

Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 28. februarja 2023(*)

„Predhodno odlo?anje – Izvedbeno pooblastilo Sveta Evropske unije – ?len 291(2) PDEU – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 28 in 397 – Dav?ni zavezanec, ki deluje v svojem imenu, vendar za ra?un druge osebe – Ponudnik storitev, ki se opravljajo elektronsko – Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011 – ?len 9a – Domneva – Veljavnost“

V zadevi C?695/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodiš?e prve stopnje (oddelek za dav?ne spore), Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 15. decembra 2020, ki je na Sodiš?e prispela 22. decembra 2020, v postopku

Fenix International Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, L. Bay Larsen, podpredsednik, A. Arabadjiev, predsednik senata, A. Prechal, predsednica senata, C. Lycourgos, M. Safjan, predsednika senatov, L. S. Rossi (poro?evalka), predsednica senata, D. Gratsias, predsednik senata, in M. L. Arastey Sahún, predsednica senata, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi, sodniki, in O. Spineanu-Matei, sodnica,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 3. maja 2022,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Fenix International Ltd O. Bartholomew, S. Gilchrist in D. Greene, solicitors, ter T. Johnson, M. Schofield in V. Sloane, barristers,
- za vlado Združenega kraljestva F. Shibli, agent, skupaj z A. Macnabom, barrister,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z A. Maddalom, avvocato dello Stato,
- za Svet Evropske unije E. Chatziioakeimidou, M. Chavier in E. d'Ursel, agenti,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in C. Perrin, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. septembra 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na veljavnost člena 9a Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2011, L 77, str. 1), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 (UL 2013, L 284, str. 1) (v nadaljevanju: Izvedbena uredba št. 282/2011).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Fenix International Ltd (v nadaljevanju: Fenix) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) zaradi odločb o odmeri davka na dodano vrednost (DDV), ki ju je ta organ izdal za obdobje od julija 2017 do januarja 2020 in za april 2020.

Pravni okvir

Sporazum o izstopu

3 Svet Evropske unije je s Sklepom (EU) 2020/135 z dne 30. januarja 2020 o sklenitvi Sporazuma o izstopu Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska iz Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (UL 2020, L 29, str. 1, v nadaljevanju: Sporazum o izstopu) v imenu Evropske unije in Evropske skupnosti za atomsko energijo (ESAE) odobril navedeni sporazum, ki je bil priložen temu sklepu (UL 2020, L 29, str. 7).

4 Člen 86 Sporazuma o izstopu, naslovljen „Zadeve, ki tečejo pred Sodiščem Evropske unije“, v odstavkih 2 in 3 določa:

„2. Sodišče Evropske unije ostane pristojno za predhodno odločanje o zadevah na predloge sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja.

3. Za namene tega poglavja se šteje, da je bil postopek sprožen pred Sodiščem Evropske unije in da so bili predlogi za predhodno odločanje vloženi v trenutku, ko je bilo pisanje o začetku postopka registrirano [ko je bil začetni procesni akt registriran] v tajništvu Sodišča [...]“.

5 V skladu s členom 126 Sporazuma o izstopu se je prehodno obdobje začelo na datum začetka veljavnosti tega sporazuma, končalo pa 31. decembra 2020.

Direktiva o DDV

6 Glede na datum odločb o odmeri DDV, ki se obravnavajo v sporu o glavni stvari, za ta spor veljajo določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017 (UL 2017, L 348, str. 7) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

7 V uvodnih izjavah od 61 do 64 Direktive o DDV je navedeno:

„(61) Nujno je treba zagotoviti enotno uporabo sistema DDV. Izvedbeni ukrepi so primerni za uresničenje tega cilja.

(62) S temi ukrepi se je treba lotiti zlasti problema dvojne obdavčitve čezmejnih transakcij, do katerega lahko pride zaradi razlik med državami članicami pri uporabi predpisov, ki urejajo kraj

obdav?ljivih transakcij.

(63) ?eprav bo podro?je uporabe izvedbenih ukrepov omejeno, bodo imeli ti ukrepi prora?unske posledice, ki so lahko za eno ali ve? dr?av ?lanic bistvene. Zaradi njihovih posledic na prora?une dr?av ?lanic si Svet upravi?eno pridru?uje pravico izvajanja izvršilne pristojnosti.

(64) Ob upoštevanju omejenega podro?ja uporabe predvidenih izvedbenih ukrepov bi moral izvedbene ukrepe soglasno sprejeti Svet na predlog [Evropske] [k]omisije.“

8 Naslov IV te direktive, „Obdav?ljive transakcije“, vsebuje poglavje 3, ki se nanaša na „[o]pravljanje storitev“, v katerem je ?len 28 te direktive.

9 ?len 28 Direktive o DDV dolo?a:

„Kadar dav?ni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za ra?un druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

10 Naslov V te direktive, „Kraj obdav?ljivih transakcij“, vsebuje poglavje 3, ki se nanaša na „[k]raj opravljanja storitev“. V oddelku 3 tega poglavja so v devetih pododdelkih našteje različne vrste opravljanja storitev, med katerimi so od 1. januarja 2015 v pododdelku 8 telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja ter elektronske storitve, opravljene za osebo, ki ni dav?ni zavezanec. Ta pododdelek sestavlja ?len 58 navedene direktive, ki v odstavku 1 dolo?a, da so te storitve obdav?ljive v dr?avi ?lanici, v kateri ima ta oseba sede?i, stalno prebivališ?e ali obi?ajno prebivališ?e.

11 Navedeni pododdelek je bil s 1. januarjem 2015 spremenjen z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11), v kateri je v uvodni izjavi 1 navedeno, da so „vzpostavitev notranjega trga, globalizacija, deregulacija in tehnološke spremembe [...] skupaj povzro?ile ogromne spremembe obsega in vzorca trgovine s storitvami. Vedno ve? storitev je mogo?e opraviti na daljavo.“

12 ?len 220 Direktive o DDV dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov ra?un izda ra?un v naslednjih primerih:

1. za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu dav?nemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni dav?ni zavezanec;

[...]“

13 ?len 226 te direktive dolo?a:

„Brez poseganja v posebne dolo?be te direktive, se za namene DDV na ra?unih, ki se izstavljajo v skladu s ?lenom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

5. polno ime in naslov dav?nega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

6. koli?ina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

[...]“

14 Člen 397 navedene direktive določa:

„Svet na predlog Komisije soglasno sprejme ukrepe, potrebne za izvajanje te direktive.“

Izvedbena uredba št. 282/2011

15 V uvodnih izjavah 2, 4 in 5 Izvedbene uredbe št. 282/2011 je navedeno:

„(2) Direktiva [o DDV] vsebuje pravila glede [DDV], ki pa jih v nekaterih primerih države članice lahko prosto razlagajo. S sprejetjem skupnih določb za izvajanje Direktive [o DDV] naj bi bila zagotovljena večja skladnost med uporabo sistema DDV in ciljem notranjega trga v primeru nastalih razlik ali razlik, ki bi lahko nastale pri uporabi, ki niso združljive z ustreznim delovanjem takšnega notranjega trga. Ti izvedbeni ukrepi postanejo pravno zavezujoči šele z začetkom veljavnosti te uredbe in ne posegajo v veljavnost zakonodaje in razlage, ki so jih predhodno sprejele države članice.

[...]

(4) Cilj te uredbe je zagotoviti bolj enotno uporabo sedanjega sistema DDV z določitvijo pravil izvajanja Direktive [o DDV], zlasti glede davčnih zavezancev, dobav blaga in opravljanja storitev ter kraja obdavčitvenih transakcij. V skladu z načelom sorazmernosti iz člena 5(4) Pogodbe o Evropski uniji ta uredba ne presega okvirov, potrebnih za doseg zastavljenih ciljev. Enotnost uporabe se najbolje zagotovi z zavezujočo uredbo, ki se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

(5) Ti izvedbeni ukrepi vsebujejo posebna pravila kot odziv na določena vprašanja uporabe in so oblikovani s ciljem enotnega obravnavanja v vsej Uniji le v teh posebnih okoliščinah. Zato se ti ukrepi ne uporabljajo za druge primere in se jih glede na njihovo formulacijo uporablja omejeno.“

16 Člen 1 Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:

„Ta uredba določa ukrepe za izvajanje nekaterih določb iz naslovov I do V [...] Direktive [o DDV].“

17 V uvodnih izjavah 1 in 4 Izvedbene uredbe št. 1042/2013, s katero je bila od 1. januarja 2015 spremenjena Izvedbena uredba št. 282/2011, je navedeno:

„(1) V Direktivi [o DDV] je določeno, da se od 1. januarja 2015 vse telekomunikacijske storitve, storitve radijskega in televizijskega oddajanja in elektronsko opravljene storitve, ki se opravljajo za osebo, ki ni davčni zavezanec, obdavčijo v državi članici, v kateri ima prejemnik sedež, stalni naslov ali običajno prebivališče, ne glede na kraj sedeža davčnega zavezanca, ki opravlja navedene storitve. Večina drugih storitev, ki se opravljajo za osebe, ki niso davčni zavezanci, se še naprej obdavčuje v državi članici, v kateri je sedež izvajalca.

[...]

(4) Kadar se elektronsko opravljene storitve ali telefonske storitve prek interneta opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, je treba navesti, kdo je izvajalec za namene [DDV].“

18 Člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011, vstavljen z Izvedbeno uredbo št. 1042/2013, določa:

„1. Če se elektronsko opravljene storitve opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, na primer tržnice za aplikacije, se za namene uporabe člena 28 Direktive [o

DDV] domneva, da dav?ni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju teh storitev, deluje v svojem imenu, vendar za ra?un ponudnika teh storitev, razen ?e ta dav?ni zavezanec ponudnika ni izrecno navedel kot izvajalca storitev in je to razvidno iz pogodbenih dogovorov med strankami.

Da se šteje, da je dav?ni zavezanec izrecno navedel ponudnika elektronsko opravljenih storitev kot izvajalca teh storitev, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) vsak dav?ni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju elektronsko opravljenih storitev, mora izdati ali dati na voljo ra?un, v katerem so navedene te storitve in njihov izvajalec;

(b) v ra?unu ali potrdilu, ki sta bila izdana ali dana na voljo prejemniku, morajo biti navedene elektronsko opravljene storitve in njihov izvajalec.

[Za namene tega odstavka] [d]av?nemu zavezancu, ki v zvezi z opravljanjem elektronsko opravljenih storitev odobri zara?unavanje stroškov prejemniku ali odobri opravljanje storitev oziroma dolo?i splošne pogoje in podrobnosti dobave, ni dovoljeno izrecno navesti druge osebe kot ponudnika navedenih storitev.

2. Odstavek 1 se uporablja tudi, ?e se telefonske storitve prek interneta, vklju?no z videotelefonijo prek internetnega protokola (VoIP), opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, na primer tržnice za aplikacije, in pod enakimi pogoji, kot so dolo?eni v navedenem odstavku.

3. Ta ?len se ne uporablja za dav?ne zavezance, ki opravljajo samo obdelavo pla?il v zvezi z elektronsko opravljenimi storitvami ali telefonskimi storitvami prek interneta, vklju?no z videotelefonijo prek internetnega protokola (VoIP), in ki ne sodelujejo pri njihovem izvajanju.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

19 Družba Fenix, ki je za namene DDV registrirana v Združenem kraljestvu, na spletu upravlja platformo za družbeno omrežje, znano pod imenom Only Fans (v nadaljevanju: platforma Only Fans). Ta platforma je ponujena „uporabnikom“ s celega sveta, ki se delijo na „ustvarjalce“ in „sledilce“.

20 Vsak ustvarjalec ima „profil“, na katerega nalaga in na katerem objavlja vsebine, kot so fotografije, videoposnetki in sporo?ila. Sledilci lahko na podlagi enkratnih pla?il ali s pla?evanjem mese?ne naro?nine dostopajo do vsebine, ki jo naložijo ustvarjalci, ki jih želijo spremljati ali s katerimi se želijo povezati. Poleg tega lahko sledilci nakažejo „napitnine“ ali donacije, na podlagi katerih se v zameno ne dobavi nobena vsebina.

21 Mese?no naro?nino dolo?i vsak posamezen ustvarjalec, vendar družba Fenix dolo?i minimalni znesek naro?nin in „napitnin“.

22 Družba Fenix ne zagotavlja le platforme Only Fans, ampak tudi orodje, ki omogo?a opravljanje finan?nih transakcij. Družba Fenix zbira in razporeja pla?ila, ki jih izvedejo sledilci, pri ?emer kot izvajalca pla?ilnih storitev uporablja tretjo osebo. Družba Fenix dolo?a tudi splošne pogoje uporabe platforme Only Fans.

23 Družba Fenix si pridrži 20 % vsakega zneska, ki je bil nakazan ustvarjalcu, in mu za ustrezno vsoto izda ra?un. Od tako zara?unanega zneska družba Fenix obra?una DDV po 20?odstotni stopnji, ki je naveden na ra?unih, ki jih izdaja.

- 24 Vsa plačila na bančnem izpisku zadevnega sledilca so izkazana kot plačila v dobro družbe Fenix.
- 25 Davčna in carinska uprava je 22. aprila 2020 družbi Fenix poslala odločbi o odmeri DDV za obdobje od julija 2017 do januarja 2020 in za april 2020, ker je menila, da je treba na podlagi člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 šteti, da družba Fenix deluje v svojem imenu. Zato je ta uprava menila, da mora družba Fenix plačati DDV od celotnega zneska, ki ga prejme od sledilcev, in ne le od 20 % tega zneska, ki ga zaračuna kot plačilo.
- 26 Družba Fenix je 27. julija 2020 vložila tožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo), ki je predložitveno sodišče. Družba Fenix s to tožbo v bistvu izpodbija veljavnost pravne podlage odločbe o odmeri, in sicer člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011, ter z njima odmerjena zneska davka.
- 27 Družba Fenix pred predložitvenim sodiščem trdi, da je posledica člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 sprememba in/ali dopolnitev člena 28 Direktive o DDV, ker so mu bila s tem dodana nova pravila. Člen 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 naj bi namreč – s tem, da določa, da se za prevzemnika naročila, ki sodeluje pri elektronskem opravljanju storitev, šteje, da je prejel in opravil navedene storitve, čeprav je identiteta dobavitelja, ki je naročitelj, znana – presegal člen 28 Direktive o DDV. Taka določba naj bi strankam odvzela pogodbeno svobodo ter naj ne bi upoštevala poslovnih in gospodarskih stvarnosti. S to določbo naj bi se bistveno spremenila odgovornost prevzemnika naročila na področju DDV, in sicer s prenosom davčnega bremena na platforme, ki se upravljajo na spletu, ker naj bi se izkazalo, da domneve iz člena 9a(1), tretji pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 v praksi ni mogoče ovreči. Zato po mnenju družbe Fenix ta člen 9a presega meje izvedbenih pooblastil, ki so bila Svetu dodeljena na podlagi člena 397 Direktive o DDV.
- 28 Predložitveno sodišče dvomi o veljavnosti člena 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011.
- 29 Predložitveno sodišče s sklicevanjem na sodbo z dne 15. oktobra 2014, Parlament/Komisija (C-65/13, EU:C:2014:2289), poudarja, da je izvedbena določba zakonodajnega akta zakonita le, če ta določba spoštuje bistvene splošne cilje tega akta, če je potrebna ali koristna za njegovo izvajanje ter ga ne spreminja in ne dopolnjuje, niti v njegovih nebitvenih elementih. Torej, čeprav naj bi člen 9a Izvedbene uredbe št. 282/2011 pomenil ukrep za izvajanje člena 28 Direktive o DDV, naj bi bilo vseeno mogoče trditi, da je Svet s sprejetjem tega člena 9a kršil izvedbeno pooblastilo, ki mu je bilo dodeljeno.
- 30 Natančneje, predložitveno sodišče trdi, da bi se domneva iz člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 lahko uporabljala za vse davčne zavezance, ki sodelujejo pri opravljanju storitev, kar naj ne bi bil tehnični ukrep, ampak radikalna sprememba pravnega okvira, ki izhaja iz člena 28 Direktive o DDV. Poleg tega naj bi se zdelo, da domneva iz člena 9a(1) te izvedbene uredbe, natančneje tista iz tretjega pododstavka te določbe, odpravlja obveznost konkretne preužitve gospodarskega in poslovnega položaja davčnega zavezanca, ki pa izhaja iz člena 28 Direktive o DDV, kakor je pojasnilo Sodišče v sodbi z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489).
- 31 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje, (oddelek za davčne spore)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 9a [Izvedbene uredbe št. 282/2011] neveljaven v delu, v katerem dopolnjuje in/ali spreminja člen 28 Direktive [o DDV], ker presega izvedbeno pooblastilo ali dolžnost Sveta, vzpostavljeno s členom 397 [navedene direktive]?“

Pristojnost Sodišča

32 Iz člena 86(2) Sporazuma o izstopu, ki je začel veljati 1. februarja 2020, izhaja, da Sodišče ostane pristojno za predhodno odločanje o zadevah na predloge sodišč Združenega kraljestva, ki so bili vloženi pred koncem prehodnega obdobja, ki je bil v skladu s členom 126 tega sporazuma določen na 31. december 2020. Poleg tega iz odstavka 3 člena 86 navedenega sporazuma izhaja, da se šteje, da je bil predlog za sprejetje predhodne odločbe vložjen v smislu odstavka 2 tega člena v trenutku, ko je sodno tajništvo Sodišča začelni procesni akt vpisalo v vpisnik.

33 V obravnavanem primeru je sodno tajništvo Sodišča predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo sodišče Združenega kraljestva, v vpisnik vpisalo 22. decembra 2020, to je pred koncem prehodnega obdobja.

34 Iz tega sledi, da je Sodišče pristojno za predhodno odločanje o tem predlogu.

Vprašanje za predhodno odločanje

35 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je člen 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 neveljaven, ker naj bi Svet dopolnil ali spremenil člen 28 Direktive o DDV, s čimer naj bi prekoračil izvedbena pooblastila, ki so mu dodeljena s členom 397 te direktive na podlagi člena 291(2) PDEU.

Uvodne ugotovitve

36 Na prvem mestu, treba je opozoriti, da so v skladu s členom 291(1) PDEU za izvajanje pravno zavezujočih aktov Unije pristojne države članice. Člen 291(2) PDEU določa, da če so potrebni enotni pogoji za izvajanje pravno zavezujočih aktov Unije, se s temi akti na Komisijo ali – v ustrezno utemeljenih posebnih primerih in v primerih iz členov 24 in 26 PEU – na Svet prenesejo izvedbena pooblastila.

37 Kar natančneje zadeva to zahtevo po ustrezni utemeljitvi dodelitve takega izvedbenega pooblastila Svetu, je Sodišče že ugotovilo, da člen 291(2) PDEU zahteva, da se podrobno navedejo razlogi, iz katerih je tej instituciji zaupano sprejetje izvedbenih ukrepov za pravno zavezujoč akt Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 1. marca 2016, *National Iranian Oil Company/Svet*, C-440/14 P, EU:C:2016:128, točki 49 in 50 ter navedena sodna praksa).

38 V obravnavanem primeru člen 397 Direktive o DDV Svetu dodeljuje izvedbeno pooblastilo v smislu člena 291(2) PDEU. Navedeni člen 397 namreč določa, da Svet na predlog Komisije soglasno sprejme ukrepe, potrebne za izvajanje Direktive o DDV.

39 V zvezi s tem je iz uvodnih izjav od 61 do 63 Direktive o DDV razvidno, da je zakonodajalec Unije menil, prvič, da morajo biti izvedbeni ukrepi te direktive enotni, zlasti da bi se odpravil problem dvojne obdavčitve čezmejnih transakcij, do katerega lahko pride zaradi razlik med državami članicami pri uporabi predpisov, ki se nanašajo na kraj obdavčljivih transakcij, in drugič, da je treba Svetu pridržati pristojnost za sprejetje takih izvedbenih ukrepov zaradi posledic, ki jih lahko imajo ti ukrepi za proračune držav članic in ki so lahko včasih precejšnje.

40 Ti razlogi utemeljujejo pooblastilo Sveta, ki izhaja iz člena 397 Direktive o DDV, da sprejme ukrepe, potrebne za izvajanje te direktive, med katerimi je člen 9a(1) Izvedbene uredbe št.

282/2011, katerega namen je konkretno zagotoviti enotno uporabo ?lena 28 navedene direktive.

41 Na drugem mestu, v zvezi z omejitvami izvedbenih pooblastil iz ?lena 291(2) PDEU je treba opozoriti, da mora bistvena pravila na nekem podro?ju, kot je DDV, sprejeti zakonodajalec Unije. Iz tega sledi, da dolo?be, ki se nanašajo na bistvene elemente temeljne ureditve, za katerih sprejetje je treba opraviti politične odlo?itve, ki so v pristojnosti tega zakonodajalca, ne morejo biti predmet izvedbenih aktov niti delegiranih aktov iz ?lena 290 PDEU (glej sodbo z dne 10. septembra 2015, Parlament/Svet, C?363/14, EU:C:2015:579, to?ka 46 in navedena sodna praksa).

42 Poleg tega mora identifikacija elementov nekega podro?ja, ki jih je treba opredeliti kot bistvene, temeljiti na objektivnih elementih, ki so lahko predmet sodnega nadzora, pri ?emer je treba upoštevati zna?ilnosti in posebnosti zadevnega podro?ja (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2015, Parlament/Svet, C?363/14, EU:C:2015:579, to?ka 47 in navedena sodna praksa).

43 Zato, kadar ima Svet na podlagi pravno zavezujo?ega akta Unije, kot je Direktiva o DDV, pooblastilo za sprejetje izvedbenih ukrepov, kakršen je ?len 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ta institucija v okviru takega pooblastila ne more dolo?iti bistvenih pravil na tem podro?ju, saj je treba ta pravila sprejeti ob upoštevanju veljavnega zakonodajnega postopka, in sicer, kar zadeva Direktivo o DDV, posebnega postopka, dolo?enega v ?lenu 113 PDEU.

44 Poleg tega je Sodiš?e že razsodilo, da mora Komisija, kadar so ji dodeljena izvedbena pooblastila, pojasniti vsebino zadevnega zakonodajnega akta, da bi zagotovila njegovo izvedbo pod enotnimi pogoji v vseh državah ?lanicah. Tako morajo biti dolo?be izvedbenega akta, ki ga sprejme Komisija, prvi?, v skladu z bistvenimi splošnimi cilji zakonodajnega akta, ki naj bi bil s temi dolo?bami pojasnjen, in drugi?, potrebne ali koristne za njegovo enotno izvajanje, ne da bi ga dopolnjevale ali spreminjale, niti v njegovih nebistvenih elementih (glej v tem smislu sodbo z dne 15. oktobra 2014, Parlament/Komisija, C?65/13, EU:C:2014:2289, to?ke od 43 do 46 in navedena sodna praksa).

45 Ti preudarki v zvezi z omejitvami izvedbenih pooblastil Komisije veljajo tudi, kadar so taka pooblastila na podlagi ?lena 291(2) PDEU dodeljena Svetu.

46 Po eni strani je namre? treba poudariti, da ?len 291(2) PDEU s sklicevanjem tako na Komisijo kot na Svet ne dolo?a nobenega razlikovanja pri naravi in obsegu izvedbenih pooblastil glede na institucijo, ki so ji ta pooblastila dodeljena.

47 Po drugi strani iz sistematike ?lenov 290 in 291 PDEU izhaja, da za izvajanje izvedbenih pooblastil Sveta ne morejo veljati pogoji, ki bi bili druga?ni od tistih, ki so naloženi Komisiji, kadar mora ta izvrševati izvedbena pooblastila.

48 ?lena 290 in 291 PDEU namre? z razlikovanjem med izvedbenimi akti in delegiranimi akti, za sprejetje katerih je pristojna le Komisija pod pogoji iz ?lena 290 PDEU in ki tej omogo?ajo, da dopolni ali spremeni nekatere nebistvene elemente zakonodajnega akta Unije, zagotavljata, da kadar zakonodajalec Unije Svetu zaupa sprejetje izvedbenih aktov, ta nima pooblastil, ki so pridržana Komisiji v okviru sprejemanja delegiranih aktov. Zato Svet z izvedbenimi akti ne sme dopolniti ali spremeniti zakonodajnega akta, niti v njegovih nebistvenih elementih.

49 Iz vseh teh preudarkov izhaja, da izvedbena pooblastila, dodeljena Komisiji in Svetu na podlagi člena 291(2) PDEU, v bistvu zajemajo pooblastilo za sprejetje ukrepov, ki so potrebni ali koristni za enotno izvajanje določb zakonodajnega akta, na podlagi katerega so sprejeti, in s katerimi je zgolj pojasnjena vsebina teh določb, ob spoštovanju bistvenih splošnih ciljev, ki jim ta akt sledi, ne da bi ti ukrepi ta akt spreminjali ali dopolnjevali, niti v bistvenih niti v nebistvenih elementih.

50 Natančneje, ugotoviti je treba, da se določbe zadevnega zakonodajnega akta z izvedbenim ukrepom zgolj pojasnjujejo, če se z njim – na splošno ali za nekatere posebne primere – zgolj razjasni obseg teh določb ali določijo podrobna pravila za njihovo uporabo, vendar pod pogojem, da se ta ukrep pri tem izogne vsakršnemu protislovju s cilji navedenih določb in nikakor ne spreminja normativne vsebine tega akta ali njegovega področja uporabe.

51 Zato je treba za ugotovitev, ali je Svet s sprejetjem člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 spoštoval meje izvedbenih pooblastil, ki so mu bila na podlagi člena 291(2) PDEU dodeljena s členom 397 Direktive o DDV, preveriti, ali je s tem členom 9a(1) zgolj pojasnjena vsebina člena 28 te direktive, kar pomeni, da je treba preučiti, ali navedeni člen 9a(1), prvi, spoštuje bistvene splošne cilje navedene direktive in zlasti cilje tega člena 28, drugi, je potreben ali koristen za zagotavljanje enotnega izvajanja navedenega člena 28 in, tretji, tega člena nikakor ne dopolnjuje niti ne spreminja.

Spoštovanje bistvenih splošnih ciljev Direktive o DDV s členom 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011

52 Na prvem mestu, treba je opozoriti, da je namen Direktive o DDV vzpostaviti skupni sistem DDV. Za enotno uporabo tega sistema, ki spada med cilje te direktive, kot je med drugim poudarjeno v njeni uvodni izjavi 61, je treba pojme, ki opredeljujejo področje uporabe te direktive, kot so „obdavčljive transakcije“, „davčni zavezanci“ in „ekonomske dejavnosti“, razlagati avtonomno in enotno (glej v tem smislu sodbo z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, točka 26 in navedena sodna praksa).

53 Člen 28 Direktive o DDV, ki spada pod naslov IV te direktive, „Obdavčljive transakcije“, določa, da kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

54 Ta člen, ki je oblikovan splošno, ne da bi vseboval omejitve glede svojega področja uporabe ali obsega, in ki torej zajema vse kategorije storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 36), ustvarja pravno fikcijo dveh zaporedno opravljenih identičnih storitev, na podlagi katere se šteje, da je gospodarski subjekt, ki sodeluje pri opravljanju storitev in je komisionar, najprej prejel zadevne storitve od gospodarskega subjekta, za račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa je te storitve sam opravil za stranko (sodba z dne 21. januarja 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, točka 43 in navedena sodna praksa).

55 Člen 28 Direktive o DDV tako določa, da se za davčnega zavezanca, ki v okviru opravljanja storitev deluje kot posrednik v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, domneva, da je izvajalec teh storitev.

56 Na drugem mestu, iz uvodnih izjav 2, 4 in 5 Izvedbene uredbe št. 282/2011 je razvidno, da ker v nekaterih primerih prihaja do razlik pri uporabi pravil iz Direktive o DDV med državami članicami, te razlike pa niso združljive z dobrim delovanjem notranjega trga, je cilj te izvedbene uredbe zagotoviti bolj enotno uporabo sedanjega sistema DDV s sprejetjem določb za izvajanje Direktive o DDV, zlasti glede opravljanja storitev, pri čemer morajo biti te določbe odziv na

določena vprašanja uporabe in oblikovane s ciljem enotnega obravnavanja zgolj posebnih primerov, ki se z njimi urejajo, v vsej Uniji.

57 Glede člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, ki je bil uveden z Izvedbeno uredbo št. 1042/2013, je iz uvodnih izjav 1 in 4 zadnjenavedene uredbe natančneje razvidno, da je glede na razvoj, ki je v okviru Direktive o DDV zlasti za obdavčitev storitev, elektronsko opravljenih za osebo, ki ni davčni zavezanec, ki se od 1. januarja 2015 obdavčijo v državi članici, v kateri ima prejemnik sedež, stalni naslov ali običajno prebivališče, ne glede na kraj sedeža davčnega zavezanca, ki opravlja te storitve, Svet menil, da je treba navesti, kdo je izvajalec storitev za namene DDV, kadar se navedene storitve opravijo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala.

58 V tem kontekstu člen 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 „za namene uporabe člena 28 Direktive [o DDV]“ in za primer, da se elektronsko opravljene storitve opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, na primer tržnice za aplikacije, določa, pod katerimi pogoji je treba šteti, da davčni zavezanec, ki sodeluje pri tej storitvi, deluje v svojem imenu, vendar za račun ponudnika storitev.

59 Namen člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 od 1. januarja 2015 je tako zagotoviti enotno uporabo domneve iz člena 28 Direktive o DDV za take davčne zavezance in s tem skupnega sistema DDV, vzpostavljenega s to direktivo, za storitve iz tega člena 9a(1), ki spadajo na področje uporabe tega člena 28, pri čemer ta, kot je razvidno iz točke 54 te sodbe, zajema vse kategorije storitev.

60 Iz tega sledi, da določbe člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 spoštujejo bistvene splošne cilje Direktive o DDV, zlasti cilje člena 28 te direktive.

Potrebost ali koristnost člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 za enotno izvajanje člena 28 Direktive o DDV

61 Ugotoviti je treba, da zlasti iz obrazložitvenega memoranduma predloga Komisije za uredbo Sveta o spremembi Izvedbene uredbe št. 282/2011 v zvezi s krajem opravljanja storitev (COM(2012) 763 final), ki je bil podlaga za vstavev člena 9a v to izvedbeno uredbo, izhaja, da je glede na spremembe v Direktivi o DDV od 1. januarja 2015 v zvezi s krajem obdavčitve nekaterih storitev, med katerimi so telekomunikacijske in elektronske storitve, postalo bistveno, da se za zagotavljanje pravne varnosti ponudnikov storitev in preprečevanje dvojne obdavčitve ali neobdavčitve, do katere bi prišlo zaradi različnih načinov izvajanja med državami članicami, navedena izvedbena uredba spremeni, zato da se določi, kako je treba uporabljati zadevne določbe Direktive o DDV.

62 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je člen 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 koristen oziroma celo potreben za enotno izvajanje člena 28 Direktive o DDV.

Spoštovanje prepovedi dopolnitve ali spremembe vsebine člena 28 Direktive o DDV s členom 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011

63 Po navedbah družbe Fenix trije pododstavki člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 dopolnjujejo ali spreminjajo člen 28 Direktive o DDV, zato kršijo meje izvedbenega pooblastila, priznanega Svetu.

64 Najprej, družba Fenix v zvezi s prvim pododstavkom člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 po eni strani meni, da zakonodajalec Unije v členu 28 Direktive o DDV ni nameraval urediti vprašanja, v katerih primerih davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju storitev, deluje v

svojem imenu, vendar za račun druge osebe, ker Svet z izvedbenim aktom ne more nadomestiti, ne da bi prekoračil svoja pooblastila. Po drugi strani se domneva iz člena 9a(1), prvi pododstavek, po mnenju družbe Fenix uporablja brez upoštevanja pogodbene in poslovne stvarnosti, kar naj bi bilo v nasprotju s sodno prakso Sodišča in naj bi korenito spreminjalo odgovornost komisionarja na področju DDV.

65 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se v skladu s členom 9a(1), prvi pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 za davčnega zavezanca, ki sodeluje pri opravljanju storitev, ki se opravljajo elektronsko prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, na primer tržnice za aplikacije, „domneva, da [...] deluje v svojem imenu, vendar za račun ponudnika teh storitev, razen če ta davčni zavezanec ponudnika ni izrecno navedel kot izvajalca storitev in je to razvidno iz pogodbenih dogovorov med strankami“.

66 Iz Direktive o DDV pa nikakor ne izhaja, da bi se zakonodajalec Unije odpovedal temu, da zagotovi – po potrebi z dodelitvijo izvedbenih pooblastil Svetu na podlagi člena 397 te direktive – enotno uporabo pogojev iz člena 28 navedene direktive, zlasti pogoja, da mora davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju storitve, da bi ga bilo mogoče šteti za izvajalca te storitve, delovati v svojem imenu, vendar za račun druge osebe. To velja še toliko bolj, ker je ta pogoj ključen za izvajanje domneve iz člena 28 Direktive o DDV in posledično za enotno uporabo skupnega sistema DDV, ki je, kot je bilo opozorjeno v točki 52 te sodbe, med cilji te direktive.

67 Natančneje, glede vprašanja, ali člen 9a(1), prvi pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011, kot ga je oblikoval Svet, dopolnjuje ali spreminja vsebino člena 28 Direktive o DDV, je treba poudariti, prvič, da okoliščina, da se ta člen 9a(1), kot je bilo navedeno v točki 59 te sodbe, nanaša le na nekatere storitve, ki jih zajema člen 28 Direktive o DDV, in torej na nekatere posebne primere, nikakor ne preprečuje – kot je razvidno iz točke 50 te sodbe – da bi se štelo, da se s tem členom 9a(1) zgolj pojasnjuje vsebina tega člena 28.

68 Drugič, v delu, v katerem člen 9a(1), prvi pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa, da se za davčnega zavezanca, ki sodeluje pri elektronsko opravljenih storitvah, „domneva, da deluje v svojem imenu, vendar za račun ponudnika teh storitev“, je treba ugotoviti, da ta določba le natančneje določa primere, v katerih se šteje, da je izpolnjen pogoj v zvezi z osebnim področjem uporabe člena 28 Direktive o DDV, ki je potreben za uporabo domneve iz tega člena, ne da bi se z navedeno določbo dopolnjevala ali spreminjala vsebina navedenega člena.

69 Natančneje, domneva iz člena 9a(1), prvi pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 popolnoma ustreza logiki, na kateri temelji člen 28 Direktive o DDV. Kot je namreč generalni pravobranilec navedel v točki 75 sklepnih predlogov, je bil namen člena 28 Direktive o DDV že pred sprejetjem tega člena 9a prenos odgovornosti na področju DDV v zvezi z opravljanjem storitev, pri katerih sodeluje davčni zavezanec, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe.

70 Zato domneva iz člena 9a(1), prvi pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 ne spreminja narave domneve iz člena 28 Direktive o DDV, ampak jo ob tem, da jo v celoti vključuje, zgolj konkretizira v posebnih okoliščinah elektronsko opravljenih storitev, opravljenih prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, kot je tržnica za aplikacije.

71 Tretjič, prvi pododstavek člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 s tem, da je v njem dodana navedba „razen če ta davčni zavezanec ponudnika ni izrecno navedel kot izvajalca storitev in je to razvidno iz pogodbenih dogovorov med strankami“, omogoča ovrženje te domneve ob upoštevanju pogodbene stvarnosti razmerij med udeleženci v verigi gospodarskih transakcij.

72 V zvezi s tem je treba opozoriti, da pogodbeni dogovori na celoma odražajo gospodarsko in

poslovno stvarnost transakcij, katere upoštevanje je temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV, tako da so upoštevna pogodbeno določila element, ki ga je treba upoštevati, kadar gre za identifikacijo izvajalca in prejemnika v transakciji „opravljanja storitev“ v smislu določb Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točki 42 in 43, ter z dne 24. februarja 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, točka 58 in navedena sodna praksa).

73 Tako je Sodišče že ugotovilo, da je treba pogoj v zvezi s tem, da mora davčni zavezanec delovati v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, iz člena 28 Direktive o DDV preveriti zlasti na podlagi pogodbenih razmerij med strankama (glej v tem smislu sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 42).

74 Iz tega sledi, da se je Svet s tem, da je v členu 9a(1), prvi pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 določil, da je domnevo, da davčni zavezanec iz te določbe deluje v svojem imenu, vendar za račun ponudnika zadevnih storitev, mogoče ovreči, če je iz pogodbenih dogovorov med strankama razvidno, da je ta ponudnik izrecno priznan kot izvajalec storitev, zgolj pojasnil normativno vsebino, določeno s členom 28 Direktive o DDV, kot ga razlaga Sodišče, da bi zagotovil, da se ta člen v Uniji izvaja pod enotnimi pogoji.

75 Dalje, v zvezi z drugim pododstavkom člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 je treba poudariti, da morata biti v skladu s to določbo izpolnjena dva pogoja, „da se šteje, da je davčni zavezanec izrecno navedel ponudnika elektronsko opravljenih storitev kot izvajalca teh storitev“. Prvič, vsak davčni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju elektronsko opravljenih storitev, mora izdati ali dati na voljo račun, v katerem so navedene te storitve in njihov izvajalec. Drugič, na račun ali potrdilu, ki sta bila izdana ali dana na voljo prejemniku, morajo biti navedene elektronsko opravljene storitve in njihov izvajalec.

76 Kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 76 sklepnih predlogov, je ta določba tesno povezana s prvim pododstavkom člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 in sledi isti logiki kot ta pododstavek s tem, da natančneje določa pogoje, ki se nanašajo na izdajanje računov in pod katerimi davčni zavezanec ponudnika elektronsko opravljenih storitev izrecno priznava za izvajalca teh storitev.

77 Podatki, ki morajo biti na podlagi člena 226, točki 5 in 6, Direktive o DDV navedeni na račun, to je dokumentu, za katerega mora v skladu s členom 220, točka 1, te direktive vsak davčni zavezanec zagotoviti, da je bil pravilno izdan za vsako storitev, ki jo je opravil, med drugim za drugega davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, točka 49 in navedena sodna praksa), so del elementov, ki spadajo med poslovna in pogodbeno razmerja med različnimi strankami ter ki naj bi odražali gospodarsko in poslovno stvarnost zadevnih transakcij. Ti podatki lahko tako omogočijo presojo razmerij, ki obstajajo med različni gospodarski subjekti, ki nastopajo v okviru elektronsko opravljenih storitev.

78 Zato so v drugem pododstavku člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 zgolj navedeni elementi, na podlagi katerih je mogoče glede na potrebo po upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti transakcij konkretno presoditi položaje in pogoje, v katerih je mogoče ovreči domnevo, ki izhaja iz prvega pododstavka te določbe v skladu s tisto iz člena 28 Direktive o DDV.

79 Ker se drugi pododstavek člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 torej nanaša na dokaze, ki omogočajo ovrženje domneve iz prvega pododstavka člena 9a(1) te uredbe, katere konkretna presoja je v pristojnosti davčnih organov in sodišč držav članic, za ta drugi pododstavek kot tak in glede na ugotovitve iz točk od 71 do 74 te sodbe ni mogoče šteti, da se z njim dopolnjuje ali spreminja normativni okvir, določen v členu 28 Direktive o DDV.

80 Kar pa zadeva tretji pododstavek ?lena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, je treba opozoriti, da se v skladu s tem pododstavkom „[za namene tega odstavka] [d]av?nemu zavezancu, ki v zvezi z opravljanjem elektronsko opravljenih storitev odobri zara?unavanje stroškov prejemniku ali odobri opravljanje storitev oziroma dolo?i splošne pogoje in podrobnosti dobave, ni dovoljeno izrecno navesti druge osebe kot ponudnika navedenih storitev“.

81 Iz tega tretjega pododstavka tako izhaja, da kadar je dav?ni zavezanec v enem od treh položajev, na katere se nanaša navedeni pododstavek, domneve iz prvega pododstavka ?lena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 ni mogo?e ovre?i in torej postane neizpodbojna. Z drugimi besedami, v primeru elektronskih storitev, ki se opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, kot je tržnica za aplikacije, se za dav?nega zavezanca, ki sodeluje pri tem opravljanju storitev, vedno domneva, da deluje v svojem imenu, vendar za ra?un ponudnika teh storitev, in se zato ta dav?ni zavezanec sam šteje za izvajalca navedenih storitev, ?e odobri zara?unavanje stroškov prejemniku ali odobri opravljanje teh storitev oziroma dolo?i splošne pogoje in podrobnosti opravljanja teh storitev.

82 Tako je treba ugotoviti, da je Svet v nasprotju s tem, kar trdi družba Fenix, pri sprejetju tretjega pododstavka ?lena 9a(1) te izvedbene uredbe upošteval gospodarsko in poslovno stvarnost transakcij v posebnih okoliš?inah elektronskih storitev, ki se opravljajo prek telekomunikacijskega omrežja, vmesnika ali portala, na primer tržnice za aplikacije, kot to v skladu s sodno prakso, navedeno v to?ki 73 te sodbe, zahteva ?len 28 Direktive o DDV.

83 Kadar namre? dav?ni zavezanec, ki sodeluje pri opravljanju elektronskih storitev tako, da na primer upravlja spletno platformo družbenega omrežja, lahko odobri opravljanje te storitve ali zara?unavanje za to storitev oziroma dolo?i splošne pogoje in podrobnosti takega opravljanja storitev, ima ta dav?ni zavezanec možnost, da enostransko dolo?i bistvene elemente storitve, in sicer njeno izvedbo in trenutek, v katerem bo do nje prišlo, ali pogoje, pod katerimi bo dolgovano pla?ilo, oziroma pravila, ki dolo?ajo splošni okvir te storitve. V takih okoliš?inah in ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti, ki jo te odražajo, je treba šteti, da je dav?ni zavezanec izvajalec storitev na podlagi ?lena 28 Direktive o DDV.

84 Torej je o?itno v skladu s ?lenom 28 Direktive o DDV, da se v okoliš?inah, ki so našteje v tretjem pododstavku ?lena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, tak dav?ni zavezanec s tem, da pogodbeno dolo?i drugega dav?nega zavezanca kot izvajalca zadevnih storitev, ne more izogniti domnevi, dolo?eni v tem ?lenu 28. Na podlagi zadnjenedene dolo?be namre? ni mogo?e dopustiti pogodbenih dolo?il, ki ne odražajo gospodarske in poslovne stvarnosti.

85 Dejstvo, da okoliš?ine iz tretjega pododstavka ?lena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 niso navedene v ?lenu 28 Direktive o DDV, ne more omajati te analize.

86 Ob upoštevanju preudarkov, navedenih v to?kah 50 in od 82 do 84 te sodbe, namre? zadostuje navesti, da ?len 9a(1), tretji pododstavek, Izvedbene uredbe št. 282/2011 s tem, da so v njem izrecno našteje te okoliš?ine, ne spreminja normativne vsebine, dolo?ene s ?lenom 28 Direktive o DDV, temve?, nasprotno, zgolj konkretizira njeno uporabo za poseben primer storitev iz ?lena 9a(1) te izvedbene uredbe.

87 Iz podobnih razlogov tudi ni mogo?e sprejeti trditve družbe Fenix, da bi bilo v nasprotju s ?lenom 28 Direktive o DDV, ?e bi se dav?ni zavezanec iz tega ?lena obravnaval kot ponudnik storitev, medtem ko kon?na stranka ve za obstoj pooblastila med komitentom in komisionarjem ter pozna identiteto tega komitenta.

88 V zvezi s tem je res, da mora za uporabo ?lena 28 Direktive o DDV obstajati pooblastilo, na

podlagi katerega komisionar za račun komitenta posreduje pri opravljanju storitev (sodba z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-7734/19, EU:C:2020:919, točka 51). Vendar tudi če bi se končna stranka kljub zapletenosti verig transakcij, ki je mogoča pri elektronskem opravljanju storitev, v nekaterih primerih lahko seznanila z obstojem pooblastila in identiteto komitenta, te okoliščine same po sebi ne zadostujejo za izključitev tega, da davni zavezanec, ki posreduje pri opravljanju storitev, deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, v smislu člena 28 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 43). Pomembna so namreč predvsem pooblastila, ki jih ima ta davni zavezanec v okviru storitve, pri kateri sodeluje.

89 V teh okoliščinah enako kot za prva dva pododstavka člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 niti za tretji pododstavek te določbe ni mogoče šteti, da se z njim dopolnjuje ali spreminja člen 28 Direktive o DDV.

90 Zato Svet s sprejetjem člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011, da bi zagotovil enotno uporabo člena 28 Direktive o DDV za storitve iz prvonavedene določbe v Uniji, ni prekoračil izvedbenih pooblastil, ki so mu bila dodeljena s členom 397 te direktive na podlagi člena 291(2) PDEU.

91 Ob upoštevanju vsega navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da pri njegovi preučitvi ni bil ugotovljen noben element, ki bi lahko vplival na veljavnost člena 9a(1) Izvedbene uredbe št. 282/2011 glede na člena 28 in 397 Direktive o DDV ter člen 291(2) PDEU.

Stroški

92 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Pri preučitvi vprašanja za predhodno odločanje ni bil ugotovljen noben element, ki bi lahko vplival na veljavnost člena 9a(1) Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013, glede na člena 28 in 397 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/2455 z dne 5. decembra 2017, ter glede na člen 291(2) PDEU.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.