

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

28. veljače 2023. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Provedbena ovlast Vijeća Europske unije – članak 291. stavak 2. UFEU-a – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 28. i 397. – Porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu – Pružatelj elektronički isporuženih usluga – Provedbena uredba (EU) br. 282/2011 – članak 9.a – Presumpcija – Valjanost”

U predmetu C-695/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 15. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 22. prosinca 2020., u postupku

Fenix International Ltd

protiv

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, L. Bay Larsen, potpredsjednik, A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (izvjestiteljica), D. Gratsias i M. L. Arastey Sahún, predsjednici vijeća, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi i O. Spineanu-Matei, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 3. svibnja 2022.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Fenix International Ltd, O. Bartholomew, S. Gilchrist i D. Greene, *solicitors*, T. Johnson, M. Schofield i V. Sloane, *barristers*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, F. Shibli, u svojstvu agenta, uz asistenciju A. Macnaba, *barristera*,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju A. Maddala, *avvocato dello Stato*,
- za Vijeće Europske unije, E. Chatziioakeimidou, M. Chavier i E. d’Ursel, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i C. Perrin, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. rujna 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na valjanost članka 9.a Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. (SL 2013., L 284, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba br. 282/2011).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva Fenix International Ltd (u daljnjem tekstu: Fenix) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina) u vezi s poreznim rješenjem o porezu na dodanu vrijednost (PDV) koje je potonja donijela za razdoblje od srpnja 2017. do siječnja 2020. te za travanj 2020.

Pravni okvir

Sporazum o povlačenju

3 Svojom Odlukom (EU) 2020/135 od 30. siječnja 2020. o sklapanju Sporazuma o povlačenju Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske iz Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (SL 2020., L 29, str. 1., u daljnjem tekstu: Sporazum o povlačenju), Vijeće Europske unije je u ime Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (EZAE) odobrilo navedeni sporazum koji je priložen toj odluci (SL 2020., L 29, str. 7.).

4 Članak 86. Sporazuma o povlačenju, naslovljen „Predmeti koji su u tijeku pred Sudom Europske unije”, u stavcima 2. i 3. predviđa:

„2. Sud Europske unije ostaje nadležan za donošenje odluka o prethodnim pitanjima na temelju zahtjeva sudova Ujedinjene Kraljevine koji su mu upućeni prije isteka prijelaznog razdoblja.

3. Za potrebe ovog poglavlja, postupci pred Sudom Europske unije smatraju se pokrenutima, a zahtjevi za odluku o prethodnom pitanju smatraju se upućenima, u trenutku upisa pismena kojim se pokrene postupak u tajništvu Suda [...]”

5 U skladu s člankom 126. Sporazuma o povlačenju, prijelazno razdoblje počelo je na dan stupanja na snagu tog sporazuma te je završilo 31. prosinca 2020.

Direktiva o PDV-u

6 S obzirom na datum kada su donesena porezna mišljenja o kojima je riječ u glavnom postupku, na njega se primjenjuju odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. (SL 2017., L 348, str. 7.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

7 Uvodne izjave 61. do 64. Direktive o PDV-u glase kako slijedi:

„(61) Neophodno je osigurati jedinstvenu primjenu sustava PDV-a. Provedbene mjere

primjerene su za ostvarenje tog cilja.

(62) Te bi se mjere trebale posebno baviti problemom dvostrukog oporezivanja prekograničnih transakcija do čega može doći kao posljedica razlika među državama članicama u primjeni pravila kojima se uređuje mjesto gdje se izvršavaju oporezive transakcije.

(63) Usprkos tome što bi opseg provedbenih mjera bio ograničen, te bi mjere imale proračunski učinak koji bi za jednu ili više država članica mogao biti značajan. Stoga Vijeće opravdano pridržava pravo provedbe izvršnih ovlasti.

(64) U svjetlu njihovog ograničenog opsega Vijeće bi trebalo jednoglasno, na prijedlog [Europske] komisije, prihvatiti te provedbene mjere.”

8 Glava IV. te direktive, naslovljena „Oporezive transakcije”, sadržava poglavlje 3. koje se odnosi na „[i]sporuk[u] usluga”, u kojem se nalazi njezin članak 28.

9 Članak 28. Direktive o PDV-u određuje:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

10 Glava V. te direktive, naslovljena „Mjesto oporezivih transakcija” sadržava poglavlje 3., koje se odnosi na „[m]jesto pružanja usluga”. U odjeljku 3. tog poglavlja, u njegovih devet odsjeka, nabrajaju se različite vrste pružanja usluga, među kojima od 1. siječnja 2015. u odsjeku 8. telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički isporučene usluge koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici. Taj se odsjek sastoji od članka 58. navedene direktive, koji u svojem stavku 1. propisuje da se te usluge oporezuju u državi članici u kojoj ta osoba ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

11 Taj je odsjek izmijenjen, od 1. siječnja 2015., Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), u kojoj se uvodnoj izjavi 1. navodi da su se „[o]stvaranje unutarnjeg tržišta, globalizacija, ukidanje administrativnih ograničenja i primjena tehnologije [...] udružili kako bi stvorili iznimno velike promjene u opsegu i uzorku trgovine uslugama. Veliki se broj usluga sve više može pružiti s udaljenog mjesta.”

12 Člankom 220. Direktive o PDV-u predviđa se:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sâm, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]”.

13 U skladu s člankom 226. te direktive:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

5. puno ime i adres[a] poreznog obveznika i kupca;

6. količin[a] i narav isporužene robe ili opseg i vrst[a] pruženih usluga;

[...].

14. Članom 397. navedene direktive određuje se:

„Vijeće jednoglasno i na prijedlog Komisije donosi mjere potrebne za provedbu ove Direktive.”

Provedbena uredba br. 282/2011

15. Uvodne izjave 2., 4. i 5. Provedbene uredbe br. 282/2011 glase:

„(2) Direktiva [o PDV-u] sadrži pravila o [PDV-u], koja u nekim slučajevima podliježu tumačenju država članica. Donošenjem zajedničkih odredaba o provođenju Direktive [o PDV-u] potrebno je zajamčiti veću usklađenost sustava poreza na dodanu vrijednost s ciljevima unutarnjeg tržišta u slučajevima pojave, ili mogućnosti pojave, razilaženja u primjeni koja nisu u skladu s pravilnim funkcioniranjem takvog unutarnjeg tržišta. Navedene provedbene mjere su pravno obvezujuće samo od dana stupanja na snagu ove Uredbe te ne dovode u pitanje valjanost zakonodavstva i tumačenje mjera koje su države članice prethodno donijele.

[...]

(4) Cilj ove Uredbe je zajamčiti jedinstvenu primjenu trenutnog sustava PDV-a utvrđivanjem pravila o provedbi Direktive [o PDV-u], a posebno u vezi poreznih obveznika, isporuci robe i isporuci usluga te o mjestu oporezivih transakcija. U skladu s načelom proporcionalnosti određenim u članku 5. stavku 4. Ugovora o Europskoj uniji, ova Uredba ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje tog cilja. S obzirom da je obvezujuća, te se izravno primjenjuje u svim državama članicama, ujednaženost primjene će se najbolje zajamčiti Uredbom.

(5) Navedene provedbene odredbe sadržavaju posebna pravila kao odgovor na selektivna pitanja primjene te su oblikovane s ciljem ujednaženog postupanja na području cijele Unije isključivo pod tim navedenim posebnim okolnostima. Stoga se navedene provedbene odredbe ne primjenjuju na druge slučajeve nego se, zbog njihove formulacije, primjenjuju ograničeno.”

16. Članak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 određuje:

„Ovom se Uredbom propisuju mjere za provedbu određenih odredbi glava od I. do V. i glava od VII. do XII. Direktive [o PDV-u].”

17. Uvodne izjave 1. i 4. Provedbene uredbe br. 1042/2013, kojom je od 1. siječnja 2015. izmijenjena Provedbena uredba br. 282/2011, glase:

„(1) Direktivom [o PDV-u], predviđeno je da se od 1. siječnja 2015. sve telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički isporučene usluge koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici oporezuju u državi članici u kojoj korisnik usluga ima poslovni nastan, stalnu adresu ili uobičajeno boravište, bez obzira na to gdje porezni obveznik koji isporučuje te usluge ima poslovni nastan. Većina se drugih usluga koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici i dalje oporezuje u državama članicama u kojima isporučitelj ima poslovni nastan.

[...]

(4) Kada se elektroničke usluge, ili telefonske usluge koje se isporučuju putem interneta, isporučuju korisniku usluga posredstvom telekomunikacijskih mreža ili sučelja ili portala, potrebno je za potrebe [PDV-a] točno navesti tko je isporučitelj.”

18 U skladu s člankom 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011, koji je umetnut Provedbenom uredbom br. 1042/2013:

„1. Za primjenu članka 28. Direktive [o PDV-u], ako se elektronički isporučene usluge isporučuju putem telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala poput tržišta aplikacija, smatra se da porezni obveznik koji sudjeluje u toj isporuci djeluje u svoje ime, ali za račun pružatelja tih usluga osim ako je taj pružatelj izričito naznačen kao isporučitelj od strane tog poreznog obveznika i ako se to uključuje u ugovorne aranžmane između stranaka.

Kako bi se moglo smatrati da je porezni obveznik izričito naveo pružatelja elektroničkih isporučених usluga kao isporučitelja tih usluga, moraju se poštovati sljedeći uvjeti:

(a) na račun koji izdaje ili na raspolaganje stavlja svaki porezni obveznik koji sudjeluje u isporuci elektroničkih isporučених usluga moraju se navesti takve usluge i njihov isporučitelj;

(b) na račun ili potvrdu koji se izdaju ili stavljaju na raspolaganje korisniku usluga moraju se navesti elektronički isporučene usluge i njihov isporučitelj.

Za potrebe ovog stavka, porezni obveznik koji, u pogledu isporuke elektroničkih isporučених usluga, odobrava naplatu od korisnika usluga ili isporuku usluga ili utvrđuje opće uvjete isporuke, ne smije izričito navesti drugu osobu kao isporučitelja tih usluga.

2. Stavak 1. primjenjuje se i kada se telefonske usluge koje se isporučuju putem interneta, uključuju i govor putem internetskog protokola (VoIP), isporučuju putem telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala poput tržišta aplikacija i pod istim uvjetima kako su utvrđeni u tom stavku.

3. Ovaj članak ne primjenjuje se na poreznog obveznika koji samo osigurava obradu plaćanja za elektronički isporučene usluge ili telefonske usluge koje se isporučuju putem interneta, uključuju i govor putem IP mreže (VoIP), i ne sudjeluje u isporuci tih elektroničkih isporučених usluga ili telefonskih usluga.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

19 Fenix, društvo upisano u registar obveznika PDV-a u Ujedinjenoj Kraljevini, na internetu upravlja platformom društvene mreže poznatom pod nazivom Only Fans (u daljnjem tekstu: platforma Only Fans). Ta se platforma nudi „korisnicima” iz cijelog svijeta, koji se dijele na „tvorce sadržaja” i „obožavatelje”.

20 Svaki tvorca sadržaja ima „profil” na koji prenosi i postavlja sadržaje kao što su fotografije, videouradci i poruke. Obožavatelji mogu pristupiti sadržaju koji tvorcima postavljaju i koji sadržaj žele gledati ili s kojim žele komunicirati izvršavanjem uplata *ad hoc* ili plaćanjem mjesečne pretplate. Osim toga, obožavatelji mogu uplatiti „napojnice” ili darove za koje im se ne mora pružiti nikakva usluga prenošenja sadržaja.

21 Svaki tvorca sadržaja određuje iznos mjesečne pretplate, dok Fenix određuje minimalni mogući iznos pretplate i „napojnica”.

22 Fenix na raspolaganje stavlja ne samo platformu Only Fans nego i mehanizam pomoću kojeg se mogu izvršiti financijske transakcije. Fenix je odgovoran za prikupljanje i distribuciju uplata obožavateljâ, za što se koristi trećom osobom, pružateljem platnih usluga. Fenix određuje i opće uvjete korištenja platformom Only Fans.

23 Fenix odbija 20 % od svih iznosa uplaćenih nekom tvorcu sadržaja kojem fakturira odgovarajući iznos. Na tako odbijen iznos Fenix obračunava PDV po stopi od 20 %, što se navodi na računima koje izdaje.

24 Sve uplate vidljive su na bankovnom računu obožavatelja o kojem je riječ kao uplate izvršene Fenixu.

25 Porezna i carinska uprava 22. travnja 2020. Fenixu je poslala rješenje o PDV-u dugovanom za razdoblje od srpnja 2017. do siječnja 2020. te za travanj 2020., procjenjujući da treba smatrati da Fenix djeluje u svoje ime u smislu članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011. Stoga je ta porezna uprava smatrala da je Fenix trebao platiti PDV na ukupan iznos koji je primio od nekog obožavatelja, a ne samo na 20 % od tog iznosa, koji je odbio na ime naknade.

26 Fenix je 27. srpnja 2020. podnio tužbu First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, (Odjel za poreze), Ujedinjena Kraljevina), sudu koji je uputio zahtjev. Tom tužbom Fenix u biti osporava valjanost pravne osnove poreznih rješenja, to jest članak 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011, te u njima utvrđene iznose.

27 Pred sudom koji je uputio zahtjev Fenix ističe da se člankom 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011 izmjenjuje i/ili nadopunjava članak 28. Direktive o PDV-u tako što mu se dodaju nova pravila. Naime, smatra da se člankom 9.a stavkom 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 nadilazi članak 28. Direktive o PDV-u time što predviđa da se za zastupnika koji sudjeluje u isporuci elektroničkih usluga smatra da je primio i pružio navedene usluge, čak i ako je poznat identitet pružatelja usluga koji je nalogodavac. Takvom se odredbom stranke lišava njihove ugovorne autonomije i zanemaruje poslovna i ekonomska stvarnost. Njome se bitno mijenja odgovornost zastupnika u području PDV-a prenošenjem poreznog opterećenja na platforme kojima upravlja na internetu, s obzirom na to da je u praksi nemoguće oboriti presumpciju iz članka 9.a stavka 1. trećeg podstavka Provedbene uredbe br. 282/2011. Slijedom toga, prema mišljenju Fenixa, taj članak 9.a prelazi granice provedbenih ovlasti dodijeljenih Vijeću na temelju članka 397. Direktive o PDV-u.

28 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o valjanosti članka 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011.

29 Sud koji je uputio zahtjev, upućujući na presudu od 15. listopada 2014., Parlament/Komisija (C-65/13, EU:C:2014:2289), naglašava da je odredba o primjeni zakonodavnog akta zakonita samo ako se u toj odredbi poštuju glavni opći ciljevi tog akta, ako je ona potrebna ili korisna za njegovu provedbu i ako ga ne mijenja ni ne dopunjuje, čak ni u njegovim dijelovima koji nisu ključni. Međutim, iako bi člankom 9.a Provedbene uredbe br. 282/2011 trebao biti mjera primjene članka 28. Direktive o PDV-u, ipak se može tvrditi da je donošenjem tog članka 9.a Vijeće povrijedilo provedbenu ovlast koja mu je dodijeljena.

30 Konkretno, sud koji je uputio zahtjev ističe da se presumpcija uspostavljena člankom 9.a stavkom 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 može primijeniti na sve porezne obveznike koji sudjeluju u pružanju usluga, čime ne bi bila riječ o tehničkoj mjeri, nego o radikalnoj izmjeni pravnog okvira koji proizlazi iz članka 28. Direktive o PDV-u. Osim toga, čini se da se presumpcijom iz članka 9.a stavka 1. te provedbene uredbe, a osobito onom iz trećeg podstavka te odredbe, ukida obveza konkretnog ispitivanja ekonomske i poslovne situacije poreznog

obveznika, koja s druge strane proizlazi iz članka 28. Direktive o PDV-u, kako je to Sud pojasnio u presudi od 14. srpnja 2011., Henfling i dr. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud (Odjel za poreze)) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li članak 9.a [Provedbene uredbe br. 282/2011] nevaljan zato što je Vijeće njime dopunilo i/ili izmijenilo članak 28. Direktive [o PDV-u] i time prekoračilo provedbenu ovlast ili dužnost koju mu dodjeljuje članak 397. [navedene direktive]?”

Nadležnost Suda

32 Iz članka 86. stavka 2. Sporazuma o povlačenju, koji je stupio na snagu 1. veljače 2020., proizlazi da Sud ostaje nadležan za donošenje odluka o prethodnim pitanjima na temelju zahtjeva sudova Ujedinjene Kraljevine koji su mu upućeni prije isteka prijelaznog razdoblja koje je, u skladu s člankom 126. tog sporazuma, isteklo 31. prosinca 2020. Usto, iz članka 86. stavka 3. navedenog sporazuma proizlazi da se zahtjev za prethodnu odluku smatra upućenim, u smislu stavka 2. tog članka, na datum upisa pismena kojim se pokrene postupak u tajništvu Suda.

33 U ovom je slučaju zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Ujedinjena Kraljevina tajništvo Suda zaprimilo 22. prosinca 2020., odnosno prije isteka prijelaznog razdoblja.

34 Iz toga slijedi da je Sud nadležan za odlučivanje u prethodnom postupku o tom zahtjevu.

O prethodnom pitanju

35 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati je li članak 9.a stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 nevaljan jer je Vijeće dopunilo ili izmijenilo članak 28. Direktive o PDV-u, prekoračivši na taj način provedbene ovlasti koje su mu dodijeljene člankom 397. te direktive, u skladu s člankom 291. stavkom 2. UFEU-a.

Uvodne napomene

36 Kao prvo, valja podsjetiti na to da je, u skladu s člankom 291. stavkom 1. UFEU-a, provedba pravno obvezujućih akata Unije na državama članicama. Međutim, u skladu s člankom 291. stavkom 2. UFEU-a, kada su potrebni jedinstveni uvjeti za provedbu takvih akata Unije, tim se aktima provedbene ovlasti dodjeljuju Komisiji ili, u posebnim valjano utemeljenim slučajevima i u slučajevima predviđenima u člancima 24. i 26. UEU-a, Vijeću.

37 Konkretnije, kad je riječ o tom zahtjevu da se mora pravilno opravdati dodjeljivanje takve provedbene ovlasti Vijeću, Sud je već utvrdio da članak 291. stavak 2. UFEU-a zahtijeva detaljno iznošenje razloga zbog kojih je toj instituciji povjereno donošenje mjera za provedbu pravno obvezujućeg akta Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 1. ožujka 2016., National Iranian Oil Company/Vijeće, C-440/14 P, EU:C:2016:128, t. 49. i 50. i navedenu sudsku praksu).

38 U ovom se slučaju člankom 397. Direktive o PDV-u Vijeću dodjeljuje provedbena ovlast u smislu članka 291. stavka 2. UFEU-a. Naime, u navedenom se članku 397. određuje da Vijeće jednoglasno i na prijedlog Komisije donosi mjere potrebne za provedbu Direktive o PDV-u.

39 U tom pogledu iz uvodnih izjava 61. do 63. Direktive o PDV-u proizlazi da je zakonodavac Unije smatrao neophodnim, s jedne strane, osigurati ujednaženost mjera za provedbu te direktive, osobito kako bi se izbjegao problem dvostrukog oporezivanja prekograničnih transakcija koji bi mogao nastati ako države članice ne primjenjuju ujednaženo pravila koja se odnose na mjesto oporezivih transakcija i, s druge strane, pridržati Vijeću nadležnost za donošenje takvih

provedbenih mjera zbog u?inka, katkad nezanemarivog, koji te mjere mogu imati na prora?un država ?lanica.

40 Ti razlozi opravdavaju ovlaš?ivanje Vije?a, koje proizlazi iz ?lanka 397. Direktive o PDV-u, da donese mjere potrebne za primjenu te direktive, me?u kojima se nalazi ?lanak 9.a stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, kojim se konkretno nastoji osigurati ujedna?ena primjena ?lanka 28. navedene direktive.

41 Kao drugo, što se ti?e granica provedbenih ovlasti iz ?lanka 291. stavka 2. UFEU-a, valja podsjetiti na to da je donošenje klju?nih pravila u nekom podru?ju, kao što je PDV, isklju?ivo u nadležnosti zakonodavca Unije. Iz toga slijedi da se odredbe kojima se utvr?uju klju?ni elementi osnovnog propisa, ?ije donošenje zahtijeva politiki izbor za koji je odgovoran taj zakonodavac, ne mogu donositi u provedbenim aktima ni u delegiranim aktima iz ?lanka 290. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 10. rujna 2015., Parlament/Vije?e, C-363/14, EU:C:2015:579, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

42 Usto, utvr?ivanje elemenata nekog podru?ja koje treba kvalificirati kao klju?ne mora se temeljiti na objektivnim elementima koji podliježu sudskoj kontroli i nalaže uzimanje u obzir zna?ajki i posebnosti predmetnog podru?ja (presuda od 10. rujna 2015., Parlament/Vije?e, C?363/14, EU:C:2015:579, t. 47. i navedena sudska praksa).

43 Slijedom toga, kada na temelju pravno obvezuju?eg akta Unije poput Direktive o PDV-u Vije?e raspolaže ovlaš?u donošenja provedbenih mjera, kao što je ?lanak 9.a stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, ta institucija ne može, u okviru takve ovlasti, donositi klju?na pravila u tom podru?ju jer se potonja moraju donijeti u skladu s primjenjivim zakonodavnim postupkom, odnosno, kad je rije? o Direktivi o PDV-u, posebnim postupkom propisanim u ?lanku 113. UFEU-a.

44 Osim toga, Sud je ve? presudio da, kada su Komisiji dodijeljene provedbene ovlasti, ona mora pobliže odrediti sadržaj zakonodavnog akta o kojem je rije? kako bi osigurala njegovu provedbu u jedinstvenim uvjetima u svim državama ?lanicama. Dakle, odredbe provedbenog akta koji donosi Komisija moraju, s jedne strane, poštovati glavne op?e ciljeve koje slijedi zakonodavni akt koji se tim odredbama treba detaljno urediti i, s druge strane, biti nužne ili korisne za njegovu jedinstvenu provedbu a da ga ne dopunjuju ni izmjenjuju, ?ak ni u njegovim dijelovima koji nisu klju?ni (vidjeti u tom smislu presudu od 15. listopada 2014., Parlament/Komisija, C-65/13, EU:C:2014:2289, t. 43. do 46. i navedenu sudsku praksu).

45 Ta se razmatranja, koja se odnose na ograni?enja Komisijinih provedbenih ovlasti, primjenjuju i kada su, u skladu s ?lankom 291. stavkom 2. UFEU-a, takve ovlasti dodijeljene Vije?u.

46 Naime, s jedne strane, važno je istaknuti da se, upu?uju?i na Komisiju i na Vije?e, ?lankom 291. stavkom 2. UFEU-a ne razlikuju priroda i doseg provedbenih ovlasti ovisno o instituciji kojoj su dodijeljene.

47 S druge strane, iz strukture ?lanaka 290. i 291. UFEU-a proizlazi da situacija u kojoj Vije?e izvršava provedbene ovlasti ne može biti ure?ena uvjetima razli?itima od onih koji obvezuju Komisiju kada izvršava svoju provedbenu ovlast.

48 Naime, time što razlikuju provedbene akte od delegiranih akata, koje je ovlaštena donositi samo Komisija pod uvjetima predvi?enima u ?lanku 290. UFEU-a i koji joj omogu?avaju da dopuni ili izmijeni odre?ene elemente zakonodavnog akta Unije koji nisu klju?ni, ?lanci 290. i 291. UFEU-a osiguravaju da Vije?e, kada mu zakonodavac Unije povjeri donošenje provedbenih akata, ne raspolaže ovlastima koje su dodijeljene isklju?ivo Komisiji u okviru donošenja delegiranih akata.

Stoga Vijeće ne može provedbenim aktima dopuniti ili izmijeniti zakonodavni akt, čak ni u njegovim dijelovima koji nisu ključni.

49 Iz svih tih razmatranja proizlazi da provedbene ovlasti dodijeljene Komisiji i Vijeću na temelju članka 291. stavka 2. UFEU-a u biti uključuju ovlast donošenja mjera koje su nužne ili korisne za jedinstvenu provedbu odredaba zakonodavnog akta na temelju kojeg su donesene i kojima se samo precizira njihov sadržaj, uz poštovanje ključnih općih ciljeva tog akta, a da ga pritom ne izmjenjuju ni dopunjuju u njegovim ključnim dijelovima ili onima koji to nisu.

50 Konkretno, valja smatrati da se provedbenom mjerom samo preciziraju odredbe predmetnog zakonodavnog akta ako se njome samo općenito ili u određenim pojedinačnim slučajevima želi pojasniti doseg tih odredaba ili odrediti detaljna pravila za njihovu primjenu, ali pod uvjetom da ta mjera ni na koji način nije proturječna ciljevima navedenih odredaba i nikako ne mijenja normativni sadržaj tog akta ni njegovo područje primjene.

51 Stoga, kako bi se utvrdilo je li Vijeće donošenjem članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 poštovalo granice provedbenih ovlasti koje su mu člankom 397. Direktive o PDV-a dodijeljene na temelju članka 291. stavka 2. UFEU-a, valja provjeriti da li se tim člankom samo precizira sadržaj članka 28. te direktive, zbog čega valja ispitati, kao prvo, poštuje li navedeni članak 9.a stavak 1. glavne opće ciljeve navedene direktive, a osobito one njezina članka 28., kao drugo, je li nužan ili koristan za ostvarivanje jedinstvene provedbe istog članka 28. i, kao treće, ne dopunjuje li potonji članak ili ne mijenja li ga na neki način.

Poštuju li se člankom 9.a stavkom 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 glavni opći ciljevi Direktive o PDV-u?

52 Kao prvo, valja podsjetiti na to da je cilj Direktive o PDV-u uspostava zajedničkog sustava PDV-a. Kako bi se postigla jedinstvena primjena tog sustava, koja se nalazi među ciljevima te direktive, kao što se među ostalim naglašava u njezinoj uvodnoj izjavi 61., pojmovi kojima se definira područje primjene potonje, kao što su „oporezovane transakcije”, „porezni obveznici” i „gospodarske aktivnosti”, moraju se autonomno i jedinstveno tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

53 Člankom 28. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u Glavi IV. te direktive, naslovljenoj „Oporezive transakcije”, propisuje se da kada u isporuci usluga sudjeluje porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu, smatrat će se da je sam primio i isporučio usluge o kojima je riječ.

54 Tim se člankom, čija je formulacija općenita i ne sadržava ograničenja u pogledu njegova područja primjene ili dosega, kojim su dakle obuhvaćene sve kategorije usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 14. srpnja 2011., Henfling i dr., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 36.) stvara pravna fikcija o dvjema uzastopno pruženim istovjetnim uslugama, na temelju koje se smatra da je subjekt koji kao komisionar sudjeluje u isporuci usluga najprije primio predmetne usluge od subjekta komitenta za čiji račun nastupa i da je zatim sam pružio te usluge klijentu (presuda od 21. siječnja 2021., UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, t. 43. i navedena sudska praksa).

55 Članak 28. Direktive o PDV-u tako utvrđuje da se smatra da je porezni obveznik koji u okviru pružanja usluga djeluje kao posrednik u svoje ime, ali za račun druge osobe pružatelj tih usluga.

56 Kao drugo, iz uvodnih izjava 2., 4. i 5. Provedbene uredbe br. 282/2011 proizlazi da, s obzirom na to da se pravila iz Direktive o PDV-u u određenim slučajevima mogu različito primjenjivati u državama članicama, a što nije u skladu s pravilnim funkcioniranjem unutarnjeg tržišta, cilj je te provedbene uredbe osigurati jedinstvenu primjenu trenutnog sustava PDV-a,

donošenjem odredaba za provedbu Direktive o PDV-u što se tiče, među ostalim, pružanja usluga, pri čemu te odredbe moraju ispunjavati određene uvjete primjene i biti osmišljene tako da se u cijeloj Uniji jedinstveno postupaju prema pojedinim posebnim slučajevima koji su njima uređeni.

57 Konkretnije, kad je riječ o članku 9.a stavku 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, uvedenom Provedbenom uredbom br. 1042/2013, iz uvodnih izjava 1. i 4. potonje uredbe proizlazi da, s obzirom na tijek razvoja koji je u okviru Direktive o PDV-u prošlo oporezivanje usluga koje se elektronički isporučuju osobi koja nije porezni obveznik, a koje se od 1. siječnja 2015. oporezuju u državi članici u kojoj korisnik ima poslovni nastan ili uobičajeno boravište, bez obzira na to gdje porezni obveznik koji isporučuje te usluge ima poslovni nastan, Vijeće je smatralo nužnim, kada se navedene usluge isporučuju posredstvom telekomunikacijskih mreža ili sučelja ili portala, za potrebe PDV-a točno navesti tko je pružatelj usluga.

58 U tim se okolnostima u članku 9.a stavku 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 navodi u kojim se slučajevima „[z]a primjenu članka 28. Direktive [o PDV-u]” i ako se usluge pružaju elektronički putem telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala poput tržišta aplikacija, valja smatrati da porezni obveznik koji sudjeluje u toj isporuci djeluje u svoje ime, ali za račun pružatelja.

59 Time se člankom 9.a stavkom 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 nastoji osigurati da se, počevši od 1. siječnja 2015., presumpcija utvrđena člankom 28. Direktive o PDV-u u odnosu na takve porezne obveznike i time zajednički sustav PDV-a uspostavljen tom direktivom ujednaženo primjenjuje na usluge iz tog članka 9.a stavka 1., koje ulaze u područje primjene tog članka 28., koje pak obuhvaća, kao što to proizlazi iz točke 54. ove presude, sve kategorije usluga.

60 Iz tog slijedi da se odredbama članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 poštuju glavni opći ciljevi Direktive o PDV-u, a osobito oni iz njezina članka 28.

Je li članak 9.a stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 nužan ili koristan za jedinstvenu primjenu članka 28. Direktive o PDV-u?

61 Valja utvrditi da iz obrazloženja Komisijina prijedloga uredbe o izmjeni Provedbene uredbe br. 282/2011 u pogledu mjesta pružanja usluga (COM(2012) 763 final), koji je doveo do uvođenja članka 9.a u tu provedbenu uredbu, osobito proizlazi da je, s obzirom na promjene izvršene u Direktivi o PDV-u počevši od 1. siječnja 2015., kad je riječ o mjestu oporezivanja određenih usluga, uključujući telekomunikacijske i elektroničke usluge, postalo presudno – kako bi se osigurala pravna sigurnost pružatelja usluga i izbjeglo dvostruko oporezivanje ili neoporezivanje koje bi moglo proizaći iz različitih provedbenih pravila u državama članicama – izmijeniti navedenu provedbenu uredbu radi utvrđivanja načina na koji valja primijeniti odredbe Direktive o PDV-u o kojima je riječ.

62 U tom kontekstu valja smatrati da je članak 9.a stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 koristan, pa čak i nužan za jedinstvenu primjenu članka 28. Direktive o PDV-u.

Poštuje li se člankom 9.a stavkom 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 zabrana dopune ili izmjene sadržaja članka 28. Direktive o PDV-u?

63 Prema mišljenju Fenixa, tri podstavka članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 dopunjuju ili mijenjaju članak 28. Direktive o PDV-u, tako da prekoračuju granice provedbene ovlasti priznate Vijeću.

64 Najprije, što se tiče prvog podstavka članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, Fenix smatra, s jedne strane, da zakonodavac Unije člankom 28. Direktive o PDV-u nije namjeravao urediti pitanje u kojim slučajevima porezni obveznik koji sudjeluje u isporuci usluga

djeluje u vlastito ime, ali za račun druge osobe, što Vijeće ne može ispraviti provedbenim aktom, a da ne prekorači svoje ovlasti. S druge strane, Fenix smatra da se presumpcija utvrđena u prvom podstavku tog članka 9.a stavka 1. primjenjuje bez uzimanja u obzir ugovorne i poslovne stvarnosti, protivno sudskoj praksi Suda, i radikalno mijenja odgovornost komisionara u području PDV-a.

65 U tom pogledu valja na to podsjetiti da se, na temelju članka 9.a stavka 1. prvog podstavka Provedbene uredbe br. 282/2011, za poreznog obveznika koji sudjeluje u isporuci elektronički isporučених usluga koje se isporučuju putem telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala poput tržišta aplikacija, smatra da „djeluje u svoje ime, ali za račun pružatelja tih usluga osim ako je taj pružatelj izričito naznačen kao isporučitelj od strane tog poreznog obveznika i ako se to uključuje u ugovorne aranžmane između stranaka”.

66 Međutim, iz Direktive o PDV-u ni na koji način ne proizlazi da zakonodavac Unije nije htio osigurati, eventualno, dodjelom provedbenih ovlasti Vijeću na temelju članka 397. te direktive, jedinstvenu primjenu uvjeta iz članka 28. navedene direktive, a osobito onog prema kojem, kako bi ga se moglo smatrati pružateljem usluge, porezni obveznik koji sudjeluje u toj isporuci mora djelovati u svoje ime, ali za račun druge osobe. To vrijedi tim više jer je taj uvjet ključan za primjenu presumpcije utvrđene člankom 28. Direktive o PDV-u i, slijedom toga, za jedinstvenu primjenu zajedničkog sustava PDV-a, koja se, kao što se navodi u točki 52. ove presude, nalazi među ciljevima te direktive.

67 Kad je riječ, konkretnije, o pitanju dopunjava li članak 9.a stavak 1. prvi podstavak Provedbene uredbe br. 282/2011, kako ga je sastavilo Vijeće, sadržaj članka 28. Direktive o PDV-u ili ga izmjenjuje, valja istaknuti, kao prvo, da se zbog okolnosti da se taj članak 9.a stavak 1. odnosi, kao što je to navedeno u točki 59. ove presude, samo na određene usluge iz članka 28. Direktive o PDV-u i stoga na određene posebne slučajeve, ne može ni na koji način zaključiti, kao što to proizlazi iz točke 50. ove presude, da se navedenim člankom 9.a stavkom 1. samo pojašnjava sadržaj tog članka 28.

68 Kao drugo, budući da članak 9.a stavak 1. prvi podstavak Provedbene uredbe br. 282/2011 predviđa da se za poreznog obveznika, koji sudjeluje u isporuci elektronički isporučених usluga smatra da „djeluje u svoje ime, ali za račun pružatelja tih usluga”, valja utvrditi da se tom odredbom samo pojašnjavaju slučajevi u kojima se smatra da je ispunjen uvjet koji se odnosi na osobno područje primjene članka 28. Direktive o PDV-u, nužan za primjenu njime utvrđene presumpcije, a da se sadržaj navedenog članka ne dopunjuje niti mijenja.

69 Konkretno, presumpcija iz članka 9.a stavka 1. prvog podstavka Provedbene uredbe br. 282/2011 u potpunosti je u skladu s logikom na kojoj se temelji članak 28. Direktive o PDV-u. Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 75. svojeg mišljenja, cilj je članka 28. Direktive o PDV-u, čak i prije donošenja članka 9.a, bio prijenos odgovornosti u području PDV-a u pogledu isporuka usluga u kojima sudjeluje porezni obveznik koji djeluje u svoje ime, ali za račun druge osobe.

70 Stoga se presumpcijom iz članka 9.a stavka 1. prvog podstavka Provedbene uredbe br. 282/2011 ne mijenja priroda presumpcije utvrđene u članku 28. Direktive o PDV-u, nego je se samo, tako što je se u potpunosti preuzima, konkretizira u posebnom kontekstu elektronički isporučених usluga koje se isporučuju putem telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala, poput tržišta aplikacija.

71 Kao treće, dodavanjem dijela „osim ako je taj pružatelj izričito naznačen kao isporučitelj od strane tog poreznog obveznika i ako se to uključuje u ugovorne aranžmane između stranaka”, prvim podstavkom članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 omogućava se obaranje te

presumpcije, uzimaju?i u obzir ugovornu stvarnost u odnosima izme?u sudionika u lancu transakcija.

72 U tom pogledu valja podsjetiti na to da ugovorna rješenja na?elno odražavaju ekonomsku i poslovnu stvarnost transakcija i da je njihovo uzimanje u obzir temeljni kriterij za primjenu zajedni?kog sustava PDV-a, tako da su relevantne ugovorne odredbe element koji treba uzeti u obzir kada je rije? o utvr?ivanju pružatelja usluga i korisnika u transakciji „isporuke usluga” u smislu odredaba Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42. i 43. te od 24. velja?e 2022., Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

73 Tako je Sud ve? utvrdio da uvjet koji se odnosi na ?injenicu da porezni obveznik mora djelovati u svoje ime, ali za ra?un drugog iz ?lanka 28. Direktive o PDV-u, treba provjeriti osobito na temelju ugovornih odnosa izme?u stranaka (vidjeti u tom smislu presudu od 14. srpnja 2011., Henfling i dr., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 42.).

74 Iz tog slijedi da je Vije?e – time što je u ?lanku 9.a stavku 1. prvom podstavku Provedbene uredbe br. 282/2011 predvidjelo da se presumpcija prema kojoj porezni obveznik iz te odredbe djeluje u svoje ime, ali za ra?un pružatelja predmetnih usluga može oboriti ako iz ugovornih aranžmana me?u strankama proizlazi da je potonji izri?ito priznat kao pružatelj usluga – samo preciziralo normativni sadržaj utvr?en ?lankom 28. Direktive o PDV-u, kako ga tuma?i Sud, kako bi se osiguralo da se taj ?lanak provodi u jedinstvenim uvjetima u Uniji.

75 Nadalje, što se ti?e drugog podstavka ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, valja istaknuti da, u skladu s tom odredbom, moraju biti ispunjena dva uvjeta „[k]ako bi se moglo smatrati da je porezni obveznik izri?ito naveo pružatelja elektroni?ki isporu?enih usluga kao isporu?itelja tih usluga”. S jedne strane, u ra?unu koji izdaje ili stavlja na raspolaganje svaki porezni obveznik koji sudjeluje u isporuci elektroni?ki isporu?enih usluga moraju se navesti te usluge i njihov pružatelj. S druge strane, na ra?unu ili potvrdi koji se izdaju ili stavljaju na raspolaganje korisniku usluga moraju se navesti elektroni?ki isporu?ene usluge i njihov isporu?itelj.

76 Kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u to?ki 76. svojeg mišljenja, ta odredba usko je povezana s prvim podstavkom ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 i slijedi istu logiku kao i potonja, detaljno navode?i uvjete obra?una pod kojima porezni obveznik izri?ito priznaje pružatelja elektroni?ki isporu?enih usluga kao isporu?itelja tih usluga.

77 Podaci koji se, na temelju ?lanka 226. to?aka 5. i 6. Direktive o PDV-u trebaju nalaziti na ra?unu, dokumentu za koji, u skladu s ?lankom 220. to?kom 1. te direktive, svaki porezni obveznik mora zajam?iti da je izdan za svaku isporuku usluga koju je izvršio, osobito drugom poreznom obvezniku (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, t. 49. i navedenu sudsku praksu), dio su elemenata koji proizlaze iz trgova?kih i ugovornih odnosa izme?u razli?itih stranaka i za koje se smatra da odražavaju ekonomsku i poslovnu stvarnost predmetnih transakcija. Na temelju tih je podataka stoga mogu?e ocijeniti odnose izme?u razli?itih subjekata koji sudjeluju u pružanju usluga isporu?enih elektroni?kim putem.

78 Prema tome, u drugom podstavku ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 samo se navode elementi koji omogu?avaju konkretnu ocjenu, s obzirom na nužnost uzimanja u obzir ekonomske i poslovne stvarnosti transakcija, situacija i uvjeta u kojima se može oboriti presumpciju koja proizlazi iz prvog podstavka te odredbe u skladu s onom iz ?lanka 28. Direktive o PDV-u.

79 Dakle, budu?i da se odnosi na dokaze na temelju kojih se može oboriti presumpciju iz prvog podstavka ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, koje konkretno ocjenjuju

porezna tijela i sudovi država članica, ne može se za drugi podstavak tog članka 9.a stavka 1. sam po sebi i s obzirom na utvrđenja iz točaka 71. do 74. ove presude smatrati da dopunjava ili mijenja normativni okvir utvržen u članku 28. Direktive o PDV-u.

80 Naposljetku, što se tiče trećeg podstavka članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, valja podsjetiti na to da, u skladu s njime, „[z]a potrebe [t]og stavka, porezni obveznik koji, u pogledu isporuke elektroničke isporučenih usluga, odobrava naplatu od korisnika usluga ili isporuku usluga ili utvrđuje opće uvjete isporuke ne smije izričito navesti drugu osobu kao isporučitelja tih usluga”.

81 Tako iz tog trećeg podstavka proizlazi da se, kada se porezni obveznik nalazi u jednoj od triju situacija iz navedenog podstavka, presumpcija iz članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 ne može oboriti i stoga postaje neoboriva. Drugim riječima, u slučaju elektroničke isporučenih usluga posredstvom telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala poput tržišta aplikacija, smatra se da porezni obveznik koji sudjeluje u toj isporuci djeluje u svoje ime, ali za račun pružatelja tih usluga i da je stoga sam isporučitelj navedenih usluga kada odobrava naplatu od korisnika usluga ili isporuku tih istih usluga ili utvrđuje opće uvjete te isporuke.

82 Međutim, valja utvrditi da je Vijeće, suprotno tvrdnjama Fenixa, prilikom donošenja trećeg podstavka članka 9.a stavka 1. te provedbene uredbe, uzelo u obzir ekonomsku i poslovnu stvarnost transakcija, u posebnom kontekstu pružanja elektroničke isporučenih usluga posredstvom telekomunikacijske mreže, sučelja ili portala poput tržišta aplikacija, kao što se zahtijeva, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 73. ove presude, člankom 28. Direktive o PDV-u.

83 Naime, ako porezni obveznik, koji sudjeluje u pružanju usluge elektroničkim putem, koristi, primjerice, internetsku platformu društvene mreže, ima ovlast odobriti pružanje te usluge ili njezino naplaćivanje ili utvrditi opće uvjete takve isporuke, taj porezni obveznik ima mogućnost jednostrano definirati osnovne elemente koji se odnose na uslugu, odnosno njezino izvođenje i trenutak u kojem će se isporučiti ili uvjete pod kojima će se moći zahtijevati naknada ili pak pravila koja tvore opći okvir te isporuke. U takvim okolnostima i s obzirom na ekonomsku i poslovnu stvarnost koju one odražavaju, poreznog obveznika treba smatrati pružateljem usluga u smislu članka 28. Direktive o PDV-u.

84 Stoga je očit u skladu s člankom 28. Direktive o PDV-u da, u okolnostima navedenima u trećem podstavku članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, porezni obveznik ne može time što ugovorno odredi drugog poreznog obveznika kao pružatelja predmetnih usluga izbjeći da se na njega primijeni presumpcija uspostavljena tim člankom 28. Naime, potonjoj odredbi protive se ugovorne odredbe koje ne odražavaju ekonomsku i poslovnu stvarnost.

85 Tu analizu ne može dovesti u pitanje činjenica da okolnosti predviđene u trećem podstavku članka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011 nisu navedene u članku 28. Direktive o PDV-u.

86 Naime, uzimajući u obzir razmatranja iznesena u točkama 50. i 82. do 84. ove presude, dovoljno je istaknuti da izričitim nabrojanjem tih okolnosti članak 9.a stavak 1. treći podstavak Provedbene uredbe br. 282/2011 ne mijenja normativni sadržaj utvržen člankom 28. Direktive o PDV-u, nego se, naprotiv, njime samo konkretizira njegova primjena na poseban slučaj usluga iz članka 9.a stavka 1. te provedbene uredbe.

87 Zbog sličnih razloga ne može se prihvatiti ni argument koji je iznio Fenix, prema kojem bi bilo protivno članku 28. Direktive o PDV-u poreznog obveznika iz tog članka smatrati pružateljem usluga, premda je krajnji klijent upoznat s postojanjem naloga između komitenta i komisionara,

kao i s identitetom tog komitenta.

88 U tom pogledu, to?no je da, kako bi se mogao primijeniti ?lanak 28. Direktive o PDV-u, mora postojati nalog u sklopu ?ijeg izvršenja komisionar za ra?un komitenta sudjeluje u isporuci usluga (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timi?oara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 51.). Me?utim, ?ak i pod pretpostavkom da, unato? složenosti lanaca transakcija koja može obilježavati isporuku usluga elektroni?kim putem, krajnji klijent u odre?enim slu?ajevima može znati za postojanje naloga i poznavati identitet komitenta, te okolnosti nisu same po sebi dovoljne da bi se isklju?ilo to da porezni obveznik, koji sudjeluje u isporuci usluga, djeluje u svoje ime, ali za ra?un drugoga u smislu ?lanka 28. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 14. srpnja 2011., Henfling i dr., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 43.). Naime, prije svega su važne ovlasti kojima raspolaže taj porezni obveznik u okviru isporuke u kojoj sudjeluje.

89 U tim okolnostima, kao i u pogledu prvih dvaju podstavaka ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, ne može se smatrati da tre?i podstavak te odredbe dopunjava ili mijenja ?lanak 28. Direktive o PDV-u.

90 Slijedom toga, time što je donijelo ?lanak 9.a stavak 1. Provedbene uredbe br. 282/2011, kako bi se u odnosu na usluge obuhva?ene tom prvom odredbom osigurala jedinstvena primjena ?lanka 28. Direktive o PDV-u u Uniji, Vije?e nije prekora?ilo provedbene ovlasti koje su mu na temelju ?lanka 291. stavka 2. UFEU-a dodijeljene ?lankom 397. te direktive.

91 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da njegovim razmatranjem nije utvr?eno postojanje nijednog elementa koji bi, s obzirom na ?lanke 28. i 397. Direktive o PDV-u i ?lanak 291. stavak 2. UFEU?a, mogao utjecati na valjanost ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe br. 282/2011.

Troškovi

92 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vije?e) odlu?uje:

Razmatranjem prethodnog pitanja nije utvr?eno postojanje nijednog elementa koji bi, s obzirom na ?lanke 28. i 397. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. i ?lanak 291. stavak 2. UFEU?a, mogao utjecati na valjanost ?lanka 9.a stavka 1. Provedbene uredbe Vije?a (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvr?ivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vije?a (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski