

Downloaded via the EU tax law app / web

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

28. února 2023(*)

„řízení o předběžné otázce – Provádící pravomoc Rady Evropské unie – Článek 291 odst. 2 SFEU – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 28 a 397 – Osoba povinná k dani jednajícím vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby – Poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb – Provádící nařízení (EU) č. 282/2011 – Článek 9a – Domněnka – Platnost“

Ve věci C-695/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 15. prosince 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 22. prosince 2020, v řízení

Fenix International Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, L. Bay Larsen, místopředseda, A. Arabadžev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (zpravodajka), D. Gratsias a M. L. Arastey Sahún, předsedové senátu, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi a O. Spineanu-Matei, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. května 2022,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Fenix International Ltd O. Bartholomewem, S. Gilchristem a D. Greenem, solicitors, T. Johnsonem, M. Schofieldem a V. Sloane, barristers,
- za vládu Spojeného království F. Shibli, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. Macnabem, barrister,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. Maddalem, avvocato dello Stato,
- za Radu Evropské unie E. Chatziioakeimidou, M. Chavierem a E. d'Ursel, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a C. Perrin, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. září 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká platnosti článku 9a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 (Úř. věst. 2013, L 284, s. 1) (dále jen „prováděcí nařízení č. 282/2011“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Fenix International Ltd (dále jen „Fenix“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) ohledně výměru daně z přidané hodnoty (DPH) za měsíce července 2017 až leden 2020 a za měsíc duben 2020, který vydala uvedená správa.

Právní rámec

Dohoda o vystoupení

3 Rozhodnutím (EU) 2020/135 ze dne 30. ledna 2020 o uzavření Dohody o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (Úř. věst. 2020, L 29, s. 1, dále jen „dohoda o vystoupení“) schválila Rada Evropské unie jménem Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (ESA) uvedenou dohodu, která je připojena k tomuto rozhodnutí (Úř. věst. 2020, L 29, s. 7).

4 Článek 86 dohody o vystoupení, nadepsaný „Věci projednávané Soudním dvorem Evropské unie“, v odstavcích 2 a 3 stanoví:

„2. Soudní dvůr Evropské unie má i nadále pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se žádostí, které byly před koncem přechodného období předloženy soudy Spojeného království.

3. Pro účely této kapitoly se řízení před Soudním dvorem Evropské unie považuje za zahájené a žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se považují za předložené v okamžiku, kdy byl dokument zahajující řízení zaevidován soudní kanceláří Soudního dvora [...]“

5 V souladu s článkem 126 dohody o vystoupení začalo přechodné období dnem vstupu této dohody v platnost a skončilo dnem 31. prosince 2020.

Směrnice o DPH

6 S ohledem na datum vydání výměr DPH dotčených ve sporu v původním řízení se tento spor řídí ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7) (dále jen „směrnice o DPH“).

7 Body 61 až 64 odvodňující směrnice o DPH znějí následovně:

„(61) Je nutné zajistit jednotné uplatnění 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.

(63) Přestože by oblast působnosti prováděcích opatření byla omezená, budou mít tato opatření rozpočtové dopady, které by mohly být pro jeden nebo více členských států nezanedbatelné. Dopad na rozpočty členských států odvoduje, aby si právo vykonávat prováděcí pravomoci vyhradila Rada.

(64) Vzhledem k omezené oblasti působnosti těchto prováděcích opatření by je Rada měla přijímat na návrh [Evropské] [komise jednomyslně].“

8 Hlava IV této směrnice, nadepsaná „Zdanitelná plnění“, obsahuje kapitolu 3 týkající se „[p]oskytnutí služby“, jejíž součástí je článek 28.

9 Článek 28 směrnice o DPH 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.“

10 Hlava V této směrnice, nadepsaná „Místo zdanitelného plnění“, obsahuje kapitolu 3 upravující „[m]ísto poskytnutí služby“. Oddíl 3 této kapitoly ve svých devíti pododdílech vyjmenovává různé druhy poskytnutí služby, mezi něž patří od 1. ledna 2015 v pododdíle 8 poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb osob nepovinné k dani. Tento pododdíl je tvořen článkem 58 uvedené směrnice, který v odstavci 1 stanoví, že tyto služby se zdaňují v členském státě, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje.

11 Uvedený pododdíl byl změněn od 1. ledna 2015 směrnicí Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), jejíž bod 1 odvodnění uvádí, že „[d]osažení vnitřního trhu, globalizace, deregulace a technologické změny dohromady způsobily značné změny v objemu obchodu se službami a v jeho struktuře. Neustále roste počet služeb, které je možné poskytnout na dálku“.

12 Článek 220 směrnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že buď ona sama, nebo pořizovatel zboží nebo příjemce služby, nebo jejím jménem a na její účet třetí osoba vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani;

[...]“

13 Článek 226 této směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článku 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

5) plné jméno a adres[a] osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;

6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

[...]

14 ?lánek 397 uvedené sm?rnice stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomysln? p?ijímá opat?ení nezbytná k provedení této sm?rnice.“

Provád?cí na?ízení ?. 282/2011

15 Body 2, 4 a 5 od?vodn?ní provád?cího na?ízení ?. 282/2011 zn?jí takto:

„(2) Sm?rnice [o DPH] obsahuje pravidla týkající se [DPH], která jsou v n?kterých p?ípadech vykládána ?lenskými státy. P?íjetí spole?ných provád?cích pravidel ke sm?rnici [o DPH] by m?lo zajistit, že používání systému DPH bude více v souladu s cílem vnit?ního trhu v p?ípadech, kdy dochází nebo m?že dojít k rozdílm v používání, jež nejsou slu?itelné s ?ádným fungováním tohoto vnit?ního trhu. Tato provád?cí opat?ení jsou právn? závazná až ode dne vstupu tohoto na?ízení v platnost a není jimi dot?ena platnost dosavadních právních p?edpis? p?ijatých ?lenskými státy a jejich výkladu.“

[...]

(4) 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 osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného pln?ní. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v ?l. 5 odst. 4 Smlouvy o Evropské unii nep?ekračuje toto na?ízení rámec toho, co je pro dosažení uvedeného cíle nezbytné. Jednotné používání je nejlépe zajišt?no na?ízením, jež je závazné a p?ímo použitelné ve všech ?lenských státech.

(5) Provád?cí pravidla obsahují zvláštní pravidla pro vybrané otázky používání a jsou navržena tak, aby zajistila jednotný režim v celé Unii pouze v t?chto konkrétních situacích. Pro jiné p?ípady tedy nejsou rozhodující a vzhledem ke své formulaci mají být používána restriktivn?.“

16 ?lánek 1 tohoto provád?cího na?ízení ?. 282/2011 stanoví:

„Toto na?ízení stanoví provád?cí opat?ení k ur?itým ustanovením hlav I až V [...] sm?rnice [o DPH].“

17 Body 1 a 4 od?vodn?ní provád?cího na?ízení ?. 1042/2013, kterým bylo od 1. ledna 2015 zm?n?no provád?cí na?ízení ?. 282/2011, uvád?jí:

„(1) Sm?rnice [o DPH] stanoví, že od 1. ledna 2015 se veškeré telekomunika?ní služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby poskytované osob? nepovinné k dani zda?ují v ?lenském stát?, v n?mž je p?íjemce usazen nebo v n?mž má bydlišt? nebo se obvykle zdržuje, bez ohledu na to, kde je usazena osoba povinná k dani poskytující tyto služby. V?tšina ostatních služeb poskytovaných osob? nepovinné k dani se nadále zda?uje v ?lenském stát?, ve kterém je usazen poskytovatel služby.“

[...]

(4) 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 prostřednictvím telekomunika?ních sítí nebo rozhraní ?i portálu.“

18 Podle ?lánku 9a provád?cího na?ízení ?. 282/2011 vloženého provád?cím na?ízením ?.

1042/2013:

„1. Pro účely § 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 fakturě 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 § se nepoužije na osobu povinnou k dani, která pouze poskytuje zpracování plateb vztahujících se k elektronicky poskytovaným službám nebo telefonním službám poskytovaným přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (VoIP), ale na poskytnutí těchto elektronicky poskytovaných služeb nebo telefonních služeb se nepodílí.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

19 Fenix, společnost registrovaná pro účely DPH ve Spojeném království, provozuje na internetu platformu sociální sítě známou pod názvem Only Fans (dále jen „platforma Only Fans“). Tato platforma je určena „uživatelům“ z celého světa, kteří se dělí na „tvůrce“ a „příznivce“.

20 Každý tvůrce má „profil“, na který nahrává a na kterém zveřejňuje obsah, jako jsou fotografie, videa a zprávy. Příznivci mohou mít přístup k obsahu nahranému tvůrci, které chtějí sledovat nebo s nimiž chtějí komunikovat, po uhrazení jednorázových plateb nebo zaplacení měsíčního předplatného. Příznivci mohou rovněž posílat soukromé příspěvky nebo dary, za něž není dodáván žádný obsah jako protiplnění.

21 Každý tvůrce určuje výši měsíčního předplatného, ale společnost Fenix stanovuje minimální výši částky jak pro předplatné, tak pro soukromé příspěvky.

22 Společnost Fenix poskytuje nejen platformu Only Fans, ale také mechanismus umožňující provádět finanční transakce. Odpovídá za výběr a distribuci plateb provedených příjemci a za tím účelem využívá třetí osoby, poskytovatele platebních služeb. Společnost Fenix rovněž stanoví obecné podmínky používání platformy Only Fans.

23 Společnost Fenix si sráží 20 % z každé částky zaplacené ve prospěch tvůrce, kterému účtuje odpovídající částku. Na částku, kterou takto sráží, uplatňuje společnost Fenix DPH ve výši 20 %, která je uvedena na jí vystavovaných fakturách.

24 Všechny platby se objevují na výpisu z bankovního účtu dotčeného příjemce jako platby provedené ve prospěch společnosti Fenix.

25 Dne 22. dubna 2020 zaslala daňová a celní správa společnosti Fenix platební výměry týkající se DPH, která měla být odvedena za období od července 2017 do ledna 2020, jakož i za měsíc duben 2020, jelikož podle jejího názoru je třeba o společnosti Fenix mít za to, že jedná vlastním jménem podle článku 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011. Podle uvedené správy tedy měla společnost Fenix odvést DPH z celkové částky zaplacené příjemcem, a nikoli pouze z 20 % této částky, které si srazila jako odměnu.

26 Dne 27. července 2020 podala společnost Fenix žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], který je předkládajícím soudem. Touto žalobou společnost Fenix v podstatě napadá platnost právního základu platebních výměr, a sice článek 9a prováděcího nařízení č. 282/2011, jakož i příslušné částky těchto výměr.

27 Před předkládajícím soudem poukazuje společnost Fenix na to, že článek 9a prováděcího nařízení č. 282/2011 vede ke změně nebo doplnění článku 28 směrnice o DPH, jelikož k němu přidává nová pravidla. Článek 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 jde podle uvedené společnosti nad rámec článku 28 směrnice o DPH, když stanoví, že o mandátáři, který se podílí na poskytnutí elektronicky poskytované služby, se má za to, že obdržel i poskytl uvedenou službu, aťkoliv je známa totožnost poskytovatele, kterým je mandant. Takové ustanovení podle ní zbavuje strany jejich smluvní autonomie a nezohledňuje obchodní a hospodářskou realitu. Mění zásadní odpovědnost mandátáře v oblasti DPH tím, že přenáší daňovou zátěž na platformy provozované na internetu, jelikož v praxi je nemožné vyvrátit domněnku stanovenou v čl. 9a odst. 1 tímto pododstavci prováděcího nařízení č. 282/2011. Podle společnosti Fenix tudíž tento článek 9a překračuje meze prováděcích pravomocí svěřených Radě článkem 397 směrnice o DPH.

28 Předkládající soud má pochybnosti o platnosti článku 9a prováděcího nařízení č. 282/2011.

29 S odkazem na rozsudek ze dne 15. října 2014, Parlament v. Komise (C-65/13, EU:C:2014:2289), předkládající soud zdůrazňuje, že prováděcí 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 nemění ani nedoplňuje tento akt, a to ani v jeho nepodstatných prvcích. I když článek 9a prováděcího nařízení č. 282/2011 má být prováděcím opatřením k článku 28 směrnice o DPH, bylo by nicméně možné tvrdit, že Rada přijetím tohoto článku 9a porušila prováděcí pravomoc, která je jí přiznána.

30 Předkládající soud poukazuje zejména na to, že domněnka stanovená v čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 by se mohla vztahovat na všechny osoby povinné k dani, které se podílejí na poskytnutí služby, což by představovalo nikoliv technické opatření, ale radikální změnu právního rámce vyplývajícího z článku 28 směrnice o DPH. Domněnka stanovená v čl. 9a odst. 1 tohoto prováděcího nařízení, a konkrétně domněnka uvedená v tímto pododstavci tohoto

ustanovení, kromě toho podle všeho ruší povinnost zkoumat konkrétní hospodářskou a obchodní situaci osoby povinné k dani, která přitom vyplývá z článku 28 směrnice o DPH, jak Soudní dvůr upřesnil v rozsudku ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 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 [prováděcího nařízení č. 282/2011] 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 mění článek 28 [uvedené] směrnice?“

K pravomoci Soudního dvora

32 Z článku 86 odst. 2 dohody o vystoupení, která vstoupila v platnost dne 1. února 2020, vyplývá, že Soudní dvůr má i nadále pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se žádostí, které byly předloženy soudy Spojeného království před koncem přechodného období, stanoveným podle článku 126 této dohody na 31. prosince 2020. Podle čl. 86 odst. 3 uvedené dohody mimoto platí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se považuje za předloženou ve smyslu odstavce 2 tohoto článku dnem, kdy byl dokument zahajující řízení zaevidován soudní kanceláří Soudního dvora.

33 V projednávané věci byla žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná soudem Spojeného království zaevidována kanceláří Soudního dvora dne 22. prosince 2020, tedy před koncem přechodného období.

34 Z toho vyplývá, že Soudní dvůr má pravomoc rozhodnout o této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

K předběžné otázce

35 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 neplatný v rozsahu, v němž Rada doplnila nebo změnila článek 28 směrnice o DPH, čímž překročila prováděcí pravomoci, které jí svěřuje článek 397 této směrnice na základě čl. 291 odst. 2 SFEU.

Úvodní poznámky

36 Na prvním místě je třeba připomenout, že podle čl. 291 odst. 1 SFEU provedení právně závazných aktů Unie přísluší členským státům. Článek 291 odst. 2 SFEU nicméně stanoví, že jsou-li pro provedení právně závazných aktů Unie nezbytné jednotné podmínky, svěří tyto akty prováděcí pravomoci Komisi nebo ve zvláštních, náležitě odvozených případech a v případech uvedených v článcích 24 a 26 SEU Radě.

37 Pokud jde konkrétně o tento požadavek náležitě odvodnit svěření takové prováděcí pravomoci Radě, Soudní dvůr již konstatoval, že čl. 291 odst. 2 SFEU vyžaduje podrobné uvedení důvodů, proč je tomuto orgánu svěřeno přijetí prováděcích opatření k právně závaznému aktu Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. března 2016, National Iranian Oil Company v. Rada, C-440/14 P, EU:C:2016:128, body 49 a 50, jakož i citovaná judikatura).

38 V projednávané věci přiznává článek 397 směrnice o DPH Radě prováděcí pravomoc ve smyslu čl. 291 odst. 2 SFEU. Uvedený článek 397 totiž stanoví, že Rada na návrh Komise jednomyslně přijímá opatření nezbytná k provedení směrnice o DPH.

39 V tomto ohledu z bodů 61 až 63 odvozené směrnice o DPH vyplývá, že unijní

normotv?rce m?l za to, že je nezbytné, aby provád?cí opat?ení k této sm?rnici byla jednotná, zejména za ú?elem zmírn?ní problému dvojího zdan?ní u p?eshrani?ních pln?ní, které m?že vzniknout v d?sledku toho, že jednotlivé ?lenské státy neuplat?ují jednotn? pravidla upravující místo zdanitelného pln?ní, a že je t?eba pravomoc p?ijmout taková provád?cí opat?ení vyhradit Rad? vzhledem k dopad?m, n?kdy nezanedbatelným, které mohou mít tato opat?ení na rozpo?ty ?lenských stát?.

40 Tyto d?vody od?vod?ují zmocn?ní Rady, které vyplývá z ?lánku 397 sm?rnice o DPH, p?ijmout opat?ení nezbytná k provedení této sm?rnice, mezi n?ž pat?í ?l. 9a odst. 1 provád?cího na?ízení ?. 282/2011, jehož cílem je konkrétn? zajistit jednotné uplat?ování ?lánku 28 uvedené sm?rnice.

41 Na druhém míst?, pokud jde o meze provád?cích pravomocí uvedených v ?l. 291 odst. 2 SFEU, je t?eba p?ipomenout, že p?ijetí podstatných pravidel pro takovou oblast, jako je DPH, je vyhrazeno pravomoci unijního normotv?rce. Z toho vyplývá, že ustanovení, která stanoví podstatné prvky základní právní úpravy, jejichž p?ijetí vyžaduje u?init politická rozhodnutí, která jsou sou?ástí odpov?dnosti unijního normotv?rce, nemohou být p?ijata v provád?cích aktech ani v aktech v p?enesené pravomoci uvedených v ?lánku 290 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. zá?í 2015, Parlament v. Rada, C?363/14, EU:C:2015:579, bod 46 a citovaná judikatura).

42 Nadto ur?ení prvk? ur?ité upravované oblasti, které je t?eba kvalifikovat jako podstatné, musí vycházet z objektivních skute?ností, které mohou být p?edm?tem soudního p?ezkumu, a vyžaduje, aby byly zohledn?ny charakteristiky a zvlášt?nosti dané oblasti (rozsudek ze dne 10. zá?í 2015, Parlament v. Rada, C?363/14, EU:C:2015:579, bod 47 a citovaná judikatura).

43 Pokud má tedy Rada na základ? právn? závazného aktu Unie, jako je sm?rnice o DPH, pravomoc p?ijímat taková provád?cí opat?ení, jako je ?l. 9a odst. 1 provád?cího na?ízení ?. 282/2011, nem?že tento orgán v rámci takové pravomoci p?ijímat v dané oblasti podstatná pravidla, která musí být p?ijata v souladu s použitelným legislativním postupem, což je, pokud jde o sm?rnici o DPH, zvlášt?ní postup zavedený ?lánkem 113 SFEU.

44 Mimoto Soudní dv?r již rozhodl, že pokud jsou Komisi sv??eny provád?cí pravomoci, má posledn? uvedená up?esnit obsah legislativního aktu za ú?elem zajišt?ní jeho provedení za jednotných podmínek ve všech ?lenských státech. Ustanovení provád?cího aktu p?ijátého Komisí tak musí respektovat základní obecné cíle sledované legislativním aktem, který mají tato ustanovení up?esnit, a musí být nezbytná nebo užite?ná k jednotnému provedení tohoto aktu, aniž jej dopl?ují ?i m?ní, a to ani v jeho nepodstatných prvcích (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. ?íjna 2014, Parlament v. Rada, C?65/13, EU:C:2014:2289, body 43 až 46 a citovaná judikatura).

45 Tyto úvahy týkající se mezí provád?cích pravomocí Komise platí i tehdy, když jsou takové pravomoci na základ? ?l. 291 odst. 2 SFEU sv??eny Rad?.

46 Je totiž t?eba uvést, že ?l. 291 odst. 2 SFEU, který odkazuje jak na Komisi, tak na Radu, nijak nerozlišuje co do povahy a rozsahu provád?cích pravomocí podle orgánu, kterému jsou sv??eny.

47 Ze systematiky ?lánk? 290 a 291 SFEU dále vyplývá, že výkon provád?cích pravomocí Radou se nem?že ?ídit jinými podmínkami, než jaké platí pro Komisi p?i výkonu její provád?cí pravomoci.

48 ?lánky 290 a 291 SFEU totiž tím, že odlišují provád?cí akty od akt? v p?enesené pravomoci, které je oprávn?na p?ijímat za podmínek stanovených v ?lánku 290 SFEU pouze Komise a které jí umož?ují doplnit nebo zm?nit n?které prvky legislativního aktu Unie, zaru?ují, že Rada v p?ípad?,

že je jí unijním normotvůrcem svěřeno přijímání prováděcích aktů, nemá pravomoci vyhrazené Komisi v rámci přijímání aktů v přenesené pravomoci. Rada tudíž nemůže prováděcími akty doplňovat nebo měnit legislativní akt, a to ani v jeho nepodstatných prvcích.

49 Ze všech těchto úvah vyplývá, že prováděcí pravomoci svěřené Komisi a Radě na základě čl. 291 odst. 2 SFEU v podstatě zahrnují pravomoc přijímat opatření, která jsou nezbytná nebo užitečná k jednotnému provedení ustanovení legislativního aktu, na jehož základě jsou přijímána, a která se omezují na upesnění jeho obsahu v souladu se základními obecnými cíli sledovanými tímto aktem, aniž jej mění či doplňují v jeho podstatných či nepodstatných prvcích.

50 Konkrétně je třeba mít za to, že prováděcí opatření se omezuje na upesnění ustanovení dotyčného legislativního aktu, pokud je jeho cílem pouze obecně nebo pro některé konkrétní případy vyjasnit dosah těchto ustanovení nebo určit způsoby jejich provádění, avšak za podmínky, že se při tom toto opatření vyvaruje jakéhokoli rozporu s cíli uvedených ustanovení a nijak nepozmění normativní obsah tohoto aktu nebo jeho působnost.

51 K určení, zda Rada při přijetí čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 respektovala meze prováděcích pravomocí, které jí byly svěřeny na základě čl. 291 odst. 2 SFEU článkem 397 směrnice o DPH, je tedy třeba ověřit, zda se tento čl. 9a odst. 1 omezuje na upesnění obsahu článku 28 této směrnice, což vyžaduje posoudit, zda uvedený čl. 9a odst. 1 zaprvé respektuje základní obecné cíle uvedené směrnice a zejména cíle jejího článku 28, zadruhé je nezbytný nebo užitečný k jednotnému provedení tohoto článku 28 a zatřetí tento článek nijak nedoplňuje ani nemění.

K tomu, zda čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 respektuje základní obecné cíle sledované směrnici o DPH

52 Na prvním místě je třeba připomenout, že cílem směrnice o DPH je zavést společný systém DPH. Pro účely jednotného uplatňování tohoto systému, které patří mezi cíle této směrnice, jak zdůrazňuje mimo jiné bod 61 jejího odvodnění, musí být pojmy, které definují rozsah její působnosti, jako jsou pojmy „zdanitelné plnění“, „osoba povinná k dani“ a „ekonomická činnost“, vykládány autonomně a jednotně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 26 a citovaná judikatura).

53 Podle článku 28 směrnice o DPH, který je součástí hlavy IV této směrnice, nadepsané „Zdanitelná plnění“, platí, 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.

54 Tento článek, který je formulován obecně, bez omezení, pokud jde o jeho působnost nebo dosah, a který tedy pokrývá všechny kategorie služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36), vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytnutých postupně, podle které se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytnutí služby a je komisionářem, nejprve obdrží dotěnou službu od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tuto službu poskytne zákazníkovi (rozsudek ze dne 21. ledna 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, bod 43 a citovaná judikatura).

55 Článek 28 směrnice o DPH tedy stanoví, že osoba povinná k dani, která v rámci poskytnutí služby jedná jako prostředník vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, se považuje za poskytovatele této služby.

56 Na druhém místě z bodů 2, 4 a 5 odvodnění prováděcího nařízení č. 282/2011 vyplývá, že jelikož u pravidel uvedených ve směrnici o DPH dochází v některých případech k rozdílem v

používání mezi členskými státy, jež nejsou slučitelné s žádným fungováním vnitřního trhu, je cílem tohoto prováděcího nařízení zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici o DPH, mimo jiné pokud jde o poskytování služeb, přičemž tato pravidla mají řešit určité otázky používání a jsou navržena tak, aby zajistila jednotný režim v celé Unii pouze v konkrétních situacích, které upravují.

57 Pokud jde konkrétně o čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011, vložený prováděcím nařízením č. 1042/2013, z bodů 1 a 4 posledně uvedeného nařízení vyplývá, že s ohledem na vývoj, který se v rámci směrnice o DPH projevuje mimo jiné zdaněním služeb poskytovaných elektronicky osobě nepovinné k dani, jež se od 1. ledna 2015 zdaňují 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, považovala Rada za nezbytné upravit, kdo je pro účely DPH poskytovatelem služby, jsou-li uvedené služby poskytovány prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní či portálu.

58 Právě v tomto kontextu článek 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 stanoví, „[p]ro účely článku 28 směrnice [o DPH]“ a pro případ, že jsou elektronicky poskytované služby poskytnuty prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, za jakých podmínek je třeba mít za to, že osoba povinná k dani, která se na tomto poskytnutí služeb podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele.

59 Článek 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 tím má zajistit, od 1. ledna 2015, jednotné uplatnění domněnky stanovené v článku 28 směrnice o DPH ohledně takových osob povinných k dani a potažmo i společného systému DPH, zavedeného touto směrnicí, na služby uvedené v tomto čl. 9a odst. 1, které spadají do působnosti tohoto článku 28, jež se vztahuje, jak vyplývá z bodu 54 tohoto rozsudku, na všechny kategorie služeb.

60 Z toho vyplývá, že ustanovení čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 respektují základní obecné cíle směrnice o DPH, a zejména cíle jejího článku 28.

K nezbytnosti nebo užitečnosti čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 pro jednotné provádění článku 28 směrnice o DPH

61 Je třeba konstatovat, že zejména z důvodové zprávy ke Komisi předloženému návrhu nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služeb [COM(2012) 763 final], jež vedl k vložení článku 9a do tohoto prováděcího nařízení, vyplývá, že s ohledem na změny provedené ve směrnici o DPH od 1. ledna 2015, pokud jde o místo zdanění některých poskytnutí služeb, včetně telekomunikačních a elektronických služeb, se stalo nezbytným, za účelem zajištění právní jistoty poskytovatelů služeb a zamezení dvojímu zdanění nebo nezdanění v důsledku rozdílných prováděcích pravidel v členských státech, změnit uvedené prováděcí nařízení s cílem stanovit pravidla způsobu uplatnění relevantních ustanovení směrnice o DPH.

62 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 je užitečný, ne-li dokonce nezbytný pro jednotné provádění článku 28 směrnice o DPH.

K tomu, zda čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 respektuje zákaz doplňovat nebo měnit obsah článku 28 směrnice o DPH

63 Podle společnosti Fenix tři pododstavce čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 doplňují nebo mění článek 28 směrnice o DPH, takže nerespektují meze prováděcí pravomoci přiznané Radě.

64 Pokud jde nejprve o první pododstavec ?látku 9a odst. 1 provád?cího na?ízení ?. 282/2011, domnívá se spole?nost Fenix, že unijní normotv?rce nem?l v úmyslu ?ešit v ?látku 28 sm?rnice o DPH otázku, ve kterých p?ípadech osoba povinná k dani, jež se podílí na poskytnutí služeb, jedná vlastním jménem, avšak na ú?et poskytovatele, což Rada nem?že p?eklenout provád?cím aktem, aniž p?ekro?í své pravomoci. Podle spole?nosti Fenix nadto domn?nka stanovená v prvním pododstavci tohoto ?l. 9a odst. 1 platí bez ohledu na smluvní a obchodní realitu, což je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, a radikáln? m?ní odpovědnost komisioná?e v oblasti DPH.

65 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 9a odst. 1 provád?cího na?ízení ?. 282/2011 „se má za to“, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služeb prostřednictvím telekomunika?ní sít?, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, „jedná vlastním jménem, avšak na ú?et poskytovatele t?chto služeb, ledaže tato osoba povinná k dani výslovn? ozna?í tohoto poskytovatele za osobu poskytující doty?né služby a tato skute?nost je zohledn?na ve smluvních ujednáních mezi ob?ma stranami“.

66 Ze sm?rnice o DPH p?itom nijak nevyplývá, že by unijní normotv?rce upustil od zajišt?ní, p?ípadn? p?iznáním provád?cích pravomocí Rad? podle ?látku 397 této sm?rnice, jednotného uplat?ování podmínek stanovených v ?látku 28 uvedené sm?rnice, zejména podmínky, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, musí k tomu, aby mohla být považována za poskytovatele této služby, jednat vlastním jménem, avšak na ú?et jiné osoby. To platí tím spíše, že tato podmínka je klí?ová pro použití domn?nky stanovené v ?látku 28 sm?rnice o DPH a potažmo pro jednotné uplat?ování spole?ného systému DPH, který pat?í mezi cíle této sm?rnice, jak bylo p?ipomenuto v bod? 52 tohoto rozsudku.

67 Pokud jde konkrétn? o otázku, zda ?l. 9a odst. 1 první pododstavec provád?cího na?ízení ?. 282/2011, jak byl formulován Radou, dopl?uje ?i m?ní obsah ?látku 28 sm?rnice o DPH, je t?eba uvést, že zaprvé okolnost, že tento ?l. 9a odst. 1 se týká, jak bylo uvedeno v bod? 59 tohoto rozsudku, pouze n?kterých ze služeb, o kterých hovo?í ?lánek 28 sm?rnice o DPH, a tedy n?kterých konkrétních p?ípad?, nijak nebrání tomu, považovat uvedený ?l. 9a odst. 1 za prosté up?esn?ní obsahu tohoto ?látku 28, jak vyplývá z bodu 50 tohoto rozsudku.

68 Zadruhé v rozsahu, v n?mž ?l. 9a odst. 1 první pododstavec provád?cího na?ízení ?. 282/2011 stanoví, že „se má za to“, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb, „jedná vlastním jménem, avšak na ú?et poskytovatele t?chto služeb“, je t?eba konstatovat, že toto ustanovení pouze up?es?uje p?ípady, kdy se podmínka týkající se osobní p?sobnosti ?látku 28 sm?rnice o DPH, nezbytná k uplatn?ní v n?m uvedené domn?nky, považuje za spln?nou, aniž dopl?uje ?i m?ní obsah uvedeného ?látku.

69 Domn?nka uvedená v ?l. 9a odst. 1 prvním pododstavci provád?cího na?ízení ?. 282/20119 zejména zcela zapadá do logiky, z níž vychází ?lánek 28 sm?rnice o DPH. Jak uvedl generální advokát v bod? 75 svého stanoviska, již p?ed p?ijetím tohoto ?látku 9a bylo totiž cílem ?látku 28 sm?rnice o DPH p?enesení da?ové povinnosti v oblasti DPH, pokud jde o poskytnutí služeb, na nichž se podílí osoba povinná k dani, která jedná vlastním jménem, avšak na ú?et jiné osoby.

70 Domn?nka uvedená v ?l. 9a odst. 1 prvním pododstavci provád?cího na?ízení ?. 282/2011 tedy nem?ní povahu domn?nky stanovené v ?látku 28 sm?rnice o DPH, ale omezuje se, p?i jejím plném p?evzetí, na její konkretizaci ve specifickém kontextu služeb poskytovaných prostřednictvím telekomunika?ní sít?, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací.

71 Zat?etí dopln?ním textu „ledaže tato osoba povinná k dani výslovn? ozna?í tohoto

poskytovatele za osobu poskytující dotyčné služby a tato skutečnost je zohledněna ve smluvních ujednáních mezi oběma stranami“ umožňuje první pododstavec čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 tuto domněnku vyvrátit v důsledku zohlednění smluvní reality vztahů mezi osobami zapojenými do těchto hospodářských transakcí.

72 V tomto ohledu je třeba připomenout, že smluvní ujednání v zásadě odrážejí hospodářskou a obchodní realitu plnění, jejíž zohlednění je základním kritériem pro použití společného systému DPH, takže relevantní smluvní ujednání představují prvek, který je třeba zohlednit při identifikaci poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“ ve smyslu uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, body 42 a 43, jakož i ze dne 24. února 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, bod 58 a citovaná judikatura).

73 Soudní dvůr tak již konstatoval, že podmínka týkající se toho, že osoba povinná k dani musí jednat vlastním jménem, avšak na úřet jiné osoby, uvedená v článku 28 směrnice o DPH, musí být ověřena především na základě smluvních vztahů mezi stranami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, bod 42).

74 Z toho plyne, že Rada se tím, že v čl. 9a odst. 1 prvním pododstavci prováděcího nařízení č. 282/2011 stanovila, že domněnka, podle níž osoba povinná k dani uvedená v tomto ustanovení jedná vlastním jménem, avšak na úřet poskytovatele předemtných služeb, může být vyvrácena, vyplývá-li ze smluvních ujednání mezi stranami, že poslední uvedený je výslovně označen za osobu poskytující služby, omezila na upřesnění normativního obsahu článku 28 směrnice o DPH, jak jej vykládá Soudní dvůr, za účelem zajištění provádění tohoto článku v Unii za jednotných podmínek.

75 Dále, pokud jde o druhý pododstavec článku 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011, je třeba uvést, že podle tohoto ustanovení musí být splněny dvě podmínky, „[a]by byl poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb považován za osobu, kterou osoba povinná k dani výslovně označila za osobu poskytující dotyčné elektronicky poskytované služby“. Zaprvé 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. Zadruhé elektronicky poskytované služby a jejich poskytovatel musí být specifikovány na účtence vystavené nebo zpřístupněné příjemci.

76 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 76 svého stanoviska, toto ustanovení úzce souvisí s prvním pododstavcem článku 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 a v rámci téže logiky podrobněji stanovuje podmínky týkající se fakturace, za nichž je poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb výslovně označen osobou povinnou k dani za osobu poskytující tyto služby.

77 Údaje, které musí být podle čl. 226 bodů 5 a 6 směrnice o DPH uvedeny na faktuře, tedy dokumentu, jehož řádné vystavení musí zajistit osoba povinná k dani u každého poskytnutí služby zejména jiné osobě povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 49 a citovaná judikatura), jsou součástí skutečností, které ukazují obchodní a smluvní vztahy mezi jednotlivými stranami a které mají odrážet hospodářskou a obchodní realitu dotčených transakcí. Tyto údaje tak mohou umožnit posouzení vztahů, jež mezi sebou mají jednotlivé subjekty, které se podílí na poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb.

78 Druhý pododstavec článku 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 tedy pouze uvádí, které skutečnosti s ohledem na nutnost zohlednit hospodářskou a obchodní realitu plnění umožňují konkrétně posoudit situaci a podmínky, za kterých lze vyvrátit domněnku, která vyplývá z prvního pododstavce tohoto ustanovení v souladu s domněnkou stanovenou článkem 28 směrnice

o DPH.

79 Vzhledem k tomu, že druhý pododstavec § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 se tedy týká d?kaz?, které umožňují vyvrácení domněnky uvedené v prvním pododstavci tohoto ?l. 9a odst. 1, jejichž konkrétní posouzení přísluší da?ovým orgán?m a soud?m ?lenských stát?, nelze o n?m jako takovém a s ohledem na konstatování uvedená v bodech 71 až 74 tohoto rozsudku mít za to, že doplňuje ?i m?ní normativní rámec stanovený ?lánkem 28 směrnice o DPH.

80 Kone?n?, pokud jde o t?etí pododstavec § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011, je t?eba připomenout, že podle n?j „[p]ro účely tohoto odstavce není osob? povinné k dani, která v souvislosti s poskytnutím elektronicky poskytovaných služeb schvaluje ú?tování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, povoleno výslovn? ozna?it za poskytovatele těchto služeb jinou osobu“.

81 Z tohoto t?etího pododstavce tedy vyplývá, že je-li osoba povinná k dani v jedné ze t?í situací, o kterých uvedený pododstavec hovoří, domněnka uvedená v prvním pododstavci § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 nem?že být vyvrácena, a stává se tedy nevyvratitelnou. Jinak ?e?eno, v p?ípad? služeb poskytovaných elektronicky prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, se má vždy za to, že osoba povinná k dani, která se na tomto poskytnutí služeb podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele těchto služeb, a je tudíž považována za osobu poskytující uvedené služby, pokud schvaluje ú?tování poplatku příjemci, schvaluje provedení služeb nebo stanoví obecné podmínky tohoto poskytnutí.

82 Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Fenix, je p?itom t?eba konstatovat, že Rada při přijímání t?etího pododstavce § 9a odst. 1 tohoto prováděcího nařízení zohlednila hospodářskou a obchodní realitu pln?ní ve specifickém kontextu služeb poskytovaných elektronicky prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, jak podle judikatury uvedené v bod? 73 tohoto rozsudku vyžaduje ?lánek 28 směrnice o DPH.

83 Pokud totiž osoba povinná k dani, která se podílí na poskytování služeb elektronicky, například provozováním online platformy sociální sítě, je oprávn?na schvalovat poskytnutí této služby, nebo ú?tování poplatku za n?j, anebo stanoví obecné podmínky takového poskytnutí, má tato osoba povinná k dani možnost vymezit jednostrann? podstatné prvky poskytnutí služby, tedy jeho skute?n?ní a okamžik, kdy k n?mu dojde, nebo podmínky, za kterých náleží protipln?ní, nebo pravidla vymezující obecný rámec tohoto poskytnutí služby. Za takových okolností a s ohledem na hospodářskou a obchodní realitu, kterou tato pravidla odrážejí, musí být osoba povinná k dani považována za poskytovatele služeb podle § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011.

84 To, že taková osoba povinná k dani se za okolností vyjmenovaných v t?etím pododstavci § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 nem?že vyhnout domněnce stanovené v § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 tím, že smluvn? ozna?í jinou osobu povinnou k dani jako osobu poskytující předem?tné služby, je tedy jednozna?n? v souladu s tímto ?lánkem 28. S posledn? uvedeným ustanovením totiž nejsou slu?itelná smluvní ustanovení, která neodrážejí hospodářskou a obchodní realitu.

85 Skute?nost, že okolnosti stanovené v t?etím pododstavci § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 nejsou zmín?ny v § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 tím, že tento záv?r vyvrátit.

86 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodech 50 a 82 až 84 tohoto rozsudku totiž sta?í uvést, že t?etí pododstavec § 9a odst. 1 prováděcího nařízení ?. 282/2011 tím, že tyto okolnosti

výslovně jmenuje, nemění normativní obsah stanovený článkem 28 směrnice o DPH, ale omezuje se naopak na uplatnění uplatnění uvedeného článku v konkrétním případě služeb uvedených v čl. 9a odst. 1 tohoto prováděcího nařízení.

87 Z obdobných důvodů nelze přijmout argument společnosti Fenix, podle něhož by bylo v rozporu s článkem 28 směrnice o DPH zacházet s osobou povinnou k dani uvedenou v tomto článku jako s osobou poskytující službu, i když konečný zákazník ví o existenci pověření mezi komitentem a komisionářem a zná totožnost tohoto komitenta.

88 Je pravda, že k tomu, aby se mohl uplatnit článek 28 směrnice o DPH, musí existovat pověření, při jehož výkonu komisionář jedná na účet komitenta při poskytnutí služeb (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51). Nicméně i za předpokladu, že navzdory složitosti této zce transakcí, kterou se může vyznačovat poskytnutí služby elektronicky, je konečný zákazník schopen dozvědět se o existenci pověření a totožnosti komitenta, tyto okolnosti samy o sobě nestačí, aby vyloučily, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, jedná vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, ve smyslu článku 28 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, bod 43). Rozhodují totiž především pravomoci, kterými disponuje tato osoba povinná k dani v rámci plnění, na kterém se podílí.

89 Za těchto podmínek, stejně jako v případě prvních dvou pododstavců článku 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011, ani o třetím pododstavci tohoto ustanovení nelze mít za to, že doplňuje či mění článek 28 směrnice o DPH.

90 Rada tedy přijetím čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 za účelem zajištění jednotného uplatnění článku 28 směrnice o DPH na služby, kterých se týká první uvedené ustanovení, v Unii nepřekročila prováděcí pravomoci, které jí byly svěřeny článkem 397 této směrnice na základě čl. 291 odst. 2 SFEU.

91 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že její posouzení neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost článku čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení č. 282/2011 s ohledem na články 28 a 397 směrnice o DPH, jakož i čl. 291 odst. 2 SFEU.

K nákladům řízení

92 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Posouzení předložené otázky neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost článku čl. 9a odst. 1 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, s ohledem na články 28 a 397 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017, jakož i čl. 291 odst. 2 SFEU.

Podpisy

* Jednací jazyk: angličtina.