

(4) Cílem tohoto nařízení je zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici [o DPH], zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného plnění. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v čl. 5 odst. 4 [SEU] nepřekračuje toto nařízení rámec toho, co je pro dosažení uvedeného cíle nezbytné. Jednotné používání je nejlépe zajištěno nařízením, jež je

závazné a přímo použitelné ve všech členských státech.

(5) Provádící pravidla obsahují zvláštní pravidla pro vybrané otázky používání a jsou navržena tak, aby zajistila jednotný režim v celé Unii pouze v těchto konkrétních situacích. Pro jiné případy tedy nejsou rozhodující a vzhledem ke své formulaci mají být používána restriktivně.

9. Článek 1 uvedeného provádícího nařízení stanoví:

„Toto nařízení stanoví provádící opatření k určitým ustanovením hlav I až V a VII až XII směrnice [o DPH].“

10. Toto provádící nařízení bylo zmíněno provádícím nařízením č. 1042/2013, které rovněž vychází z článku 397 směrnice o DPH. Bod 4 odvodní poslední uvedeného provádícího nařízení uvádí:

„Je třeba upřesnit, kdo je pro účely [DPH] poskytovatelem služby, jsou-li elektronicky poskytované služby nebo telefonní služby poskytované přes internet poskytovány příjemci prostřednictvím telekomunikačních sítí nebo rozhraní či portálu.“

11. Článek 1 odst. 1 písm. c) provádícího nařízení č. 1042/2013 vložil do provádícího nařízení č. 282/2011 článek 9a, který stanoví:

„1. Pro účely článku 28 směrnice [o DPH], pokud jsou elektronicky poskytované služby poskytnuty prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, má se za to, že osoba povinná k dani, která se na tomto poskytnutí služeb podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele těchto služeb, ledaže tato osoba povinná k dani výslovně označí tohoto poskytovatele za osobu poskytující dotyčné služby a tato skutečnost je zohledněna ve smluvních ujednáních mezi oběma stranami.

Aby byl poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb považován za osobu, kterou osoba povinná k dani výslovně označila za osobu poskytující dotyčné elektronicky poskytované služby, musí být splněny tyto podmínky:

a) na fakturu vystavené nebo zpřístupněné každou osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí elektronicky poskytované služby, musí být specifikovány tyto služby a jejich poskytovatel;

b) na účtence vystavené nebo zpřístupněné příjemci musí být specifikovány elektronicky poskytované služby a jejich poskytovatel.

Pro účely tohoto odstavce není osobou povinnou k dani, která v souvislosti s poskytnutím elektronicky poskytovaných služeb schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, povoleno výslovně označit za poskytovatele těchto služeb jinou osobu.

2. Odstavec 1 se použije, za podmínek v něm uvedených, rovněž v případě, že jsou telefonní služby poskytované přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (Voice over Internet Protocol – VoIP), poskytovány prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací.

3. Tento ?lánek se nepoužije na osobu povinnou k dani, která pouze poskytuje zpracování plateb vztahujících se k elektronicky poskytovaným službám nebo telefonním službám poskytovaným p?es internet, v?etn? hlasových služeb p?es internet (VoIP), ale na poskytnutí t?chto elektronicky poskytovaných služeb nebo telefonních služeb se nepodílí.“

III. Spor v p?vodním ?ízení, p?edb?žná otázka a ?ízení p?ed Soudním dvorem

12. Spole?nost Fenix, registrovaná pro ú?ely DPH ve Spojeném království, provozuje online platformu sociálních sítí pod názvem „Only Fans“ (dále jen „platforma“), nad níž má výhradní kontrolu. Platforma je ur?ena pro „uživatele“ z celého sv?ta, kte?í se d?lí na „tv?rce“ a „p?íznivce“.

13. Tv?rci, kte?í mají „profily“, nahrávají a zve?ej?ují na t?chto svých profilech obsah, jako jsou fotografie a videa. Mohou rovn?ž vysílat živá videa a zasílat soukromé zprávy svým p?íznivc?m. P?íznivci mohou sledovat nahraný obsah po uhrazení ad-hoc plateb nebo po zaplacení m?sí?ního p?edplatného jednotlivým tv?rc?m, jejichž obsah si p?ejí sledovat a/nebo s nimiž cht?jí komunikovat. P?íznivci mohou rovn?ž posílat soukromé p?ísp?vky nebo dary, za n?ž není dodáván žádný obsah jako protipln?ní. Tv?rci ur?ují výši m?sí?ního p?edplatného na svém profilu, zatímco spole?nost Fenix stanovuje minimální výši ?ástky jak pro p?edplatné, tak pro soukromé p?ísp?vky.

14. Spole?nost Fenix odpovídá za výb?r a distribuci plateb provedených p?íznivci a za tím ú?elem využívá externího poskytovatele platebních služeb. Stanovuje také obecné podmínky používání platformy, které byly v pr?b?hu dot?eného období n?kolikrát zm?n?ny. Spole?nost Fenix ú?tuje tv?rc?m 20 % z ?ástek zaplacených jejich p?íznivci formou srážky (dále jen „20 % srážka“). Jak platby od p?íznivce, tak platby poskytnuté tv?rci se objeví na bankovním výpisu doty?ného uživatele jako platba uskute?n?ná ve prosp?ch nebo na vrub spole?nosti Fenix. Spole?nost Fenix po celé dot?ené období fakturovala a ú?tovala DPH ve výši 20 % ze základu dan? tvo?eného 20 % srážkou.

15. Dne 22. dubna 2020 zaslala da?ová správa spole?nosti Fenix platební vým?ry týkající se DPH, která m?la být odvedena za období od ?ervence 2017 do ledna 2020, jakož i za m?síc duben 2020 (dále jen „dot?ené platební vým?ry“), jelikož se domnívala, že spole?nost Fenix je t?eba považovat za spole?nost jednající vlastním jménem podle ?látku 9a. Podle této da?ové správy tedy m?la spole?nost Fenix odvést DPH nikoliv na základ? 20 % srážky, ale celkové ?ástky zaplacené p?íznivci.

16. Dne 27. ?ervence 2020 podala spole?nost Fenix u p?edkládajícího soudu žalobu, kterou napadla právní základ dot?ených platebních vým?r?, konkrétn? ?l. 47 odst. 4 a 5 Value Added Tax Act (zákon o dani z p?idané hodnoty z roku 1994), ve zn?ní platném v dob? skutkového stavu v p?vodním ?ízení, kterým byl do britského práva proveden ?lánek 9a, jakož i p?íslušné ?ástky t?chto platebních vým?r?. Spole?nost Fenix tvrdila, že je ?lánek 9a neplatný a navíc že se na ni p?sobnost tohoto ?látku v?bec nevztahuje.

17. P?edkládající soud uvádí, že da?ová správa se nevyjád?ila k otázce, v jakém postavení podle anglického práva spole?nost Fenix jednala ve vztahu k platform?, zda jako komisioná? nebo jako komitent. Da?ová správa vydala dot?ené platební vým?ry pouze s odkazem na ?lánek 9a, aniž by zkoumala použití ?látku 28 sm?rnice o DPH jako takového.

18. P?edkládající soud uvádí, že má pochybnosti ohledn? platnosti ?látku 9a. Pokud je totiž tento ?lánek ur?en k provedení ?látku 28 sm?rnice o DPH, lze tvrdit, že jde nad rámec provád?cí pravomoci sv?ze?né Rad?. V tomto ohledu p?edkládající soud s odkazem na rozsudek ze dne 15. ?íjna 2014, Parlament v. Komise (C?65/13, EU:C:2014:2289), zd?raz?uje, že provád?cí

ustanovení k legislativnímu aktu je přípustné pouze tehdy, pokud je v souladu se základními obecnými cíli sledovanými tímto aktem, je nezbytné nebo užitečné k provedení tohoto aktu a nemůže tento akt změnit nebo doplnit, a to ani v jeho nepodstatných prvcích.

19. Aby mohl unijní normotvůrce určit, zda opatření „doplňuje“ základní akt, musel by podle názoru Komise posoudit, zda toto opatření skutečně přidává nová pravidla, která nejsou podstatná a jež má rámec tohoto aktu, přičemž Komisi ponechávají prostor pro uvážení, zatímco naopak na opatření, jejichž cílem je pouze uvést v účinnost stávající pravidla základního aktu, by se nemělo nahlížet jako na opatření doplňková(6).

20. Předkládající soud zdrazňuje, že článek 9a, ve znění ve kterém byl přijat, se podstatně liší od návrhu nařízení předloženého Komisí, jímž se má provádět nařízení č. 282/2011(7), a jde mnohem dále. Zatímco článek 28 směrnice o DPH změní osobu povinnou k dani jednajícím vlastním jménem, zavedení domněnky stanovené v článku 9a podle Výboru pro DPH(8) znamená, že by tato domněnka měla obecně platit pro všechny osoby povinné k dani, které se podílejí na poskytování služeb.

21. Předkládající soud mimo jiné odkazuje na studii(9), jež podpořila návrh směrnice předložené Komisí dne 1. prosince 2016(10), podle níž se cíl článku 9a, jímž je přesunutí odpovědnosti za DPH na zprostředkovatele, jeví jako vhodný, přičemž je zapotřebí dalšího upřesnění a společného a závazného výkladu členskými státy. Podle názoru předkládajícího soudu lze tvrdit, že tento přesun odpovědnosti není pouhým technickým opatřením, ale spíše změnou stávajícího stavu než jeho upřesněním.

22. Uvedený soud mimoto uvádí, že v rozsudku ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, dále jen „rozsudek Henfling a další“, EU:C:2011:489, bod 42), Soudní dvůr rozhodl, že pokud jde o podmínku, že osoba povinná k dani musí jednat vlastním jménem, ale na úzet jiné osoby, jež je uvedena v čl. 6 odst. 4 směrnice 77/388/EHS(11), musí vnitrostátní soud provést konkrétní ověření umožňující zjistit, zda osoba povinná k dani skutečně jedná vlastním jménem. Podle předkládajícího soudu domněnka zakotvená v článku 9a odstraňuje povinnost zkoumat hospodářskou a obchodní situaci osoby povinné k dani.

23. Lze se tedy dítvodně domnívat, že zaprvé tato domněnka nepředstavuje jen technické opatření, ale zásadní změnu, a zadruhé, že právní rámec vyplývající z článku 28 směrnice o DPH byl zavedením domněnky stanovené v čl. 9a odst. 1 tímto pododstavci podstatně změněn. Ať již na základě kteréhokoliv z kritérií použitých v analýze, Rada se v rámci přijímání článku 9a dopustila zjevně nesprávného posouzení.

24. Za těchto podmínek First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl o přerušení řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je [článek 9a] neplatný z důvodu, že přesahuje rámec prováděcí pravomoci nebo povinnosti svěřené Radě na základě článku 397 směrnice [o DPH] v rozsahu, v němž doplňuje nebo máni článek 28 [této směrnice]?“

25. Spojené království Velké Británie a Severního Irska opustilo Unii dne 31. ledna 2020. Nicméně Soudní dvůr má i nadále pravomoc rozhodnout o této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce(12).

26. Písemné připomínky předložila společnost Fenix, italská vláda, vláda Spojeného království, Rada a Komise. Tyto strany rovněž přednesly během slyšení konaného dne 3. května 2022 ústní vyjádření.

IV. Analýza

27. Svojí předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda je článek 9a neplatný v rozsahu, v němž Rada překročila jí svěřenou prováděcí pravomoc. Italská vláda, vláda Spojeného království, Rada a Komise navrhuji odpověď na tuto otázku tak, že článek 9a je platný. Společnost Fenix naopak tvrdí, že je třeba odpověď tak, že článek 9a je neplatný.

28. V rámci tohoto stanoviska se budu zabývat pojmem „prováděcí pravomoc“ ve smyslu čl. 291 odst. 2 SFEU (část A), poté použitím článku 28 směrnice o DPH prostřednictvím článku 9a (část B).

A. K pojmu „prováděcí pravomoc“ ve smyslu čl. 291 odst. 2 SFEU

29. Lisabonská smlouva zavedla rozlišení mezi „přenesenou pravomocí“ a „prováděcí pravomocí“ na základě článků 290 a 291 SFEU(13). Pokud jde o Komisi, Soudní dvůr o tomto rozlišení a jeho dosahu již opakovaně rozhodl.

1. *Judikatura Soudního dvora*

30. Podle judikatury Soudního dvora unijní normotvůrce disponuje posuzovací pravomocí při rozhodování, zda svěřit Komisi přenesenou pravomoc podle čl. 290 odst. 1 SFEU nebo prováděcí pravomoc podle čl. 291 odst. 2 SFEU. Tato posuzovací pravomoc však musí být vykonávána v souladu s podmínkami stanovenými v článcích 290 SFEU a 291 SFEU(14).

31. V tomto ohledu, pokud jde o svěření přenesené pravomoci, z čl. 290 odst. 1 SFEU vyplývá, že legislativním aktem lze na Komisi přenést pravomoc přijímat nelegislativní akty s obecnou působností, kterými se doplňují nebo mění některé prvky legislativního aktu, jež nejsou podstatné. Podle druhého pododstavce tohoto ustanovení musí být cíle, obsah, rozsah a doba trvání přenesení pravomoci výslovně vymezeny legislativním aktem provádějícím takové přenesení. Tento požadavek implikuje, že úelem svěření přenesené pravomoci je přijetí pravidel, která patří do normativního rámce, jak jej vymezuje základní legislativní akt(15).

32. Pokud jde o svěření prováděcích pravomocí, čl. 291 odst. 1 SFEU stanoví, že členské státy přijmou veškerá opatření podle vnitrostátního práva nezbytná k provedení právně závazných aktů Unie. Jak je však stanoveno v odstavci 2 uvedeného článku, jsou-li pro provedení právně závazných aktů Unie nezbytné jednotné podmínky, svěřit tyto akty prováděcí pravomoci Komisi nebo ve zvláštních a řádně odvozených případech a v rámci společné zahraniční a bezpečnostní politiky (SZBP) Radě(16).

33. V situaci, kdy článek 291 SFEU neposkytuje žádnou definici pojmu „prováděcí akt“(17), Soudní dvůr uvedl, že pojem „provedení“ zahrnuje souhrnně vypracování prováděcích norem a použití norem na konkrétní případy prostřednictvím aktů s individuální působností(18). Pokud jde o výklad tohoto článku, Soudní dvůr odkázal na ustálenou judikaturu před Lisabonskou smlouvou, podle níž je Komise v rámci své prováděcí pravomoci, jejíž meze je třeba posuzovat mimo jiné s ohledem na základní obecné cíle dotčeného legislativního aktu, oprávněna k přijetí veškerých prováděcích opatření nezbytných nebo užitečných k provedení uvedeného aktu, *pokud s ním nejsou v rozporu*(19).

34. Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že v rámci výkonu jemu svěřené prováděcí pravomoci má dotčený orgán *upřesnit* obsah legislativního aktu za účelem zajištění jeho provedení za jednotných podmínek ve všech členských státech(20). V tomto ohledu Komise upřesňuje legislativní akt, pokud ustanovení prováděcího aktu, který přijímá, respektují základní

obecné cíle sledované legislativním aktem a jsou nezbytná nebo užitečná k provedení tohoto aktu, *aniž jej doplňují či mění, a to i v jiných než podstatných prvcích*(21).

35. Výše citovaná judikatura se týká přenesené pravomoci a prováděcí pravomoci Komise(22). V projednávané věci to byla Rada, kdo přijal směrnici o DPH na základě článku 93 Smlouvy o ES (nyní čl. 113 SFEU). Rada rovněž přijala článek 9a obsažený v prováděcím nařízení č. 1042/2013, který vychází z článku 397 této směrnice. Mělo by se v tomto ohledu při výkonu prováděcí pravomoci podle čl. 291 odst. 2 SFEU rozlišovat podle toho, zda je orgánem, který přijímá prováděcí akt, Komise nebo Rada?

36. To si nemyslím.

37. Zprv ze znění čl. 291 odst. 2 SFEU vyplývá, že Rada má rovněž prováděcí pravomoc, na rozdíl od přenesené pravomoci podle článku 290 SFEU, která je vyhrazena Komisi. Jak Soudní dvůr uvedl, je pravda, že pravomoc přijmout takové prováděcí akty může být Radě svěřena pouze výjimečně, a to ve „zvláštních, náležitě odůvodněných případech“, jakož i v konkrétních případech výslovně upravených tímto ustanovením, které se týkají výlučně společné zahraniční a bezpečnostní politiky(23). Rada proto musí rozhodnutí, kterým si vyhrazuje prováděcí pravomoc, zevrubně zdůvodnit(24). V projednávané věci článek 397 směrnice o DPH stanoví, že Rada na návrh Komise jednomyslně přijímá opatření nezbytná k provedení této směrnice(25). Přijetí prováděcího nařízení č. 282/2011 Radou, a zejména jeho článku 9a, je proto založeno na právním základu, který je specifický pro DPH, aby bylo možné uplatňovat směrnici o DPH. Přijetí tohoto prováděcího nařízení dle mého názoru tedy představuje náležitě odůvodněný zvláštní případ v souladu s čl. 291 odst. 2 SFEU(26).

38. Zadruhé skutečnost, že Rada vykonává prováděcí pravomoc ve vztahu k aktu, který sama přijala, podle mého názoru tento výklad nezpochybuje. Je pravda, že Rada mohla změnit článek 28 směrnice o DPH jako takový, aby změnila jeho obsah. Společnost Fenix ve svém písemném vyjádření uvedla, že Komise dne 1. prosince 2016 předložila návrh směrnice(27) za účelem změny znění článku 28, ale tento návrh nebyl nakonec do směrnice (EU) 2017/2455(28) zahrnut. Nicméně Rada je rovněž oprávněna přijmout prováděcí akt za podmínek uvedených v čl. 291 odst. 2 SFEU. V této souvislosti je třeba uvést, že změna směrnice o DPH na základě článku 113 SFEU vyžaduje zejména konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem, což v případě přijetí prováděcího nařízení na základě článku 397 směrnice o DPH není stanoveno. Postup změny směrnice o DPH je proto složitější a časově náročnější než přijetí prováděcího aktu k této směrnici, i když podmínky stanovené v čl. 291 odst. 2 SFEU mohou být v projednávané věci splněny.

39. Zatímco obecně je známo, ačkoli lze namítat, že Rada musí mít v rámci přijímání prováděcího aktu k jednomu ze svých vlastních legislativních aktů širší pravomoc než Komise v situaci, kdy Komise přijímá opatření k provedení legislativního aktu jiného orgánu Unie (s touto analýzou nesouhlasím), nevidím důvod, pro který by mělo být s Radou zacházeno odlišně ve srovnání s Komisí, pokud jde o prováděcí pravomoc podle čl. 291 odst. 2 SFEU. Rada totiž může být nucena upravit obsah legislativního aktu. Tak tomu může být v oblasti daní, zejména v případě nových technologií (v tomto případě elektronického obchodu, který může vést k dlouhým řetězcům transakcí při poskytování služeb), jež je třeba zohlednit při provádění stávajících legislativních aktů. V této situaci má prováděcí nařízení v souladu s článkem 288 SFEU obecnou působnost, je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech, i když je legislativním aktem směrnice, jako v projednávané věci.

40. Je třeba dodat, že podle judikatury Soudního dvora je přijetí *podstatných pravidel* v dané oblasti vyhrazeno pravomoci unijního normotvůrce a tato pravidla musí být stanovena v základní právní úpravě, a že z toho vyplývá, že ustanovení, která stanoví podstatné prvky základní právní

úpravy, jejichž přijetí vyžaduje *politická rozhodnutí*, jež jsou součástí vlastní odpovědnosti unijního normotvůrce, nemohou být předmětem přenesení pravomoci ani být obsahem prováděcích aktů(29).

41. Závěrem tedy z judikatury Soudního dvora vyplývá, že článek 9a je s ohledem na čl. 291 odst. 2 SFEU a článek 397 směrnice o DPH platný, pokud je zaprvé v souladu se základními obecnými cíli sledovanými článkem 28 této směrnice a zadruhé je nezbytný nebo užitečný k provedení článku 28, aniž jej doplňuje či mění, a to i v jiných než podstatných prvcích.

2. **Rozlišení mezi pojmy „upřesnit“ a „doplnit nebo změnit“ legislativní akt**

42. Rozdíl mezi přenesenou a prováděcí pravomocí vyplývá ze znění článků 290 a 291 SFEU a znamená, že v případě přenesené pravomoci může dotčený orgán *doplnit nebo změnit* některé nepodstatné prvky legislativního aktu a že v případě prováděcí pravomoci je orgán povolán *upřesnit* normativní obsah legislativního aktu. Nicméně rozlišení mezi pojmy „doplnit nebo změnit“ a „upřesnit“ legislativní akt není stanoveno jednoznačně(30).

43. Jak uvedl generální advokát Cruz Villalón, zásadní rozdíl mezi pravomocí vykonávanou v případě přenesení legislativní pravomoci a pravomocí, která je jí svěřena v případě provedení, tkví v tom, že zákonodárce přenáší na dotčený orgán možnost rozhodnout o otázkách, o kterých by měl v zásadě rozhodnout sám, zatímco provedení se týká normativních ustanovení, jejichž vnitřní obsah vymezil zákonodárce. Podle generálního advokáta tento rozdíl znamená, že čl. 291 odst. 2 SFEU se vztahuje pouze k výkonu prováděcí pravomoci, jejíž pojetí vylučuje vše, co není nezbytné ke konkrétnímu uplatnění již stanovené a dokončené normy, zatímco článek 290 SFEU vyžaduje vymezení cíle, které musí přenesení pravomoci sledovat, jakož i jeho obsah a rozsah, což znamená, že se od Komise očekává více než prosté provedení ustanovení, do něhož jsou všechny tyto prvky zahrnuty, což vyžaduje určitý prostor k normativní „tvůrčivosti“, která v případě pouhého provedení není možná(31).

44. V rámci tohoto rozlišení považuji za užitečné provést srovnání s pojmem „výkladový zákon“, který se podobá prováděcímu aktu. V tomto smyslu zejména francouzský kasační soud poznamenal, že zákon lze považovat za výkladový pouze tehdy, pokud se omezuje na uznání, aniž by cokoli inovoval, již existujícího práva, jehož nedokonalá definice jej učinila náchylným ke sporům(32). Tento koncept je znám i v jiných právních řádech, včetně českého právního řádu. Výkladový zákon (a prováděcí akt) tedy objasňuje význam dřívějšího zákona, aniž přidává nová ustanovení. Zároveň provedení představuje normativní činnost, tj. činnost spočívající v přijímání právně závazných aktů, a proto je velmi obtížné si představit prováděcí akt, který by k normativnímu rámci vymezenému legislativním aktem něco nedodal, a tedy jej určitým způsobem nedoplňoval(33). Prováděcí akt proto nelze chápat jako akt, jenž by již pojmově postrádal jakoukoli normativní sílu. V tomto smyslu Soudní dvůr přijal široký výklad pojmu „provedení“(34).

45. Podle mého názoru může dotčený orgán vykonávat svou prováděcí pravomoc, pokud může být legislativní akt předmětem vícero výkladů, v důsledku čehož jej mohou členské státy uplatňovat rozdílnými způsoby. V této souvislosti prováděcí akt přijme jeden z těchto výkladů s cílem sjednotit používání tohoto legislativního aktu. Jinými slovy, zvolený výklad je již obsažen v uvedeném legislativním aktu, mezi jinými možnými výklady tohoto aktu. V důsledku toho orgán, který disponuje prováděcí pravomocí, neinovuje, ale rozhodne se dát předsnost výkladu, jenž je podle judikatury Soudního dvora nezbytný nebo užitečný pro zajištění provedení legislativního aktu za jednotných podmínek ve všech členských státech. Prováděcí akt tedy pouze *objasňuje* a *konkretizuje* legislativní akt, aniž jej doplňuje o (nikoli podstatné) prvky nebo mění(35).

B. **K použití článku 28 směrnice o DPH prostřednictvím článku 9a**

46. Je třeba uvést, že na jednu stranu společnost Fenix před předkládajícím soudem tvrdila, že nespadá do působnosti článku 9a, a v rámci slyšení uvedla, že nespadá ani do působnosti článku 28 směrnice o DPH, neboť nejedná vlastním jménem, ale na účet jiné osoby a omezuje se pouze na usnadňování poskytování služeb mezi tvůrci a příznivci. Na druhou stranu předkládající soud uvedl, že daňová správa přijala dotčené platební výměry pouze s odkazem na článek 9a, aniž ověřila použití článku 28 směrnice o DPH jako takového.

47. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny(36).

48. V projednávané věci ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by situace v projednávané věci odpovídala jednomu z těchto případů. Spor v povodním řízení vyvstal z rozhodnutí daňové správy, podle něhož je třeba společnost Fenix považovat za společnost jednající vlastním jménem podle článku 9a. Z předkládacího usnesení vyplývá, že v rámci tohoto sporu společnost Fenix tvrdila, že je tento článek neplatný. Článek 9a byl přijat jako prováděcí akt k článku 28 směrnice o DPH, posouzení platnosti tohoto článku tedy předpokládá přezkoumání vztahu mezi těmito dvěma články, což je předmětem předložené otázky, která je tudíž přípustná. Je třeba dodat, že vzhledem ke znění této otázky vychází předkládající soud z předpokladu, že v projednávané věci jedná Fenix vlastním jménem, ovšem na účet tvůrců.

49. Je proto nutné analyzovat smysl článku 28 směrnice o DPH a poté působnost článku 9a, aby bylo možné zjistit, zda tento článek představuje prováděcí akt ve smyslu čl. 291 odst. 2 SFEU ve vztahu k uvedenému článku 28.

1. Článek 28 směrnice o DPH

50. Článek 28 směrnice o DPH stanoví, že jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama(37).

51. Tento článek, který má autonomní působnost vlastní unijnímu právu, stanoví *domněnku* („má se za to“). Podle judikatury Soudního dvora tento článek vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytnutí služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi(38). Z toho vyplývá, že v právním vztahu mezi komitentem a komisionářem je jejich úloha poskytovatele služeb a plátce pro účely DPH fiktivně vyměněna(39). Stejně odvodnění se použije v případě nabytí zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě, v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, který je rovněž součástí její hlavy IV(40).

52. Z toho vyplývá, že k tomu, aby se článek 28 směrnice o DPH mohl použít, musí být splněny dvě podmínky, a sice žezprvé existuje pověření, při jehož výkonu komisionář jedná na účet komitenta při poskytnutí služeb, a zadruhé je dána totožnost mezi službami pořízenými komisionářem a službami převezenými na komitenta(41). Tato druhá podmínka vyžaduje, aby došlo případně k převodu vlastnického práva, které je s nimi spojeno(42).

53. Soudní dvůr dodal, že ?lánek 28 sm?rnice o DPH je sou?ástí hlavy IV této sm?rnice nazvané „Zdanitelná pln?ní“ a je formulován obecn?, aniž obsahuje omezení ohledn? své p?sobnosti nebo rozsahu(43). Služby poskytované postupn? tedy spadají do oblasti p?sobnosti DPH a z toho vyplývá, že pokud poskytování služeb, na kterém se komisioná? podílí, podléhá DPH, právní vztah mezi komisioná?em a komitentem rovn?ž podléhá DPH(44).

54. ?lánek 28 se týká zprost?edkovatele, kterého doktrína ozna?uje jako „nepr?hledného“(45), nebo? osoba povinná k dani jedná vlastním jménem, ale na ú?et jiné osoby, na rozdíl od tzv. „pr?hledného“ zprost?edkovatele, jenž jedná jménem a na ú?et jiné osoby(46), o n?mž hovoří zejména ?lánek 46 sm?rnice o DPH, který se týká poskytování služeb zprost?edkovatelem(47). V tomto smyslu, jak již Soudní dvůr uvedl, samotná sm?rnice o DPH stanoví zvláštní pravidla pro služby poskytované komisioná?em, jenž jedná vlastním jménem, ale na ú?et jiné osoby, jež se liší od pravidel upravujících služby poskytované mandátá?em jednajícím jménem a na ú?et jiné osoby(48). Projednáváná v?c se zabývá t?mito zvláštními pravidly, která se uplat?ují pro nepr?hledné zprost?edkovatele.

2. ?lánek 9a

55. Výklad a rozsah p?sobnosti ?lánku 9a vzbudily zájem právní nauky(49). V rámci projednáváné v?ci, jak je uvedeno v bod? 41 tohoto stanoviska, je t?eba ov?it, zda je ?lánek 9a v souladu se základními obecnými cíli sledovanými ?lánkem 28 sm?rnice o DPH a zda je nezbytný nebo užite?ný pro provedení posledn? uvedeného ?lánku, aniž jej dopl?uje ?i m?ní, a to i v jiných než podstatných prvcích.

a) **K respektování základních obecných cíl? ?lánku 28 sm?rnice o DPH ?lánkem 9a**

56. Cílem ?lánku 28 sm?rnice o DPH je stanovit, za jakých podmínek se komisioná? považuje za poskytovatele služeb v rámci spole?ného systému DPH. Toto ustanovení pochází v podstat? z roku 1977(50), tedy z doby, kdy ješt? neexistoval elektronický obchod.

57. Jak vyplývá z bodu 4 od?vodn?ní provád?cího na?ízení ?. 282/2011, cílem tohoto na?ízení je zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví provád?cí pravidla ke sm?rnici o DPH, zejména pokud jde o poskytování služeb. Bod 5 od?vodn?ní tohoto provád?cího na?ízení dodává, že tato provád?cí opat?ení obsahují zvláštní pravidla pro vybrané otázky používání a jsou navržena tak, aby zajistila jednotný režim v celé Unii pouze v t?chto konkrétních situacích. V bod? 4 od?vodn?ní provád?cího na?ízení ?. 1042/2013 se dále uvádí, že je t?eba up?esnit, kdo je pro ú?ely DPH poskytovatelem služby, jsou-li elektronicky poskytované služby nebo telefonní služby poskytované p?es internet poskytovány p?íjemci prost?ednictvím telekomunika?ních sítí nebo rozhraní ?i portálu.

58. V tomto ohledu ?lánek 9a, který pat?í mezi jednotlivá ustanovení provád?cího na?ízení ?. 282/2011, stanoví, jak musí být „pro ú?ely ?lánku 28 sm?rnice [o DPH]“ tento ?lánek vykládán, jsou-li elektronicky poskytované služby poskytovány prost?ednictvím telekomunika?ní sítí, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací.

59. Na jedné straně je §lánek 28 směrnice o DPH *formulován obecně* a neobsahuje žádná omezení, pokud jde o jeho působnost nebo rozsah(51). V důsledku toho není z věcné působnosti tohoto §lánku vyloučena žádná kategorie služeb. Na druhé straně se §lánek 9a zabývá specifickou otázkou, kdy je zprostředkovatel povinen odvést DPH, pokud jsou služby poskytnuty elektronickými prostředky, zejména prostřednictvím online platformy. Mám za to, že tato otázka spadá do působnosti §lánku 28 směrnice o DPH. Proto zastávám názor, že §lánek 9a respektuje základní obecné cíle sledované §lánkem 28 směrnice o DPH.

b) K nezbytnosti nebo užitečnosti §lánku 9a pro provedení §lánku 28 směrnice o DPH

60. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že s ohledem na posuzovací pravomoc unijního normotvůrce při rozhodování o svržení přenesené pravomoci nebo prováděcí pravomoci je soudní přezkum omezen na zjevně nesprávná posouzení týkající se toho, zda zákonodárce mohl mít důvodně za to, zaprvé že právní rámec, který stanovil v §lánku 28 směrnice o DPH, vyžaduje za účelem svého provedení pouze upřesnění, a jeho nepodstatné prvky nemusí být doplněny ani změněny, a zadruhé, že ustanovení tohoto §lánku vyžadují k provedení jednotné podmínky(52).

61. Před přijetím §lánku 9a se situace komisionářů ve vztahu k DPH projednávala ve Výboru pro DPH, což vedlo dne 1. července 2011 během 93. zasedání Výboru k přijetí hlavních zásad(53). Výbor měl zejména „téměř jednomyslně“ za to, že pro určení místa poskytování elektronických služeb, které konečný spotřebitel obdrží online nebo prostřednictvím jiných telekomunikačních sítí od poskytovatele elektronických služeb prostřednictvím zprostředkovatele nebo třetí osoby zapojené do transakce, je nutné určit, kdo je osoba poskytující elektronické služby. Tento Výbor se rovněž „téměř jednomyslně“ domníval, že pokud je elektronická služba poskytnuta konečnému spotřebiteli, má se za to, že zprostředkovatel nebo třetí osoba zapojená do transakce jedná svým jménem, pokud není ve vztahu ke konečnému spotřebiteli poskytovatel elektronické služby výslovně uveden jako osoba poskytující elektronické služby.

62. Poté, co byl přijat §lánek 9a, vypracovala Komise vysvětlivky, které se vztahují zejména k tomuto ustanovení(54). Podle výslovného oznámení, jež je v nich obsažené, nejsou tyto vysvětlivky právně závazné. V důsledku toho nemohou být samy o sobě použity k posouzení platnosti §lánku 9a, a to tím spíše, že byly vypracovány Komisí, a nikoli Radou. Nicméně tyto vysvětlivky představují dokument, který lze podle mého názoru zohlednit pro objasnění cíle Rady, jež sledovala při přijímání tohoto §lánku. Ve stejných poznámkách je uvedeno, že „[p]okud jsou telekomunikační a elektronické služby poskytovány konečnému spotřebiteli, DPH je správce daní povinen odvést poskytovatel služeb. Proto je nezbytné s jistotou určit, kdo je poskytovatelem dotčených služeb, a to zejména v případě, kdy se konečnému spotřebiteli neposkytují přímo, ale prostřednictvím zprostředkovatele“(55). Komise dodala, že „[d]odavatelské četce jsou často dlouhé a mohou přesahovat hranice států. Pokud tomu tak je, může být obtížné zjistit, kdy nakonec dojde k poskytnutí služby konečnému spotřebiteli a kdo z nich musí odvést DPH. K zajištění právní jistoty pro všechny dotčené strany a k zajištění výběru daně bylo nezbytné definovat, koho v četce je třeba chápat jako poskytovatele služeb konečnému spotřebiteli“(56).

63. Z těchto skutečností vyplývá, že §lánek 9a má *technickou povahu*, tedy vyjasňuje situaci komisionářů působících v oblasti elektronického obchodu tím, že stanoví kritéria pro identifikaci poskytovatele služeb za účelem určení osoby povinné k dani a místa zdanitelného plnění(57). Jak Komise uvedla ve vysvětlivkách, toto vyjasnění má dvojí účel, a to zajištění právní jistoty pro jednotlivé účastníky četce transakcí a zajištění žádného výběru DPH z jednotlivých poskytovaných služeb. Pokud takové vyjasnění chybí, může vzniknout problém dvojího zdanění u přeshraničních plnění, jak je uvedeno v bodě 62 odvodnění směrnice o DPH, nebo naopak problém neexistujícího zdanění zejména v četce zahrnujícím online platformu. Podle judikatury Soudního dvora správné použití směrnice o DPH umožňuje zabránit dvojímu zdanění a zajistit

dařovou neutralitu(58). Kromě toho by v případě neexistence ustanovení, které by stanovilo jednotné uplatňování stávajícího systému DPH v této oblasti, mohl být každý z poskytovatelů služeb povinen odvést tuto daň individuálně, což by vyžadovalo každého z poskytovatelů v různých dotčených státech dohledat a vybrat daň by se tím stal téměř nemožným. V této souvislosti je třeba dodat, že DPH je vlastním zdrojem Unie.

64. Za těchto podmínek jsem toho názoru, že Rada mohla mít důvodně za to, že má v souladu s čl. 291 odst. 2 SFEU pravomoc upravit normativní obsah článku 28 směrnice o DPH, pokud jde o elektronicky poskytované služby, a že svření prováděcí pravomoci tomuto orgánu lze považovat za důvodné za účelem zajištění jednotných podmínek provedení tohoto článku 28, pokud jde o tyto služby. V tomto smyslu se článek 9a jeví jako nezbytný nebo užitečný k provedení uvedeného článku 28.

c) K otázce, zda článek 9a upravit článek 28 směrnice o DPH, aniž by jej doplňoval nebo mnil

65. V této fázi je třeba podrobně prozkoumat znění článku 9a, za účelem ověření, zda tento článek skutečně upravit článek 28 směrnice o DPH, aniž by jej doplňoval nebo mnil. Článek 9a se skládá ze tří odstavců, z nichž první je složen ze tří pododstavců, k nimž se vztahují úvahy předkládajícího soudu a vyjádření společnosti Fenix na podporu tvrzení, že je tento článek neplatný.

66. V článku 9a odst. 1 prvním pododstavci (dále jen „první pododstavec“) je uvedeno, že pro účely článku 28 směrnice o DPH, pokud jsou elektronicky poskytované služby poskytnuty prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, má se za to, že osoba povinná k dani, která se na tomto poskytnutí služeb podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele těchto služeb, ledaže tato osoba povinná k dani výslovně označí tohoto poskytovatele za osobu poskytující dotyčné služby a tato skutečnost je zohledněna ve smluvních ujednáních mezi oběma stranami.

67. Článek 9a odst. 1 druhý pododstavec (dále jen „druhý pododstavec“) stanoví, že k tomu, aby byl poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb považován za osobu, kterou osoba povinná k dani výslovně označila za osobu poskytující dotyčné elektronicky poskytované služby, musí být splněny dvě kumulativní podmínky, a to, že na fakturu vystavené nebo zpřístupněné každou osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb, musí být specifikovány tyto služby a jejich poskytovatel a že na fakturu nebo účtenku vystavené nebo zpřístupněné příjemci musí být specifikovány elektronicky poskytované služby a jejich poskytovatel.

68. Podle čl. 9a odst. 1 třetího pododstavce (dále jen „třetí pododstavec“) pro účely tohoto odstavce 1 není osobou povinnou k dani, která v souvislosti s poskytnutím elektronicky poskytovaných služeb schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, povoleno výslovně označit za poskytovatele těchto služeb jinou osobu.

69. Pokud jde o první pododstavec, je třeba uvést, že článek 28 směrnice o DPH se vztahuje na situaci, kdy osoba povinná k dani „jedná vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby“, aniž by definoval, kdy se má za to, že osoba povinná k dani takovým způsobem jedná. Podle prvního pododstavce se v případě elektronicky poskytovaných služeb, mimo jiné služeb poskytovaných prostřednictvím online platformy, předpokládá, že osoba povinná k dani, která se na poskytnutí služby podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele těchto služeb. Pokud se tato domněnka uplatní, vyplývá z článku 28 směrnice o DPH, že se má za to, že tato osoba povinná k dani přijímá a poskytuje dané služby sama, v důsledku čehož je povinna jako komisionář odvádět

DPH.

70. Jak společnost Fenix správně uvádí, domněnka, která je součástí prvního pododstavce, a jejímž cílem je upřesnit, *kdy* zprostředkovatel jedná vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, není v § 28 směrnic o DPH zmíněna. Společnost Fenix na základě toho dospěla k závěru, že se jedná o doplnění nebo změnu tohoto § 28, která přesahuje rámec pouhého provedení. Slova „jedná vlastním jménem“ uvedená v tomto § 28 nevyžadují žádný prováděcí akt a podle judikatury Soudního dvora by byla posuzována s ohledem na smluvní vztah mezi oběma stranami. Domněnka stanovená v prvním pododstavci se však v rozporu s touto judikaturou použije nezávisle na smluvní a obchodní realitě. Kromě toho tato domněnka stanoví, že komisionáři jsou považováni za poskytovatele a příjemce služby, i když je pověření zřejmé a totožnost komitenta je známa, což má vést k odpovědnosti za vznik daňové povinnosti komisionářů na základě § 28 směrnic o DPH.

71. S tímto výkladem nesouhlasím.

72. Společnost Fenix zaprvé tvrdí, že unijní normotvůrce neměl v úmyslu v § 28 směrnic o DPH upravit otázku, *kdy* zprostředkovatel, který se podílí na poskytnutí služby, jedná vlastním jménem. V tomto § 28 je však uveden pojem „osoba povinná k dani [jednající] vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby“, jenž je autonomním pojmem unijního práva. V tomto rámci první pododstavec upřesňuje (nikoliv doplňuje) význam tohoto pojmu tím, že stanoví domněnku. Tento pododstavec tedy objasňuje a konkretizuje § 28 směrnic o DPH, který je formulován obecně, pokud jde o zvláštní situaci elektronicky poskytovaných služeb, s cílem zajistit, aby byl tento § 28 ve všech členských státech prováděn za jednotných podmínek.

73. Zadruhé, jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, Rada může přijmout veškerá prováděcí opatření nezbytná nebo užitečná k provedení § 28 směrnic o DPH, pokud nejsou s tímto § 28 v rozporu(59). Domněnka stanovená v prvním pododstavci není v rozporu se zněním uvedeného § 28. Jinými slovy, výklad, který Rada v prvním pododstavci přijala, je již obsažen v legislativním aktu, a to mezi dalšími možnými výklady tohoto § 28(60).

74. Zatřetí domněnka stanovená v prvním pododstavci je vyvratitelná. Podle znění tohoto podstavce je tato domněnka vyvrácena, pokud je poskytovatel osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí služby, výslovně uznán jako osoba poskytující služby, a pokud to vyplývá ze smluvních ujednání mezi oběma stranami. V důsledku toho uvedený pododstavec zohledňuje smluvní a obchodní realitu vztahů mezi účastníky transakčního řetězce. Účastníci se tedy mohou dohodnout, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, nebude považována za osobu poskytující služby a v takovém případě není povinna odvést DPH.

75. Začtvrté, jak Komise zdrazňuje ve svém písemném vyjádření, již před přijetím § 9a bylo cílem § 28 směrnic o DPH přenesení daňové povinnosti v oblasti DPH, pokud jde o poskytování služeb, na nichž se podílí zprostředkovatel jednající vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby. Tento § 28 totiž na základě právní fikce uvedené v bodě 35 rozsudku Henfling a další, stanoví, že se má za to, že tento zprostředkovatel poskytl dotčené služby sám, na základě čehož je povinen odvést DPH. Podle prvního podstavce se poskytovatel služeb a komisionář mohou rozhodnout, že tento poskytovatel je osobou poskytující tyto služby podle jejich smluvních ujednání. Přístup k daňové povinnosti komisionářů na základě § 28 směrnic o DPH se tedy nemění. S ohledem na výše uvedené jsem toho názoru, že první pododstavec *upřesňuje* § 28 směrnic o DPH, aniž by tento § 28 měl nebo doplňoval.

76. Pokud jde o druhý pododstavec, společnost Fenix tvrdí, že toto ustanovení stanoví přesná a omezená kritéria pro vyvrácení domněnky stanovené v prvním pododstavci, která nejsou zahrnuta v § 28 směrnic o DPH, s dodatečnými dvěma závaznými a kumulativními kritérii. V

tomto ohledu je třeba poznamenat, že druhý pododstavec přímo souvisí s prvním pododstavcem a v rámci téže logiky podrobněji stanovuje podmínky, za nichž je v případě elektronicky poskytovaných služeb poskytovatel služeb komisionářem výslovně označen jako osoba poskytující tyto služby. Tyto podmínky se týkají údajů, které musí být uvedeny na fakturě, tedy dokumentu obvykle vydávaném podnikem registrovaným k DPH, jenž služby poskytuje. Jedná se tedy o otázku dokazování, která se týká vyvrácení domněnky, podle níž zprostředkovatel, který se podílí na poskytnutí služby, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele služeb, jejíž posouzení přísluší vnitrostátním soudům. Jelikož je podle mého názoru první pododstavec platný, neboť spadá do prováděcí pravomoci Rady, jeví se jako platný i druhý pododstavec, který patří do stejného rámce.

77. Co se týče tohoto pododstavce, tento stanoví, že osoba povinná k dani, která schvaluje účtování poplatku příjemci nebo schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, není oprávněna výslovně označit jinou osobu za poskytovatele těchto služeb. Z tohoto pododstavce vyplývá, že pokud jsou tyto podmínky splněny, nelze domněnku vyvrátit, a stává se tedy nevyvratitelnou.

78. Společnost Fenix namítá, že tyto podmínky nejsou stanoveny v článku 28 směrnice o DPH. Z tohoto pododstavce podle ní vyplývá, že pro online platformu je velmi obtížné vyloučit použití tohoto článku ve prospěch situace, v níž považuje smluvní, obchodní a hospodářská realita. Stejně jako předkládající soud i společnost Fenix odkazuje zprvu na pracovní dokument COM(2016) 885(61), v němž se uvádí, že zamýšleným účinkem článku 9a je jeho co nejširší použití, a zadruhé na studii(62), která podpořila návrh směrnice předložený Komisí dne 1. prosince 2016(63), z níž vyplývá, že tento článek není určen k provedení článku 28 směrnice o DPH, nýbrž k přenesení daňové povinnosti k DPH na zprostředkovatele. Jedná se tak o změnu rámce článku 28 směrnice o DPH, která přesahuje rozsah prováděcí pravomoci Rady.

79. Kromě toho výklad článku 9a zastávaný ve vysvětlivkách znemožňuje vyvrácení této domněnky v případě online platformy. Pokud jde o stanovení všeobecných podmínek poskytnutí služby ve smyslu tohoto pododstavce, tyto vysvětlivky nasvědčují tomu, že se jedná například o všeobecné podmínky stanovené tržištěm nebo obdobnými platformami, které vyzývají uživatele, aby přijali všeobecné podmínky používání internetových stránek nebo platformy. Podle společnosti Fenix však podmínky používání online platformy nejsou obecnými podmínkami poskytnutí služby ve smyslu tohoto pododstavce. Pokud by tomu tak bylo, spadaly by do působnosti článku 28 směrnice o DPH všechny online platformy bez ohledu na smluvní podmínky týkající se pověření a bez ohledu na hospodářskou a obchodní realitu, ledaže by tyto platformy neměly stanoveny žádné podmínky používání svých internetových stránek, což by bylo z obchodního hlediska neopatrné. Společnost Fenix dodává, že pokud jde o schválení účtování poplatku příjemci nebo schválení provedení služby, vysvětlivky uvádějí, že se jedná o situace, kdy osoba povinná k dani může „ovlivnit“ mimo jiné předeběžné podmínky poskytnutí služby. Tento široký výklad ještě více pozmňuje použití článku 28 směrnice o DPH.

80. Tento pododstavec je jádrem projednávané věci, jak uvedli vedlejší účastníci řízení během jednání, přičemž platnost nevyvratitelné domněnky stanovené v tomto pododstavci je s ohledem na článek 28 směrnice o DPH(64) některými autory zpochybňována. Argumenty předložené společností Fenix na podporu tvrzení ohledně neplatnosti tohoto pododstavce lze dle mého názoru rozdělit do čtyř kategorií.

81. První kategorie argumentů se týká cíle tohoto pododstavce, jímž je přenesení povinnosti odvést DPH na zprostředkovatele, na rozdíl od článku 28 směrnice o DPH. Nicméně, jak bylo zdůrazněno v bodě 75 tohoto stanoviska, cílem článku 28 směrnice o DPH a dříve čl. 6 odst. 4 šesté směrnice již bylo přenést daňovou povinnost v oblasti DPH na komisionáře. Článek 9a a

jeho t?etí pododstavec se ubírají stejným sm?rem a *up?es?ují* pravidla p?esunu této povinnosti, pokud jde o poskytování služeb elektronicky.

82. Druhá kategorie argument? se týká analýzy ?lánku 9a, kterou Komise provedla ve vysv?tlivkách. Jak jsem však zd?raznil v bod? 62 tohoto stanoviska, tyto vysv?tlivky nejsou právn? závazné a nemohou být samy o sob? použity k posouzení platnosti tohoto ?lánku. Pouze na základ? zn?ní uvedeného ?lánku je tedy t?eba ov?it, zda Rada nep?ekro?ila meze své provád?cí pravomoci. Každopádn? argument spole?nosti Fenix, že pro online platformy je „z obchodního hlediska neopatrné“ nestanovit podmínky užívání jejich internetových stránek, je v projednáván? v?ci irelevantní. Jedná se totiž o volbu doty?ných platforem, která je možná z obchodního hlediska nevyhnutelná, ale má da?ové d?sledky, i když jsou pro tyto platformy nežádoucí.

83. T?etí kategorie argument? se týká judikatury Soudního dvora, podle níž je zohledn?ní hospodá?ské a obchodní reality základním kritériem pro použití spole?ného systému DPH(65). V bod? 42 rozsudku Henfling a další Soudní dv?r ohledn? ?innosti trafikant? dot?ených v této v?ci konstatoval, že i když podmínka týkající se skute?nosti, že osoba povinná k dani musí jednat vlastním jménem, ale na ú?et jiné osoby, jež je uvedena v ?l. 6 odst. 4 šesté sm?rnice, musí být vykládána na základ? daných smluvních vztah?, ?ádné fungování spole?ného systému DPH zavedeného touto sm?rnicí od p?edkládajícího soudu vyžaduje, aby provedl konkrétní ov?ení umož?ující zjistit, zda uvedení trafikanti s ohledem na všechny okolnosti projednáván? v?ci p?i vybírání sázek skute?n? jednali vlastním jménem. V bod? 43 tohoto rozsudku následn? Soudní dv?r uvedl skute?nosti, které je zejména t?eba vzít v úvahu za ú?elem zjišt?ní, zda trafikanti jednali vlastním jménem ?i nikoli.

84. Je však t?eba zd?raznit, že dot?ená situace v p?vodním ?ízení se podstatn? liší od v?ci, která vedla k vydání rozsudku Henfling a další. V rámci použití ?lánku 28 sm?rnice o DPH totiž ?lánek 9a poskytl ve vztahu k situaci komisioná?? up?esn?ní, jež v dob? vydání uvedeného rozsudku neexistovalo, když uvedl, v jakém rozsahu se má za to, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytování elektronických služeb, jedná vlastním jménem, avšak na ú?et jiné osoby(66).

85. Krom? toho se podle prvního pododstavce má za to, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služeb, jedná vlastním jménem, avšak na ú?et poskytovatele t?čto služeb. T?etí pododstavec v tomto ohledu uvádí t?i podmínky, za nichž se domn?nka stává nevyvratitelnou, a to v p?ípád?, že osoba povinná k dani schvaluje ú?tování poplatku p?íjemci nebo schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby. Pokud je spln?na jediná z t?čto podmínek, nem?že uvedená osoba povinná k dani výslovn? ozna?it jinou osobu jako poskytovatele služeb. A?koli ?lánek 28 sm?rnice o DPH nestanoví podmínky, za nichž se má za to, že se osoba povinná k dani „podílí“ na poskytnutí služeb, je patrné, že ve t?ech situacích uvedených ve t?etím pododstavci se zprost?edkovatel skute?n? podílí(67) na poskytnutí služeb, v d?sledku ?ehož je spln?na nevyvratitelná domn?nka, že jedná vlastním jménem, avšak na ú?et poskytovatele služeb(68).

86. Zejména pokud online platforma „stanoví obecné podmínky poskytnutí“ služeb, jednostrann? o t?čto podmínkách rozhoduje, a tyto podmínky jsou kone?nému spot?ebiteli uloženy p?ed poskytnutím služby(69). V takové situaci se mi jeví jako z?ejmé, že se tato platforma na základ? svého rozhodnutí podílí na poskytování služeb a musí být považována za poskytovatele služeb, se všemi d?sledky v oblasti DPH, které z toho vyplývají. Je zde z?ejmý rozdíl ve srovnání s p?ípadem uvedeným v ?l. 9a odst. 3, podle n?hož se tento ?lánek nepoužije na osobu povinnou k dani, která *pouze poskytuje* zpracování plateb vztahujících se k elektronicky poskytovaným službám nebo telefonním službám poskytovaným p?es internet, ale *na poskytnutí t?čto služeb se nepodílí*. V takovém p?ípád? se osoba povinná k dani nepodílí na poskytování

služeb. Jinými slovy, podle mého názoru t?etí pododstavec zohledňuje spíše hospodářskou a obchodní realitu než samotná smluvní ujednání(70). S ohledem na judikaturu Soudního dvora k ?látku 28 směrnice o DPH, jakož i na judikaturu k ?l. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice, která je rovněž založena na hospodářské realitě(71), proto Rada přijetím t?etího pododstavce neprokoukla svou prováděcí pravomoc.

87. Stejně tak se Výbor pro DPH ve svých pokynech(72) „jednomyslně“ shodl na tom, že poskytovatel služby, který se účastní ?et?zce, nemůže být oprávněn se v rozporu se skutkovým stavem a použitelnými právními předpisy rozhodnout, že se na poskytnutí služby nepodílí, a proto se na něj působnost ?látku 9a nevztahuje. V tomto případě je na základě okolností týkajících se skutečného postavení zprostředkovatele v ?et?zci transakcí ve t?etím pododstavci zachována nevyvratitelná domněnka za účelem zohlednění hospodářské reality. Pokud se tedy osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb, smluvní podmínky, které stanoví, že tato osoba není poskytovatelem služeb, nelze použít.

88. ?tvrtá kategorie argumentů, kterou společnost Fenix uplatnila již v souvislosti s prvním pododstavcem, se týká skutečnosti, že z důvodu domněnky stanovené ve t?etím pododstavci se má za to, že zprostředkovatel jedná vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, i když je pověření zjevné a totožnost zmocnitele je známa. Společnost Fenix tvrdí, že v takové situaci by se na zprostředkovatele nemělo pohlížet, jako by poskytoval nebo přijímal služby.

89. V tomto ohledu je třeba uvést, že podle judikatury Soudního dvora, jelikož je v ?látku 28 směrnice o DPH stanoveno, že osoba povinná k dani musí jednat „na účet jiné osoby“, musí mezi komisionářem a komitentem existovat dohoda, jejímž předmetem je udělení pověření, při jehož výkonu komisionář jedná na účet komitenta při poskytnutí služby(73). Jak zdůraznila Komise, dodavatelské ?et?zce jsou často dlouhé a mohou přesahovat hranice států(74). Za těchto okolností je třeba mít za to, že v rámci ?et?zce transakcí vztahujících se k poskytování služeb v oblasti elektronického obchodu je komisionář v zásadě nepřehledným zprostředkovatelem. Pouhou skutečnost, že v dané konkrétní situaci je pověření zjevné a totožnost komitenta je známa, jak tvrdí společnost Fenix, pokud jde o v?c v povodním ?ízení, nepovažují za dostatečný důvod k tomu, aby byl t?etí pododstavec shledán jako takový neplatný.

d) **Doplňující úvahy**

90. Podle předkládajícího soudu jde ?lánek 9a mnohem dále než návrh nařízení předložený Komisí(75), který pokud jde o ?lánek 9a uvedl, že pokud se vysílací nebo elektronické služby poskytovatele služeb poskytují prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací patřící zprostředkovateli nebo t?etí straně vstupující do poskytnutí služby, má se za to, že zprostředkovatel nebo t?etí strana pro účely ?látku 28 směrnice o DPH jedná vlastní jménem, ale na účet poskytovatele služeb, „ledaže je ve vztahu ke konečnému příjemci služby poskytovatel služeb výslovně označen za dodavatele“. Z tohoto návrhu tedy vyplývá, že na rozdíl od ?látku 9a ve znění, v jakém byl přijat, by se domněnka musela použít, „pokud není stanoveno jinak“.

91. Tento soud vychází z předpokladu, že uvedený návrh představuje prováděcí akt k článku 28 směrnice o DPH ve smyslu čl. 291 odst. 2 SFEU. Na jedné straně však podotýkám, že stejný návrh stanoví, tak jako samotný článek 9a, *domněnku*, že v případě dotčených služeb jedná zprostředkovatel vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele služeb. Článek 9a je tedy v souladu s návrhem nařízení předloženým Komisí. Na druhou stranu je však podle tohoto návrhu tato domněnka vyvrácena, pokud je poskytovatel služby výslovně označen za osobu poskytující dotyčné služby. Článek 9a však vychází ze stejné logiky, neboť podrobně stanoví podmínky, za nichž lze tuto domněnku vyvrátit. Podle mého názoru tedy neexistuje žádný zásadní rozdíl v přístupu mezi textem návrhu nařízení a článkem 9a ve znění, v jakém byl přijat.

92. Předkládající soud rovněž odkazuje na návrh směrnice předložený Komisí dne 1. prosince 2016(76), na změnu znění článku 28 směrnice o DPH, který má podpořit argument, podle něhož je platnost článku 9a sporná. V tomto ohledu je důležité uvést, že Komise navrhla změnit článek 28 takto: „Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby, *vetně případů kdy je k tomuto účelu použito telekomunikační síť, rozhraní nebo portálu*, a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“(77) Jak Rada zdraznila ve svém písemném vyjádření, tento návrh byl považován za nadbytečný, neboť uvedený článek 28 je obecným ustanovením, které se použije na všechny druhy služeb, včetně služeb elektronických. V každém případě mi není známo, v čem by mohl být uvedený návrh považován za podpůrný ve smyslu neplatnosti článku 9a.

93. Závrem tedy zastávám názor, že tento článek je technické povahy, a že přijetí tohoto článku nevyžadovalo uinit politická rozhodnutí, která spadají do oblasti odpovědnosti unijního normotvůrce. Uvedený článek přináší upesňující použití článku 28 směrnice o DPH v oblasti elektronického obchodu, aniž jej doplňuje číselně, a to i v jiných než podstatných prvcích.

94. Podpůrně vláda Spojeného království tvrdí, že pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že je čl. 9a odst. 1 neplatný, měly by být omezeny časové úinky rozsudku, který má být vydán. V této souvislosti bych rád uvedl následující poznámky.

95. Z ustálené judikatury vyplývá, že pokud to odvodí naléhavé důvody právní jistoty, má Soudní dvůr podle čl. 264 druhého pododstavce SFEU, který je obdobně použitelný rovněž ízení podle článku 267 SFEU o předběžné otázce týkající se platnosti aktu Unie, posuzovací pravomoc k tomu, aby v každém jednotlivém případě uvedl ty úinky dotčeného aktu, které jsou nadále považovány za zachované(78). Soudní dvůr tedy využil možnosti omezit časové úinky určení neplatnosti právní úpravy Unie v případech, v nichž naléhavé důvody právní jistoty týkající se veškerých zájmů, jak veřejných, tak soukromých, jež byly v dotčených včech v sázce, bránily tomu, aby byly zpochybněny výběr nebo zaplacení penžitých ástek, které byly uskutečny na základě uvedené právní úpravy v období předcházejícím dni vydání rozsudku(79).

96. V projednávané věci vláda Spojeného království tvrdí, že existují naléhavé důvody právní jistoty, které odvodí zachování všech právních úínek článku 9a, jenž je v rámci Unie použitelný od 1. ledna 2015, až do data vydání rozsudku, který má být vydán. Prohlášení tohoto článku za neplatný by totiž mohlo mít vážné hospodářské důsledky, zejména vzhledem k vysokému počtu online transakcí uskutečněných mezi podniky a konečnými spotřebiteli, přičemž DPH byla přiznána, odvedena a vybrána v dobré víře na základě tohoto článku, máje za to, že je platný a úínný. Tato vláda odhaduje, že nadměrný odpočet daně přiznané nebo odvedené mezi lety 2015 až 2020, u něhož hrozí, že bude vrácen, by mohl ve Spojeném království dosáhnout 2,7 miliardy GBP (přibližně 3,215 miliardy eur). Vláda Spojeného království dále uvádí, že omezení časových úínek rozsudku, který má být vydán, je podloženo důvodem neplatnosti, to jest nesprávným právním základem napadeného aktu. Toto omezení by se mělo vztahovat na všechny osoby a pro všechny účely, aniž by byla stanovena výjimka pro společnost Fenix nebo jakoukoliv

jinou osobu, která podala žalobu na neplatnost ?látku 9a p?ed datem vydání rozsudku Soudního dvora.

97. S ohledem na argumenty p?edložené vládou Spojeného království a s p?ihlédnutím k závažným d?sledk?m pro velké množství právních vztah?, jež mohou nastat, by v p?ípád?, že Soudní dv?r shledá ?lánek 9a neplatným, bylo podle mého názoru vhodné omezit ?asové ú?inky rozsudku, který má být vydán. Krom? toho Soudní dv?r m?že, pokud využije možnosti omezit zp?etnou ú?innost rozhodnutí o neplatnosti unijního aktu v ?ízení o p?edb?žné otázce, ur?it, zda je možné u?init výjimku z omezení t?chto ?asových ú?ink? rozsudku ve prosp?ch ú?astníka p?vodního ?ízení, který u vnitrostátního soudu podal žalobu proti vnitrostátnímu opat?ení provád?jícímu unijní akt, nebo zda naopak i pro tohoto ú?astníka p?edstavuje rozhodnutí o neplatnosti unijního aktu mající ú?inky jen pro budoucnost p?im??enou nápravu(80). V projednávané v?ci, v níž společnost Fenix namítla neplatnost ?látku 9a p?ed p?edkládajícím soudem, se domnívám, že pokud jde o tuto společnost, omezení ?asových ú?ink? rozsudku, který má být vydán, by nebylo na místě(81).

98. S ohledem na vše, co bylo uvedeno v tomto stanovisku, se domnívám, že Rada p?ijetím ?látku 9a nep?ekro?ila provád?cí pravomoc, jež jí byla sv??ena ?lánkem 291 odst. 2 SFEU a ?lánkem 397 sm?rnice o DPH, s ohledem na ?lánek 28 této sm?rnice, v d?sledku ?ehož je tudíž ?lánek 9a platný.

V. Záv?ry

99. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpov?d?l na p?edb?žnou otázku položenou First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupn? (da?ový senát), Spojené království] takto:

„P?ezkumem p?edb?žné otázky nebyla zjišt?na žádná skute?nost, kterou by mohla být dot?ena platnost ?látku 9a provád?cího na?ízení Rady (EU) ?. 282/2011 ze dne 15. b?ezna 2011, kterým se stanoví provád?cí opat?ení ke sm?rnici 2006/112/ES o společném systému dan? z p?idané hodnoty, jak byl dopln?n provád?cím na?ízením Rady (EU) ?. 1042/2013 ze dne 7. ?íjna 2013, kterým se m?ní provád?cí na?ízení ?. 282/2011.“

1 P?vodní jazyk: francouzština.

2 Provád?cí na?ízení Rady (EU) ?. 282/2011 ze dne 15. b?ezna 2011, kterým se stanoví provád?cí opat?ení ke sm?rnici 2006/112/ES o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2011, L 77, s. 1).

3 Provád?cí na?ízení Rady (EU) ze dne 7. ?íjna 2013, kterým se m?ní provád?cí na?ízení ?. 282/2011 (Ú?. v?st. 2013, L 284, s. 1).

4 Sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?.v?st. 2006, L 347, s. 1), ve zn?ní sm?rnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 (Ú?.v?st. 2017, L 348, s. 7, dále jen „sm?rnice o DPH“).

5 Viz zejména dokument Organizace pro hospodá?skou spolupráci a rozvoj (OECD) nazvaný *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, (Úloha digitálních platforem p?i výb?ru DPH/GST z online prodeje) p?edložený k posouzení na pátém zasedání Globálního fóra pro DPH, b?ezen 2019, dostupný ve francouzštin? na adrese: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>.

6 P?edkládající soud odkazuje na sd?lení Komise Evropskému parlamentu a Rad? ze dne 9. prosince 2009 – Provád?ní ?lánu 290 SFEU [COM(2009) 673 final], s. 4.

7 Návrh na?ízení Rady, kterým se m?ní provád?cí na?ízení (EU) ?. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služeb, ze dne 18. prosince 2012 [COM(2012) 763 final], s. 14.

8 P?edkládající soud v tomto ohledu zmi?uje pracovní dokument Výboru pro DPH ?. 885, taxud.c.1(2015)4659331, ze dne 9. ?íjna 2015, s. 4. Tento dokument je dostupný v angli?tin? zde: https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885_%20-%20VAT%202015_%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf. Výbor pro DPH je poradní výbor z?ízený podle ?lánu 398 sm?rnice o DPH, jehož pokyny, i když nemají závaznou povahu, p?edstavují pomoc p?i výkladu této sm?rnice (viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, SK Telecom, C?593/19, EU:C:2021:281, bod 48 a citovaná judikatura).

9 Tato studie provedená společností Deloitte sestávala ze t?í ?ástí, z nichž ?ást 3 datovaná z m?síce listopadu 2016, nadepsaná „Évaluation de la mise en œuvre des règles de 2015 sur le lieu des prestations des services et du mini-guichet unique“ (Hodnocení implementace Pravidel pro poskytování služeb v míst? a pro mini jednotná kontaktní místa z roku 2015), v angli?tin? dostupné zde: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

10 Návrh sm?rnice Rady, kterou se m?ní sm?rnice 2006/112/ES a sm?rnice 2009/132/ES, pokud jde o ur?ité povinnosti v oblasti dan? z p?ídané hodnoty p?i poskytování služeb a prodeji zboží na dálku [COM(2016) 757 final].

11 Šestá sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1, dále jen „šestá sm?rnice“). Tato sm?rnice byla zrušena a nahrazena sm?rní o DPH. ?lánek 28 sm?rnice o DPH je formulován stejn? jako ?l. 6 odst. 4 šesté sm?rnice. Toto posledn? uvedené ustanovení bylo v p?vodní verzi šesté sm?rnice a nebylo nikdy zm?n?no.

12 ?lánek 86 Dohody o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského spole?enství pro atomovou energii (Ú?. v?st. 2019, C 384 I, s. 1) v odstavci 2 stanoví, že Soudní dv?r má i nadále pravomoc rozhodovat o p?edb?žných otázkách týkajících se žádostí, které byly p?ed koncem p?echodného období p?edloženy soudy Spojeného království. Podle ?lánu 126 této Dohody skon?ilo p?echodné období dne 31. prosince 2020. Z ?lánu 86 odst. 3 uvedené Dohody mimoto vyplývá, že žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se považuje za p?edloženou ve smyslu odstavce 2 tohoto ?lánu dnem, kdy byl dokument zahajující ?ízení zaevidován soudní kancelá?í Soudního dvora. V projednávané v?ci byla tato žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce zaevidována soudní kancelá?í Soudního dvora dne 22. prosince 2020, tedy p?ed koncem p?echodného období.

13 Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 18. b?ezna 2014, Komise v. Parlament a Rada (C?427/12, EU:C:2014:170, bod 36). K rozlišení mezi p?enesenou pravomocí a provád?cí pravomocí v rámci Lisabonské smlouvy, viz zejména: Craig, P., „Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation“, *European Law Review*, sv.36, ?. 5, 2011, s. 671 až 687; Chamon, M., „Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty“, *Common Market Law Review*, sv. 53, ?. 6, 2016, s. 1501 až 1543.

14 Rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, Komise v. Parlament a Rada (C?88/14,

EU:C:2015:499, bod 28 a citovaná judikatura).

15 Rozsudek ze dne 17. března 2016, Parlament v. Komise (C-286/14, EU:C:2016:183, bod 30 a citovaná judikatura).

16 Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Španělsko v. Rada (C-521/15, EU:C:2017:982, bod 42). Jak uvedl generální advokát Cruz Villalón ve svém stanovisku ve věci Komise v. Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2013:871, bod 50), na rozdíl od článku 290 SFEU není spouštěčem tohoto zmocnění stanoveného v čl. 291 odst. 2 SFEU samotná vůle zákonodárce, nýbrž existence objektivní okolnosti, jíž je nutnost, aby právní závazné akty Unie byly provedeny za jednotných podmínek.

17 Rozsudek ze dne 18. března 2014, Komise v. Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2014:170, bod 33).

18 Rozsudek ze dne 1. března 2016, National Iranian Oil Company v. Rada (C-440/14 P, EU:C:2016:128, bod 36 a citovaná judikatura).

19 Rozsudek ze dne 15. října 2014, Parlament v. Komise (C-65/13, EU:C:2014:2289, bod 44 a citovaná judikatura), jakož i rozsudek ze dne 9. června 2016, Pesce a další (C-78/16 a C-79/16, EU:C:2016:428, bod 46).

20 Rozsudek ze dne 16. července 2015, Komise v. Parlament a Rada (C-88/14, EU:C:2015:499, bod 30 jakož i citovaná judikatura).

21 Viz rozsudek ze dne 15. října 2014, Parlament v. Komise (C-65/13, EU:C:2014:2289, body 45 a 46).

22 Podle čl. 291 odst. 3 SFEU podléhá prováděcí pravomoc Komise kontrole členských států postupem podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 182/2011 ze dne 16. února 2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí (Úř. věst. L 55, s. 13).

23 Rozsudek ze dne 1. prosince 2015, Parlament a Komise v. Rada (C-124/13 a C-125/13, EU:C:2015:790, bod 53 jakož i citovaná judikatura).

24 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. března 2016, National Iranian Oil Company v. Rada (C-440/14 P, EU:C:2016:128, bod 49 a citovaná judikatura).

25 Článek 397 směrnice o DPH má stejné znění jako článek 29a šesté směrnice, jenž byl do této směrnice vložen směrnicí Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, kterou se mění směrnice 77/388 (Úř. věst. 2004, L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7). V bodě 7 a 8 odvodnění poslední uvedené směrnice se uvádí, že vzhledem k neexistenci mechanismu pro přijímání závazných opatření k provedení šesté směrnice uplatňují členské státy pravidla stanovená v této směrnici rozdílným způsobem; pro lepší fungování vnitřního trhu je nezbytné zajistit jednotnější uplatňování stávajícího systému DPH a zavedení postupu pro přijímání opatření zajišťujících řádné provádění stávajících předpisů by v tomto ohledu bylo významným pokrokem. Bod 61 odvodnění směrnice o DPH vychází ze stejných úvah.

26 Rada v bodě 11 a 12 odvodnění směrnice 2004/7 uvedla, že dopady prováděcích opatření na rozpočty členských států jsou důvodem k tomu, aby si Rada vyhradila právo vykonávat pravomoci související s prováděním šesté směrnice. Tyto úvahy jsou převzaty v bodě 63 odvodnění směrnice o DPH.

27 Viz poznámka 10 pod čarou tohoto stanoviska.

28 Směrnice Rady ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7).

29 Viz rozsudek ze dne 10. září 2015, Parlament v. Rada (C-363/14, EU:C:2015:579, bod 46 a citovaná judikatura).

30 V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Jääskinena ve věci Spojené království v. Parlament a Rada (C-270/12, EU:C:2013:562, bod 78). Viz též Englisch, J.: "Detailing" EU Legislation through Implementing Acts, *Yearbook of European Law*, 2021, sv. 40, č. 1, s. 111 až 145.

31 Stanovisko ve věci Komise v. Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2013:871, body 62 a 63).

32 Viz zejména rozsudky sociálněprávního senátu ze dne 23. února 2000, č. 98-15.598, a tětího oběanskoprávního senátu ze dne 27. února 2002, č. 00-17.902.

33 Viz Ritleng, D.: „The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*“, *Common Market Law Review*, sv. 52, č. 1, 2015, s. 243 až 257, zejména s. 251.

34 Viz Lenaerts, K., a Van Nuffel, P.: *EU Constitutional Law*, 1. vydání, Oxford University Press, Oxford, 2021, č. 18.013.

35 V rozsudku ze dne 17. března 2016, Parlament v. Komise (C-286/14, EU:C:2016: 183, bod 41), Soudní dvůr uvedl, že v rámci čl. 290 odst. 1 SFEU je úelem přenesení pravomoci „doplnit“ legislativní akt pouze zmocnit Komisi ke konkretizování tohoto aktu a že pokud Komise tuto pravomoc vykonává, je její zmocnění omezeno na detailní rozvedení některých částí dotčené právní úpravy, které nejsou podstatné a jež normotvůrce nedefinoval, při respektování celého legislativního aktu přijatého normotvůrcem. V této souvislosti uvádím, že tato judikatura byla vydána v souvislosti s „přenesenou pravomocí“ ve smyslu čl. 290 odst. 1 SFEU, a nikoli s „prováděcí pravomocí“ uvedenou v čl. 291 odst. 2 SFEU. Kromě toho by podle mého názoru mohl být zvolený přístup považován za příliš restriktivní v rozsahu, v němž je schopný zbavit pojem „upřesnění“ legislativního aktu na základě čl. 291 odst. 2 SFEU skutečného obsahu.

36 Rozsudek ze dne 2. června 2022, SR (Náklady na překlad v oběanskoprávním řízení) (C-196/21, EU:C:2022:427, bod 25 a citovaná judikatura).

37 K tomuto článku viz Terra, B., a Kajus, J., „10.4.5 Undisclosed agent“, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, sv. 1, IBFD, Amsterdam, 2022.

38 Rozsudek Henfling a další. (bod 35), jakož i rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 49).

39 Rozsudek Henfling a další. (bod 35).

40 Viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 50). Ve znění čl. 14 odst. 2 písm. c), směrnice o DPH, je převod zboží na základě komisionářské smlouvy o koupi nebo prodeji považován za dodání zboží.

41 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara

(C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51).

42 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 54).

43 Viz rozsudky Henfling a další (bod 36), jakož i ze dne 17. ledna 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 64).

44 Viz rozsudky ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 87), a ze dne 21. ledna 2021, UCMR-ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, bod 49). Naopak, pokud je poskytování služeb, na kterém se komisionář podílí, osvobozeno od DPH, vztahuje se toto osvobození i na právní vztah mezi komitentem a komisionářem (viz rozsudek Henfling a další, bod 36).

45 Viz zejména, Berlin, D.: *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Brusel, 2020, komentář ke článku 28 směrnice o DPH, s. 228. Vzhledem k tomu, že judikatura Soudního dvora hovoří o „komisionáři“, budu tento pojem používat pro označení zprostředkovatele v těchto transakcích.

46 Což znamená, že zákazník nezná totožnost komitenta.

47 Podle článku 46 směrnice o DPH, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. L 44, s. 11), „[m]ístem poskytnutí služby osob nepovinné k dani zprostředkovatelem, který jedná jménem a na účet jiné osoby, je místo, kde se v souladu s ustanoveními této směrnice poskytne základní plnění“.

48 Rozsudek Henfling a další. (bod 38).

49 Viz zejména, Claessens, S., a Corbett, T.: „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World“, in Lang, M., a Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2015, s. 59 až 78. Viz rovněž ve stejném díle, Nguyen, D.: „Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013“, s. 79 až 82.

50 Viz poznámka 11 pod čarou tohoto stanoviska.

51 Viz bod 53 tohoto stanoviska.

52 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. března 2014, Komise v. Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2014:170, bod 40).

53 Dokument C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, ve francouzštině dostupný zde: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, p. 155.

54 Viz dokument nadepsaný „Vysvětlivky ke změnám místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb v souvislosti s DPH v EU, jež vstoupí v platnost v roce 2015 [prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013]“ (dále jen „vysvětlivky“), zveřejněný dne 3. dubna 2014 a ve francouzštině dostupný zde: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_fr_0.pdf.

55 Bod 3.2 vysvětlivek.

56 Bod 3.3 vysvětlivek.

57 Jak je uvedeno v bodě 1 odvodnění prováděcího nařízení ?. 1042/2013, „[s]měrnice [o DPH] stanoví, že od 1. ledna 2015 se veškeré telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby poskytované osobě nepovinné k dani zdaťují v členském státě, v němž je příjemce usazen nebo v němž má bydliště nebo se obvykle zdržuje, bez ohledu na to, kde je usazena osoba povinná k dani poskytující tyto služby. Většina ostatních služeb poskytovaných osobě nepovinné k dani se nadále zdaťuje v členském státě, ve kterém je usazen poskytovatel služby.“

58 Viz rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 50).

59 Viz bodu 33 tohoto stanoviska.

60 Viz bod 45 tohoto stanoviska.

61 Viz poznámka 8 pod čarou tohoto stanoviska.

62 Viz poznámka 9 pod čarou tohoto stanoviska.

63 Viz poznámka 10 pod čarou tohoto stanoviska

64 Viz zejména Weidmann, M.: „The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences, The German Example“, *EC Tax Review*, sv. 24, č. 2, 2015, s. 105 až 118, zejména s. 113; Henkow, O.: „Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept“, v Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., a Stensgaard, H.: *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, København, 2017, s. 241 až 254.

65 Viz zejména rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 48 a citovaná judikatura).

66 Ve svém písemném vyjádření Komise uvedla, že rozsudek Henfling a další, odhalil nezbytnost přijetí jednotného pravidla pro vyjasnění případu, kdy zprostředkovatel jedná vlastním jménem, což vyústilo k přijetí článku 9a.

67 Podle definice obsažené ve slovníku *Le Petit Robert*, 2011, „podílet se“ lze definovat jako zasáhnout mezi dvě nebo více osob, aby vešly v kontakt, usnadnit uzavření záležitostí, které jsou v jejich zájmu.

68 Podle O. Henkova (str. 251 jeho článku, viz poznámka 64 pod čarou tohoto stanoviska) se jeví, že skutečnost, že osoba povinná k dani schválí poplatek příjemci, aniž by učinila cokoli dalšího, jde dále, než jak uvedl Soudní dvůr v bodě 43 rozsudku Henfling a další. Především však tento rozsudek uvádí skutečnosti, které musí být „zejména“ zohledněny, což znamená, že nemají výlučný charakter. Dále v době vydání uvedeného rozsudku neexistovalo prováděcí nařízení, které by upesňovalo použití článku 28 směrnice o DPH. Nakonec je třeba přiznat unijnímu normotvůrci prostor pro uvážení, aby upesnil obsah tohoto článku.

69 Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Fenix se domnívám, že obecné podmínky poskytnutí služby ve smyslu tohoto pododstavce zahrnují obecné podmínky používání online platformy, jako jsou podmínky, které tato společnost stanovila.

70 Viz v tomto ohledu rovněž rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, body 42 až 46).

71 Viz zejména rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

72 Pokyny vzešlé ze 106. zasedání ze dne 14. března 2016, dokument A – taxud.c.1(2016)3604550 – 904, s. 217, ve francouzštině dostupné na adrese: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

73 Viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, body 51 a 52).

74 Viz bod 62 tohoto stanoviska.

75 Viz bod 20 tohoto stanoviska.

76 Viz poznámka 10 pod čarou tohoto stanoviska.

77 Zdůrazněno kurzivou autorem stanoviska.

78 Rozsudek ze dne 9. února 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, bod 37 a citovaná judikatura).

79 Rozsudek ze dne 9. února 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, bod 38 a citovaná judikatura).

80 Viz rozsudek ze dne 28. dubna 2016, Borealis Polyolefine a další (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 a C-391/14 à C-393/14, EU:C:2016:311, bod 108, jakož i citovaná judikatura).

81 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, bod 28).